

**ECOLE SUPERIEURE DE GESTION ET  
D'ECONOMIE NUMERIQUE**

**ESGEN**

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

**Spécialité : Audit et contrôle de gestion**

**THEME :**

**La comptabilité analytique comme outil  
d'évaluation des coûts pour la prise de  
décision**

**Cas : District GPL Batna**

**Présenté par :**

**BENAGGOUN ABDELGHANI**

**Encadré par :**

**BELHACHEMI DJILALI TARIK**

**Promotion  
Juin/ 2023**



**ECOLE SUPERIEURE DE GESTION ET  
D'ECONOMIE NUMERIQUE**

**ESGEN**

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

**Spécialité : Audit et contrôle de gestion**

**THEME :**

**La comptabilité analytique comme outil  
d'évaluation des coûts pour la prise de  
décision**

**Cas : District GPL Batna**

**Présenté par :**

**BENAGGOUN ABDELGHANI**

**Encadré par :**

**BELHACHEMI DJILALI TARIK**

**Promotion  
Juin/ 2023**

## **Remerciements**

**Nous remercions Dieu le tout puissant pour nous avoir orienté vers la connaissance et le savoir.**

**Je tiens à exprimer ici toute ma gratitude à Monsieur BELHACHEMI DJILALI TARIK, enseignant à l'ECOLE SUPERIEURE DE GESTION ET ECONOMIE NUMERIQUE, qui m'a enseigné, encadré et guidé dans ce travail, conseillé et encouragé sans jamais ménager ses efforts tant intellectuels que morales. Son soutien était permanent Qu'il trouve ici mes sincères remerciements et ma profonde reconnaissance.**

**Je remercier tous les dames et messieurs de la DISTRECT GPL BATNA, pour tous les efforts qu'ils ont fournis durant mon stage.**

**Ma reconnaissance va à mon frère et mes sœurs et mes amies qui m'ont vraiment aidé et encouragé afin que ce travail soit réalisé.**

**Chère maman. Tu as été une source infinie d'inspiration, de soutien et d'amour tout au long de ma vie et de mon parcours académique. Ta présence et ton encouragement inconditionnels ont été les piliers de ma motivation et de ma persévérance.**

**Cher mon père, Je tiens à exprimer ma sincère gratitude pour Votre soutien et contribution a été d'une valeur inestimable et à grandement contribué à mon parcours académique, MERCI**

## Résumé

L'objectif de cette recherche est de se pencher sur deux aspects essentiels : la comptabilité analytique et la prise de décision. D'une part, nous avons abordé les notions fondamentales de la comptabilité analytique, notamment sa définition et ses objectifs, ainsi que les différentes méthodes de calcul des coûts. D'autre part, nous nous sommes intéressés à la prise de décision, en examinant sa définition, sa typologie, ses modèles, ainsi que la méthodologie associée. Nous avons également abordé la notion de l'analyse des coûts et la prise de décision Au sein de la District GPL Batna, qui permet aux dirigeants de déterminer les différents coûts et d'établir le résultat analytique du produit GPL. L'analyse approfondie des résultats analytiques des différents produits est présentée dans les documents annexés, fournissant ainsi une base solide pour la prise de décision.

**Les mots clés :** La comptabilité analytique, la prise de décision et l'analyse des couts.

## ملخص

الهدف من هذا البحث هو النظر في جانبين أساسيين: محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات. من ناحية، درسنا أساسيات محاسبة التكاليف، بما في ذلك تعريفها وأهدافها، وكذلك الطرق المختلفة لحساب التكاليف. من ناحية أخرى، كنا مهتمين بصنع القرار، وفحص تعريفه، وتصنيفه، ونماذجه، وكذلك المنهجية المرتبطة به. ناقشنا أيضا مفهوم تحليل التكلفة واتخاذ القرار داخل مؤسسة نفضال باتنة، والذي يسمح للمديرين بتحديد التكاليف المختلفة وتحديد النتائج التحليلية لمنتج ويرد التحليل المتعمق للنتائج التحليلية لمختلف المنتجات في الوثائق المرفقة، مما يوفر أساسا متينا لاتخاذ القرارات. .

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة التكاليف واتخاذ القرارات وتحليل التكاليف.

## **Abstract**

The aim of this research is to identify and study two essential aspects : analytical accounting and decision-making. On one hand, we have examined the fundamental concepts of analytical accounting, including its definition and objectives, as well as the different methods of cost calculation. On the other hand, we have explored the field of decision-making, looking at its historical background, definition, typology, models, and the associated methodology. We have also delved into the notion of relevant cost and its connection to cost analysis and decision-making. Within the context of District GPL Batna, management accounting is a vital element and indispensable source of information. It enables the executives to determine various costs and derive the analytical result of the GPL product. The in-depth analysis of analytical results for different products is presented in the accompanying documents, providing a solid foundation for decision-making.

**Keywords** : Cost accounting, decision-making and cost analysis.

## Liste des annexes

Annexe 1 Cout de ravitaillement année 2016.....	89
Annexe 2: Cout d'emplissage année 2016 .....	90
Annexe 3: Cout de stockage année 2016.....	91
Annexe 4: Cout de transfert année 2016 .....	92
Annexe 5: Résultat Analytique année 2016 .....	93
Annexe 6: Cout de ravitaillement année 2015.....	94
Annexe 7:Cout d'emplissage année 2015 .....	95
Annexe 8: Cout de stockage année 2015.....	96
Annexe 9: cout de transfert année 2015 .....	97
Annexe 10: Résultat Analytique année 2015 .....	98

## Liste des figures

Figure 1: les étapes de traitement des charges indirectes .....	11
Figure 2: Les différentes étapes de calcul des coûts complets .....	15
Figure 3: Contribution à la performance globale des activités.....	17
Figure 4: Traitement des charges par la méthode Activity Based Costing (ABC).....	18
Figure 5: La comparaison entre le chiffre d'affaires d'un produit et son coût variable .....	25
Figure 6: Compte d'exploitation analytique en coûts directs basé sur les quantités vendues...	30
Figure 7: Charges variables et Coûts Fixes Supplémentaires pour l'Augmentation de la Production.....	33
Figure 8: Niveaux de la décision .....	42
Figure 9:La détermination du point mort .....	58
Figure 10 : organigramme de la Branche GPL BATNA .....	66
Figure 11 : Schéma de département finance et comptabilité.....	69

## Liste des tableaux

Tableau 1: la comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière.....	4
Tableau 2: la distinction entre les charges directes et les charges indirectes .....	10
Tableau 3: tableau de traitement des charges indirectes.....	13
Tableau 4: tableau des charges incorporables incorporées par la méthode du direct Costing simple.....	24
<i>Tableau 5</i> : calcul du cout de ravitaillement pour l'année 2015 et 2016 .....	72
Tableau 6: Calcul du cout d'emplissage pour l'année 2015 et 2016.....	73
Tableau 7: calcule de cout de stockage de l'année 2015 et 2016.....	74
Tableau 8: calcule de cout de stockage de l'année 2015 et 2016.....	75
Tableau 9: calcul de cout de transfert pour l'année 2015 et 2016.....	76
Tableau 10: Calcule du résultat analytique pour l'année 2015 et 2016.....	77

## Tableau des abréviations

CD	Coût direct
CI	Coût indirect
CA	Centre auxiliaire/Chiffre d'affaires
CP	Centre de production
ABC	Activity Based Costing
CAM	Coopération industrielle Américain
CAV	Coût d'achat variable
CPV	Coût de production variable
CRV	Coût de revient variable
CVU	Coût variable unitaire
MCAV	La marge sur Coût d'achat variable
MCRV	La marge Coût de revient variable
CF	Coût fixe
SR	Seuil de rentabilité
MCD	La marge sur Coût direct
MCS	La marge sur Coût spécifique
TMCV	Taux de marge sur Coût variable
F	Coût fixe global
CVU	Coût variable unitaire
X	Quantité
Pvu	Prix de vente unitaire
CT	Coût total
Cvu	Coût variable unitaire
GPL	Gaz de pétrole liquéfié
SPA	Société par action
PCA	Plan comptable analytique
MS	Marge de sécurité
IS	Indice de sécurité
IP	Indice de prélèvement
e	Levier d'exploitation

# Sommaire

Remerciements .....	4
Résumé .....	5
Liste des annexes .....	8
Liste des tableaux .....	10
Liste des abréviations .....	11
Sommaire.....	12
Introduction générale.....	I
Chapitre 1 : Cadre conceptuel de la comptabilité analytique .....	4
Introduction.....	2
Section 1 : Généralités sur la comptabilité analytique.....	3
Section 2 : Les méthodes de calcul des coûts .....	8
Conclusion .....	36
Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision.....	37
Introduction :.....	38
Section 1 : Généralités sur la prise de décision.....	39
Section 2 : Méthodologie de la prise de décision et la notion de coût pertinent.....	46
Section 3 : l'analyse en coûts et la prise de décision .....	51
Conclusion .....	60
Chapitre 03 : Etude pratique au sien de Naftal Batna.....	61
Introduction.....	62
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil .....	63
Section02 : la comptabilité analytique au sein de la District GPL Batna .....	69
Section 03 : L'impact de L'analyse des couts des activités de la District GPL Batna .....	78
Conclusions.....	83

Conclusion générale .....	84
Bibliographie .....	86
Annexes .....	89
Table de matières.....	99

# **Introduction Générale**

### Introduction générale

De nos jours, de nombreuses entreprises, indépendamment de leur taille ou de leur forme juridique, mettent en place des systèmes de comptabilité de gestion. Cette tendance est rendue possible grâce au développement des technologies de traitement et de communication de l'information, notamment des progiciels de gestion, qui ont considérablement réduit les coûts de collecte et de traitement des informations détaillées.

La connaissance des coûts est désormais une préoccupation majeure pour toutes les entreprises, car elle contribue à une meilleure fixation des prix de vente et à une gestion budgétaire efficace, dans le but d'augmenter les marges. Ainsi, la mise en place d'une comptabilité analytique est devenue une nécessité et une étape cruciale dans le développement d'une organisation, car elle constitue un prérequis pour un contrôle de gestion efficace. La prise de décision est au cœur de la gestion et concerne tous les départements fonctionnels de l'organisation. Elle est une partie intégrante de la gestion de toute entreprise, et l'inscription des informations est la tâche la plus importante pour tous les gestionnaires.

Les entreprises ont de plus en plus besoin de disposer d'un système d'information et de contrôle pour maîtriser leurs coûts et améliorer leur performance, ce qui facilitera également la prise de décision et garantira leur survie face à des situations hautement risquées, telles que la concurrence déloyale et agressive. La comptabilité analytique est devenue un élément essentiel du système d'information de l'entreprise, complétant la comptabilité générale qui, bien qu'étant un système fiable, montre ses limites à mesure que l'entreprise se développe. Malheureusement, la comptabilité générale ne fournit plus aux dirigeants des informations suffisamment détaillées sur les coûts pour prendre des décisions appropriées.

La comptabilité analytique va au-delà d'une simple technologie au service d'une bonne gestion financière ou quotidienne. Elle est également utilisée comme un ensemble d'outils de contrôle pour intensifier le travail et prendre des décisions de réduction de la main-d'œuvre. En permettant la détection du temps non travaillé et des "réserves" de productivité "cachées", la comptabilité analytique présente l'avantage, par rapport à l'organisation scientifique du travail, d'être une technologie invisible dotée de la capacité d'observer et de mesurer tous les aspects de l'environnement de travail.

La technique comptable regroupe différentes méthodes de définition, de notation, de calcul, de présentation, d'examen, d'évaluation, de précision et de normalisation. Elle sert non

seulement à rassembler des informations financières, mais elle peut également mesurer tous les aspects de l'environnement de travail. Le rôle de la comptabilité analytique au sein d'une structure consiste à planifier et à contrôler. Le premier rôle, la planification, implique inévitablement l'utilisation de budgets, qui agissent comme une dimension supplémentaire de contrôle en eux-mêmes. Il existe deux types de contrôle : la régulation en amont, qui comprend la planification et les prévisions budgétaires, et le contrôle rétrospectif, qui consiste à utiliser différentes mesures pour comparer les prévisions aux réalisations.

Nos recherches théoriques et notre étude (étude de cas) empirique nous emmènent à fixer deux objectifs qui nous permettront d'organiser notre travail :

➤ Présentation de la comptabilité analytique et de processus décisionnel d'un point de vue théorique.

➤ Vérifier empiriquement (étude de cas) l'importance de la comptabilité analytique dans le processus décisionnel.

Notre travail de recherche porte principalement sur la comptabilité analytique et sa place dans le processus décisionnel d'une entreprise, mais en premier lieu nous allons étudier le lien entre le système d'information, processus décisionnel et la comptabilité.

Dans le cadre de notre travail, nous essayerons d'expliquer comment la comptabilité analytique fournit des informations et facilite la prise des décisions. Il s'agit également de présenter l'intérêt et l'importance de la mise en place de cette discipline au sein des entreprises. Notre travail s'articulera essentiellement autour de la problématique suivante :

### **« Comment la comptabilité analytique contribue-t-elle à améliorer la prise de décision au sein de l'entreprise District GPL Batna ? »**

Pour approfondir notre question principale, il serait pertinent d'examiner les questions secondaires suivantes :

❖ Qu'est-ce que la comptabilité analytique et quelles sont les différentes méthodes de calcul de coût ?

❖ Comment la méthode du cout complet impact-elle à la prise de décision ?

Afin de mieux appréhender notre travail de recherche, nous avons énoncé les hypothèses suivantes :

## Introduction générale

---

❖ La comptabilité analytique vise à analyser et à contrôler les coûts des activités d'une entreprise, Les différentes méthodes de calcul de coût incluent la méthode des coûts complets, la méthode des coûts partiels.

❖ La méthode du coût complet impact la prise de décision en fournissant une vision globale des coûts, en prenant en compte à la fois les charges variables et les charges fixes.

La démarche méthodologique pour laquelle nous avons opté pour répondre aux questions posées et atteindre les objectifs fixer est composé de deux approches, l'une descriptive qui Consiste à réaliser des recherches bibliographiques et documentaires, à travers d'une part ; la lecture des ouvrages ou articles liés directement ou indirectement au sujet de recherche, la consultation des mémoires et des thèses traitant le sujet et consultation des sites internet scientifiques. Et d'autre part, une Approche analytique, à travers ; Une étude cas réalisée au sein de l'entreprise District GPL Batna dans le but d'analyser et de collecter plus d'informations sur :

- La tenue de la comptabilité analytique et les calculs des coûts.
- Le processus décisionnel de l'entreprise et l'importance de la comptabilité analytique

Nous avons structure notre travail ainsi :

Le premier chapitre : consistera une présentation de la comptabilité analytique : historique, les méthodes de calcul, les objectifs et les sources d'informations de la comptabilité.

Le deuxième chapitre sera consacré sur généralités sur la prise de décision, Méthodologie de la prise de décision après la relation entre la prise de décision et la notions du coût

Enfin, le troisième chapitre portera sur un cas pratique d'une entreprise nationale Naftal.

**Chapitre 1 : Cadre  
conceptuel de la  
comptabilité analytique**

### **Introduction**

La comptabilité analytique est un outil de gestion qui permet d'analyser de manière approfondie les coûts et les performances d'une entreprise. Elle fournit aux responsables des informations précises et détaillées leur permettant de mieux appréhender la formation des coûts et d'optimiser la rentabilité.

Dans ce chapitre, nous présenterons le cadre conceptuel de la comptabilité analytique. Dans un premier temps, nous définirons la comptabilité analytique et expliciterons ses principaux objectifs, à savoir calculer les coûts des produits et services, évaluer les performances des responsables, établir les budgets et exercer un contrôle. Nous verrons également que ses sources d'information proviennent de la comptabilité financière et de la comptabilité budgétaire. Enfin, nous mettrons en évidence l'importance de la comptabilité analytique pour la prise de décision.

Dans un second temps, nous explorerons en détail les principales méthodes de calcul des coûts en comptabilité analytique que sont les méthodes de coûts complets et les méthodes de coûts partiels. Nous finirons par la méthode du coût standard.

Pour conclure, nous soulignerons les limites de la comptabilité analytique qui tiennent à la complexité de calcul de certains coûts et aux marges d'imprécision dans l'imputation de certains coûts indirects.

### Section 1 : Généralités sur la comptabilité analytique

#### 1.1. Historique de la comptabilité analytique<sup>1</sup>

Depuis le début de la révolution industrielle, il est essentiel de disposer de connaissances sur les coûts pour prendre des décisions éclairées. La nécessité de cette compréhension a conduit à l'émergence de la comptabilité industrielle, qui a été mise en place non seulement par les comptables, mais aussi par les ingénieurs et les techniciens. Les historiens ont identifié des systèmes précurseurs de la comptabilité industrielle dès la fin du XVIIIe siècle en Grande-Bretagne, en particulier dans les forges et fonderies de la région de Sheffield. En France, une doctrine relative à la comptabilité industrielle a commencé à émerger dans les années 1860, et le premier manuel a été publié en 1885. La comptabilité analytique, également connue sous les noms de comptabilité industrielle ou de comptabilité analytique d'exploitation, désigne l'ensemble des éléments du système comptable examinés sous l'angle de leur utilité pour la gestion interne de l'entreprise.

Apparue au XIXe siècle, la comptabilité analytique est un complément de la comptabilité financière. Cette dernière fournit de manière agrégée le résultat d'un exercice en soustrayant les charges des produits, classés par nature. Cependant, bien que nécessaires et incontournables, les informations produites par ce système comptable sont insuffisantes pour évaluer les performances internes de l'entreprise.

La comptabilité financière présente des limitations pour la prise de décisions de gestion, et c'est pour répondre à ces lacunes que la comptabilité analytique a vu le jour.<sup>2</sup> Dans les années 1970 et 1980, cette dernière a subi une révolution complète sous l'influence de deux facteurs : l'extension de son utilisation à toutes les activités économiques (commerce, services, etc.) et...

#### 1.2. Les insuffisances de la comptabilité financière<sup>3</sup>

Les problèmes que la comptabilité financière qu'on ne peut pas résoudre sont :

- **Le premier problème :**

La comptabilité financière fournit un résultat global qui n'est pas problématique pour les entreprises qui ne produisent qu'un seul produit, car la contribution de ce produit au résultat peut être facilement calculée. Toutefois, si l'entreprise exerce plusieurs activités, la comptabilité financière ne permet pas de déterminer le résultat par activité. Par conséquent, dès que

---

<sup>1</sup> JACQUOT (Thierry), MILKOFF (Richard), *Comptabilité de gestion analyse et maîtrise des coûts*, Pearson Education, Paris, 2007, P 11.

<sup>2</sup> MELYON (Gérard), *Comptabilité Analytique*, Bréal éditions, 3ème édition, Paris 2004, P.8

<sup>3</sup> BURLAUD (Alain) et autres, *Comptabilité de gestion coût /Contrôle*, Dunod, 3ème édition, Paris, 2001, P 66.

## Chapitre 01 : Cadre Conceptuel de la Comptabilité Analytique

---

l'entreprise se diversifie, elle a besoin d'informations détaillées par activité, qui ne peuvent pas être obtenues à partir de la comptabilité financière

### - Le deuxième problème :

En fin d'exercice, la comptabilité financière se heurte à des questions auxquelles elle ne peut répondre, même pour une entreprise qui ne produit qu'un seul type de produit. Par exemple, comment évaluer la valeur des stocks de matières premières, des encours et des produits finis ?

### - Le troisième problème :

La comptabilité financière a pour objectif de contrôler la gestion globale à posteriori, et non de permettre un contrôle régulier et décentralisé de type contrôle-régulation. Elle vise essentiellement à rendre compte de ce qui s'est passé en termes de consommation et de production au cours de la période analysée. C'est pourquoi, pour répondre aux questions non résolues par la comptabilité financière, on a recours à la comptabilité analytique.

### 1.3. La comparaison entre la comptabilité financière et comptabilité analytique

Tableau 1: la comparaison entre la comptabilité analytique et la comptabilité financière

Critères de comparaison	Comptabilité financière	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizons	Passé	Présent-futur
Natures des flux observés	Externes	Internes
Documents de base	Externes	Externes et internes
Classement des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financiers	Économique
Règles	Rigides et normative	Souples et évolutives
Utilisateurs	Tiers + direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise, certifiée, formelle	Rapide, pertinente, Approchée

**Source :** MARGERIN (Jacques), AUSSET (Gérard), multimédia, Paris, 1990, p.16

### 1.4. Définitions de la comptabilité analytique :

Nous nous concentrons sur les définitions les plus pertinentes de la comptabilité analytique  
Définition 1 : « un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilation,

abonnement, calcul de charges, en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non ». <sup>1</sup>

Définition 2 : « la comptabilité analytique comme un outil de gestion conçu pour mettre en relie les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs ». <sup>2</sup>

Définition 3 : « la comptabilité analytique comme un système de saisie et de traitement des informations comptables qui a pour but de connaître et de contrôler les coûts à l'aide de ventilation, de regroupement...comptabilité analytique est un outil de gestion indispensable, une aide de décision ». <sup>3</sup>

D'après les différentes définitions de la comptabilité analytique, nous pouvons en tirer :

La comptabilité analytique est un système qui enregistre et traite les informations dans le but d'analyser et de contrôler les coûts au sein d'une entreprise. Elle utilise les données comptables de base en les reclassant, les regroupant et les ventilant. La comptabilité analytique est un élément essentiel de la gestion, car elle fournit des informations précises sur les coûts et les résultats, qui sont adaptées aux objectifs des utilisateurs. Elle constitue un outil décisionnel permettant aux décideurs de prendre des décisions éclairées en comprenant les implications financières de leurs choix.

En résumé, la comptabilité analytique est un système qui utilise des informations comptables pour analyser et contrôler les coûts au sein de l'entreprise. Elle fournit des informations pertinentes à la gestion de l'entreprise et aide à la prise de décision.

### **1.5. Objectifs de la comptabilité analytique : <sup>4</sup>**

Les principaux objectifs de la comptabilité analytique, en tant que méthode de traitement de données, sont les suivants :

- Déterminer les coûts des différents produits à chaque étape du processus de production.

---

<sup>1</sup> MARTINET (Alain Charles) et SILEM (Ahmed), *lexique de la gestion*, Edition Dalloz, Paris, 2003, P .115.

<sup>2</sup> DUBRULLE (Louis) et JOURDAIN (Didier), *comptabilité analytique de gestion*, Edition DUNOD, Paris, 2007, P.11.

<sup>3</sup> DE BOISLANDELLE (Henri Mahé), *dictionnaire de gestion*, Edition Economica, Paris 1998, P.79.

<sup>4</sup> BOUGHABA (Abdallah), *Comptabilité analytique d'exploitation*, BERTI Edition, Alger, 1991, P.40-42.

- 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 (coût préétabli et budget d'exploitation, par exemple).

- Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.

- Analyser les performances de l'entreprise.

- Déterminer les responsabilités par centre de profit et évaluer les rendements par activité, voir même par produit et par région géographique.

- Analyser la formation du résultat global et dégager la contribution des différentes activités à ce résultat.

- Atteindre les objectifs de la gestion prévisionnelle.

- Donner une base au contrôle de gestion.

- Eclairer la prise de décision de gestion.

### **1.6. Les sources d'information de la comptabilité analytique :<sup>1</sup>**

La comptabilité analytique recueille et traite des informations de trois natures distinctes pour chaque période de calcul des coûts et des prix de revient.

#### **1.6.1. Les données comptables et financières :**

La comptabilité analytique se base principalement sur la comptabilité générale comme source d'information. Elle utilise les données comptables et financières enregistrées pendant la période de calcul des coûts et des prix de revient. De plus, la comptabilité générale fournit des données historiques nécessaires à l'abonnement des charges qui ne sont pas enregistrées dans cette dernière pendant cette période. Les informations fournies sont principalement liées aux comptes de gestion. Ces comptes, complétés par des données ajustées provenant des sous-systèmes de gestion tels que les investissements, la paie, les stocks, etc., permettent une allocation et une imputation des données comptables aux coûts et aux prix de revient avec un minimum de retraitements.

---

<sup>1</sup> MELYON (Gérard), Op, Cit, P14.

### 1.6.2. Données quantitatives :

Plusieurs structures de l'entreprise sont concernées :

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

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

### 1.7. L'importance de la comptabilité analytique : <sup>1</sup>

La comptabilité analytique revêt une importance cruciale dans la gestion des entreprises. Elle permet d'analyser et de contrôler les coûts, ce qui contribue à une prise de décision éclairée. En fournissant des informations détaillées sur les différents aspects des coûts, tels que les coûts de production, les coûts par produit ou service, et les coûts par activité, la comptabilité analytique aide les gestionnaires à mieux comprendre les coûts engagés et à les maîtriser.

La comptabilité analytique non seulement maintient (ou réintègre) la pratique comptable au sein de l'entreprise mais en outre elle rompt son isolement par rapport aux autres grandes fonctions de l'entreprise ; bien plus elle leur devient intimement liée et c'est plus particulièrement le cas de la gestion de la production.

1.8. **Les charges de la comptabilité analytique :** La comptabilité analytique et la comptabilité financière diffèrent dans la manière dont elles traitent les charges. En comptabilité analytique, certaines charges peuvent être considérées comme non incorporables ou supplétives par rapport à la comptabilité financière.

Les charges de la comptabilité générale sont analysées selon leur nature. Elles ne reflètent pas les conditions d'utilisation de l'outil de production. A ce titre, elles sont retraitées en comptabilité analytique selon leur destination, afin de calculer les différents coûts. Le retraitement conduit à écarter certaines charges et à prendre en compte certaines autres.

**Les charges de la comptabilité analytique = charges de la comptabilité financières -**

**les charges non incorporables + les charges supplétives**

---

<sup>1</sup> STOLOWY (H), DING (Y) et LANGLOIS (G), *Comptabilité et analyse financière*, Deboeck supérieur, Paris, 2017, P 37.

- **Les charges non incorporables**

Sont des charges qui ne peuvent pas être directement attribuées à un produit, une activité ou une prestation spécifique. Elles ne peuvent pas être affectées de manière précise et objective à une unité de production ou de vente. Ces charges ne sont pas prises en compte dans le calcul des coûts des produits ou des services dans la comptabilité analytique. Elles comprennent par exemple les charges de direction générale, les charges liées aux activités non productives ou encore les charges liées aux investissements.<sup>1</sup>

- **Les charges supplétives**

Quant à elles, sont des charges qui sont ajoutées ou réattribuées dans la comptabilité analytique pour refléter de manière plus précise la réalité économique d'une entreprise ou d'une activité. Elles permettent de compléter les informations fournies par la comptabilité financière et d'obtenir une meilleure vue d'ensemble des coûts et de la rentabilité. Ces charges supplétives peuvent inclure des coûts liés aux ressources internes utilisées, des coûts indirects non pris en compte dans la comptabilité financière, ou encore des coûts externes spécifiques à une activité.<sup>2</sup> Il est important de noter que les charges non incorporables et supplétives sont spécifiques à la comptabilité analytique et ne sont pas nécessairement prises en compte dans la comptabilité financière, qui se concentre davantage sur les aspects financiers et juridiques de l'entreprise. L'utilisation de ces charges dans la comptabilité analytique permet d'obtenir une vision plus détaillée des coûts, de la rentabilité et de la performance des différentes activités de l'entreprise.

## **Section 2 : Les méthodes de calcul des coûts**

### **2.1. Les méthodes des coûts complets**

Les méthodes du coût complet sont la méthode de centre d'analyse et la méthode ABC. Elles offrent également la possibilité d'évaluer la performance de chaque produit, activité ou prestation au sein de l'ensemble des performances de l'entité.

#### **2.1.1. La méthode des Centres d'analyse<sup>3</sup>**

La méthode du coût complet, également connue sous le nom de méthode des centres d'analyse, repose sur la classification des charges selon leur affectation. Le coût complet est formé par l'ensemble des coûts des charges directes (CD) et des charges indirectes (CI) tout au

---

<sup>1</sup> MICHEL (Gervais), *Comptabilité analytique de gestion : approche pratique et approfondie*, Dunod, paris, 2014, P95.

<sup>2</sup> ROBERT (Collasse), *La comptabilité analytique : théorie et pratique*, Dunod, paris, 2014, P135.

<sup>3</sup> BERNARD (A) et GERALD (A), ALEXANDER (V), *comptabilité de gestion*, DUNOD, Paris, P28

long du réseau. L'affectation des charges directes ne pose généralement pas de problème car elles concernent uniquement un seul objet de coût. Cependant, il en va différemment pour les charges indirectes. Avant de pouvoir les imputer aux objets de coût appropriés, ces charges doivent faire l'objet de retraitements.

Ensuite, la méthode des centres d'analyse comprend les étapes suivantes :

- Découpage de l'entreprise en centres d'analyse
- Classement des centres en centres principaux et auxiliaires
- Répartition des charges indirectes (primaires et secondaires)
- Imputation des charges aux différents coûts

### **2.1.1.1. La distinction entre charges directes et indirectes<sup>1</sup>**

Dans la méthode des coûts complets, toutes les charges sont incorporées, soit directement, soit indirectement aux différents coûts. La distinction entre charges directes et charges indirectes permet aux gestionnaires de déterminer les charges dont l'inscription aux coûts s'effectue sans problème particulier et celles dont l'affectation requiert le consentement des responsables. L'objectif avoué, quant aux méthodes de répartition adoptées est de limiter l'arbitraire de la répartition des charges indirectes aux différents coûts

Le tableau ci-dessous récapitule les éléments essentiels permettant d'effectuer la distinction entre les charges directes et les charges indirectes

---

<sup>1</sup> GERARD (Melyon), *comptabilité analytique*, 3 éditions, BREAL, Paris, 2001, page 24-25.

**Tableau 2:** la distinction entre les charges directes et les charges indirectes

Nature de la charge	Signification
Charges directes	Ce sont les charges qu'il est possible d'affecter immédiatement c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé grâce à un moyen de mesure. Ces charges peuvent concerner le coût d'un produit ou d'une commande. Exemples : les matières et fournitures, la main-d'œuvre directe, l'annuité d'amortissement d'une machine qui ne sert à fabriquer qu'un seul produit.
Charges indirectes	Ce sont les charges qu'il n'est pas possible d'affecter immédiatement à un coût particulier. Elles nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées au coût d'un produit déterminé. Ces charges concernent plusieurs produits ou activités. Exemples : la consommation d'électricité de l'entreprise, l'assurance des locaux, les charges d'administration

**Source :** Gérard (Melyon), Op, Cit, 2001, page 25.

### 2.1.1.2. Le traitement des charges indirectes :

#### Étape 1 : Découpage de l'entreprise en centres d'analyse

Les charges indirectes subissent un processus de retraitement qui se décompose en deux étapes distinctes. Tout d'abord, elles sont réparties entre les centres d'analyse, puis elles sont imputées aux coûts des objets de coût pertinents. Ces deux étapes consécutives sont représentées de manière synthétique dans la figure.<sup>1</sup>

Le découpage de l'entreprise en centres d'analyse est une pratique de la comptabilité analytique qui consiste à diviser l'entreprise en différentes entités ou départements appelés "centres d'analyse". Chaque centre d'analyse regroupe des activités similaires ou liées entre elles, permettant ainsi une analyse plus détaillée des coûts et des résultats.

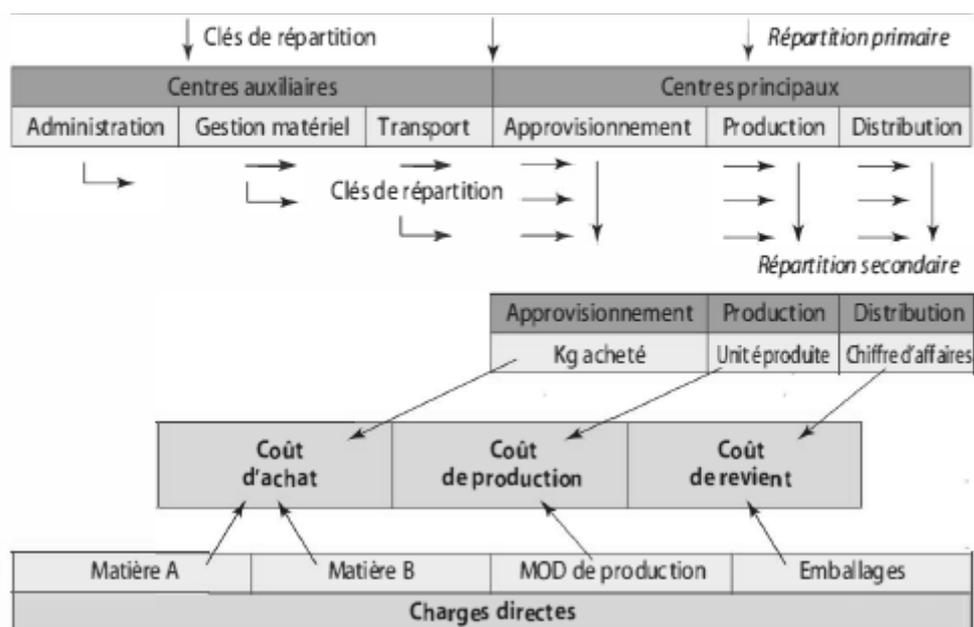
Ce découpage en centres d'analyse permet de mieux comprendre les performances et les coûts associés à chaque centre, facilitant ainsi la prise de décision et la gestion efficace de l'entreprise. Il permet également d'attribuer les coûts aux différents centres et de mesurer leur contribution à la rentabilité globale de l'entreprise.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Idem

<sup>2</sup> BERNARD (A) et GERALD (A), ALEXANDER (V), *Op, Cit*, P28.

**Figure 1:** les étapes de traitement des charges indirectes



Source : BERNARD (A) et GERALD (A), ALEXANDER (V), op, cit., P29

### Etape 2 : Classement des centres en centres principaux et auxiliaires

Ces centres d'analyses sont décomposés en<sup>1</sup> :

#### ❖ Centres principaux :

Les principales fonctions opérationnelles de l'entreprise, à savoir l'approvisionnement, la production et la commercialisation, correspondent aux différentes sections qui jouent un rôle clé dans le processus. Les charges associées à ces sections peuvent être facilement imputées aux coûts, car elles dépendent directement des quantités achetées, produites ou vendues.

#### - Centres d'approvisionnement :

Il s'agit des fonctions liées à la répartition des achats, au transport des achats, à la réception et à la comptabilisation des achats. Ces fonctions comprennent des activités telles que le bureau d'achat, les services des comptes fournisseurs et des factures fournisseurs.

<sup>1</sup>DUPUY (Yves), *les bases de la comptabilité analytique de gestion*, Edition Economica, Paris, 2003, P.49.

### **- Centres de production :**

Il s'agit des fonctions liées à la production des biens et services. Ces fonctions comprennent le bureau des études et méthodes, l'atelier de fabrication et les services de contrôle des fabrications.

### **- Centres de distribution :**

Il s'agit des fonctions liées à l'étude des marchés, à la vente, au stockage des produits finis et à l'emballage des livraisons. Ces fonctions incluent les services des ventes, les magasins de produits finis, les services d'expédition et les services après-vente.

### **❖ Centres auxiliaires :**

Il y a des sections de l'entreprise qui ont une fonction de gestion et ne sont pas directement impliquées dans la réalisation de l'objectif de l'entreprise. Ces sections englobent les services qui travaillent pour l'ensemble de l'entreprise, car leurs activités soutiennent d'autres sections principales ou auxiliaires. Dans ces cas, il n'y a pas de lien évident entre les unités de mesure et les quantités achetées, produites ou vendues.

On peut distinguer :

- **Les centres auxiliaires opérationnels** : tels que l'entretien, le transport, l'énergie et la force motrice, qui fournissent des services aux centres principaux.
- **Les centres auxiliaires de structure** : tels que l'administration, le financement et les ressources humaines, pour lesquels il n'est pas possible de définir une unité de mesure physique (comme l'euro, le kilogramme ou l'unité) pour évaluer leur activité.

### **Etape 3 : Répartition des charges indirectes (primaires et secondaires)**

Le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :

**Tableau 3:** tableau de traitement des charges indirectes

Charges indirectes		Centres auxiliaires			Centres principaux				Répartition primaire
Désignation des charges	Montant total	CA 1	CA 2	CA 3	CP 1	CP 2	CP 3	CP 4	
Totaux de la répartition primaire par centre		To tal CA 1	To tal CA 2	To tal CA 3	To tal CP 1	To tal CP 2	To tal CP 3	To tal CP 4	
			X	X	X	X	X	X	
			CA 2						
			X		X	X			X
			CA 3						
						X	X		
					CP 1	CP 2	CP 3	CP 4	

**Source :** Dupuy. (Yves), op.cit., 2003, P 19

Indépendamment du nombre et du type de centres, l'objectif reste le même : gérer les transferts successifs de coûts en fonction des réalités physiques ou économiques, afin d'aboutir au coût de revient complet du produit. La méthode des centres d'analyse permet d'améliorer la répartition des coûts indirects dans les produits et répond à des obligations réglementaires telles que la valorisation des travaux en cours ou des stocks de produits finis pour la clôture des comptes annuels. En pratique, la définition des centres auxiliaires intervient après celle des centres principaux, et il est essentiel que la définition des centres s'aligne sur les évolutions de l'activité. Le choix des unités d'œuvre implique la mise en place d'une comptabilité basée sur les quantités. Par exemple, les coûts de maintenance peuvent être répartis en fonction des temps de production réels de chaque produit, tandis que les coûts d'achat peuvent être répartis proportionnellement à la consommation de matières par chaque produit.

La méthode des coûts complets offre principalement trois types d'avantages<sup>1</sup> :

- ❖ Elle permet de progresser dans l'identification des causes de coûts. Les unités d'œuvre traduisent des phénomènes physiques réels
- ❖ Elle éclaire sur les flux de prestations internes
- ❖ Elle donne une vision du coût par stade de fabrication, ce qui peut jouer un rôle majeur dans les démarches d'optimisation

Cette méthode comporte cependant quelques inconvénients tel que :

- ❖ Le choix des unités d'œuvre dans la méthode des centres d'analyse permet de réduire de manière significative l'arbitraire des répartitions des coûts. Cependant, il est important de noter que malgré ces efforts, certaines conventions demeurent inévitables et ne peuvent être totalement éliminées.
- ❖ L'application de cette méthode peut entraîner des coûts administratifs importants. Par conséquent, il est recommandé de maintenir un plan de sections aussi simple que possible pour éviter une complexité excessive et réduire les travaux administratifs associés.

### **Etape 4 : Imputation des charges aux différents coûts**

#### **❖ Le calcul des coûts d'unité d'œuvre des centres d'analyses principaux**

Une fois la répartition secondaire achevée, il ne reste plus qu'à calculer les coûts des unités d'œuvre (taux de frais) pour chaque centre d'analyse<sup>2</sup>. Cela implique le calcul des coûts d'achat des matières premières consommées, des coûts de production et du coût de revient des produits vendus. Ce processus permet de déterminer le résultat analytique, qui représente la différence entre le chiffre d'affaires et le coût de revient.

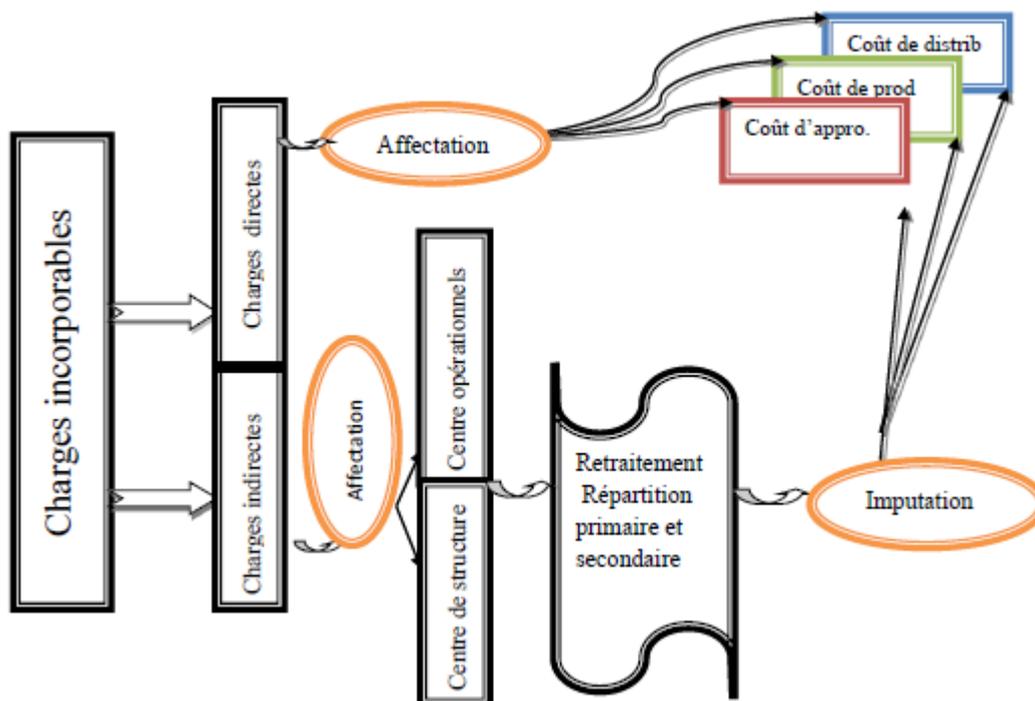
Ce schéma synthétise les principales étapes des traitements techniques de calcul des coûts afin de présenter les différentes étapes de la méthode des coûts complets.

---

<sup>1</sup> LORINO (Philippe) et MOTTIS (Nicolas), *Contrôle de gestion*, 2<sup>ed</sup> Ems, Paris, 2006, P. 77.

<sup>2</sup> LANGLOIS (G) et BONNIER (C), BRINGER (M), *contrôle de gestion*, FOUCHER, Paris, 2006, P.50.

Figure 2: Les différentes étapes de calcul des coûts complets



**Source** : BERLAND (Nicolas) et DE RONGE (Yves), *contrôle de gestion perspective stratégique et managériales*, PEARSON, 2012, P.167.

D'après ce schéma, nous pouvons observer en premier lieu la phase de sélection des charges qui seront incluses dans le calcul des coûts selon la méthode des coûts complets. Ensuite, il y a une distinction entre les charges directes et indirectes qui guide les traitements techniques à effectuer : une affectation directe aux objets de coût et une double répartition nécessaire pour leur allocation aux objets de coût. À la fin de ces étapes techniques, le coût de revient complet est déterminé, composé des coûts d'approvisionnement, de production et de distribution.

### ❖ Le calcul du coût de revient et du résultat analytique <sup>1</sup>

Le coût de revient peut-être défini comme l'accumulation des charges associées. Il représente le coût total à la fin du cycle d'exploitation, y compris les coûts de distribution. Le coût de revient correspond au coût de production des produits vendus, valorisés en sortie de stock s'il y a eu stockage, ainsi que les frais de stockage et de sortie de stock, en plus des charges directes et indirectes liées à la distribution.

<sup>1</sup> BERNARD (A) et GÉRALD (A), ALEXANDER (V), op, cit., P43

De plus, les frais d'administration peuvent être classés comme des coûts hors production. Dans cette situation, les frais d'administration de la période seront entièrement supportés par les ventes de produits, d'activités et de prestations.

**Le coût de revient = le coût de production + les coûts hors production.**

Le résultat analytique est calculé comme la différence entre le chiffre d'affaires et le coût de revient. Il offre une mesure de la performance individuelle de chaque produit, activité ou service au sein de l'ensemble de l'entité. En additionnant les résultats analytiques obtenus pour chaque produit, activité ou service, on peut déterminer le résultat analytique global.

En outre, il est rare que le résultat analytique global corresponde exactement au résultat comptable en raison des ajustements effectués (charges incorporables, charges non incorporables, charges supplétives, charges de substitution, produits non incorporables), des différences d'incorporation (différences d'arrondis) et des variations d'inventaire (malus sur inventaire, bonus sur inventaire). Afin de vérifier la concordance entre les deux comptabilités, il est nécessaire de procéder à une conciliation.

### **2.1.1.3. Les apports et les limites de la méthode des centres d'analyses <sup>1</sup>**

#### **- Les apports :**

La méthode des coûts complets, également connue sous le nom de méthode des centres d'analyse, permet de calculer un prix normal ou satisfaisant et d'évaluer la performance individuelle des produits, activités et services au sein de l'ensemble de l'entité. Pour faciliter cette analyse, il est possible d'établir une figure de synthèse.

---

<sup>1</sup> Ibid

**Figure 3:** Contribution à la performance globale des activités

	Activité 1	Activité 2
Prix de vente (PV)		
Coût de revient unitaire (CRu)		
Résultat unitaire (Ru)		
Taux de marge unitaire (Ru/PV)		
Contribution à la performance globale <sup>1</sup>		
Part du chiffre d'affaires (CA du produit/CA total)		

Source : Bernard (A), Gérald (A), Alexander (V), Op, Cit, P43.

**Contribution à la performance globale = RA du produit / RA globale**

- **Les limites de la méthode des centres d'analyse :**

Les deux principales limites peuvent être citées :

- Dans un premier temps, il convient de souligner la subjectivité et l'arbitraire inhérents au choix des clés de répartition et des unités d'œuvre, ce qui peut entraîner des situations de subventionnement. Certains produits peuvent consommer des charges sans les supporter, tandis que d'autres peuvent les supporter sans les consommer. Afin de remédier à cette problématique, une autre méthode de coût complet, appelée méthode des coûts par activités ou méthode ABC (Activity Based Costing), peut être utilisée pour déterminer un prix normal et évaluer la performance du produit au sein de la performance globale de l'entreprise.

- De plus, il est important de noter que le coût complet est calculé sur la base d'une activité normale et ne tient pas compte des variations d'activité. En effet, cette méthode repose sur la classification des charges selon leur affectation (charges directes et indirectes) plutôt que sur leur classification en termes de variabilité (charges variables et fixes), qui permettrait de prendre en compte l'impact des fluctuations d'activité.

### **2.1.2. La méthode ABC (Activity Based Costing)**

La méthode du cout complet repose sur la classification des charges selon leur affectation ce problème nous amène à la méthode ABC. Dans cette partie on va parler sur la méthode ABC, ses étapes et sa mise en œuvre.

### 2.1.2.1. Définition de la méthode à base d'activité ou méthode A.B.C. (Activity Based Costing)

Selon la définition proposée par la Coopération Industrielle Américaine (CAM) :

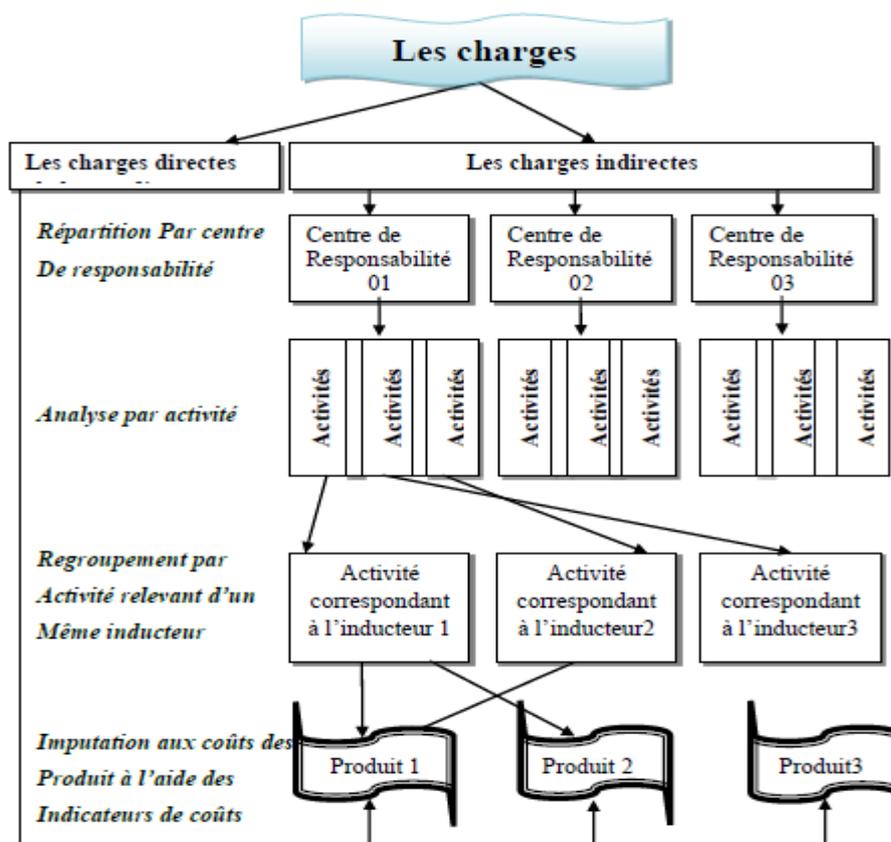
La méthode ABC est conçue pour : « mesure les performances d'activité et d'objets générateurs de coûts (notamment les produit). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources ; les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leur utilisation d'activité, cette méthode identifie les relations causales entre facteur de coût et activité »<sup>1</sup>.

### 2.1.2.2. Les étapes de la méthode ABC :

Nous pouvons synthétiser les étapes de la méthode ABC en deux points principaux :

- Le traitement des charges

Figure 4: Traitement des charges par la méthode Activity Based Costing (ABC).



Source : Didier (Lévy), l'essentiel de la comptabilité analytique, Eyrolles, Paris, 2007, P.79.

<sup>1</sup> MARTNET (Alain-Charles), SILEM (Ahmed), Op, Cit, P2.

### - Maitrise des coûts :

➤ **Les activités consomment les ressources :** L'approche basée sur les activités facilite la gestion des coûts en mettant l'accent sur le fait que ce sont les activités qui consomment les ressources, désignées comme charges dans le système comptable. Afin de maîtriser les coûts d'un produit, il est nécessaire de comprendre et d'agir sur les activités qui lui sont associées.<sup>1</sup>

- L'objectif est d'identifier les activités qui ajoutent de la valeur au produit, afin d'éliminer celles qui n'ont pas d'impact sur sa valeur.

- Il est essentiel d'identifier les facteurs qui génèrent les coûts des activités, également appelés inducteurs de coûts. La consommation de ressources, ou charges, par une activité peut être influencée par plusieurs facteurs, dont certains ne sont pas facilement quantifiables.

➤ **Les produits consomment les activités :** Les produits sont influencés par les activités, et c'est indirectement, à travers ces activités, que le coût des ressources est attribué aux produits. Pour chaque activité, nous sélectionnons une unité de mesure appelée "inducteur d'activité" (similaire à une unité d'œuvre) par le biais de laquelle le coût de l'activité est affecté aux produits.<sup>2</sup>

Par conséquent, les charges "indirectes" en ce qui concerne les produits deviennent directes en ce qui concerne les activités. Les lois régissant le comportement des coûts et l'impact des décisions de gestion sur les coûts sont donc mieux comprises au niveau des activités que des produits. La méthode ABC permet de modéliser les relations entre les ressources, les activités et les produits.

En conclusion, la méthode ABC permet d'identifier les activités (en comprenant ce que chaque service de l'entreprise fait) et d'évaluer les ressources consommées par ces activités, en se basant sur le postulat fondamental de la méthode ABC.<sup>3</sup>

<b>Les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources</b>
---

Ce postulat nécessite une ventilation différente des charges indirectes afin de les attribuer spécifiquement aux activités.

---

<sup>1</sup> LANGLOIS (G), BONNIER (C), BRINGER (M), Op, Cit, P.81.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), *contrôle de gestion manuel et applications*, Dunod, Paris, 2007. P 316.

### 2.1.2.3. La mise en œuvre d'une comptabilité par activités (méthode ABC)

Généralement, la mise en place du nouveau système de mesure ou de la méthode des coûts par activité (ABC) implique les étapes suivantes :<sup>1</sup>

#### - **Identification des activités de l'entreprise :**

Les activités de l'entreprise sont identifiées en réalisant des entretiens avec le personnel concerné. Il est important de prendre connaissance de l'ensemble des activités de l'entreprise afin d'établir une liste des activités retenues. Cette liste ne doit pas être trop détaillée pour éviter une complexité excessive dans le traitement comptable, ni trop succincte pour assurer une compréhension adéquate des activités.

#### ❖ **Affectation des ressources (charge indirecte) aux activités :**

En général, les charges indirectes sont enregistrées au niveau des divisions de l'entreprise, puis réparties entre les activités de chaque division.

- S'il existe un lien direct entre les charges et les activités ; l'affectation est directe
- S'il n'existe pas de lien direct ; les charges seront affectées à l'aide des clés de répartition "inducteurs de ressources"

#### ❖ **Choix d'inducteur de coût :**

L'inducteur, qui remplace l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle des sections homogènes, est utilisé pour attribuer les coûts des activités aux différents produits. Il est important d'identifier avec précision l'indicateur de coût approprié, qui représente le facteur déclencheur de la variation des coûts d'activité. Il s'agit de trouver les facteurs qui expliquent au mieux la consommation des ressources, et cet inducteur est utilisé pour imputer les coûts des activités aux coûts des produits.

#### ❖ **Calcul des coûts unitaires des inducteurs pour chaque centre de regroupement : <sup>2</sup>**

- On calcule les ressources consommées par le centre
- On recense le volume de l'inducteur (nombre d'unité d'œuvre)
- La formule du coût unitaire de l'inducteur est la suivante

<b>Le coût unitaire de conducteur = Ressources consommé / Volume de l'inducteur</b>
---

---

<sup>1</sup>LANGLOIS (G), BONNIER (C), BRINGER (M), Op, Cit, P.84.

<sup>2</sup> Ibid, P87.

Ainsi, l'objectif de l'utilisation de cette méthode est d'identifier les indicateurs de coût quantifiables, également appelés inducteurs d'activité. Ces inducteurs permettent d'expliquer les coûts et les performances, ce qui permet à l'entreprise de rationaliser son organisation et de mieux utiliser les ressources disponibles.

### 2.2. La méthode des coûts partiels

La performance de chaque produit est évaluée en fonction de la marge qu'il génère, contribuant ainsi à la couverture des charges non réparties.

Selon T. SAADA la méthode des coûts partiels est « une technique qui permet, en outre, de mettre en œuvre une politique de prix différenciées, autrement dit elle aide à segmenter le marché »<sup>1</sup>.

Il existe différents systèmes de coûts partiels qui partagent tous la même logique, celle d'inclure uniquement la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise dans le calcul des coûts.

Nous distinguons en particulier : La méthode des coûts variables, Les méthodes des coûts directs et des coûts spécifiques, la méthode du coût marginal, la méthode du coût standard

#### 2.2.1. La méthode des coûts variables

La méthode du coût variable, également connue sous le nom de "direct Costing", a été développée aux États-Unis dans les années 1950. Elle représente la méthode fondamentale de calcul des coûts partiels.

« La méthode du coût variable est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seules charges variables, à l'exclusion de toute charge fixe »<sup>2</sup>. Grâce à cette méthode, la comptabilité analytique permet de mettre en évidence les marges sur coûts variables, tant au niveau de chaque produit qu'à l'échelle globale de l'entreprise.

« La méthode des coûts variables ne retient que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, dans le coût produits »<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> SAADA (T) et BURLAUD (A), SIMON (C), *comptabilité analytique et contrôle de gestion*, VUIBERT, 2008, P. 49.

<sup>2</sup> LANGLOIS (G) et BONNIER (C), BRINGER (M), *contrôle de gestion*, FOUCHER, Paris, 2006, P.150.

<sup>3</sup> ALAZARD Claude, et SEPARI Sabine, *contrôle de gestion manuel et applications*, Dunod, Paris, 2007. P 252.

**2.2.1.1. Les principes de la méthode<sup>1</sup>** La méthode du coût variable repose sur deux principes proportionnalité total des charges variables avec la quantité, considère toute la production est vendues et les charges fixes sont indépendantes du niveau d'activité.

- Proportionnalité totale des charges variables avec les quantités, Cela signifie que les charges variables augmentent ou diminuent proportionnellement avec le volume de production, bien que cette relation ne soit pas toujours évidente en pratique.

- Elle considère que toute la production est vendue, Cela signifie que la méthode suppose que chaque unité produite est vendue et génère des revenus pour l'entreprise. Cette hypothèse simplificatrice permet de calculer le coût variable unitaire en répartissant les charges variables sur l'ensemble des unités produites.

- Les charges fixes sont indépendantes du niveau d'activité liée à des décisions structurelles antérieures, Cela signifie que ces charges ne fluctuent pas en fonction des variations du volume de production ou des ventes, mais sont plutôt liées aux choix d'investissement, de capacité de production et de structure de l'entreprise pris dans le passé.

### **2.2.1.2. Les types d'approche de la méthode des coûts variables :**

#### **2.2.1.2.1. L'approche fonctionnelle <sup>2</sup>:**

L'approche fonctionnelle pour le calcul des coûts est une méthode qui permet de mesurer les coûts de production d'un bien ou d'un service en prenant en compte les charges variables et les charges fixes. Cette approche se base sur trois concepts de coûts : le coût d'achat variable (CAV), le coût de production variable (CPV) et le coût de revient variable (CRV). À chaque étape, on calcule un coût variable unitaire (CVU) qui correspond au coût variable total divisé par le nombre d'unités produites. Cette approche permet de déterminer le coût de revient complet en ajoutant les charges fixes au CRV et d'évaluer l'impact des variations d'activité sur les charges de l'entreprise.

Les marges sont un indicateur clé de la performance financière d'une entreprise. Elles permettent de mesurer la capacité de l'entreprise à générer un profit à partir de ses charges variables, c'est-à-dire les coûts qui varient en fonction du niveau d'activité de l'entreprise. En effet, plus les marges sont élevées, plus l'entreprise est capable de générer de la valeur ajoutée à partir de ses consommations de facteurs variables. Ainsi, les marges sont un élément essentiel

---

<sup>1</sup> HANSEN (Don), MOWEN (Maryanne), *Comptabilité de gestion* (10e éd.), Cengage Learning, USA, 2018, P 389.

<sup>2</sup> MEVELLEC (Pierre), *Comptabilité de Gestion*, Dunod, 11e édition, Paris, 2020, P94-99.

pour évaluer la rentabilité de l'entreprise et déterminer les stratégies à mettre en place pour améliorer sa performance financière.

- **Coût d'achat variable (CAV)** : Il représente le coût des consommations des facteurs variables lors de la production d'un bien ou d'un service. Il dépend du volume de production et augmente proportionnellement avec celui-ci.

$$\text{CAV} = \text{Prix unitaire} \times \text{Quantité consommée des facteurs variables}$$

$$\text{Marge sur coût d'achat variable (MCAV)} : \text{MCAV} = \text{Prix de vente} - \text{CAV}$$

- **Coût de production variable (CPV)** : Il représente l'ensemble des charges variables engagées pour obtenir un bien ou un service. Il comprend le CAV auquel on ajoute les charges variables de production (main d'œuvre directe, consommables...).

$$\text{CPV} = \text{CAV} + \text{Charges variables de production}$$

$$\text{Marge sur coût de production variable (MCPV)} : \text{MCPV} = \text{Prix de vente} - \text{CPV}$$

- **Coût de revient variable (CRV)** : Il représente le coût imputable à la fabrication d'une unité de produit. Il comprend le CPV auquel on ajoute les charges variables hors production (énergies...).

$$\text{CRV} = \text{CPV} + \text{Charges variables hors production}$$

$$\text{Marge sur coût de revient variable (MCRV)} : \text{MCRV} = \text{Prix de vente} - \text{CRV}$$

### 2.2.1.2.2. L'approche différentielle de la méthode des coûts variable :

L'approche différentielle de la méthode des coûts variables est une technique d'analyse de la rentabilité des produits ou services proposés par une entreprise. Elle consiste à différencier les coûts fixes des coûts variables dans le but de mieux comprendre leur impact sur la rentabilité de chaque produit ou service proposé.

Dans cette approche, les coûts fixes sont considérés comme des coûts qui ne varient pas en fonction du niveau de production ou de vente de l'entreprise, tels que les frais de location ou les salaires du personnel administratif. Les coûts variables, quant à eux, sont des coûts qui varient directement en fonction du niveau de production ou de vente, tels que les coûts des matières premières ou les coûts de la main-d'œuvre directe.

En séparant les coûts fixes des coûts variables, l'approche différentielle permet de déterminer le seuil de rentabilité de chaque produit ou service, c'est-à-dire le niveau de production ou de

vente à partir duquel l'entreprise commence à dégager un bénéfice. Elle permet également d'identifier les produits ou services les plus rentables et de prendre des décisions éclairées en matière de prix et de stratégie de vente.

### 2.2.1.3. Mise en œuvre de la méthode

La mise en pratique de la méthode du coût variable simple implique cinq étapes essentielles

**Etape 1 :** dans cette étape, il s'agit simplement de calculer le chiffre d'affaires de l'exercice.

**Etape 2 :** La mise en œuvre de la méthode du coût variable simple comprend deux étapes clés pour l'imputation des charges aux produits : d'abord, l'affectation des charges variables directes, puis l'imputation des charges variables indirectes. Dans cette approche, toutes les charges incorporables, qu'elles soient directes ou indirectes, sont identifiées, puis réparties en coûts variables et coûts fixes.

Voir illustration dans le tableau suivant :

**Tableau 4:** tableau des charges incorporables incorporées par la méthode du direct Costing simple

<b>Charges incorporables</b>	<b>Charges variables</b>	<b>Charges fixes</b>
Charges directes	Incorporées	Non incorporées
Charges indirectes	Incorporées	Non incorporées
<b>Total</b>	<b>Coût variable</b>	<b>Coût fixe</b>

**Source :** FERDJELLAH (Mohamed), Op, Cit, P.80.

**Etape 3 :** On effectue des calculs successifs pour déterminer les coûts variables en prenant en compte les variations de stocks.

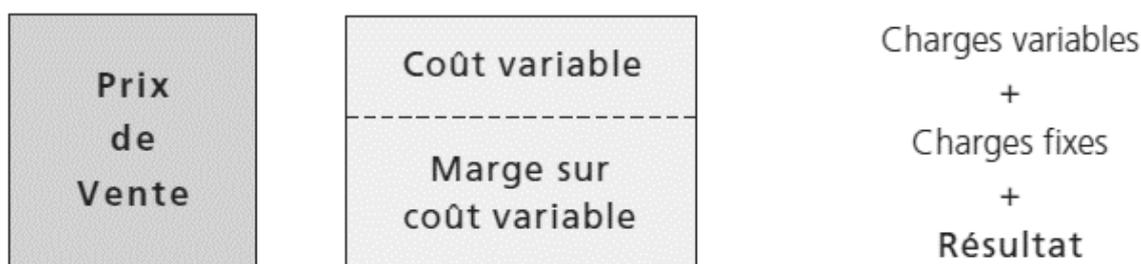
**Etape 4 :** on calcule la « marge sur coût variable » (MCV).

**La marge sur coût variable :** En comparant le chiffre d'affaires d'un produit ou d'une activité à son coût variable, on peut calculer la marge sur coût variable (MCV) correspondante, que ce soit au niveau du produit ou de l'activité.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> GRANDGUILLOT (Béatrice et Francis), *Comptabilité de Gestion*, 11e édition 2010-2011, Gualino Ed, P 135.

**Figure 5:** La comparaison entre le chiffre d'affaires d'un produit et son coût variable



**Source :** GRANDGUILLOT (Béatrice et Francis), *Comptabilité de Gestion*, 11e édition 2010-2011, Gualino Ed, P 135.

**Marge sur coût variable d'un produit = Prix de vente – Coût variable**

La marge sur coût variable est directement liée au chiffre d'affaires et est exprimée en pourcentage par rapport à celui-ci. Cela permet d'obtenir le taux de marge sur coût variable.<sup>1</sup>

**Taux de marge sur coût variable = (Marge sur coût variable / Chiffre d'affaires) \* 100**

La marge sur coût variable unitaire ainsi que le taux de marge sur coût variable restent constantes. En additionnant les marges sur coût variable par produit et en déduisant les coûts fixes globaux, on obtient le résultat global de l'entreprise.<sup>2</sup>

**Résultat de l'entreprise =  $\sum$ des marges sur coût variable – Coûts fixes globaux**

**Etape 5 :** Dans cette dernière étape, on calcule le résultat en soustrayant les coûts fixes de la marge sur coût variable.

**La formule est la suivante :**

**Résultat = MCV – Coûts fixes**

#### **2.2.1.4. Le seuil de rentabilité**

##### **2.2.1.4.1. Définition de seuil de rentabilité :**

Le seuil de rentabilité représente le niveau de chiffre d'affaires ou d'activité que l'entreprise doit atteindre afin de couvrir l'ensemble de ses charges, qu'elles soient variables ou fixes, sans générer de bénéfice ni de perte<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> GRANDGUILLOT (Béatrice et Francis), Op, Cit, P 136.

<sup>2</sup> Idem

<sup>3</sup> GRANDGUILLOT (Béatrice et Francis), *Comptabilité de Gestion*, 11e édition 2010-2011, Gualino Ed, P 141

Le seuil de rentabilité correspond au niveau de chiffre d'affaires pour lequel la marge sur coût variable permet de couvrir intégralement les charges fixes<sup>1</sup>.

En comparant le chiffre d'affaires réalisé avec le seuil de rentabilité, on peut déterminer la nature du résultat obtenu.<sup>2</sup>

- CA = seuil de rentabilité = **Résultat nul**
- CA > seuil de rentabilité = **Bénéfice**
- CA < seuil de rentabilité = **Perte**

Le seuil de rentabilité permet à l'entreprise : <sup>3</sup>

- De calculer le montant du chiffre d'affaires à partir duquel l'activité est rentable. Et le niveau d'activité au-dessous duquel il ne faut pas descendre.
- De déterminer la date à laquelle l'activité devient rentable
- D'apprécier la sécurité dont dispose l'entreprise si la conjoncture devient défavorable.
- D'analyser l'incidence de l'évolution du comportement des charges sur la rentabilité de l'exploitation.
- D'estimer rapidement des résultats prévisionnels.

#### 2.2.1.4.2. Détermination du seuil de rentabilité <sup>4</sup>

La détermination du seuil de rentabilité repose sur le principe selon lequel celui-ci est atteint lorsque le résultat est nul, c'est-à-dire que la marge sur coût variable couvre intégralement les charges fixes.

#### - **Seuil de rentabilité en valeur**

$$\text{Seuil de rentabilité} = \text{Chiffre d'affaires} * \text{charges fixes} / \text{Marges sur coût variable}$$

$$\text{Ou Seuil de rentabilité} = \text{Charges fixes} / \text{Taux de marge sur coût variable}$$

#### **Seuil de rentabilité en quantité**

$$\text{Seuil de rentabilité} = \text{CF} / \text{MCV unitaire}$$

---

<sup>1</sup> Idem

<sup>2</sup> Idem

<sup>3</sup> Ibid, P 142

<sup>4</sup> MOUHOUBI (Bahia), *La Comptabilité Analytique : Rôles et Objectifs*, Mémoire de Magister en Comptabilité, Contrôle et Audit, Béjeia, 2012-2013, P 53.

## Chapitre 01 : Cadre Conceptuel de la Comptabilité Analytique

- **Seuil de rentabilité en date** : Lorsque l'activité est régulière, il est possible d'utiliser les règles de proportionnalité pour effectuer les calculs.

$$\begin{array}{l} \text{CA} \quad \longrightarrow \quad 12 \text{ mois} \\ \text{SR} \quad \longrightarrow \quad X \text{ mois} \end{array} \quad \left. \vphantom{\begin{array}{l} \text{CA} \\ \text{SR} \end{array}} \right\} \quad \text{Donc, } X = \text{SR} / \text{CA} * 12$$

En cas d'activité irrégulière, cette méthode n'est pas valable car il est nécessaire une autre formule

$$\text{SRd} = \frac{(\text{SR} - \text{CA cumulé (m)}) * 30}{(\text{CA cumulé (m+1)} - \text{CA cumulé (m)})}$$

- **Les indices de gestions**

Il s'agit de ratios qui expriment la relation entre le chiffre d'affaires et le résultat, ou les charges liées à la structure. On peut les classer en différentes catégories :

- La marge de sécurité.
- L'indice de prélèvement.
- Le levier opérationnel.
- **Marge de sécurité (MS)** : indique la capacité d'une entreprise à supporter une baisse de son chiffre d'affaires sans subir de pertes. Une marge de sécurité élevée lui permet de traverser une période de crise sans trop de difficultés.

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

$$\text{MS} = \text{CA} - \text{SR}$$

- **L'indice de sécurité (IS)** : mesure la baisse que l'entreprise peut supporter avant de subir une perte. Plus l'indice est élevé, plus la sécurité de l'entreprise est considérée comme bonne.

$$\text{Indice de sécurité} = (\text{CA} - \text{SR}) / \text{CA} = \text{MS} / \text{CA}$$

- **L'indice de prélèvement (IP)** : évalue l'importance du chiffre d'affaires que l'entreprise doit réaliser afin de couvrir ses charges fixes. Plus cet indice est élevé, plus l'entreprise éprouve des difficultés à atteindre le seuil de rentabilité.

$$\text{L'indice de prélèvement} = \text{CF} / \text{CA}$$

- **Le levier d'exploitation** : Il permet de déterminer l'élasticité, c'est-à-dire la sensibilité du résultat aux variations de l'activité ou du chiffre d'affaires.

Il reflète la performance économique lors d'une augmentation du chiffre d'affaires et le risque économique en cas de diminution.

$$e = (\Delta R / \Delta CA) * (CA / R)$$

Le levier d'exploitation peut être calculé à l'aide d'une formule qui établit une relation entre le levier d'exploitation et l'indice de sécurité, comme suit :

$$e = CA / (CA - SR) = 1/MS$$

### 2.2.1.5. Apports et limites de la méthode<sup>1</sup> :

La méthode du coût variable offre plusieurs avantages. Tout d'abord, elle permet de classer les activités et les produits en fonction de leur marge, ce qui permet de se concentrer sur les plus rentables. De plus, elle permet d'évaluer dans quelle mesure la marge globale couvre les charges de structure. Cette méthode favorise également la décentralisation en attribuant les consommations de charges variables aux centres opérationnels concernés, ce qui permet d'assigner les responsabilités de manière plus précise. Elle facilite la prise de décision en utilisant le seuil de rentabilité pour déterminer des limites, telles que la baisse de prix minimale acceptable, ainsi que pour simuler des résultats lors du développement, de l'externalisation ou de l'abandon d'une activité ou d'un produit.

Cependant, la méthode du coût variable présente certaines limites. Elle ne peut pas être utilisée pour fixer un prix de vente ou évaluer la valeur des stocks. De plus, il est important de ne pas se focaliser uniquement sur l'optimisation de la marge, car cela pourrait négliger d'autres aspects importants du résultat global.

### 2.2.2. Les méthodes des coûts directs et des coûts spécifiques

#### 2.2.2.1. La méthode des coûts directs<sup>2</sup> :

**2.2.2.1.1. Principe de la méthode du cout directe** :<sup>3</sup> Les coûts directs sont des coûts qui peuvent être directement attribués à un produit, un service ou une activité spécifique. Ils sont facilement mesurables et identifiables.

Les coûts indirects, également appelés coûts communs ou frais généraux, ne peuvent pas être directement attribués à un produit spécifique. La méthode des coûts directs se concentre principalement sur les coûts variables, c'est-à-dire les coûts qui varient en fonction du volume

---

<sup>1</sup> BERNARD (A) et GÉRALD (A), ALEXANDER (V), Op, Cit, P69-70.

<sup>2</sup> GRANDGUILLOT (Béatrice et Francis), Op, Cit, P 158-159.

<sup>3</sup> DUBRULLE (LOUIS), JOURDAIN (Didier), Op, Cit, Dunod, 2003, P 189.

de production ou des niveaux d'activité. Ces coûts sont attribués directement aux produits ou aux activités.

Les coûts fixes, tels que les frais généraux fixes ou les coûts de location, ne sont pas pris en compte dans la méthode des coûts directs.

La contribution marginale est calculée en soustrayant les coûts variables directement attribuables aux produits ou aux activités de leurs revenus respectifs.

La méthode des coûts directs implique le calcul et l'analyse de la marge sur coût direct par produit ou par activité, afin d'évaluer leur performance.

❖ **Le coût direct :** Le coût direct, qui est un coût partiel, englobe principalement les charges variables directes ainsi que les charges fixes spécifiquement attribuables au produit ou à l'activité. Les charges indirectes ne sont pas réparties individuellement par produit, mais sont traitées de manière globale pour déterminer le résultat.

❖ **La marge sur coût direct :** En comparant le chiffre d'affaires d'un produit ou d'une activité à son coût direct, on peut calculer la marge sur coût direct (MCD) par produit ou par activité. Cette marge permet de mesurer la performance d'un produit en termes de contribution à l'absorption des coûts communs ou indirects non répartis, ainsi qu'à la rentabilité globale de l'entreprise.

$$\text{Marge sur coût direct d'un produit} = \text{Prix de vente} - \text{Coût direct}$$

En additionnant les marges sur coût direct par produit, après avoir soustrait les coûts indirects globaux, on peut déterminer le résultat global de l'entreprise.

$$\text{Résultat de l'entreprise} = \sum \text{des marges sur coût direct} - \text{Coûts indirects globaux}$$

❖ **Le compte d'exploitation analytique en coûts directs :** Les différents éléments de calcul sont répertoriés dans un tableau appelé "compte d'exploitation analytique en coûts directs".

## Chapitre 01 : Cadre Conceptuel de la Comptabilité Analytique

La structure du tableau est basée sur les quantités vendues plutôt que sur les quantités produites.

**Source :** GRANDGUILLOT (Béatrice et Francis), P 159.

**Figure 6:** Compte d'exploitation analytique en coûts directs basé sur les quantités vendues

Éléments	Produit ou Activité A		Produit ou Activité B		Produit ou Activité C		Pour l'entreprise	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Chiffre d'affaires								
–								
Coût direct								
=								
Marge sur coût direct								
–								
Coût indirect								
=								
Résultat courant								

### 2.2.2.1.2. Les avantages et les inconvénients de la méthode :

#### ❖ Les avantages : <sup>1</sup>

- ✓ Simplicité de mise en œuvre : Cette méthode est simple à comprendre et à appliquer. Elle ne nécessite pas de calculs complexes.
- ✓ Rapidité d'obtention des coûts : Les coûts des produits sont obtenus rapidement puisqu'on affecte directement les charges aux produits.
- ✓ Facilité d'utilisation : Cette méthode est facile à utiliser pour le personnel comptable qui n'a pas besoin d'une formation
- ✓ Adaptée aux petites entreprises : Elle convient bien aux petites entreprises qui ont peu de produits et de charges indirectes.
- ✓ Coûts fiables pour certains produits : Pour les produits n'utilisant que quelques ressources, les coûts obtenus sont fiables.

<sup>1</sup> HORNGREN, (CT), FOSTER (G), DATAR (SM), *Comptabilité de coûts : Une emphase managériale*, 11<sup>e</sup> édition, Prentice Hall, 2002, P 224.

### ❖ Les inconvénients : <sup>1</sup>

✓ Imprécision des coûts : Seules les charges directes sont affectées aux produits, une partie importante des charges indirectes n'est pas répartie. Les coûts obtenus sont donc partiels et imprécis.

✓ Non prise en compte des charges indirectes : Cette méthode néglige les charges indirectes, or celles-ci peuvent représenter une part très importante des charges totales de l'entreprise.

✓ Difficulté de choix des clés de répartition : Le choix des clés de répartition pour les charges indirectes peut s'avérer délicat et les répartitions obtenues peu précises.

✓ Coûts non représentatifs de la réalité : Les coûts obtenus ne reflètent pas le coût réel des produits. Ils sont donc peu utiles pour la prise de décisions.

✓ Incitation à la surproduction de certains produits : Cette méthode peut inciter à produire davantage les produits générant le plus de charges directes.

### 2.2.2.2. La méthode des coûts spécifiques :

La méthode des coûts spécifiques, également connue sous le nom de méthode des coûts variables évolués, enrichit et améliore la méthode du coût variable en distinguant les charges selon deux critères :

- Variables ou fixes
- Directes ou indirectes

Elle permet ainsi d'évaluer et d'analyser, en plus de la marge sur coût variable, une marge sur coût spécifique par produit ou par activité afin de mesurer leur performance.

❖ **Le coût spécifique** : Le coût spécifique est un coût partiel qui intègre pour chaque produit ou activité son coût variable ainsi que les charges fixes directes qui lui sont propres. Les charges fixes indirectes représentent les charges fixes communes qu'il n'est pas pertinent de répartir par produit ; elles sont traitées globalement pour la détermination du résultat.

❖ **La marge sur coût spécifique** : La comparaison entre le chiffre d'affaires d'un produit ou d'une activité et son coût spécifique permet de déterminer la marge sur coût spécifique (MCS) par produit ou par activité.

$\text{Marge sur coût spécifique d'un produit} = \text{Prix de vente} - \text{Coût spécifique}$
---

---

<sup>1</sup> BLOCHER (E. J) et autres, *Gestion des coûts : Une approche stratégique*, 2e édition, Mc Graw-Hill. 2002, P455

Le résultat global de l'entreprise est déterminé en faisant la somme des marges sur coût spécifique par produit, après avoir déduit les coûts fixes indirects.

$$\text{Résultat de l'entreprise} = \sum \text{des marges sur coût spécifique} - \text{Coûts fixes indirects}$$

### 2.2.2.2.1. Les avantages et les inconvénients de la méthode des coûts spécifique <sup>1</sup> :

#### Les avantages :

- Elle permet d'obtenir le coût de revient de chaque type de produit fabriqué et de mesurer leur rentabilité
- Elle fournit une information précise sur les coûts, utile pour la fixation des prix de vente.
- Elle responsabilise les centres d'activités sur leurs coûts
- Elle permet de mieux comprendre la formation des coûts et d'identifier des axes d'amélioration de la rentabilité
- Elle fournit une information utile pour les prises de décisions stratégiques et opérationnelles

#### Les inconvénients :

- Elle nécessite un investissement en termes de temps et d'argent
- Elle peut entraîner des conflits entre centres de responsabilité
- Elle ne prend pas suffisamment en compte les relations de dépendance entre produits
- Les coûts indirects font l'objet d'une répartition arbitraire entre les différents produits
- L'information fournie peut être faussée en cas d'imprécision dans l'affectation des charges

### 2.2.3. La méthode du coût marginal

On appelle coût marginal « le coût additionnel engendré par la production d'une unité supplémentaire (article, lot, série, commande). On parle également du coût de la dernière unité produite pour qualifier le coût marginal »<sup>2</sup>.

La méthode des coûts marginaux vise à analyser la variation des charges, qu'elles soient variables, fixes, directes ou indirectes, en fonction d'une modification de l'activité ou du programme de production. Son objectif est d'évaluer l'impact de ces variations sur le bénéfice global de l'entreprise. Cette méthode se concentre sur le coût d'une production supplémentaire et permet de déterminer le résultat de cette production. Elle facilite la prise de décisions de

---

<sup>1</sup> BURLAUD (Alain), CAUSSE (Geneviève), *Comptabilité de gestion : aspects stratégiques et managériaux*, Pearson, France, 2013, P 79.

<sup>2</sup> ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), Op, Cit, 2007. P 181.

gestion, telles que l'acceptation d'une offre commerciale ou le choix entre la production et la sous-traitance, en utilisant des calculs simples.

### ➤ Le calcul du coût marginal

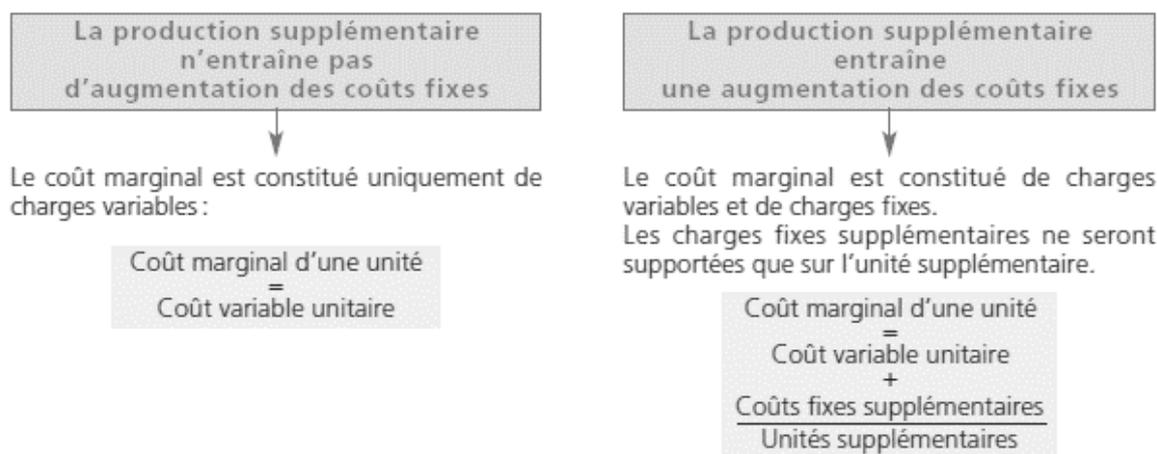
**Coût marginal = variation du coût total / variation de la quantité**

➤ **La recette marginale :** Le supplément du chiffre d'affaires est généré par la dernière unité vendue.

**Le résultat marginal = recette marginale – coût marginal**

➤ **La composition du coût marginal :** Le coût marginal comprend les charges variables ainsi que les coûts fixes supplémentaires éventuels nécessaires pour augmenter la production.<sup>1</sup>

**Figure 7:** Charges variables et Coûts Fixes Supplémentaires pour l'Augmentation de la Production



Source : GRANDGUILLOT (Béatrice et Francis), Op, Cit, P 171.

### 2.2.4. La méthode du coût standard <sup>2</sup>

Elle est basée sur la décomposition théorique des produits en Pour certains ingrédients, déterminez la quantité qui doit être consommée. Par exemple, s'il s'agit d'une matière première, définissez la norme technique, c'est-à-dire la quantité de matière nécessaire pour fabriquer une unité de produit. La quantité déterminée est ensuite évaluée à un certain coût ou prix du marché (si disponible).

<sup>1</sup> GRANDGUILLOT (Béatrice et Francis), Op, Cit, P 170

<sup>2</sup> JACQUOT Thierry et MILKOFF Richard, Comptabilité de gestion Analyse et maîtrise des coûts, Ed, Pearson, 2007, P265.

La méthode du coût standard est dérivée de l'analyse de la fonction de Taylor. La dénomination sociale est recommandée par le plan comptable français. C'est elle nous développée dans les sections suivantes. Les coûts prédéterminés ainsi déterminés sont ensuite comparés aux coûts réels ou réels. L'analyse des écarts ou écarts mis en évidence est effectuée pour améliorer la gestion de l'entreprise.

$$\text{Coût standard} = \text{Coût direct standard} + \text{Coût indirect standard}$$

Le coût direct standard peut être calculé en multipliant la quantité standard de matières premières utilisées par le prix standard par unité de matière première, la quantité standard de main-d'œuvre utilisée par le taux de rémunération standard par unité de main-d'œuvre, et ainsi de suite pour tous les éléments de coût direct.

Le coût indirect standard peut être calculé en appliquant un taux standard aux unités de mesure appropriées, comme les heures machine ou les heures de main-d'œuvre directe, pour obtenir les coûts indirects standards attribués à chaque unité de production.

### 2.2.4.1. Utilité du coût standard :<sup>1</sup>

**Évaluation des écarts :** Le coût standard permet de comparer les coûts réels de production aux coûts préétablis. Les écarts positifs ou négatifs entre les coûts réels et les coûts standards fournissent des indications sur les performances de l'entreprise. Ces écarts peuvent être analysés pour identifier les causes des variations et prendre des mesures correctives si nécessaire.

**Prise de décision :** Les coûts standards servent de référence pour la prise de décision en matière de prix de vente, de choix de produits, de sélection de fournisseurs, d'évaluation de la rentabilité des activités, etc. Ils permettent aux gestionnaires de comparer les coûts réels avec les coûts attendus et de prendre des décisions éclairées pour améliorer la rentabilité et l'efficacité.

**Contrôle des coûts :** Le coût standard facilite le contrôle des coûts en fournissant des objectifs de coûts clairs et mesurables. Il permet de surveiller les écarts et d'identifier les domaines où les coûts réels dévient des attentes. Cela permet aux gestionnaires de prendre des mesures correctives et d'appliquer des mesures d'amélioration continue pour maintenir les coûts sous contrôle.

---

<sup>1</sup> HORNGREN (Charles) et autres, *Comptabilité de gestion*, Pearson, France, P 168.

**Planification budgétaire :** Les coûts standards peuvent servir de base à la planification budgétaire. Ils permettent de déterminer les coûts attendus pour une période donnée, ce qui facilite l'établissement de budgets de production, de budgets de main-d'œuvre et de budgets de matières premières. Cela aide à aligner les ressources et à fixer des objectifs de coûts réalistes.

### **Conclusion**

En conclusion, ce chapitre a présenté les principes fondamentaux de la comptabilité analytique et souligné son rôle clé dans l'analyse des coûts et la prise de décision en entreprise. Les objectifs de la comptabilité analytique ont été examinés, mettant en évidence son rôle dans la fourniture d'une vision détaillée des coûts liés à la production et aux activités de l'entreprise.

Les différentes sources d'information utilisées, telles que les données de production, les coûts des matières premières et la main-d'œuvre, ont été explorées. Les méthodes comptables, y compris la méthode des coûts complets basée sur des critères de répartition tels que les centres d'analyse et la méthode ABC, ainsi que la méthode des coûts partiels incluant les coûts variables, directs, spécifiques et marginaux, ont été étudiées.

Cependant, il est important de noter que la comptabilité analytique présente des limites. Elle ne peut pas être utilisée seule pour fixer les prix de vente des produits ou évaluer la valorisation des stocks au bilan. Pour obtenir une vision globale de la performance de l'entreprise, elle doit être complétée par d'autres informations financières et non financières.

En conclusion, la comptabilité analytique est un outil précieux pour l'analyse des coûts et la prise de décision en entreprise. Pour une utilisation efficace, il est crucial de comprendre les objectifs, les sources d'information et les différentes méthodes comptables. Toutefois, il est essentiel de reconnaître ses limites et de l'intégrer dans un ensemble plus large d'outils de gestion.

**Chapitre 2 : Processus,  
méthodologie et  
approches de prise de  
décision**

## **Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision**

---

### **Introduction :**

Dans le premier chapitre, nous avons discuté de l'importance de la comptabilité analytique au sein de l'entreprise, ainsi que de son rôle dans la détermination des coûts globaux et des coûts spécifiques à chaque organisation et chaque produit. La maîtrise des coûts revêt une importance cruciale pour l'entreprise, car elle lui permet d'améliorer ses résultats et d'assurer sa pérennité et sa continuité. En comprenant et en contrôlant les coûts, l'entreprise est en mesure de prendre des décisions éclairées et de mettre en place des stratégies visant à optimiser ses performances et à assurer son succès à long terme.

En utilisant la comptabilité analytique dans le processus décisionnel, l'entreprise bénéficie d'un outil précieux pour prendre des décisions éclairées. Dans cette perspective, nous aborderons les éléments fondamentaux liés à la prise de décision, tels que la définition de la décision, les différents modèles et types de décisions, ainsi que les approches utilisées. Notre objectif est de fournir une compréhension approfondie de ces aspects clés afin d'optimiser la qualité et la pertinence des décisions prises par l'entreprise.

Ensuite, nous examinerons la méthodologie de la prise de décision et le processus décisionnel, ainsi que la notion de coût pertinent. Nous nous intéresserons également à un troisième élément essentiel, à savoir la comparaison entre l'approche du coût complet et celle du coût variable.

Pour conclure ce deuxième chapitre, nous passerons en revue les diverses contraintes auxquelles on peut être confronté lors du processus décisionnel.

### **Section 1 : Généralités sur la prise de décision**

#### **1.1. Définitions de la décision**

La décision est « L'engagement dans une action, c'est-à-dire une intention explicite d'agir. Le but d'une décision est de résoudre un problème qui se passe à l'organisation ou l'individu »<sup>1</sup>.

La décision est « un acte courant qui suppose de formuler un problème, d'envisager des solutions possibles, de renoncer à certaines d'entre elles en raison de leurs conséquences, de retenir celle qui semble apporter le meilleur niveau de satisfaction au regard des objectifs et des moyens consentis ».<sup>2</sup>

La décision est « Un processus au cours duquel un individu opère un choix entre plusieurs options en vue d'apporter une solution satisfaisante à un problème identifié. Cette notion de choix indique que tout comportement suppose un choix –une sélection- conscient ou inconscient entre toutes les actions matériellement réalisables par l'acteur et par les personnes sur lesquelles il exerce son influence ou son autorité ».<sup>3</sup>

#### **1.2. Les modèles de décision**

Les modèles de décision sont au nombre de trois <sup>4</sup>:

- Le modèle rationnel ou classique où l'homme est considéré complètement informé pour prendre une décision optimale ;

- Le modèle politique où les décisions font plutôt l'objet de négociation et de coalition entre les groupes

- Le modèle psychologique où dans ce dernier, c'est l'optimalité qui est négocié pour parvenir, selon SIMON avec le principe de rationalité limitée à une décision plutôt situationnelle et satisfaisante

#### **1.3. Les typologies de décision**

Il existe différents types de décision qui doit être pris dans une entreprise :

---

<sup>1</sup> MINTZBERG (Henry), *Structure et dynamique des organisations*, Organisation, Paris, 2003, P26.

<sup>2</sup> PASCAL (Camilie), *Management et gestion des organisations*, Ed Armand colin, Paris, 2007, p123.

<sup>3</sup> LEUREBOURG (Claire) et (Rodney), *Prise de décision complexe en lien avec la supervision pédagogique chez les directions d'école francophone en situation de valorisation linguistique et culturelle*, Revue canadienne de l'éducation, volume 2, 2014, page 06.

<sup>4</sup> <http://www.memoireonline.com>, management et système d'organisation (publier en 2004, consulté le 25 avril 2023 à 14h).

## **Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision**

---

### **1.3.1. Classification selon l'échéance des décisions<sup>1</sup>**

Ce classement permet de catégoriser les décisions en fonction de leur durée dans le temps. On peut ainsi identifier les types suivants :

#### **1.3.1.1. Décisions à long terme**

Les décisions à long terme correspondent aux décisions liées au cycle d'investissement au sein de l'entreprise.

Les décisions à long terme se distinguent des décisions d'exploitation par leur durée, qui peut s'étendre d'une année à cinq ans. Elles sont caractérisées par les éléments suivants :

- Les effets des décisions à long terme se déploient sur plusieurs exercices et peuvent parfois se manifester avec un certain délai.
- Les actions correctives sont difficiles, lents et coûteuse.
- La réversibilité de la décision est parfois impossible
- La préparation de ces décisions est relativement longue.

#### **1.3.1.2. Décisions à moyen terme**

Les décisions à long terme impliquent un engagement de l'entreprise sur une période de 1 à 5 ans et sont également réversibles, mais avec des coûts plus élevés que ceux associés aux décisions à court terme.

#### **1.3.1.3. Décision à court terme**

Les décisions à court terme se rapportent généralement au cycle opérationnel d'une entreprise sur un exercice comptable et ont une durée maximale d'un an. Leurs principales caractéristiques sont la rapidité de prise de décision, les effets immédiats mais de courte durée, la possibilité d'intervenir rapidement avec des mesures correctives, et le fait que ces décisions n'ont des effets que pour une période spécifique.

### **1.3.2. Classification selon leurs niveaux<sup>2</sup>**

Cette classification permet de différencier les décisions opérationnelles, tactiques et stratégiques.

---

<sup>1</sup> Thèse de doctorat de CHABI (Tayeb), *l'impact de l'information comptable sur la prise de décision de l'entreprise de production : une approche systémique cas d'un échantillon d'entreprise algériennes*, l'université de Bejaia, Bejaia, juin 2007, p42.

<sup>2</sup> BURGER-HELMCHEN (T) et HUSSLER (C), MULLER (P), *Management. Le manuel complet du management*. Vuibert, Paris, 2019, P 286.

### **1.3.2.1. Les décisions opérationnelles**

Ces décisions sont prises quotidiennement et peuvent être prises à tous les niveaux de responsabilité. Elles sont souvent répétitives, avec des effets immédiats et des résultats prévisibles à l'avance. Par exemple, l'établissement des plannings ou les décisions de réapprovisionnement.

Les décisions opérationnelles visent notamment :

- Les matériaux de production.
- Les quantités fabriquées.
- Les tactiques de vente.
- Le contrôle qualité.

### **1.3.2.2. Les décisions tactiques**

Ces décisions sont également connues sous le nom de décisions administratives. Elles sont liées à la gestion des ressources de l'entreprise, ce qui implique la résolution de problèmes et la répartition optimale et cohérente des facteurs de production. Elles peuvent être prises de manière décentralisée. Ces décisions se situent à l'intersection des décisions opérationnelles et des décisions stratégiques. Par exemple, la décision d'acquies un brevet ou d'organiser des formations pour les employés.

Les principales décisions administratives concernent notamment :

- Les circuits d'autorité et de responsabilité.
- L'emplacement des unités de production et de vente.
- Les transformations du système de répartition du travail.
- Les équipements, le personnel, les achats de matières premières...etc.

### **1.3.2.3. Les décisions stratégiques**

Ces décisions sont responsables de l'orientation globale de l'entreprise. Elles sont prises en se basant principalement sur les informations provenant de l'environnement de l'entreprise. Ces décisions sont prises au niveau de la direction générale et ne sont pas décentralisées. Elles ont un caractère unique et souvent irréversible. Par exemple, la décision de produire un nouveau type de voiture destiné aux pays émergents.

**Figure 8:** Niveaux de la décision



**Source :** DARBELLET (Michel), Notions fondamentales de gestion d'entreprise, Edition, FOUCHER, Paris, 1998, p295.

### 1.3.3. Classification selon la nature des variables<sup>1</sup>

Les variables de décision peuvent être classées en deux catégories en fonction de leur nature qualitatives ou quantitatives. Lorsque les variables sont quantitatives, il est possible de les formaliser dans un modèle de décision. En revanche, lorsque les variables sont qualitatives, il est difficile, voire impossible, d'élaborer un modèle de décision. Dans ce cas, la décision est prise de manière cognitive. Ainsi, on distingue deux types de variables de décision.

#### 1.3.3.1. Décision programmable (structuré)

Il s'agit de décisions simples à prendre qui concernent des variables quantitatives et en petit nombre, car il est possible de formaliser la décision en élaborant un algorithme. Ces décisions traitent généralement des problèmes structurés, et le processus décisionnel est déclenché automatiquement en suivant des procédures prédéterminées.

Les décisions programmées sont des décisions récurrentes et routinières pour lesquelles on établit une procédure déterminée afin de les traiter de manière systématique, évitant ainsi de les reconsidérer à chaque occurrence.

Ainsi, une décision structurée est une décision pour laquelle toutes les informations nécessaires sont disponibles, les alternatives possibles peuvent être énumérées et les mécanismes permettant de les évaluer sont connus.

---

<sup>1</sup> BURGER-HELMCHEN (T) et HUSSLER (C), MULLER (P), *Op, Cit*, 2019, P 286.

### **1.3.3.2. Décision non programmable (non structurée)**

Ce type de décision présente des difficultés car les variables sont qualitatives et nombreuses. Il est difficile de les intégrer dans un modèle mathématique et il est généralement impossible de standardiser le processus décisionnel. Ces décisions ont une nature heuristique, basée sur l'expérience et l'intuition. On peut distinguer trois niveaux de complexité qui caractérisent ce type de décision :

- La complexité géographique (actuellement résolue par l'évolution du monde de la télécommunication et des réseaux).

- La complexité imprévisible (dû à l'incertitude) ;

- La complexité dynamique, c'est-à-dire la prise en compte du caractère historique de la décision et de l'émergence. Cette complexité exige que la décision se prenne de façon dynamique.

### **1.4. Les outils d'aide à la décision<sup>1</sup>**

Ce sont les instruments ou les moyens que le gestionnaire utilise lorsqu'il est confronté à une décision non programmée. Le choix de ces outils dépend du problème en question, des paramètres qui le définissent et des incertitudes associées à la décision à prendre. On peut les classer en quatre catégories selon le niveau croissant d'incertitude. Les quatre situations sont les suivantes : situation d'avenir certain, situation d'avenir aléatoire, situation d'avenir incertain et situation conflictuelle.

#### **1.4.1. Les décisions en avenir certain**

Ces décisions se distinguent par un niveau de risque pratiquement nul, étant donné que le résultat de la décision est généralement connu dans la plupart des cas. Cependant, il convient de noter qu'un risque absolu n'existe pas. Les décisions certaines sont celles qui ont le moins de conséquences significatives, telles que les décisions de gestion courantes.

#### **1.4.2. Les décisions en avenir incertain**

Ces types de décisions impliquent des variables qui échappent au contrôle de l'entreprise, telles que la complexité de l'environnement, par exemple. Elles sont souvent cruciales. Les critères de Maximin et de Minimax sont généralement pris en compte dans ces situations :

---

<sup>1</sup> BRESSY Gilles, KONKUYT Christian, *Economie d'entreprise*, Ed Dalloz, Paris, 2004, p92

## **Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision**

---

- Si le décideur adopte une attitude optimiste, il privilégiera le choix qui offre le meilleur résultat maximal attendu (Maximin).

- Si le décideur adopte une attitude pessimiste, il privilégiera la solution qui offre le meilleur résultat minimal attendu (Minimax).

### **1.4.3. Les décisions en avenir aléatoire**

Ces décisions sont souvent caractérisées par une incertitude quant au résultat final, mais il est possible d'attribuer des probabilités aux différents résultats potentiels. Dans de telles situations, différentes techniques peuvent être utilisées, telles que l'analyse d'arbres de décision ou la simulation, afin de rationaliser le processus décisionnel.

### **1.4.4. Les décisions en avenir conflictuel**

Dans certaines situations, où la transparence du marché et la concurrence libre ne sont pas garanties, les acteurs économiques adoptent des comportements stratégiques. Dans de tels cas, la théorie des jeux est utilisée comme un outil d'analyse des décisions prises par ces acteurs économiques. Les acteurs économiques, qu'il s'agisse d'entreprises ou d'autres entités, sont considérés comme des joueurs et les décisions qu'ils prennent sont appelées des stratégies. Dans un marché conflictuel, les stratégies ne sont jamais figées, elles évoluent en fonction des choix effectués par les adversaires. Les stratégies peuvent notamment porter sur les prix, qui peuvent servir de barrières à l'entrée dans un secteur d'activité.

## **1.5. Approches de la décision<sup>1</sup>**

### **1.5.1. Les approches systémiques :**

On peut considérer la décision comme un processus complexe de traitement de l'information qui se déroule de manière séquentielle et projette une image de l'organisation tout entière. En d'autres termes, la décision ne peut être dissociée du fonctionnement global de l'organisation. Cette approche est appelée modélisation systémique.

Selon Le MOIGNE, les approches systémiques de modélisation des processus de décision ont émergé de l'observation de la décision comme un processus cognitif complexe, plutôt que comme un objet évalué uniquement selon un critère de rationalité disjonctive qui la considère comme bonne ou mauvaise. Cette approche s'éloigne des théories analytiques qui réduisent la

---

<sup>1</sup> ABDELKADER (Adla), thèse doctorale, *Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil*, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010, P9 :11.

## **Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision**

---

décision à une procédure de choix mathématique cherchant à trouver la "commande optimum" pour obtenir un comportement rationnel unique.

Les approches systémiques de la décision supposent que chaque individu possède des structures mentales pour raisonner face à des situations complexes de prise de décision. La modélisation systémique vise donc à développer des formalismes permettant de caractériser ces structures de raisonnement.

### **1.5.2. Les approches analytiques ou prescriptives :**

On peut dire que ces approches, qui ont d'abord été développées par des économistes, visent à fournir des outils mathématiques pour aider les décideurs à choisir la meilleure décision possible dans une situation donnée. Elles sont prédominantes dans certains domaines tels que la médecine (aide à la décision pour choisir des traitements ou des interventions cliniques) et les sciences de l'environnement (choix de politiques de développement durable). Elles sont également largement utilisées en ingénierie et en gestion pour aider à la prise de décision.

Ces approches se basent sur des modèles prescriptifs et normatifs qui utilisent divers outils mathématiques, tels que la programmation linéaire et non linéaire ou encore la logique floue, pour aider le décideur à choisir la décision optimale dans une situation donnée. Elles considèrent la décision comme un objet qui est constitué d'une procédure de choix impliquant

L'évaluation de plusieurs alternatives, correspondant à des jeux de paramètres, et de la solution retenue, caractérisée par des critères de performance. Ces approches sont particulièrement adaptées lorsque les hypothèses des modèles correspondent aux situations d'application. Cependant, lorsque la modélisation des croyances et des désirs des décideurs est confrontée à un environnement en constante évolution, ou lorsque l'écart entre les modèles de rationalité, de croyances et de désirs est fortement biaisé par les comportements humains, ces théories montrent leurs limites.

### **1.5.3. Les approches descriptives :**

Les approches descriptives ont été développées pour répondre aux limites des approches prescriptives en matière de modélisation des organisations. Elles ont été conçues pour traiter des situations dans lesquelles la modélisation des décideurs est confrontée à un environnement changeant ou lorsque les modèles rationnels des croyances et des désirs des décideurs sont fortement biaisés par les comportements humains. Elles trouvent leur origine dans des domaines tels que la psychologie cognitive et la théorie de l'information et ont pour but de décrire,

## **Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision**

---

d'analyser et, si possible, d'exploiter le processus de décision des acteurs. Ces approches sont particulièrement présentes dans les Sciences Sociales, les Sciences de l'Information et les Sciences Cognitives.

LONGUEVILLE différencie trois courants de recherche au sein de l'approche descriptive, chacune des approches privilégie une facette de la décision :

- Les aspects processus : ces méthodes abordent la décision comme un enchaînement d'activités qui conduisent au résultat.

- Les aspects d'organisation sociale : Il s'agit de considérer la décision comme un processus complexe et d'intégrer dans la modélisation l'importance des relations humaines, capables de s'autoorganiser pour prendre les décisions.

- Les aspects structurels de la décision : font référence aux différentes étapes de construction de la décision. Ces méthodes cherchent à représenter les divers objets produits tout au long du processus de décision.

### **Section 2 : Méthodologie de la prise de décision et la notion de coût pertinent**

#### **2.1.Méthodologie de la prise de décision**

##### **2.1.1. Définition du processus de décision<sup>1</sup>**

Le processus de décision peut être défini comme l'ensemble des étapes par lesquelles le décideur passe pour prendre une décision et la mettre en œuvre. Ces étapes englobent différentes actions telles que la recherche d'informations, la consultation, et prennent en compte les objectifs de l'organisation ainsi que les contraintes liées à la situation de décision. En somme, le processus de décision peut être vu comme une séquence de transformations visant à convertir des entrées en sorties sous forme de décisions.

En termes simples, le processus de décision consiste en toutes les actions entreprises depuis la perception d'un stimulus incitant à l'action jusqu'à l'exécution de cette action.

---

<sup>1</sup> BERNARD (Flora), GENAIVRE (Marion), *La prise de décision. Un peu de philosophie pour les pros qui veulent décider autrement*, Dunod, 2021, P 134.

### **2.1.2. Méthodologie de la prise de décision <sup>1</sup>:**

Pour commencer à appliquer la méthodologie de la prise de décision, vous devez d'abord identifier le problème à résoudre et déterminer les objectifs à atteindre. Ensuite, recueillez toutes les informations pertinentes à la prise de décision et analysez-les. Évaluez ensuite les différentes options et leurs conséquences possibles. Évaluez les avantages et les inconvénients des différentes options et prenez une décision en conséquence. Une fois que vous avez pris une décision, évaluez le résultat et tirez des leçons pour les décisions futures.

Voici les étapes générales de la méthodologie de la prise de décision :

- **Identifier le problème** : Identifier le problème à résoudre et déterminer les objectifs à atteindre.

Il est important de se pencher sur les problèmes qui sont difficiles à identifier, notamment lorsqu'il y a un changement dans l'environnement de l'entreprise. Dans ce cas, le système de régulation de l'entreprise doit être en mesure de détecter ces problèmes.

- **Dispositif de régulation par anticipation** : c'est-à-dire grâce à un système de veille on peut anticiper les problèmes et leurs conséquences

- **Dispositif de régulation par alerte** : enclenchement du processus de décision à la suite d'un dysfonctionnement interne.

- **Dispositif de régulation par erreur** : déclenchement du processus de décision à la suite d'une anomalie dans les résultats.

- **Recueillir des informations pertinentes** : Il est crucial de collecter toutes les informations pertinentes pour prendre une décision éclairée. Pour cela, il faut déterminer l'objectif de la décision et identifier les sources d'informations pertinentes. Les informations doivent ensuite être recueillies de manière systématique et organisée, analysées de manière critique pour évaluer leur pertinence et leur fiabilité, et les différentes perspectives doivent être prises en compte. Enfin, il est important de se concentrer sur les éléments les plus pertinents pour la prise de décision, en hiérarchisant les informations. Suivre un processus méthodique et organisé permet de prendre des décisions plus éclairées et efficaces.

- **Analyser les données et les options disponibles** : L'analyse des données et des options disponibles est cruciale pour prendre une décision éclairée. Cette étape implique d'analyser les

---

<sup>1</sup> BAZERMAN (Max), *La prise de décision*; Harvard Business School, États-Unis, 2009, P86.

## **Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision**

---

données recueillies pour en tirer des conclusions significatives, d'évaluer les avantages et les inconvénients de chaque option, d'examiner les conséquences possibles de chaque option et de choisir l'option qui offre le meilleur équilibre entre les avantages, les inconvénients et les conséquences possibles. Les valeurs, les principes et les considérations éthiques et sociales doivent également être pris en compte pour prendre la meilleure décision possible.

- **Évaluer les avantages et les inconvénients des différentes options** : Pour prendre une décision éclairée, il est important d'évaluer les avantages et les inconvénients des différentes options possibles en fonction des critères de décision pertinents. Cette évaluation doit prendre en compte les risques et les opportunités associés à chaque option, ainsi que les impacts sur les parties prenantes concernées. Le choix final doit offrir le meilleur équilibre entre les avantages et les inconvénients, tout en prenant en compte les valeurs, les principes et les considérations éthiques et sociales.

- **Prendre une décision** : La prise de décision est la dernière étape de la prise de décision éclairée. Elle consiste à choisir l'option qui offre le meilleur équilibre entre les avantages et les inconvénients, en fonction des critères de décision pertinents, des valeurs et des principes de l'entreprise ou de l'individu, ainsi que des considérations éthiques et sociales. Il est important de minimiser les risques autant que possible et de suivre et de réévaluer la décision prise au fil du temps pour s'assurer qu'elle continue de répondre aux objectifs de l'entreprise ou de l'individu.

- **Évaluer le résultat** : L'évaluation des résultats est une étape importante du processus de prise de décision éclairée. Elle permet d'évaluer les résultats de la décision prise, de recueillir des commentaires des parties prenantes et de tirer des leçons pour les décisions futures. Cette évaluation doit être intégrée dès le début du processus de prise de décision pour orienter la prise de décision vers les résultats souhaités. Elle peut aider à identifier les succès et les échecs de la décision, les facteurs qui ont contribué à ces résultats et les opportunités d'amélioration pour les décisions futures. Enfin, l'évaluation des résultats permet de tirer des leçons pour améliorer le processus de prise de décision éclairée et à maximiser les chances de succès pour les décisions futures.

### **2.1.3. L'impact du processus décisionnel sur l'entreprise<sup>1</sup>**

Les décisions prises par les dirigeants ont un impact majeur sur la survie et la durabilité d'une entreprise. Elles peuvent être prises de manière individuelle ou collective, chacune ayant ses avantages et ses inconvénients pour l'entreprise.

#### **2.1.3.1. Décision individuelle**

##### **Avantages :**

- Rapide, en termes de sa mise en œuvre
- Économique, en termes de ressources parce que ne mobilise pas d'autres personnes.

##### **Inconvénients :**

- Lente, en termes de son délai de réalisation ;
- Faible, en termes de sa qualité et sa créativité ;
- Limité, en termes de ses informations

#### **2.1.3.2. Décision collective :**

##### **Avantages :**

- Le processus décisionnel se trouve alimenté de toutes informations complètes et nécessaires
- L'engagement de plusieurs personnes et leur implication dans le processus de décision permet leur responsabilisation ;
- L'avantage d'option de solutions.

##### **Inconvénients :**

- Gaspillage de ressources organisationnelles, parce que le temps des participants peut être utilisé dans la réalisation d'autres tâches ;
- Possibilité de conflits inter personnels.

---

<sup>1</sup> MEUNIER (Jean-Marc), *Raisonnement, résolution de problèmes et prise de décision*. Dunod, Paris, 2016, P 120.

## **Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision**

---

Il est recommandé aux entreprises de privilégier la prise de décision collective lorsque la participation du personnel est considérée comme essentielle à la mise en œuvre de la décision.

### **2.2. Notion de coût pertinent**

La définition implicite du coût d'un produit selon les méthodes d'analyse précédemment exposées se limitait aux coûts engagés pendant le cycle de production, une définition purement comptable. Toutefois, la méthode des coûts complets agrège toutes les dépenses liées au cycle de production pour dégager un résultat final qui n'a pas une grande signification en soi. En revanche, avec la méthode des coûts variables, seuls les coûts variables sont répartis, tandis que les coûts fixes sont considérés comme des charges périodiques et affectés au compte de résultat. Cette méthode est plus proche de l'analyse économique car les résultats obtenus sont plus utiles pour la prise de décision. En fin de compte, un coût n'a de signification que dans le contexte d'une prise de décision, qui implique des prévisions, des choix et des renoncements.

Donc les coûts « pertinents » sont les coûts les mieux appropriés aux différentes natures de décision et ils sont :

- Les coûts prévisionnels
- Les coûts d'opportunités
- Les coûts différentiels.

#### **2.2.1. Les coûts prévisionnels :**

La prise de décision est mieux orientée par les coûts prévisionnels, car seule cette information est pertinente pour anticiper les dépenses futures. Les coûts passés ne sont utiles que s'ils peuvent servir d'indicateurs pour les coûts futurs, en supposant que les circonstances passées restent les mêmes. Pour les décisions de type « accepter ou refuser une commande supplémentaire lorsque l'entreprise approche sa capacité maximale », le coût marginal est un indicateur pertinent pour évaluer l'impact de cette commande sur les coûts variables.<sup>1</sup>

#### **2.2.2. Les coûts d'opportunités :**

Le coût n'est pas seulement « un sacrifice monétaire » il est également un « coût d'opportunité », pour le comptable le coût d'opportunité est égal au coût de l'occasion

---

<sup>1</sup> CARDINAELS (E) et ROODHOOFT (F) et VAN DEN ABEELE (A), *Gestion des coûts et contrôle de gestion*, De Boeck Supérieur, Paris, 2004, P.73.

## **Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision**

---

manquée. Chaque fois qu'une solution est envisagée (implicitement ou renoncer à une autre solution) ; il est nécessaire de calculer le coût véritable de la décision retenue<sup>1</sup>.

### **2.2.3. Les coûts différentiels :**

La méthode des coûts complets vise à répartir toutes les charges liées à la production d'un produit. Cependant, pour prendre des décisions efficaces, il est plus utile de se concentrer sur les coûts qui seront affectés par la décision, c'est-à-dire les coûts pertinents. Il est donc important de déterminer dans quelle mesure les charges seront affectées par une variation des recettes et des dépenses plutôt que de simplement les répartir comme le ferait la méthode des coûts complets<sup>2</sup>.

Donc une analyse en coût variables sera d'une meilleure utilité que l'analyse en coût complet.

Ainsi, les coûts pertinents sont ceux qui sont anticipés dans la prise de décision, ce sont des coûts différentiels qui varient en fonction de la décision prise et ils sont considérés comme des coûts d'opportunité car la décision choisie implique un renoncement aux autres solutions envisagées.

L'analyse des coûts et la prise de décisions sont deux processus interdépendants dans la gestion d'une entreprise. De ce fait, l'analyse des coûts permet d'évaluer les charges, par contre, la prise de décisions consiste à évaluer les différentes options en fonction de la rentabilité, des avantages et inconvénients, de la flexibilité et des risques associés à chaque décision.

### **Section 3 : l'analyse en coûts et la prise de décision**

La comptabilité analytique présente une utilité pour améliorer la gestion. En effet, l'analyse en coûts est indispensable pour prendre les décisions au sein d'une entreprise.

#### **3.1. Impact de l'analyse en coûts complets sur la prise de décision :**

La méthode des coûts complets, qui consiste à prendre en compte les charges directes et indirectes, permet d'évaluer le résultat généré par chaque produit de l'entreprise. Ces données sont essentielles pour le dirigeant, qui peut ainsi décider de poursuivre la production comme

---

<sup>1</sup> BARANGER (Pierre) et MIGNON (Olivier), *Les nouveaux tableaux de bord des managers*. Ed d'Organisation, Paris, 2003, P.66.

<sup>2</sup> HORNGREN, (CT), FOSTER (G), DATAR (SM), *Comptabilité de gestion : une perspective de gestion*, Prentice Hall, 2000, P 49.

## **Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision**

---

elle est, de cesser la production d'un produit en particulier, ou encore de mettre en place des mesures visant à réduire les coûts et/ou le prix de vente<sup>1</sup>:

### **3.1.1. Les décisions de prix :**

Le prix est un élément crucial pour toute entreprise, qui doit adopter une stratégie tarifaire lui permettant de couvrir l'ensemble de ses coûts tout en dégagant un bénéfice. Ainsi, le prix de vente se compose de la somme des coûts engagés pour produire le produit ou le service, augmentée d'une marge bénéficiaire.

**Donc le prix =  $\Sigma$  des coûts + la marge.**

### **3.1.2. La décision de production :**

Il est crucial pour les dirigeants de maximiser l'utilisation de la capacité de production de leur entreprise de manière efficace. Cela implique la prise de décisions visant à réduire les coûts tout en augmentant la rentabilité de l'entreprise.

### **3.1.3. L'étude des alternatives :**

Une entreprise peut prendre la décision d'arrêter la production de produits déficitaires et de les remplacer par des produits rentables, surtout si ces derniers utilisent les mêmes matières premières et présentent des caractéristiques similaires. Cela permettrait à l'entreprise d'optimiser sa production en se concentrant sur les produits les plus rentables et de réduire les coûts liés à la production de produits non rentables.

On adopte ce système dans deux cas :

- Quand l'offre est élastique ;
- Quand la capacité maximale de production n'est pas atteinte.

### **3.1.4. L'impact sur les types de décisions<sup>2</sup>**

La méthode des coûts complets peut avoir un impact sur les différents types de décisions en fonction de l'échéance, du niveau hiérarchique et de la variable prise en compte. Voici comment elle peut influencer chaque type de décision :

---

<sup>1</sup>AUGE (B) et NARO (G), VERNHET (A), *Mini manuel de Comptabilité de gestion*, Dunod, Lyon, 2013, P 99.

<sup>2</sup> BURGER-HELMCHEN (T), HUSSLER (C), MULLER (P), *Management. Le manuel complet du management*. Vuibert, 2019, P 78.

### **3.1.4.1. Décisions selon l'échéance :**

❖ **Décisions à court terme** : La méthode des coûts complets fournit des informations détaillées sur les coûts directs et indirects associés à la production d'un produit ou d'un service. Ces informations peuvent être utilisées pour prendre des décisions rapides sur la tarification, la gestion du stock, etc.

❖ **Décisions à moyen terme** : La méthode des coûts complets permet d'estimer les coûts sur une période de 1 à 3 ans. Elle peut être utilisée pour évaluer la rentabilité de projets à moyen terme, tels que le développement de nouveaux produits ou l'optimisation des processus.

❖ **Décisions à long terme** : La méthode des coûts complets fournit des données essentielles pour évaluer la rentabilité et les coûts associés à des décisions stratégiques à long terme, telles que l'expansion géographique, la diversification des activités ou les investissements importants.

### **3.1.4.2. Décisions selon le niveau hiérarchique :**

❖ **Décisions stratégiques** : La méthode des coûts complets permet à la direction de prendre des décisions éclairées en évaluant les coûts et la rentabilité de différentes options stratégiques. Elle fournit une base solide pour l'allocation des ressources et l'évaluation des risques financiers.

❖ **Décisions tactiques** : La méthode des coûts complets fournit des informations précises sur les coûts des activités et des produits, ce qui aide les gestionnaires de niveau intermédiaire à prendre des décisions éclairées sur l'efficacité opérationnelle, la gestion des coûts et la coordination des activités.

❖ **Décisions opérationnelles** : La méthode des coûts complets peut être utilisée par les superviseurs et les gestionnaires de première ligne pour prendre des décisions quotidiennes sur la gestion des coûts, la planification des opérations et la fixation des prix.

### **3.1.4.3. Selon la nature de variable :**

❖ **Variables programmables** : Les variables programmables sont celles qui peuvent être influencées et ajustées par la gestion de l'entreprise, telles que les coûts directs liés à la main-d'œuvre ou aux matières premières. L'impact du coût complet sur les décisions impliquant des variables programmables peut être le suivant :

❖ **Variables non programmables** : Les variables non programmables sont celles qui ne peuvent pas être facilement influencées par la gestion de l'entreprise, comme les coûts fixes tels que les frais généraux ou les coûts d'amortissement. L'impact du coût

complet sur les décisions impliquant des variables non programmables peut être le suivant :

### **3.2. Impact de l'analyse en coût variable sur la prise de décision<sup>1</sup>**

Bien que le coût complet soit pratique pour fixer le prix de vente d'un produit ou pour évaluer les stocks de l'entreprise, il ne convient pas forcément à toutes les circonstances. En général, pour prendre une décision éclairée, il est nécessaire de connaître le coût pertinent, qui inclut toutes les charges influencées par la décision en question, mais exclut les autres.

Ainsi, lorsque la décision prise n'a d'impact que sur les charges variables, le coût variable est le coût pertinent à utiliser. C'est le cas notamment pour :

#### **3.2.1. Gérer à court terme un portefeuille de produits :**

Lorsqu'une entreprise fabrique et/ou commercialise plusieurs produits, il peut être légitime de s'interroger sur la gestion du portefeuille de produits :

- y a-t-il des produits déficitaires à abandonner ?
- quels sont les produits les plus rentables à développer ?

Si on se place dans une optique de court terme, il n'est pas possible d'agir sur les charges fixes :

- il faut respecter un préavis, voire mettre en place un plan de sauvegarde de reclassement, pour licencier du personnel,
- il faut trouver un acquéreur pour se débarrasser d'une machine non totalement amortie sans générer de charges supplémentaires.

La méthode du coût variable est la plus appropriée pour ce type d'analyse, car elle permet de calculer la marge sur coût variable (MCV) pour chaque produit. Cette marge est obtenue en soustrayant le coût variable du prix de vente. Elle doit couvrir les charges fixes de l'entreprise

L'entreprise a intérêt à se concentrer sur les produits qui ont le taux de MCV le plus élevé. À plus long terme, elle peut prendre des mesures pour réduire les charges fixes liées à un produit, comme licencier du personnel ou résilier des contrats de location, à condition de respecter les préavis ou de ne pas remplacer une machine totalement amortie. Ainsi, la décision d'abandonner un produit doit être prise en fonction de son coût spécifique plutôt que de son

---

<sup>1</sup> BALANDIER (Gérard), *l'essentiel de la comptabilité de gestion*, éditions Eyrolles, Paris, 2013, P 91.

## **Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision**

---

coût variable. En effet, les produits avec une MCV positive doivent être conservés, même si leur résultat analytique est négatif, car abandonner ces produits ferait perdre la MCV positive à l'entreprise sans générer d'économies sur les charges fixes. Toutefois, un produit présentant une MCV négative doit être abandonné, sauf dans des cas stratégiques particuliers.

### **3.2.2. Décider de recourir à la sous-traitance**

Si la capacité de production n'est pas encore à son maximum, il est possible de prendre la décision de sous-traiter la production en utilisant le calcul du coût variable. En effet, dans ce cas, seules les charges variables seront affectées par le choix de produire en interne ou de sous-traiter, les charges fixes étant inchangées. Si le coût de la sous-traitance est inférieur au coût variable de la production interne, il est alors avantageux de recourir à la sous-traitance<sup>1</sup>.

### **3.2.3. Accepter ou refuser une commande exceptionnelle<sup>2</sup>**

Si la capacité de production n'est pas atteinte, le coût variable peut être utilisé pour décider d'accepter ou de refuser une commande exceptionnelle. Les charges fixes ne sont pas affectées par cette décision, seules les charges variables augmentent en fonction du volume d'activité supplémentaire. Par conséquent, la commande exceptionnelle n'a besoin de couvrir que les coûts supplémentaires qu'elle engendre, c'est-à-dire son coût marginal, qui est égal au coût variable tant qu'aucun investissement supplémentaire n'est requis.

Une commande supplémentaire peut donc être acceptée tant que le prix de vente obtenu est supérieur au coût variable des produits.

Cependant, il est important de considérer que l'aspect financier n'est qu'un aspect parmi d'autres à prendre en compte avant de prendre une décision. Voici quelques exemples :

- Un produit peu rentable peut avoir un effet d'appel sur des produits très rentables, comme c'est le cas pour les imprimantes et les cartouches d'encre.
- Le recours à la sous-traitance peut entraîner une perte de contrôle sur la qualité, les délais et le savoir-faire.
- Il convient de prendre en compte l'impact potentiel sur la clientèle régulière de l'entreprise en acceptant, même exceptionnellement, un prix de vente particulièrement bas.

---

<sup>1</sup> BORG (Cécile), *Toute la fonction Comptabilité*, Dunod, 2017, Paris, P 49.

<sup>2</sup> Idem

### 3.2.4. L'impact sur la prise de décision

Cette méthode a également un impact sur les différents types de décisions en fonction de l'échéance, du niveau hiérarchique et de la variable prise en compte. Voici comment elle peut influencer chaque type de décision :

#### 3.2.4.1. Décisions selon l'échéance <sup>1</sup>:

- ❖ **Décisions à court terme** : La méthode du coût variable est particulièrement utile pour prendre des décisions à court terme, car elle se concentre sur les coûts variables qui varient directement avec le volume de production ou d'activité. Elle permet de calculer facilement le coût marginal d'un produit supplémentaire ou d'une activité supplémentaire, ce qui peut aider à prendre des décisions sur la rentabilité de court terme, la fixation des prix et la gestion des capacités.
- ❖ **Décisions à moyen terme** : Bien que la méthode du coût variable puisse fournir des informations utiles pour évaluer les coûts à court terme, elle peut être moins appropriée pour les décisions à moyen terme, qui nécessitent une analyse plus approfondie des coûts fixes et des coûts indirects. Pour les décisions à moyen terme, il peut être nécessaire de combiner la méthode du coût variable avec d'autres méthodes, comme la méthode des coûts complets, pour obtenir une image plus complète des coûts et de la rentabilité.
- ❖ **Décisions à long terme** : La méthode du coût variable seule peut être insuffisante pour prendre des décisions à long terme, car elle ne tient pas compte des coûts fixes qui peuvent avoir un impact significatif sur les décisions stratégiques à long terme, telles que l'expansion, l'investissement dans de nouvelles installations, etc. Pour les décisions à long terme, il est généralement recommandé d'utiliser d'autres méthodes, comme la méthode des coûts complets, qui prennent en compte tous les coûts, qu'ils soient variables ou fixes.

#### 3.2.4.2. Décisions selon le niveau hiérarchique :<sup>2</sup>

- ❖ **Décisions stratégiques** : La méthode du coût variable peut fournir des informations utiles pour les décisions stratégiques en mettant l'accent sur les coûts variables et la

---

<sup>1</sup> GIORDANO-SPRING (Sophie), VILLESÈQUE-DUBUS (Fabienne), *Reporting et pilotage des organisations*, EMS Editions, Paris 2022, P 106.

<sup>2</sup> GIORDANO-SPRING (Sophie), VILLESÈQUE-DUBUS (Fabienne), *Op, Cit*, 2022, P 106.

contribution marginale. Elle peut aider à évaluer la rentabilité de différents produits, services, marchés ou segments, et à identifier les sources de valeur ajoutée et les opportunités de réduction des coûts.

- ❖ **Décisions tactiques** : La méthode du coût variable est également pertinente pour les décisions tactiques, en particulier pour les gestionnaires de niveau intermédiaire responsables de l'optimisation des opérations et de la gestion des coûts. Elle peut aider à évaluer les implications financières des décisions opérationnelles telles que la planification de la production, la gestion des stocks, la fixation des prix, etc.
- ❖ **Décisions opérationnelles** : La méthode du coût variable est souvent utilisée pour prendre des décisions opérationnelles quotidiennes. Elle peut aider les superviseurs et les gestionnaires de première ligne à évaluer les coûts variables associés à différentes activités, produits ou services.

### **3.2.4.3. Décision selon leur nature de variable :<sup>1</sup>**

- ❖ **Variables programmables** : Les variables programmables sont celles qui peuvent être influencées et ajustées par la gestion de l'entreprise, telles que les coûts directs liés à la main-d'œuvre ou aux matières premières. L'impact du coût variable sur les décisions impliquant des variables programmables peut être le suivant :
  - **Prise de décisions de fixation des prix**: En utilisant la méthode du coût variable, l'entreprise peut évaluer les coûts variables spécifiques à chaque produit ou service pour déterminer le prix de vente approprié. Cela permet de prendre en compte les coûts directs liés à la production et de s'assurer que les produits sont vendus avec une marge adéquate.
  - **Prise de décisions de réduction des coûts**: La méthode du coût variable permet de se concentrer sur les coûts variables et d'identifier des possibilités de réduction des coûts, par exemple en optimisant les processus de production, en négociant de meilleurs tarifs pour les matières premières ou en améliorant l'efficacité de la main-d'œuvre.
- ❖ **Variables non programmables** : Les variables non programmables sont celles qui ne peuvent pas être facilement influencées par la gestion de l'entreprise, comme les coûts fixes tels que les frais généraux ou les coûts d'amortissement. L'impact du coût variable sur les décisions impliquant des variables non programmables peut être le suivant :

---

<sup>1</sup> Ibid

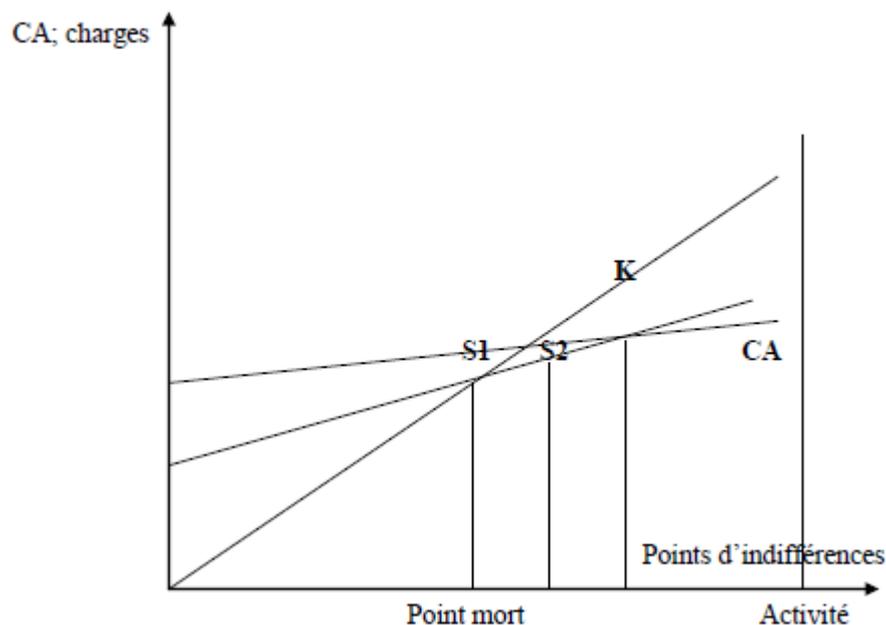
## Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision

- **Prise de décisions de planification à court terme :** La méthode du coût variable met l'accent sur les coûts variables, qui peuvent être plus pertinents pour les décisions de court terme. Par exemple, en analysant les coûts variables, l'entreprise peut prendre des décisions tactiques telles que l'ajustement de la production en fonction de la demande actuelle, sans être fortement influencée par les coûts fixes inévitables.
- **Prise de décisions de rentabilité :** La méthode du coût variable permet d'évaluer la rentabilité des produits ou services en se concentrant sur les coûts variables associés à chaque unité produite. Cela peut aider à identifier les produits les plus rentables et à prendre des décisions sur la gamme de produits, en mettant l'accent sur ceux qui contribuent le plus aux bénéfices.

### 3.2.5. L'analyse prévisionnelle :

On peut se servir du graphique du seuil de rentabilité pour déterminer le minimum à atteindre afin d'équilibrer l'exploitation dans le cas d'une nouvelle activité. Lors de la création d'un nouveau produit, l'entreprise a deux choix possibles : soit elle opte pour des charges fixes faibles et des charges variables élevées (solution 1), soit elle choisit des charges fixes importantes et des charges variables faibles (solution 2).

Figure 9: La détermination du point mort



**Source :** MARGERIN (Jacques), AUSSET (Gérard), comptabilité analytique : outil de gestion & aide à la prise de décision. P88.

## **Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision**

---

La première solution atteint le seuil de rentabilité plus rapidement que la deuxième solution, mais au-delà d'un certain niveau de production, le coût total de la deuxième solution devient inférieur à celui de la première. Ce point est appelé point d'indifférence, où les coûts totaux des deux solutions sont équivalents. Pour tout volume de production supérieur à ce point, les bénéfices seront plus importants avec la deuxième solution.

Cependant, l'entreprise pourrait être tentée de choisir la première solution uniquement en se basant sur le seuil de rentabilité. Bien que le seuil de rentabilité soit atteint plus tard dans cette solution, il est important de noter que les bénéfices seraient plus importants avec une augmentation de l'activité. Néanmoins, en raison de l'aversion de l'entreprise pour le risque, elle opterait probablement pour la première solution, considérant le seuil de rentabilité comme un indicateur de sécurité plutôt que de rentabilité. En cas de ralentissement de l'activité, choisir la première solution offrirait une plus grande marge de sécurité.

Opter pour la deuxième solution pourrait être plus avantageux pour l'entreprise en termes de bénéfices potentiels. Une fois le seuil de rentabilité atteint, les frais fixes importants peuvent contribuer à augmenter la productivité de la main-d'œuvre et à réduire les frais variables, surtout si le niveau d'activité est élevé.

L'analyse coût-volume-produit, bien qu'une simplification grossière, offre de nombreuses possibilités d'utilisation. Elle permet de prendre des décisions tactiques et d'optimiser la gestion à court terme en étudiant différents scénarios. Quelques exemples incluent l'impact de la variation du prix des produits ou des facteurs sur le résultat et le déplacement du seuil de rentabilité, le volume des ventes nécessaire pour réaliser un bénéfice donné, la détermination du niveau de production à partir duquel il faut baisser ou augmenter les prix de vente, le volume minimum pour qu'une commande soit rentable, l'effet de remplacement des charges variables par des charges fixes, etc.

### **Conclusion**

Dans ce deuxième chapitre, nous avons exploré l'impact des méthodes du coût complet et du coût variable sur le processus de prise de décision. Nous avons constaté que le résultat réalisé joue souvent un rôle clé dans la prise de décisions. Ce processus implique l'identification du problème, la recherche de solutions possibles, la quantification de ces solutions, et enfin le choix de la solution optimale. Les décisions peuvent être de différents types, tels que stratégiques, opérationnelles, à court ou long terme, certaines ou incertaines. Chacune de ces décisions reflète la capacité de l'entreprise à faire face à différentes situations, y compris des situations d'incertitude ou de risque.

Les méthodes du coût complet et du coût variable offrent des approches complémentaires pour la prise de décision. Au niveau stratégique, la méthode du coût complet permet une analyse approfondie des coûts fixes et des coûts variables, ce qui permet de prendre des décisions globales sur la rentabilité de l'entreprise. Cette approche permet de considérer tous les coûts associés à un produit, service ou projet, offrant ainsi une vue d'ensemble. Au niveau tactique, la méthode du coût variable se concentre principalement sur les coûts variables, permettant d'évaluer la rentabilité à court terme et de prendre des décisions plus tactiques. Elle est particulièrement utile pour l'optimisation des coûts variables liés à la production.

Dans le processus de prise de décision, plusieurs outils peuvent être utilisés en relation avec les coûts complets et les coûts variables. Parmi ces outils, l'analyse du seuil de rentabilité est particulièrement utile. Elle permet de déterminer le volume de vente nécessaire pour couvrir les coûts totaux et atteindre le point mort. Les méthodes de calcul des coûts, comme la méthode ABC (Activity-Based Costing) ou la méthode de calcul des coûts directs, fournissent également des informations précieuses pour la prise de décision.

Cependant, la prise de décision est souvent confrontée à des obstacles ou des contraintes, tels que le temps, les ressources matérielles, la capacité financière, le personnel, etc. Ces contraintes doivent être prises en compte par le décideur lors de la prise de décision.

En conclusion, les méthodes du coût complet et du coût variable sont des outils précieux dans le processus de prise de décision. Elles fournissent des approches complémentaires qui peuvent être appliquées à différents niveaux de décision. Les outils d'aide à la décision en relation avec les coûts complets et les coûts variables offrent des informations essentielles pour évaluer la rentabilité, déterminer les seuils de rentabilité et optimiser les coûts. Cependant, il est important de tenir compte des contraintes

**Chapitre 03 : Etude  
pratique au sien de  
Naftal Batna**

### Introduction

Face à l'accélération du changement et à la déstabilisation des différents environnements, les décideurs actuels sont souvent confrontés à la nécessité de prendre des décisions rapidement, sans disposer d'une vision claire. C'est pourquoi il est essentiel pour eux de disposer d'un système d'information analytique clair, simple et évolutif qui leur permette :

- de fournir aux responsables les informations nécessaires pour piloter efficacement leur unité ou leur secteur ;
- de permettre à tous les décideurs de simuler les conséquences de leurs décisions avant de les mettre en action.

Dans l'entreprise NAFTAL, les produits commercialisés sont vendus à un prix administré, fixé par l'État, y compris la marge bénéficiaire. Pour cette raison, NAFTAL utilise la comptabilité analytique afin de réduire les coûts de revient. La première partie de notre étude présente l'entreprise d'accueil, NAFTAL à Batna, ainsi que les sources d'information du logiciel WIN CANAL utilisé par la division NAFTAL à Batna. La deuxième partie de notre étude est consacrée à l'analyse des coûts et à la comparaison des résultats entre deux exercices de comptabilité analytique, soutenue par la division GPL à Batna. Une étude comparative du compte de résultat entre ces deux exercices est également réalisée.

Cette approche permet à NAFTAL de prendre des décisions éclairées en matière de gestion des coûts et d'optimisation de ses résultats financiers. En utilisant la comptabilité analytique comme outil de mesure et d'analyse, l'entreprise peut évaluer l'impact de ses décisions sur sa rentabilité et identifier les domaines nécessitant des ajustements ou des améliorations.

### **Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil**

Cette section vise à fournir une présentation complète de l'entreprise NAFTAL, une société par actions spécialisée dans la distribution et la commercialisation des produits pétroliers. Nous aborderons les principaux éléments, tels que l'historique de la société, son organigramme, ses missions et les sources d'information utilisées, notamment le logiciel WINCANAL. Cette présentation permettra de mieux comprendre le contexte et les activités de NAFTAL dans le secteur des produits pétroliers.

#### **1.1. Historique de NAFTAL**

NAFTAL est une entreprise nationale de distribution et de commercialisation des produits pétroliers. Sur le plan juridique Naftal est une société par action (SPA) depuis le 18 Avril 1998, elle est issue de deux restructurations de groupe SONATRACH.

Entrée en activité le 01 janvier 1982, chargée de l'industrie de raffinage et de la distribution des produits pétroliers sur le territoire national, créée par le décret N° 80-101 du 06 avril 1980, l'entreprise NAFTAL, a été constituée par le transfert des structures, moyens et biens, activités et personnels détenus, gérés et administré par SONATRACH dans le cadre de ses activités.

NAFTAL change du statut par la décision N° 17/CAB du 30 Mars 1986 puis modifiée par la décision N° 90/ CAB du 05 novembre 1986 par laquelle l'entreprise devient Société par Actions (SPA) filiale à 100% du groupe pétrolier SONATRACH à partir du 18 Avril 1998, en intervenant dans les domaines suivants :

- Enfûtage GPL.
- Formulation des bitumes.
- Distribution, Stockage et Commercialisation des carburants, GPL, lubrifiants, bitumes, pneumatique, GPL.
- Transport des produits pétroliers.

Elle a été restructurée et modifiée par le décret N° 87-189 du 25 août 1982 en deux entreprises :

- NAFTEC : Chargée du raffinage du pétrole.
- NAFTAL : Chargée, dans le cadre du développement économique et social de la distribution et de la commercialisation des produits pétroliers.

## Chapitre 3 : Etude Pratique au sein de Naftal Batna

---

Le mot NAFTAL désigne :

- NAFT : Pétrole.
- AL : AL Djazair (Algérie).

C'est-à-dire : Pétrole Algérie.

✚ Elle intervient également dans le domaine de :

- L'enfûtage du GPL.
- La formulation des bitumes.
- La distribution, le stockage et la commercialisation des carburants, Lubrifiants, bitumes, pneumatiques, GPL carburant, produits spéciaux.
- Le transport des produits pétroliers.

✚ Pour assurer la disponibilité des produits sur tout le territoire, NAFTAL met à contribution plusieurs modes de transport :

- Le cabotage et les pipes, pour l'approvisionnement des entrepôts à partir des raffineries.
- Le rail pour le ravitaillement des dépôts à partir des entrepôts.
- La route pour livraison des clients et ravitaillement des dépôts non desservis par le rail.

✚ A l'ère de la mondialisation, NAFTAL a jugé indispensable la mise en place d'une nouvelle organisation par ligne de produit (bitumes, lubrifiants, réseau, logistique, GPL, pneumatique, aviation, marine).

✚ NAFTAL fournit près de 13.3 millions de tonnes de produits pétroliers par an un chiffre appelé à augmenter avec une demande en constante croissance. Elle a également mis en place une nouvelle vision stratégique à moyen terme orientée client avec un plan de mise en œuvre.

✚ NAFTAL Batna est dotée essentiellement de :

Les GPL : Ce sont des mélanges de butane (C4) et de propane (C3). Les GPL peuvent être obtenus à partir de diverses sources de traitement des hydrocarbures telles que :

- Le traitement du gaz naturel ou gaz associés.
- Le raffinage du pétrole.
- La liquéfaction du gaz naturel.

✚ Le chiffre d'affaires de l'année 2020 est : 376.1 milliards de dinar

✚ Le nombre d'employé en 2020 est : 32073 agent

### 1.1.1. Politique de NAFTAL pour la promotion des GPL/C :

NAFTAL étant une entreprise citoyenne participe activement à travers ses activités à la promotion et au développement de produits respectant l'environnement tout en permettant au consommateur de bénéficier de rapport qualité / prix très attrayant. Ainsi, deux produits s'inscrivent dans cette perspective à savoir le GPL/C et le GNC dont le potentiel de disponibilité en Algérie est très important.

### 1.1.2. Développement du GPL/C :

Le GPL Carburant est mélange de butane et de propane à des proportions normalisées. Ce carburant est distribué en Algérie par NAFTAL depuis 1983 sous le nom commercial déposé « SIRGHAZ ». Grace à une taxation avantageuse, le SIRGHAZ est aujourd'hui le carburant le moins cher du marché avec son prix de 9 Da/litre et présente aussi une autre source d'économie qui réside dans la combustion du GPL qui ne laisse aucun dépôt de calamine, ce qui rend l'entretien de véhicule roulant au SIRGHAZ moins coûteux qu'un véhicule traditionnel. SIRGHAZ réduit significativement les émissions de gaz à effet de serre (CO<sub>2</sub>, CO) et les émissions polluantes par rapport aux carburants classiques. Le SIRGHAZ ne contient ni plomb, ni benzène, et ne produit pas de particules. Le marché du GPL carburant présente des opportunités certaines en Algérie, compte tenu de la disponibilité de la ressource et de ses avantages économiques écologiques.

La stratégie de NAFTAL pour le développement de GPL/C à long et à moyen termes s'articule autour de 4 grandes axes :

- Développement de la chaîne logistique GPL/C (stockage, réseau de canalisation, flotte de transport de livraison).
- Développement de l'activité de convention des véhicules (rénovation et réalisation de centres de convention, acquisition de kits de convention, formation d'installateurs).
- Extension du réseau de points de ventes de GPL/C (réalisation de points de vente au niveau des stations-service, réalisation des points de vente dédiés uniquement au GPL/C).
- Propositions de mesures incitatives pour la promotion et développement de ce produit.

Dans la gamme des produits GPL, NAFTAL commercialise deux produits essentiels :

## Chapitre 3 : Etude Pratique au sein de Naftal Batna

**1.1.2.1. Le BUTANE commercial :** C'est un mélange hydrocarbures composé essentiellement de butane et de butène et en faible propane et propène (moins de 19% du volume). Le butane est commercialisé sous trois formes de conditionnement :

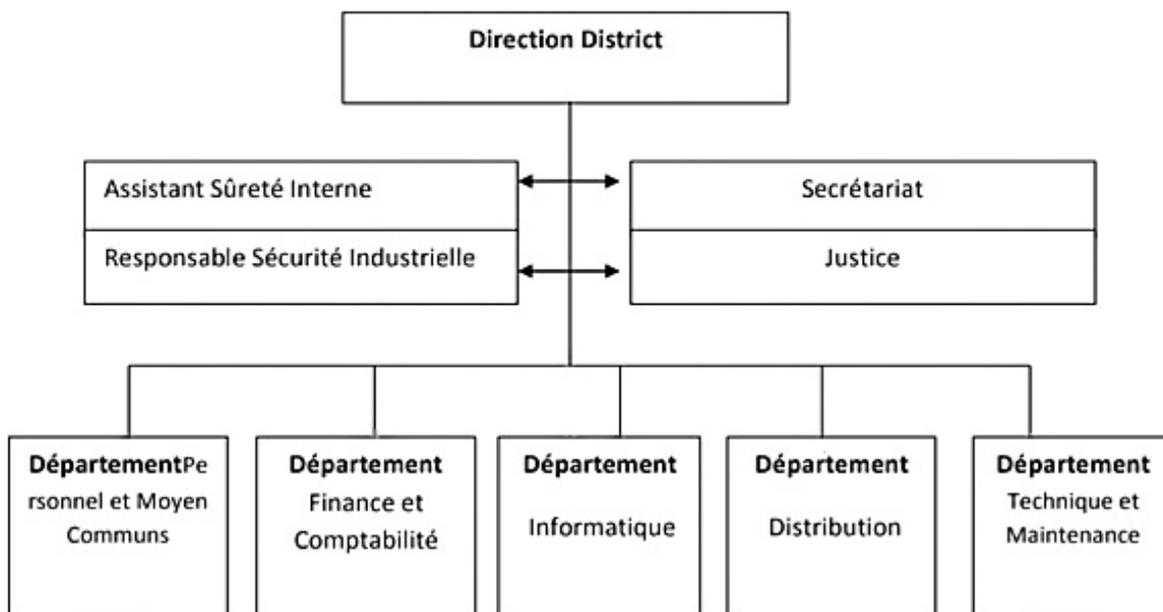
- Bouteille de 13Kg (B13).
- Bouteille 6 Kg (B06).
- Bouteille de 03 Kg (B03).

**1.1.2.2. Le PROPANE commercial :** C'est un mélange d'hydrocarbures composé d'au moins 93% de propane et de propène. Et pour le surplus d'éthane, d'éthylène, de butane et de butène. Le gaz propane apporte beaucoup de confort de par sa disponibilité, son efficacité avec des températures homogènes. Le propane conditionné est commercialisé sous deux formes :

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

### 1.2.L'organigramme de la District GPL Batna :

Figure 10 : organigramme de la Branche GPL BATNA



Source : Direction générale de NAFTAL, 2010.

### **1.3. Les missions du district GPL**

La branche GPL est chargée d'assurer l'approvisionnement du marché national, les activités liées à cette mission portent sur le transport, le stockage, l'enfutage et la distribution

Les missions principales consistent :

- Au développement de partenariat et de coopération dans le domaine des GPL
- A la distribution des GPL aux utilisateurs aux meilleures conditions de coûts, de qualité ; délais et de la sécurité.
- A la modernisation des infrastructures pour améliorer la productivité, la sécurité et la gestion.
- Au développement et la valorisation du GPL sous les formes : conditionné, vrac et gaz carburant.

### **1.4. L'objectif de District GPL Batna**

La branche GPL a pour objectifs de :

- Gérer, organiser, promouvoir et développer l'activité enfutage et de distribution des GPL
- Organiser et développer le réseau commercial et de distribution.
- Veiller au respect des normes et consignes de sécurité sur toute la chaîne GPL (Transport, installation d'enfutage et de stockage, bouteilles, citernes, accessoires, Etc.).
- Commercialiser les GPL vrac et conditionnés leur emballages et accessoires.

### **1.5. Les sources d'information de logiciel WINCANAL**

Le logiciel WIN CANAL fonctionne sur la base des données importées de deux sources différentes

- La première provient de la comptabilité matière logiciel S.D.COM, il s'agit des quantités mouvementées par unité d'emballage durant la période entrée et sortie.

- La deuxième provient des comptes de gestion générés par le logiciel de comptabilité générale (NAFTCOMPTA).

- Les différentes étapes de collecte d'information :

### Chapitre 3 : Etude Pratique au sein de Naftal Batna

---

- Importation fichier écriture NAFTCOMPTA et procéder à la correction des comptes analytiques selon le plan comptable analytique (PCA)

- Importation de fichier saisie SD COM, qui permet d'importer les mouvements produits quantitatifs vers logiciel AGRE COM et l'obtention automatique des agrégats de gestion analytique

- Importation fichier personnel issue du logiciel (ETAT PAIE).

Procédé à la déglobulisation des montants issus de la comptabilité générale (compte de gestion par centre et par compte analytique selon les comptes existe dans le plan comptable analytique (PCA).

Ces étapes permettre d'obtenir des états de synthèse de nombre de quatre :

- Etat des coûts (coût de ravitaillement, coût d'emplissage, coût de stockage).

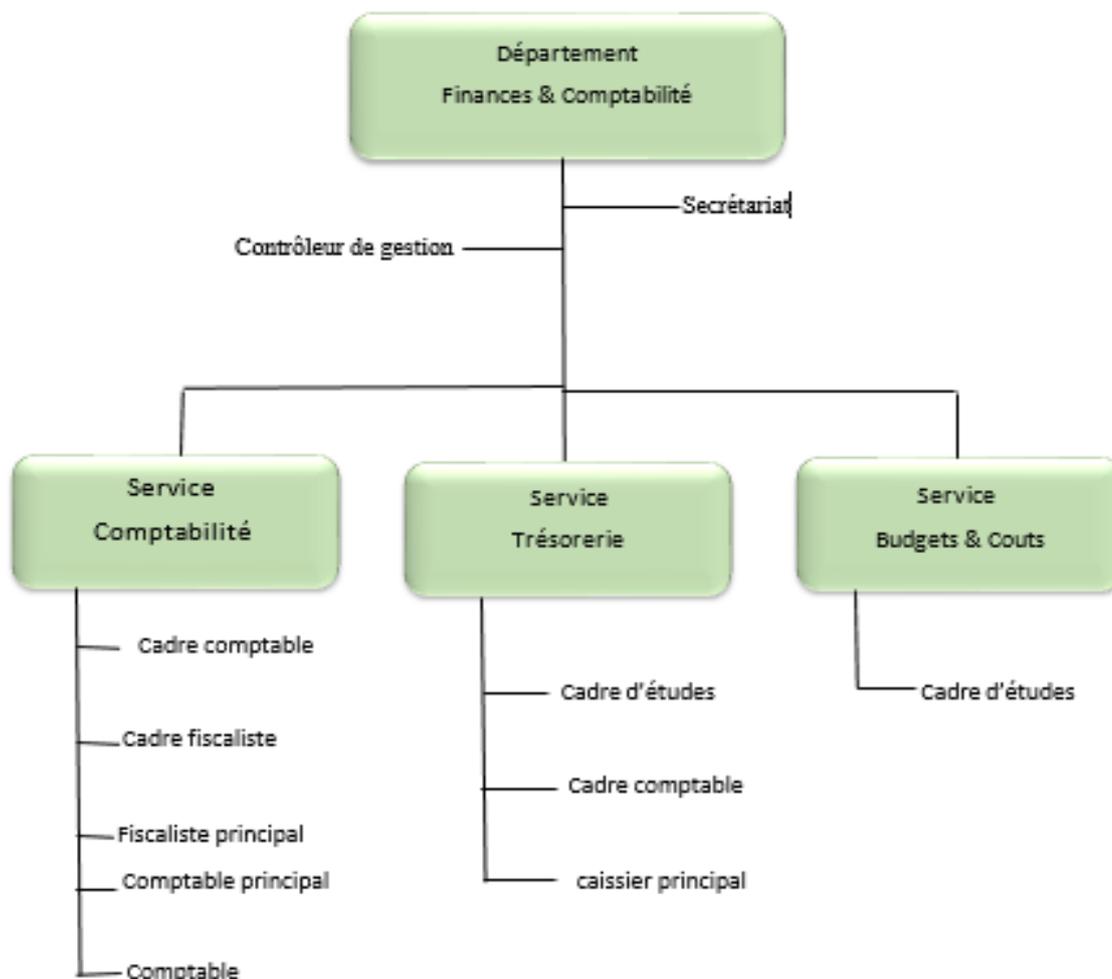
- Etat d'analyse (coûts de transport tiers, coût de transport moyen NAFTAL).

- Indicateur de performance qui permette de faire des comparaisons périodiques des charges. Principales dépenses à réduire (consommations et fournitures, entretien et réparation d'équipements, pièces de rechange, bien de faible valeur, déplacement) et cela pour voir est-ce-que l'objectif stratégique (minimisation des coûts) ciblé par la direction générale a été réalisé ou non

- Compte de résultat périodique (mensuelle et annuelle) qui permette de faire des comparaisons dans l'espace (entre centres d'unité de Batna) et dans le temps (entre des exercices comptables différents).

### 1.6. Le département de la finance et comptabilité

Figure 11 : Schéma de département finance et comptabilité



Source : élaborer par nous-mêmes

### Section02 : la comptabilité analytique au sein de la District GPL Batna

Au cours des dernières années, l'entreprise a adopté des normes adaptatives pour assurer le contrôle des coûts, améliorer la performance de production et promouvoir un politique marketing axé sur la qualité. Cela a été réalisé en utilisant la comptabilité de gestion comme un outil contribuant à la surveillance et à la réalisation de ses objectifs.

#### 2.1 Le système de comptabilité analytique appliqué dans l'entreprise

La vérité est que l'importance de mettre en place un système de comptabilité au sein de l'entreprise en tant qu'outil d'information n'est apparue qu'après la transformation de l'entreprise en une société par actions. En effet, la première relation avec le contrôleur des comptes en 1992

a révélé l'insuffisance des systèmes généraux de l'entreprise, en particulier l'absence de comptabilité des coûts ce qui a permis de :

- Obtenir les informations nécessaires pour prendre des décisions claires et rapides.

Cet intérêt s'inscrit dans le cadre de la préparation des entreprises nationales afin de les rendre capables de s'adapter et de se lancer dans la compétition internationale, étant donné que la norme qui régit cette dernière est celle de la rentabilité économique, qui n'existait pas auparavant dans l'économie planifiée.

Cette rentabilité ne peut pas être mesurée dans le cadre des techniques de gestion spécifiées, où la comptabilité des coûts est l'une des plus importantes, car elle se base sur la détermination des prix de revient, permettant ainsi de connaître la marge bénéficiaire.

### **2.2 Calcul des différents coûts.**

Dans cette section, nous aborderons une vue d'ensemble de la méthode des coûts complets et son application numérique, ainsi que les étapes suivies pour calculer les coûts complets au niveau de l'entreprise Naftal, district GPL à Batna.

L'entreprise NAFTAL a opté pour l'utilisation du coût complet, qui est calculé à l'aide d'un logiciel développé et conçu en interne appelé WINCANAL. Ce logiciel a été créé par un membre de l'entreprise.

Calcul des couts et résultats analytique par activité, centre de responsabilité et ligne de produits en vue de les réduire.

Le cout complet est constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées. La notion des couts complets s'applique aux objets de cout et de marge : cout complet d'une activité, d'un produit, d'un processus.

Le calcul des coûts de ravitaillement, d'emplissage et de stockage est important pour évaluer et comprendre les différents aspects des coûts liés à la gestion des produits, en particulier ceux associés à la chaîne d'approvisionnement et à la logistique. Voici leur signification par rapport aux différents coûts :

En relation avec les différents coûts tels que les coûts d'achat, de production et de revenu :

- Les coûts de ravitaillement sont liés aux coûts d'achat des matières premières ou des produits finis nécessaires à la production.

## Chapitre 3 : Etude Pratique au sein de Naftal Batna

---

- Les coûts d'emplissage sont associés aux coûts de production et de transformation des produits en utilisant les matières premières acquises.
- Les coûts de stockage sont liés aux coûts de détention des stocks, qu'ils soient de matières premières ou de produits finis.

En analysant ces coûts spécifiques, il devient possible d'identifier les domaines où des économies peuvent être réalisées, de prendre des décisions éclairées sur la gestion des stocks et de contrôler les coûts tout au long de la chaîne d'approvisionnement. Cela permet également d'évaluer la rentabilité globale de l'entreprise et d'optimiser ses opérations.

Parmi les huit produits en va présenter les déferents couts des deux produits essentiels qui concernent notre étude (SIRGHAZ \_ B13).

### 2.2.1 Cout ravitaillement (coût d'achat) :

Le coût de ravitaillement peut être défini comme les dépenses supportées par l'entreprise pour mettre les matières premières à sa disposition au bon moment et avec la qualité appropriée, afin de garantir la continuité de ses opérations à moindre coût. La fonction d'approvisionnement est liée aux autres fonctions de l'entreprise et a un impact sur leur performance (production, transformation, distribution, etc.).

**Cout Ravitaillement global** = prix de cession + prestation reçue + transport tiers + canalisation + Transport moyen Naftal + charge commune CDS

- **Prix de cession** : c'est le prix d'achat de matière premier. En remarquant que sa valeur est toujours zéro car les données sont confidentiels
- **Prestation reçue** : ce sont des services fournis par le fournisseur
- **Transport tiers** : ce sont des charges si NAFTAL utiliser des entreprises externes spécialiser en transport et logistique
- **Canalisation** : ce sont des frais liés à l'utilisation des canalisations pour le transport de liquides ou de GAZ
- **Transport moyen Naftal** : ce sont des frais de transport avec ces propres moyens
- **Charge commune CDS** : ce sont les charges communes lies à centre de distribution et stockage

**Cout ravitaillement unitaire** = cout ravitaillement global / quantité de ravitaillement

## Chapitre 3 : Etude Pratique au sein de Naftal Batna

**Tableau 5:** calcul du cout de ravitaillement pour l'année 2015 et 2016

**U : KDA**

ELEMENTS	2015			2016			BUTANE		PROPANE	
	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	VARIATION	TAUX	VARIATION	TAUX
PRESTATION RECUE (INCORPO SUR LA CESSION)	49 961	15 606	0	49 709	19 224	0	-252	-0,50	3 618	23
TRANSPORT TIERS	3 523	7	0	3 941	0	0	418	11,86	-7	-100
CANALISATION	0	0	0	0	0	0	0	0,00	0	-
TRANSPORT MOYENS NAFTAL	29 076	10 847	0	30 063	14 135	0	987	3,39	3 288	30
CHARGES COMMUNES CDS	22 701	7 498	0	23 054	10 303	0	353	1,55	2 805	37
COUT RAVITAILLEMENT TOTAL	105 261	33 958	0	109 768	43 662	0	4 507	4,28	9 704	29
QUANTITE RAVITAILLEMENT (UM: VRAC TM, CON	42 604	14 072	0	41 486	16 405	0	-1 118	-2,62	2 333	17
COUT RAVITAILLEMENT UNITAIRE	2,471	2,413	0	2,646	2,662	0	0,175	7	0,248	10

**Source :** élaborer par nous-même voir l'annexe 01 et 06

### Interprétation

**Pour le produit BUTANE :** on remarque une légère augmentation de cout de ravitaillement total estimé à 4.28%, en raison d'une légère augmentation des différents couts qui composent le cout de ravitaillement total sauf les prestations reçues qui a vu une légère diminution (-0.5%). Malgré la diminution de la quantité.

**Pour le produit PROPANE :** on remarque une augmentation de 29% de cout total de ravitaillement dû à l'augmentation de différentes charges qui composent ce cout. Cette augmentation est aussi justifiée par l'augmentation de 17% de la quantité, toutefois, le coût unitaire passe de 2,413 à 2,662 soit une hausse de 10%.

### Pour le produit SIRGHAZ :

**NB :** Pour le produit SIRGHAZ, son coût de ravitaillement est calculé en incluant le coût de ravitaillement du Butane vrac et du Propane vrac, car il s'agit d'un mélange de ces deux matières premières.

### 2.2.2 Cout d'emplissage

Les coûts d'emplissage peuvent être définis comme toutes les dépenses et charges supportées directement ou indirectement par l'entreprise pour remplir les bouteilles avec la matière première, depuis l'étape de déchargement des réservoirs jusqu'à leur remplissage final dans les bouteilles.

## Chapitre 3 : Etude Pratique au sein de Naftal Batna

**Cout D'emplissage global** = frais de matière première + main d'œuvre directe + frais de production + charge commune CDS

**Frais de matière première** : ce sont les couts d'achat de la matière première

**Main d'œuvre directe** : ce sont les frais liés à l'emploi ou la gestion de la main d'œuvre

**Frais de production** : ce les frais directe lies a la production

**Charge commune CDS** : ce sont les charges communes lies à centre de distribution et stockage

**Cout D'emplissage unitaire** = cout d'emplissage global / quantité conditionné

Tableaux : calcul du cout d'emplissage

**Tableau 6:** Calcul du cout d'emplissage pour l'année 2015 et 2016

U : KDA

ELEMENTS	2015	2016	SIRGHAZ	
	SIRGHAZ	SIRGHAZ	variation	taux
FRAIS BUTANE VRAC	22 125,00	27 691,00	5 566,00	25,16
FRAIS PROPANE VRAC	24 848,00	33 323,00	8 475,00	34,11
MAIN D'OUVRES DIRECTS	0,00	0,00	0,00	0,00
FRAIS DE PRODUCTION	0,00	0,00	0,00	0,00
CHARGES COMUNES CDS	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>COUT D'EMPLISSAGE</b>	<b>46 973,00</b>	<b>61 013,00</b>	<b>14 040,00</b>	<b>29,89</b>
<b>QUANTITE CONDITIONNEE (</b>	<b>16 283,00</b>	<b>20 910,00</b>	<b>4 627,00</b>	<b>28,42</b>
<b>COUT D'EMPLISSAGE UNITAI</b>	<b>2,88</b>	<b>2,92</b>	<b>0,03</b>	<b>1,15</b>

Source : élaborer par nous-même voir l'annexe 02 et 07

L'analyse de cout d'emplissage se concentre uniquement sur le produit SIRGHAZ car les deux autres produits (BUTANE – PROPANE) sont considérés comme des matières première de la production du SIRGHAZ qui n'ont pas besoin d'emplissage.

### Interprétation

#### Pour le produit SIRGHAZ :

On remarque une augmentation de 28.42% de la quantité conditionnée de SIRGHAZ qui provoque automatiquement une augmentation des frais des matières premières (BUTANE

## Chapitre 3 : Etude Pratique au sein de Naftal Batna

VRAC 25.16% ; PROPANE VRAC 34.11%). Cette augmentation apparait automatiquement dans le cout d'emplissage de produit fini SIRGHAZ.

### 2.2.3 Cout de stockage

Le coût total des stocks peut être défini comme le coût global de possession, de stockage et de conservation des stocks en vue de leur vente aux clients. Il englobe les frais de location, les frais liés aux installations, les salaires et les coûts financiers associés à la détention des stocks, tels que les coûts de dépréciation et les coûts d'assurance.

**Cout de stockage** = manutention de stockage + maintenance et entretien + amortissement et assurance + charge IND + autres charges

**Manutention de stockage** : ce sont les couts associés à manipulation et au déplacement et au stockage de marchandises dans un entrepôt

**Maintenance et entretien** : les couts liés à la préservation du bon fonctionnement et de la durabilité des équipements

**Amortissement et assurance** : ce sont les couts repartis sur la durée de vie utile d'un actif tenant compte sa dépréciation

**Tableau 7:** calcul de cout de stockage de l'année 2015 et 2016

U : KDA

ELEMENTS	2015		2016		S.C		S.V	
	S.C	S.V	S.C	S.V	VARIATION	TAUX	VARIATION	TAUX
QUANTITE STOCKEE (UM : TM)	33 460	57 641	29 826	59 532	-3 634	-11	1 891	3,3
MANUTENTION DE STOCKAGE	2 451	1 471	3 488	2 052	1 037	42	581	39,5
MAINTENANCE ET ENTRETIEN	3 051	932	6 699	2 091	3 648	120	1 159	124,4
AMORTISSEMENT ET ASSURAN	3 009	3 539	0	943	-3 009	-100	-2 596	-73,4
CHARGES INDIRECTE	29	874	49	1 019	20	69	145	16,6
AUTRE CHARGES	11 744	306	8 483	207	-3 261	-28	-99	-32,4
COUT DE STOCKAGE	20 284	7 121	18 718	6 312	-1 566	-8	-809	-11,4

Source : élaborer par nous-même voir l'annexe 03 et 08

### Interprétation

**NB** : le logiciel WINCANAL ne calcul pas le cout de stockage par produit, il calcul seulement pour les produits Vrac et les produits Conditionnés. Alors ce tableau de calcul de cout de

### Chapitre 3 : Etude Pratique au sein de Naftal Batna

---

stockage se rapportant à plusieurs produits et matières première parmi eux se trouve le BUTANE VRAC, le PROPANE VRAC et le SIRGHAZ qui concernent notre étude. Par conséquent, nous avons dû utiliser les données présentées dans le tableau N°05.

**Tableau 8:** calcule de cout de stockage de l'année 2015 et 2016

ELEMENTS	2015			2016			P,V		GPL/C	
	B,V	P,V	GPL/C	B,V	P,V	GPL/C	variation	taux	variation	taux
FRAIS STOCKAGE	0	385	0	0	347	0	-38	-9,87%	0,00	0

Source : élaboré par nous

**Pour le BUTANE VRAC :** on observe que les frais de stockage sont nuls car il est considéré comme une matière première dans la production se SIRGHAZ qui n'a pas besoin de stockage car elle est consommée le jour même de son achat.

**Pour le PROPANE VRAC :** les frais de stockage en 2015 étaient 385, en 2016 on observe une diminution de 9.87%.

Cette variation peut justifier par deux cas possibles :

- Une diminution de la quantité stockée
- Une bonne gestion de stock

**Pour le SIRGHAZ :** on observe que les frais de stockage sont nuls car toute la quantité produite durant l'année était vendue le jour même de sa production.

#### 2.2.4 Coût de transfert.

Les coûts de transfert peuvent être définis comme l'ensemble des coûts supportés par l'entreprise pour transférer ses produits vers ses succursales (telles que Barika, Biskra, Marouana, etc.) en cas de besoin.

## Chapitre 3 : Etude Pratique au sein de Naftal Batna

Tableau 9: calcul de cout de transfert pour l'année 2015 et 2016

U : KDA

ELEMENT	2015			2016			B.V		P.V	
	B.V	P.V	GPL/C	B.V	P.V	GPL/C	VARIATION	TAUX	VARIATION	TAUX
CENTRE ENFUTEUR BATNA	3,24	3,06	0	3,26	0	0	0,02	0,617	-3,06	-100
MINI CENTRE BISKRA	6,8	0	0	6,27	0	0	-0,53	-7,794	0	0
DR BARIKA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DR ARRIS	0	0	0	7,95	0	0	7,95	0	0	0
DE MAROUANA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Source : élaborer par nous-même voir l'annexe 04 et 09

### Interprétation

En remarque que les couts de transfert de GPL/C et nulle dans les deux années que signifier qu'il n'y a pas des transferts de SIRGHAZ vers les centres.

On observe une diminution de 7.8% du cout de transfert de BUTANE VRAC vers le mini centre de BISKRA à cause de la diminution de besoin.

On observe une augmentation de 0.02% du cout de transfert de BUTANE VRAC vers le CENTRE ENFUTEUR BATNA à cause d'une légère augmentation de besoin et une diminution de 100% du cout de transfert de PROPANE VRAC vers le CENTRE ENFUTEUR BATNA à cause de la diminution de besoin.

### 2.3 Calcule de résultat analytique

Voici les étapes pour calculer le résultat analytique :

Etape 1 : voici l'équation qui permet de calculer la marge totale de l'entreprise :

$$\text{Marges totales} = \text{marge tiers} + \text{marge GD}$$

**Marge tiers** : ce sont les marge brutes qui réaliser dans le district

**Marge GD** : ce sont les marges brutes liés à la distribution sui réalisé dans les stations des essences

Et la marge tiers :

$$\text{Marge tiers} = \text{chiffre d'affaires} - \text{les achats consommés}$$

Etape 2 : voici l'équation qui permet de calculer le résultat analytique de l'entreprise :

## Chapitre 3 : Etude Pratique au sein de Naftal Batna

**Résultats analytique** = totale des marges – totale des charges

Et totale des charges :

**Totale des charges** = coulage et excédent + frais d'approvisionnement + frais ravitaillement + frais stockage + quote-part cabotage + sortie vrac + frais emplissage + frais distribution + charge indirect district + charge indirecte branche + charge indirecte siège

**Tableau 10:** Calcule du résultat analytique pour l'année 2015 et 2016

ELEMENTS	2015			2016			P,V		GPL/C	
	B,V	P,V	GPL/C	B,V	P,V	GPL/C	variation	taux	variation	taux
CHIFFRE d'affaires	0	17 231	104 354	0	18 179	144 814	948	5,50%	40 460,00	38,77%
ACHAT CONSOMME	0	5 575	478 487	0	5 881	66 427	306	5,49%	-412 060,00	-86,12%
MARGE TIERS	0	11 656	56 507	0	12 297	78 387	641	5,50%	21 880,00	38,72%
MARGE GD	0	0	44 089	0	0	50 749	0	0,00%	6 660,00	15,11%
TOTAL MARGES	0	11 656	100 596	0	12 297	129 136	641	5,50%	28 540,00	28,37%
COULAGE ET EXCEDENT	0	0	0	0	-63	0	-63	0,00%	0,00	0
FRAIS D'APROV	0	0	0	0	0	0	0	0,00%	0,00	0
FRAIS RAVITAILLEMENT	0	7 523	0	0	8 685	0	1 162	15,45%	0,00	0
FRAIS STOCKAGE	0	385	0	0	347	0	-38	-9,87%	0,00	0
QUOTE-PART CABOTAGE	0	3 480	18 133	0	4 125	26 166	645	18,53%	8 033,00	44,30%
SORTIE VRAC	0	0	46 973	0	0	61 013	0	0,00%	14 040,00	29,89%
FRAIS EMPLISSAGE	0	0	0	0	0	0	0	0,00%	0,00	0,00%
FRAIS DISTRUBITION	0	3 266	20 155	0	3 729	24 902	463	14,18%	4 747,00	23,55%
CHARGE IND DISTRICT	0	4 084	21 278	0	4 240	26 896	156	3,82%	5 618,00	26,40%
CHARGE IND BRANCHE	0	2 606	13 581	0	2 086	13 233	-520	-19,95%	-348,00	-2,56%
CHARGE IND SIEGE	0	2 091	10 898	0	2 680	16 998	589	28,17%	6 100,00	55,97%
TOTAL CHARGES	0	23 435	131 019	0	25 830	169 208	2 395	10,22%	38 189,00	29,15%
RESULTALT ANALYTIQUE	0	-11 779	-30 423	0	-13 533	-40 072	-1 754	-14,89%	-9 649,00	-31,72%
QUANTITE VENDUE	0	3125	16283	0	3296	20910	171	5,47%	4 627,00	28%
RESULTALT ANALYTIQUE	0	-3	-2	0	-4	-0,057	-1	-33,33%	1,94	97%

Source : élaborer par nous-même voir l'annexe 05 et 10

### Interprétation

Concernant le BUTAN VRAC on observe que toutes les valeurs de poste du tableau sont nulles car ce dernier est consommé à son intégralité comme une matière première pour la production de SIRGHAZ

Les résultats analytiques des deux autres produits (PROPANE – SIRGHAZ) sont négatifs durant les deux années à cause de l'excédent de totale des charges au totale des marges.

On va analyser le tableau calcule du résultat analytique par produit :

### **Pour le produit PROPANE :**

Une diminution de 14.89% du résultat analytique expliqué par l'augmentation disproportionnée des totaux des charges (10.22%) par rapport aux totaux des marges (5.5%)

L'augmentation des totaux des marges est expliquée principalement par la variation positive de chiffre d'affaires de 5.5% dû à la même proportion d'augmentation de des quantités vendues.

Une variation positive de totale des charges de 10.22 % dû à l'augmentation des frais et les différentes charges indirectes.

### **Pour le produit SIRGHAZ :**

Une diminution de 31.72% du résultat analytique expliqué par l'augmentation disproportionnée des totaux des charges (29.15%) par rapport aux totaux des marges (28.37%)

L'augmentation des totaux des marges est expliquée principalement par la variation positive de chiffre d'affaires de 38% dû à l'augmentation de 28.42% des quantités vendues.

Une variation positive de totale des charges de 29.15 % dû à l'augmentation des frais et les différentes charges indirectes.

## **Section 03 : L'impact de L'analyse des couts des activités de la District GPL Batna**

### **3.1. L'impact de l'analyse du cout de ravitaillement sur la prise de décision**

En fonction des chiffres spécifiques dans le tableau, l'entreprise pourrait prendre des décisions telles que la renégociation des contrats de transport, l'optimisation des processus d'approvisionnement, la recherche de solutions plus rentables pour les charges communes, ou même l'exploration de nouvelles sources d'approvisionnement. Ces décisions viseraient à réduire les coûts de ravitaillement et à améliorer la rentabilité globale de l'entreprise.

Il est important de prendre en compte d'autres facteurs qui peuvent influencer la décision de l'entreprise en matière de coûts de ravitaillement et de stratégies d'approvisionnement. Parmi ces facteurs, la demande du marché joue un rôle crucial. Si la demande pour le produit diminue, cela peut entraîner une diminution des quantités ravitaillées et donc des coûts de ravitaillement.

La concurrence sur le marché peut également influencer les décisions de l'entreprise en matière de coûts de ravitaillement. Si les concurrents offrent des prix plus compétitifs ou des méthodes d'approvisionnement plus efficaces, cela peut inciter l'entreprise à revoir ses propres coûts et stratégies pour rester compétitive.

### 3.2 L'impact de l'analyse du cout d'emplissage sur la prise de décision

L'impact de ces chiffres sur la prise de décision de l'entreprise peut être le suivant :

**Évaluation de la rentabilité des produits :** Les chiffres de coûts d'emplissage permettent d'évaluer la rentabilité de chaque produit. L'entreprise peut identifier les produits qui génèrent les coûts les plus élevés et ceux qui contribuent davantage aux bénéfices.

**Optimisation des coûts :** L'analyse des chiffres de coûts permet à l'entreprise d'identifier les domaines où des économies peuvent être réalisées. Par exemple, des initiatives visant à réduire les frais de production ou à optimiser les charges communes peuvent être mises en œuvre pour diminuer les coûts globaux.

**Fixation des prix de vente :** Les chiffres de coûts d'emplissage sont essentiels pour déterminer les prix de vente des produits. L'entreprise doit s'assurer que les prix fixés sont suffisamment élevés pour couvrir les coûts d'emplissage et dégager des marges bénéficiaires adéquates.

**Planification des investissements :** Les chiffres de coûts peuvent influencer les décisions d'investissement de l'entreprise. Par exemple, si les coûts d'emplissage sont élevés, l'entreprise peut envisager des investissements dans des équipements plus efficaces ou des technologies améliorées pour réduire les coûts à long terme.

### 3.3. L'impact de l'analyse du cout de stockage sur la prise de décision

L'impact de ces chiffres sur la prise de décision de l'entreprise peut être le suivant :

**Optimisation du stockage :** L'entreprise doit évaluer si les coûts de stockage sont justifiés par les quantités de stock. Si les coûts de stockage sont élevés par rapport à la quantité de stock, des ajustements peuvent être nécessaires pour optimiser le niveau de stock et minimiser les coûts associés.

**Allocation des ressources :** Les chiffres de coût de stockage aident à allouer les ressources de l'entreprise de manière efficace. En connaissant les coûts associés au stockage en vrac et au stockage conditionné, l'entreprise peut décider de la répartition optimale de ses produits entre les deux catégories en fonction de la demande et des coûts associés.

Les coûts de stockage ont un impact direct sur les coûts de production et, par conséquent, sur les prix de vente des produits. Ainsi, lors de la détermination des prix, l'entreprise doit

prendre en compte ces coûts afin d'assurer la rentabilité de ses produits tout en restant compétitive sur le marché.

La planification budgétaire est essentielle pour l'entreprise, et les chiffres de coût de stockage jouent un rôle crucial dans ce processus. En comprenant les coûts liés au stockage, l'entreprise peut allouer les ressources financières nécessaires pour couvrir ces dépenses et maintenir un équilibre financier solide. Cela permet à l'entreprise de prévoir et de gérer ses dépenses de stockage de manière efficace, tout en garantissant une utilisation judicieuse de ses ressources financières.

### 3.4. L'impact de l'analyse du résultat analytique sur la prise de décision

Les chiffres du résultat analytique et du total des marges fournissent des informations importantes sur la performance financière de l'entreprise. Voici une interprétation des chiffres :

Le total des marges reflète la différence entre le chiffre d'affaires et les achats consommés à ces ventes. Il indique la rentabilité globale des produits. Dans ce cas, le total des marges est positif, ce qui est favorable pour l'entreprise.

L'impact de ces chiffres sur la prise de décision de l'entreprise peut être le suivant :

**Analyse de rentabilité :** Les chiffres du résultat analytique permettent à l'entreprise d'identifier les catégories de produits qui génèrent des pertes. Cela peut inciter l'entreprise à minimiser ses charges de ravitaillement, d'emballage ou de stockage pour améliorer la rentabilité de ces produits.

**Prise de décision sur les prix de vente :** Les chiffres du total des marges aident l'entreprise à évaluer la rentabilité de chaque produit. Une marge élevée indique que le produit génère des profits substantiels, tandis qu'une marge faible peut nécessiter une révision des prix de vente ou des stratégies de réduction des coûts pour maintenir la rentabilité.

L'analyse des résultats analytiques et des marges permet à l'entreprise de comprendre sa performance financière, d'identifier les zones nécessitant une amélioration et de prendre des décisions éclairées pour améliorer la rentabilité et la gestion des ressources.

### 3.5 Observation et Recommandation

**3.5.1. Observations :** La principale mission de l'unité GPL Batna est de distribuer les produits GPL et B13 à tous les citoyens de la wilaya ainsi qu'à une partie de la wilaya de Batna (notamment dans les zones isolées), indépendamment du coût de revient du produit.

Le prix de vente et la marge bénéficiaire sont réglementés (fixés par la loi), ce qui aura un impact sur les performances financières de l'entreprise.

Le logiciel WINCANAL est une solution de calcul des coûts qui simplifie l'évaluation des coûts de revient et permet d'obtenir rapidement des résultats en important directement les données provenant d'autres logiciels tels que SDCOM, NAFTCOMTA et NAFTIP. Cela facilite l'analyse des résultats et favorise la prise de décision opportune.

NAFTAL applique la méthode des coûts complets, à la fois par produit et par centre opérationnel. Cette approche permet d'identifier les produits qui génèrent des profits et ceux qui sont non rentables.

Selon les états annexés on remarque que tous les produits ne sont pas rentables

### 3.5.2. Recommandation

Bien que le prix de vente et la marge soient réglementés, il est essentiel pour l'entreprise de réduire les charges et les coûts des produits afin de réaliser des bénéfices et d'augmenter les quantités produites et vendues. Cela permet de répartir les charges fixes sur un plus grand volume, ce qui entraîne des économies d'échelle.

Nous suggérons l'adoption d'autres méthodes de calcul des coûts, telles que la méthode du coût variable, qui permet de distinguer les charges variables des charges fixes et d'analyser ces dernières afin de les maîtriser. Cette méthode n'a pas pu être concrétisée sur le terrain à cause du manque d'information même pour l'entreprise (tels que la séparation entre charges variables et fixes).

Une autre méthode envisageable est la comptabilité basée sur les activités (ABC), qui permet d'éliminer les activités non essentielles pour l'entreprise dans son ensemble car elle repose sur le principe selon lequel les coûts d'une organisation sont principalement générés par les activités qu'elle réalise pour produire des biens ou fournir des services. Contrairement à la comptabilité traditionnelle qui se concentre sur les coûts globaux et les centres de coûts, l'ABC attribue les coûts aux activités spécifiques qui les engendrent.

Il est recommandé de réduire le nombre d'employés salariés afin de minimiser les charges fixes pendant les périodes d'inactivité. Par exemple, une proposition motivante peut être faite aux employés pour modifier la durée de travail, ce qui entraînera une diminution des salaires. Cette modification peut être effectuée en modifiant les contrats de travail.

### **Chapitre 3 : Etude Pratique au sein de Naftal Batna**

---

Rentabiliser les moyens humains et matériels de l'entreprise.

La diminution de recours à l'externe dans certaines activités de l'entreprise.

La généralisation d'utilisation des moyens de communication nouvelles (l'internet, Vision conférence) pour la réduction de charges de déplacement de personnel.

La motivation de personnel de l'entreprise pour atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise pour garder la pérennité de l'entreprise.

### Conclusions

À l'issue de ce chapitre qui nous a permis de découvrir les différents coûts de la District GPL Batna ainsi que les méthodes utilisées pour les calculer, nous en sommes arrivés à la conclusion que la comptabilité analytique revêt une grande importance dans l'évaluation des coûts et constitue un outil essentiel pour contribuer à la prise de décision.

La District GPL Batna doit explorer de nouvelles méthodes de calcul des coûts afin d'évaluer efficacement la santé économique de l'entreprise et réduire les coûts liés à ses activités. Cela l'aidera à surmonter les défis de gestion auxquels elle est confrontée. En adoptant ces nouvelles approches, l'entreprise pourra obtenir une vision plus précise de ses coûts réels, identifier les sources de coûts excessifs et non rentables, et prendre des décisions éclairées pour améliorer sa performance financière. De plus, en réduisant les coûts, la District GPL Batna pourra renforcer sa rentabilité, sa compétitivité et disposer de ressources supplémentaires pour investir dans des initiatives stratégiques. L'exploration de nouvelles méthodes de calcul des coûts est donc essentielle pour assurer la croissance et la réussite de l'entreprise à long terme.

### Conclusion générale

Au cours des dernières années, les entreprises algériennes ont de plus en plus adopté et mis en place la comptabilité analytique au sein de leurs organisations. Celle-ci est devenue un outil de gestion essentiel et d'aide à la prise de décision, permettant de répondre aux exigences d'un marché caractérisé par une concurrence intense. Dans ce contexte, les entreprises sont contraintes de se concentrer davantage sur la maîtrise des coûts et l'amélioration de la qualité afin de s'adapter aux demandes du marché. Ainsi, il ne suffit plus de simplement produire pour vendre, ni même de savoir bien vendre pour réussir. Face à cette réalité, le succès d'une entreprise dépend de sa capacité à adapter son offre et sa demande, tout en maîtrisant ses conditions internes d'exploitation et son système de comptabilité analytique.

Au cours de notre étude, nous avons entrepris l'élaboration et l'analyse des divers coûts engagés par la District GPL Batna, ainsi que des états de coûts et du résultat analytique.

L'objectif de notre mémoire et de répondre à la problématique suivante :

**« Comment la comptabilité analytique contribue-t-elle à améliorer la prise de décision au sein de l'entreprise District GPL Batna ? »**

La comptabilité de gestion au sein de la District GPL Batna est un élément et une source d'informations indispensable, car elle offre aux dirigeants la possibilité de déterminer les différents couts et dégager le résultat analytique du produit GPL et en analysant tous les résultats analytiques des différents produits sur les documents annexés.

Dans le cas pratique de l'entreprise NAFTAL, la comptabilité analytique a joué un rôle essentiel dans la prise de décision. Elle a fourni des informations précises sur les coûts, les performances et la rentabilité des différentes activités de l'entreprise. Grâce à ces données, NAFTAL a pu évaluer les coûts de manière détaillée, allouer efficacement ses ressources, mesurer la rentabilité des produits et services, et prendre des décisions stratégiques éclairées. La comptabilité analytique a ainsi permis à NAFTAL d'optimiser ses performances globales en prenant des décisions plus informées et en maximisant l'utilisation de ses ressources.

En se basant sur les résultats obtenus, nous sommes en mesure de formuler de confirmer ou d'infirmer les hypothèses établies au début de notre étude :

❖ A travers La comptabilité analytique est une branche de la comptabilité qui vise à analyser et à comprendre les coûts des différentes activités d'une entreprise. Elle permet

## **Conclusion générale**

---

d'identifier et d'analyser les coûts des produits, des services, des processus et des activités spécifiques de l'entreprise

En utilisant les différentes méthodes de la comptabilité analytiques le manager identifie les coûts directement associés à chaque activité. Ce qui permet de mieux évaluer la rentabilité de chaque activité et de prendre des décisions basées sur des informations précises. La comptabilité analytique peut également être utilisée pour analyser les écarts entre les coûts réels et budgétés, ce qui peut aider à identifier les domaines où des ajustements sont nécessaires pour atteindre les objectifs financiers de l'entreprise.

Ce qui confirme notre première hypothèse

❖ la méthode des coûts complets ne prend pas en compte à la fois les charges variables et les charges fixes, ce qui infirmé notre deuxième hypothèse.

➤ **Les limites de la recherche**

Les méthodes de calculs et la répartition des charges indirectes (telle que les clés de répartition) est réalisée par la maison mère, située à Alger.

La confidentialité des données sur l'entreprise ce qui a réduit la profondeur de nos analyses.

### Bibliographie

#### Ouvrages :

1. JACQUOT (Thierry), MILKOFF (Richard), *Comptabilité de gestion analyse et maîtrise des coûts*, Pearson Education, Paris, 2007.
2. MELYON (Gérard), *Comptabilité Analytique*, Bréal éditions, 3ème édition, Paris 2004.
3. BURLAUD (Alain) et autres, *Comptabilité de gestion coût /Contrôle*, Dunod, 3ème édition, Paris, 2001.
4. MARTINET (Alain Charles) et SILEM (Ahmed), *lexique de la gestion*, Edition Dalloz, Paris, 2003.
5. DUBRULLE (Louis) et JOURDAIN (Didier), *comptabilité analytique de gestion*, Edition DUNOD, Paris, 2007.
6. DE BOISLANDELLE (Henri Mahé), *dictionnaire de gestion*, Edition Economica, Paris 1998.
7. BOUGHABA (Abdallah), *Comptabilité analytique d'exploitation*, BERTI Edition, Alger, 1991.
8. STOLOWY (H), DING (Y) et LANGLOIS (G), *Comptabilité et analyse financière*, Deboeck supérieur, Paris, 2017.
9. Michel (Gervais), *Comptabilité analytique de gestion : approche pratique et approfondie*, Dunod, paris, 10. 2014.
11. ROBERT (Collasse), *La comptabilité analytique : théorie et pratique*, Dunod, paris ,2014.
12. BERNARD (A) et GERALD (A), ALEXANDER (V), *comptabilité de gestion*, DUNOD, Paris.
13. Gérard Melyon, *comptabilité analytique*, 3 éditions, BREAL, Paris.
14. DUPUY (Yves), *les bases de la comptabilité analytique de gestion*, Edition Economica, Paris, 2003.
15. LORINO (Philippe) et MOTTIS (Nicolas), *Contrôle de gestion*, 2éd Ems, Paris, 2006.
16. LANGLOIS (G) et BONNIER (C), BRINGER (M), *contrôle de gestion*, FOUCHER, Paris, 2006.

## Bibliographie

---

17. ALAZARD. (Claude), SEPARI (Sabine), *contrôle de gestion manuel et applications*, Dunod, Paris, 2007.
18. SAADA (T) et BURLAUD (A), SIMON (C), *comptabilité analytique et contrôle de gestion*, VUIBERT, 2008.
19. LANGLOIS (G) et BONNIER (C), BRINGER (M), *contrôle de gestion*, FOUCHER, Paris, 2006.
20. ALAZARD Claude, et SEPARI Sabine, *contrôle de gestion manuel et applications*, Dunod, Paris, 2007.
21. HANSEN (Don), MOWEN (Maryanne), *Comptabilité de gestion* (10e éd.), Cengage Learning, USA, 2018.
22. MEVELLEC Pierre, *Comptabilité de Gestion*, Dunod, 11e édition, Paris, 2020.
23. GRANDGUILLOT (Béatrice et Francis), *Comptabilité de Gestion*, 11e édition 2010-2011, Gualino Ed.
24. MOUHOUBI (Bahia), *La Comptabilité Analytique : Rôles et Objectifs*, Mémoire de Magister en Comptabilité, Contrôle et Audit, Béjeia, 2012-2013.
25. HORNGREN, (CT), FOSTER (G), DATAR (SM), *Comptabilité de coûts : Une emphase managériale*, 11e édition, Prentice Hall, 2002.
26. BLOCHER (E. J) et autres, *Gestion des coûts : Une approche stratégique*, 2e édition, Mc Graw-Hill. 2002.
27. BURLAUD (Alain), CAUSSE (Geneviève), *Comptabilité de gestion : aspects stratégiques et managériaux*, Pearson, France, 2013.
28. ALAZARD (Claude), SEPARI (Sabine), *contrôle de gestion manuel et applications*, Dunod, Paris, 2007.
29. JACQUOT Thierry et MILKOFF Richard, *Comptabilité de gestion Analyse et maîtrise des coûts*, Ed, Pearson, 2007.
30. HORNGREN (Charles) et autres, *Comptabilité de gestion*, Pearson, France.
31. BURLAUD (Alain), SIMON (François-Xavier), *Comptabilité analytique : Méthodes, concepts et limites*, Editions Dunod, Paris, 2018,
32. MINTZBERG (Henry), *Structure et dynamique des organisations*, 1 ère édition, Organisation, Paris, 2003,
33. PASCAL Camille, *Management et gestion des organisations*, Ed ARMAND COLIN, Paris, 2007.

## Bibliographie

---

34. BURGER-HELMCHEN (T) et HUSSLER (C), MULLER (P), *Management. Le manuel complet du management*. Vuibert, Paris, 2019
35. BRESSY Gilles, KONKUYT Christian, *Economie d'entreprise*, 1er Ed, Paris, Ed Dalloz, 2004,
36. BERNARD Flora, GENAIVRE Marion, *La prise de décision. Un peu de philosophie pour les pros qui veulent décider autrement*, Dunod, 2021,
37. BAZERMAN Max, *La prise de décision*, Harvard Business School, États-Unis, 2009,
38. MEUNIER Jean-Marc, *Raisonnement, résolution de problèmes et prise de décision*. Dunod, Paris, 2016,
39. CARDINAELS (E) et ROODHOOFT (F) et VAN DEN ABEELE (A), *Gestion des coûts et contrôle de gestion*, De Boeck Supérieur, Paris, 2004
40. BARANGER, Pierre et MIGNON, Olivier, *Les nouveaux tableaux de bord des managers*. Ed d'Organisation, Paris, 2003,
41. HORNGREN, (CT), FOSTER (G), DATAR (SM), *Comptabilité de gestion : une perspective de gestion*, Prentice Hall, 2000,
42. AUGÉ (B) et NARO (G), VERNHET (A), *Mini manuel de Comptabilité de gestion*, Dunod, Lyon, 2013.
43. COLASSE (Bernard), *Comptabilité et analyse des coûts*, Éd Economica, Paris, 2017.

### Les articles :

44. LEUREBOURG Claire et Rodney, *Prise de décision complexe en lien avec la supervision pédagogique chez les directions d'école francophone en situation de valorisation linguistique et culturelle*, Revue canadienne de l'éducation, volume 2, 2014,

### Thèses de doctorat et mémoires :

45. Thèse de doctorat de CHABI (Tayeb), *l'impact de l'information comptable sur la prise de décision De l'entreprise de production : une approche systémique cas d'un échantillon d'entreprise algériennes*, l'université de Bejaia, Bejaia, juin 2007,
46. ABDELKADER (Adla), thèse doctorale, *Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective Proposition d'un Modèle et d'un Outil*, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010,

### Sites WEB :

47. <http://www.mémoireonline.com>, management et système d'organisation

## Annexes

## Annexe 1 Cout de ravitaillement année 2016

NAFTAL SPA  
BRANCHE  
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2016 / 01:13  
EDITE LE 06/06/2023 12:07:44

705 DISTRICT GPL BATNA  
CGR: 704 / 3051 CENTRE ENFUTEUR BATNA 051

**COUT DE RAVITAILLEMENT**

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
	PRIX DE CESSION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	PRESTATION RECUE	49 709 144.69	19 223 950.11	0.00	2 493.74	0.00	3 173 951.58	0.00	542.20	72 110 082.33
	TRANSPORT TIERS	3 941 318.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	3 941 318.00
	CANALISATION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	30 063 429.96	14 135 219.45	0.00	0.00	0.00	286 811.84	0.00	50.03	44 485 511.28
	CHARGES COMMUNES CDS	26 053 746.41	10 302 973.35	0.00	56.52	0.00	154 382.72	0.00	21.98	36 511 180.98
	COUT RAVITAILLEMENT	109 767 639.0	43 662 142.92	0.00	2 550.26	0.00	3 615 146.14	0.00	614.21	157 048 092.5
	QUANTITE RAVITAILLEMENT	41 486.46	16 405.85	0.00	15.00	0.00	18 910.00	0.00	1.00	0.00
	PRIX DE CESSION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	PRESTATION RECUE	1 198.20	1 171.77	0.00	166.25	0.00	167.85	0.00	542.20	0.00
	TRANSPORT TIERS	95.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	CANALISATION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	724.66	861.60	0.00	0.00	0.00	15.17	0.00	50.03	0.00
	CHARGES COMMUNES CDS	628.01	628.01	0.00	3.77	0.00	8.16	0.00	21.98	0.00
	COUT RAVITAILLEMENT	2 645.87	2 661.38	0.00	170.02	0.00	191.18	0.00	614.21	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 30/05/2023 Concept le 31/05/2023

REF 03 C

DEF

CPT C:\wincanal\BIDON\2023\DR\CS\SAVE\_WINCANAL\705\_2016\01\_13\_CONSOL.J

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2016 / 01:13  
EDITE LE 06/06/2023 12:06:43

705 DISTRICT GPL BATNA

**COUT D'EMPLISSAGE**

CRG: 704 / 3051 CENTRE ENFUTEUR BATNA 051

RUB	ELEMENTS	B06	B03	B13	P11	P35	SIRGHAZ	TOTAL
	FRAIS BUTANE VRAC	30 987,44	70 959,50	76 355 998,04	0,00	0,00	27 690 559,96	104 148 504,95
	FRAIS PROPANE VRAC	0,00	0,00	0,00	122 411,19	1 314 025,86	33 322 718,77	34 759 155,82
	MAIN D'OUVRES DIRECTS	12 942,90	29 638,51	31 892 527,58	49 201,51	528 154,76	0,00	32 512 485,25
	FRAIS DE PRODUCTION	6 454,86	14 781,27	15 905 393,09	24 537,70	263 400,54	0,00	16 214 567,46
	CHARGES COMMUNES CDS	7 381,58	16 903,41	18 188 921,69	28 060,57	301 216,81	0,00	18 542 484,06
	COUT D'EMPLISSAGE	57 766,78	132 282,69	142 342 840,40	224 210,96	2 406 797,97	61 013 278,73	206 177 177,54
	QUANTITE CONDITIONNEE (UM: GPL/G TM,	1 959,00	8 972,00	2 227 921,00	4 062,00	13 704,00	20 910,70	0,00
	FRAIS DE DISTOCKAGE BUTANE VRAC	15,82	7,91	34,27	0,00	0,00	1 324,23	0,00
	FRAIS DE DISTOCKAGE PROPANE VRAC	0,00	0,00	0,00	30,14	95,89	1 593,57	0,00
	MAIN D'OUVRES DIRECTS	6,61	3,30	14,31	12,11	38,54	0,00	0,00
	FRAIS DE PRODUCTION	3,29	1,65	7,14	6,04	19,22	0,00	0,00
	CHARGES COMMUNES CDS	3,77	1,88	8,16	6,91	21,98	0,00	0,00
	COUT D'EMPLISSAGE UNITAIRE	29,49	14,74	63,89	55,20	175,63	2 917,80	0,00

NAFTAL SPA  
BRANCHE  
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2016 / 01:13  
EDITE LE 06/06/2023 12:08:11

705 DISTRICT GPL BATNA **COUT DE STOCKAGE**  
CRG: 704 / 3051 CENTRE ENFUTEUR BATNA 051

RUB	ELEMENTS	STOCKAGE VRAC	S.V UNITAIRE	STOCKAGE CONDIT	S.C UNITAIRE
	QUANTITE STOCKEE (UM:TM)	59 532.61	0.00	29 826.06	0.00
	MANUTENTION DE STOCKAGE	2 052 143.52	34.47	3 487 595.16	116.93
	MAINTENANCE ET ENTRETEN	2 091 297.73	35.13	6 698 710.69	224.59
	AMORTISSEMENT ET ASSURANCE	942 658.66	15.83	0.00	0.00
	CHARGES INDIRECTE	1 018 633.94	17.11	48 703.75	1.63
	AUTRE CHARGES	207 400.00	3.48	8 482 580.73	284.40
	COUT DE STOCKAGE	6 312 133.85	106.03	18 717 590.34	627.56

dité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 30/05/2023 Concept le 31/05/2023 REF 06 C DEF

17[C:\win\cana\le\DON2023\DB1\C15\AVE\_WINCANAL\705\_2016\01\_13\_CONSOL.J

NAFTAL SPA  
BRANCHE  
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2016 / 01:13  
EDITE LE 06/06/2023 12:08:17

705 DISTRICT GPL BATNA

**COUT DE TRANSFERT**

ORG: 999 / CONSOLIDATION

RUB	ELEMENT	BUTANE.V	PROPANE.V	GPL/C	B06	B03	B13	P11	P35
704	CENTRE ENFUTEUR BATNA 051	3 265,76	0,00	0,00	49 473,50	29 489,26	9 672,45	7 348,43	11 454,03
705	MINI-CENTRE ENFUTEUR BISKRA	6 274,23	0,00	0,00	27 708,19	0,00	11 293,53	0,00	0,00
766	DR BARIKA 053	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	14 427,70	0,00	0,00
767	DR ARRIS 054	7 951,79	0,00	0,00	0,00	0,00	14 341,40	0,00	15 491,45
768	DR MEROUANA 055	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11 935,02	0,00	0,00

NAFTAL SPA  
BRANCHE  
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2016 / 01:13  
EDITE LE 06/06/2023 12:09:13

705 DISTRICT GPL BATNA  
CRG: 704 / 3051 CENTRE ENFUTEUR BATNA 051

**COUTS ET RESULTAT (UM:VRAC DATM, COND DA/UNITE**

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	GPLC	B06	B03	B13	PROMO	P11	P35	AUTRE	TOTAL
	CHIFFRE D'AFFAIRE	0.00	18 178 648.89	144 813 915.10	28 828.88	251 570.76	66 482 678.79	0.00	540 007.35	2 410 455.84	9 664 581.51	242 370 687.12
	ACHAT CONSOMME	0.00	5 881 416.29	66 428 710.11	4 992.57	48 918.60	15 827 330.76	0.00	122 817.70	632 355.36	61 038.37	89 002 579.26
	MARGE TIERS	0.00	12 287 232.60	78 387 204.99	23 836.31	205 652.16	50 655 348.03	0.00	417 189.65	1 778 100.48	9 603 543.14	153 369 107.26
	MARGE GD	0.00	0.00	50 748 906.89	36 735.00	33 616.66	19 158 167.68	0.00	0.00	0.00	0.00	68 977 426.23
	TOTAL MARGES	0.00	12 287 232.60	129 136 111.88	60 571.31	239 268.82	69 813 515.71	0.00	417 189.65	1 778 100.48	9 603 543.14	223 345 533.59
	COLLAGE ET EXCEDENT	0.00	-82 972.09	0.00	-88.55	-361.93	-144 401.61	0.00	-830.76	-4 274.58	0.00	-212 929.52
	FRAIS D'APROV	0.00	8 684 660.24	0.00	999.29	0.00	937 483.62	0.00	0.00	286.57	0.00	9 623 439.72
	FRAIS SAVITAILLEMENT	0.00	347 166.30	0.00	206 211.69	450 865.22	23 023 764.72	0.00	27 509.02	1 243 172.03	0.00	26 298 688.97
	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	4 125 349.82	26 166 294.31	5 983.89	23 924.28	9 494 183.66	0.00	54 852.28	282 401.35	0.00	40 152 989.38
	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	0.00	61 013 278.73	12 142.08	48 829.60	19 800 931.47	0.00	119 152.08	613 085.29	0.00	81 608 219.25
	FRAIS EMPLOIS	0.00	3 729 008.50	24 901 742.28	8 620.89	20 797.54	12 331 337.67	0.00	37 809.72	509 854.89	0.00	41 272 563.63
	FRAIS DISTRIBUTION	0.00	4 240 375.66	26 899 881.56	6 150.73	24 591.35	9 758 907.24	0.00	56 381.71	290 275.46	0.00	41 272 563.63
	CHARGES IND DISTRICT	0.00	2 086 301.35	13 233 005.72	3 026.21	12 099.16	4 801 466.54	0.00	27 740.29	142 818.03	0.00	20 306 457.31
	CHARGES IND BRANCHE	0.00	2 679 883.30	16 997 981.18	3 887.21	15 841.54	6 167 551.02	0.00	35 632.79	183 451.76	0.00	28 083 928.81
	TOTAL CHARGES	0.00	25 829 772.78	169 208 183.79	257 426.63	639 976.64	103 293 186.60	0.00	457 336.55	3 448 691.34	0.00	303 124 584.33
	RESULTAT ANALYTIQUE	0.00	-13 532 540.18	-40 072 071.91	-196 855.32	-400 707.82	-33 489 680.89	0.00	-40 146.90	-1 670 590.86	9 603 543.14	-79 779 050.74
	QUANTITE VENDUE (UM:	0.00	3 296.76	20 910.70	797.00	6 373.00	583 634.00	0.00	3 985.00	6 448.00	0.00	32 088.11
	TOTAL MARGES	0.00	3 730.10	6 175.60	76.00	37.54	119.62	0.00	104.69	275.76	0.00	0.00
	COLLAGE ET EXCEDENT	0.00	-19 110	0.00	-0.11	-0.06	-0.25	0.00	-0.21	-0.66	0.00	0.00
	FRAIS D'APROV	0.00	2 634.30	0.00	1.25	0.00	1.61	0.00	0.00	0.04	0.00	0.00
	FRAIS SAVITAILLEMENT	0.00	105.31	0.00	268.73	70.75	39.45	0.00	6.90	192.80	0.00	0.00
	FRAIS STOCKAGE	0.00	1 251.34	1 251.34	7.51	3.75	16.27	0.00	13.76	43.80	0.00	0.00
	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	0.00	2 917.80	15.23	7.79	33.93	0.00	29.90	95.08	0.00	0.00
	COUT SORTIE VRAC	0.00	0.00	0.00	13.17	6.73	29.32	0.00	24.87	79.07	0.00	0.00
	FRAIS DISTRIBUTION	0.00	1 131.11	1 190.86	10.82	3.26	21.13	0.00	9.49	29.10	0.00	0.00
	FRAIS EMPLOIS	0.00	1 286.23	1 286.23	7.72	3.86	16.72	0.00	14.15	45.02	0.00	0.00
	CHARGE IND DISTRICT	0.00	632.83	632.83	3.90	1.90	8.23	0.00	6.96	22.15	0.00	0.00
	CHARGE IND BRANCHE	0.00	812.88	812.88	4.88	2.44	8.94	0.00	8.94	28.45	0.00	0.00
	TOTAL CHARGE	0.00	7 934.90	8 091.94	322.99	1 000.42	1 76.97	0.00	1 147.76	534.85	0.00	0.00
	RESULTAT ANALYTIQUE	0.00	-4 104.80	-1 916.34	-247.00	-62.88	-57.35	0.00	-10.07	-289.09	0.00	0.00

Edité par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 30/05/2023 Concept le 31/05/2023 REF 01 C DEF

CPT:\wincana\616\02023\1DB\1\SAVE\_WINCANAL705\_201601\_13\_CONSOL

NAFTAL SPA

BRANCHE

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2015 / 01:13

EDITE LE 06/06/2023 12:10:09

705 DISTRICT GPL BATNA

COUT DE RAVITAILEMENT

CRG: 704 / 3051 CENTRE ENFUTEUR BATNA 051

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	SIRGHAZ	B06	B03	B13	P11	P35	TOTAL
	PRIX DE CESSION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	PRESTATION RECUE	49 960 953.86	15 605 928.98	0.00	0.00	0.00	4 782 531.38	0.00	0.00	70 349 414.23
	TRANSPORT TIERS	3 523 240.30	7 084.75	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	3 530 325.05
	CANALISATION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	29 075 822.18	10 846 653.95	0.00	0.00	0.00	379 177.78	0.00	0.00	40 301 653.91
	CHARGES COMMUNES CDS	22 701 411.31	7 498 467.40	0.00	0.00	0.00	226 435.08	0.00	0.00	30 426 313.79
	COUT RAVITAILEMENT	105 261 427.6	33 958 135.09	0.00	0.00	0.00	5 388 144.24	0.00	0.00	144 607 706.9

	QUANTITE RAVITAILEMENT	42 604.37	14 072.58	0.00	0.00	0.00	32 689.00	0.00	0.00	0.00
	PRIX DE CESSION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	PRESTATION RECUE	1 172.67	1 108.96	0.00	0.00	0.00	146.30	0.00	0.00	0.00
	TRANSPORT TIERS	82.70	0.50	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	CANALISATION	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	TRANSPORT MOYENS NAFTAL	682.46	770.77	0.00	0.00	0.00	11.60	0.00	0.00	0.00
	CHARGES COMMUNES CDS	532.84	532.84	0.00	0.00	0.00	6.93	0.00	0.00	0.00
	COUT RAVITAILEMENT	2 470.67	2 413.07	0.00	0.00	0.00	164.83	0.00	0.00	0.00

Titre par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique "

MAJ le 30/05/2023

Concep le 31/05/2023

REF 03 C

DEF

T1 C:\win canal\BIDON\2023\DEL C:\S\AVE WINCANAL\705\_201501\_13\_CONSOU.J

NAFTAL SPA  
 BRANCHE  
 DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE  
 PERIODE COMPTABLE 2015 / 01:13  
 EDITE LE 06/06/2023 12:10:18

705 DISTRICT GPL BATNA **COUT D'EMPLISSAGE**

CRG: 704 / 3051 CENTRE ENFUTEUR BATNA 051

RUB	ELEMENTS	B06	B03	B13	P11	P35	SIRGHAZ	TOTAL
	FRAIS BUTANE VRAC	9 287.92	65 822.40	82 068 858.17	0.00	0.00	22 124 893.77	104 269 862.25
	FRAIS PROPANE VRAC	0.00	0.00	0.00	125 069.21	1 380 814.92	24 848 392.91	26 354 277.05
	MAIN D'OUVRES DIRECTS	4 184.72	29 656.63	36 976 554.24	56 508.58	623 877.63	0.00	37 690 781.79
	FRAIS DE PRODUCTION	1 733.30	12 283.70	15 315 598.95	23 405.71	258 408.60	0.00	15 611 430.27
	CHARGES COMMUNES CDS	1 950.20	13 820.86	17 232 167.36	26 334.67	290 745.42	0.00	17 565 018.51
	COUT D'EMPLISSAGE	17 156.14	121 583.59	151 593 178.72	231 318.17	2 553 846.57	46 973 286.68	201 490 369.87
	QUANTITE CONDITIONNEE (UM: GPLC TM ,	610.00	8 646.00	2 487 699.00	4 493.00	15 590.00	16 283.32	0.00
	FRAIS DE DISTOCKAGE BUTANE VRAC	15.23	7.61	32.99	0.00	0.00	1 358.75	0.00
	FRAIS DE DISTOCKAGE PROPANE VRAC	0.00	0.00	0.00	27.84	88.57	1 526.00	0.00
	MAIN D'OUVRES DIRECTS	6.86	3.43	14.86	12.58	40.02	0.00	0.00
	FRAIS DE PRODUCTION	2.84	1.42	6.16	5.21	16.58	0.00	0.00
	CHARGES COMMUNES CDS	3.20	1.60	6.93	5.86	18.65	0.00	0.00
	COUT D'EMPLISSAGE UNITAIRE	28.12	14.06	60.94	51.48	163.81	2 884.75	0.00

Annexe 8: Cout de stockage année 2015

NAFTAL SPA  
BRANCHE  
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE

PERIODE COMPTABLE 2015 / 01:13  
EDITE LE 06/06/2023 12:10:30

705 DISTRICT GPL BATNA COUT DE STOCKAGE

CRG: 704 / 3051 CENTRE ENFUTEUR BATNA 051

RUB	ELEMENTS	STOCKAGE VRAC	S.V UNITAIRE	STOCKAGE CONDIT	S.C UNITAIRE
	QUANTITE STOCKEE (UM:TM)	57 641,60	0,00	33 459,68	0,00
	MANUTENTION DE STOCKAGE	1 470 660,04	25,51	2 450 588,45	73,24
	MAINTENANCE ET ENTRETIEN	931 930,00	16,17	3 051 430,50	91,20
	AMORTISSEMENT ET ASSURANCE	3 539 207,23	61,40	3 009 214,00	89,94
	CHARGES INDIRECTE	874 018,08	15,16	28 848,62	0,86
	AUTRE CHARGES	305 630,00	5,30	11 744 354,86	351,00
	COUT DE STOCKAGE	7 121 445,35	123,55	20 284 436,43	606,24

NAFTAL SPA  
 BRANCHE  
 DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE  
 PERIODE COMPTABLE 2015 / 01:13  
 EDITE LE 06/06/2023 12:10:36

705 DISTRICT GPL BATNA  
COUT DE TRANSFERT  
 CRG: 999 / CONSOLIDATION

RUB	ELEMENT	BUTANE.V	PROPANE.V	GPL/C	B06	B03	B13	P11	P35
704	CENTRE ENFUTEUR BATNA 051	3 242.12	3 063.43	0.00	6 470.26	6 221.82	8 598.62	6 085.57	6 092.83
705	MINI-CENTRE ENFUTEUR BISKRA	6 803.22	0.00	0.00	0.00	0.00	10 152.02	0.00	0.00
766	DR BARIKA 053	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	12 139.51	0.00	0.00
767	DR ARRIS 054	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	12 657.01	0.00	0.00
768	DR MEROUANA 055	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	10 278.66	0.00	0.00

NAFTAL SPA  
BRANCHE  
DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE  
PERIODE COMPTABLE 2015 / 01:13  
EDITE LE 06/06/2023 12:09:55

705 DISTRICT GPL BATNA **COUTS ET RESULTAT (UM.-VRAC DA/TM, COND DA/UNITE**

CRG: 704 / 3051 CENTRE ENFUTEUR BATNA 051

RUB	ELEMENTS	BUTANE	PROPANE	GPLC	B06	B03	B13	PROMO	P11	P35	AUTRE	TOTAL
	CHIFFRE D'AFFAIRE	0.00	17 231 244.03	104 354 437.96	11 138.00	271 515.45	65 652 734.41	0.00	602 883.99	2 644 099.59	4 304 204.59	195 272 257.42
	ACHAT CONSOMME	0.00	5 574 998.14	47 847 116.26	1 882.72	49 568.54	15 766 794.71	0.00	137 118.18	693 649.11	21 089.54	70 092 217.20
	MARGE TIERS	0.00	11 656 245.89	56 507 321.10	9 255.28	221 946.91	50 085 939.70	0.00	465 765.81	1 950 450.48	4 283 115.05	125 180 040.22
	MARGE GD	0.00	0.00	44 088 921.28	6 695.77	8 100.40	20 719 094.76	0.00	0.00	0.00	0.00	64 822 802.21
	TOTAL MARGES	0.00	11 656 245.89	100 596 242.38	15 941.05	230 047.31	70 805 034.46	0.00	465 765.81	1 950 450.48	4 283 115.05	190 002 842.43
	FRAIS D'APPROV	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	FRAIS RAVITAILLEMENT	0.00	7 522 672.10	0.00	0.00	0.00	1 267 191.04	0.00	0.00	0.00	0.00	8 789 863.14
	FRAIS STOCKAGE	0.00	385 410.47	0.00	736.39	11 119.57	18 668 349.95	0.00	29 668.55	150 076.56	0.00	19 245 363.49
	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	3 479 932.76	18 132 757.25	1 956.34	20 425.26	8 599 200.57	0.00	54 497.43	275 672.01	0.00	30 563 841.63
	SORTIE VRAC	0.00	0.00	46 973 289.57	3 090.90	46 546.16	19 301 064.85	0.00	123 295.57	626 459.52	0.00	67 073 746.57
	FRAIS EMPLOISSE	0.00	0.00	0.00	2 618.44	39 431.41	16 350 823.56	0.00	104 742.21	532 190.69	0.00	17 029 806.31
	FRAIS DISTRIBUTION	0.00	3 265 674.61	20 154 651.84	1 417.39	15 663.34	9 602 266.98	0.00	37 524.43	182 114.38	0.00	33 259 712.66
	CHARGES IND DISTRICT	0.00	4 083 615.68	21 278 345.56	1 591.63	23 968.54	10 090 950.79	0.00	63 951.40	323 494.34	0.00	35 865 917.95
	CHARGES IND BRANCHE	0.00	2 606 479.88	13 581 488.57	1 015.90	15 298.58	6 440 826.54	0.00	40 618.74	206 479.15	0.00	22 892 407.36
	CHARGES IND SIEGE	0.00	2 091 490.97	10 898 054.83	815.18	12 275.88	5 168 246.50	0.00	32 753.76	166 682.95	0.00	18 369 320.08
	TOTAL CHARGES	0.00	23 435 476.47	131 018 767.62	12 644.17	184 728.75	95 488 920.66	0.00	487 252.10	2 462 169.59	0.00	253 089 979.38
	RESULTAT ANALYTIQUE	0.00	-11 779 230.58	-30 422 545.24	3 296.88	45 318.56	-24 683 886.22	0.00	-21 486.29	-511 719.11	4 283 115.05	-53 087 136.95
	QUANTITE VENDUE (UM):	0.00	3 125.00	16 283.32	203.00	6 114.00	694 010.00	0.00	4 449.00	7 073.00	0.00	27 446.50
	TOTAL MARGES	0.00	3 730.00	6 177.87	78.53	37.63	119.20	0.00	104.69	275.76	0.00	0.00
	FRAIS D'APPROV	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	FRAIS RAVITAILLEMENT	0.00	2 407.26	0.00	0.00	0.00	2.13	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	FRAIS STOCKAGE	0.00	123.33	0.00	3.64	1.82	31.43	0.00	6.67	21.22	0.00	0.00
	QUOTE-PART CABOTAGE	0.00	1 113.58	1 113.58	6.68	3.34	14.48	0.00	12.25	38.98	0.00	0.00
	COUT SORTIE VRAC	0.00	0.00	2 884.75	15.23	7.61	32.49	0.00	27.71	88.57	0.00	0.00
	FRAIS EMPLOISSE	0.00	0.00	0.00	12.90	6.45	27.53	0.00	23.54	75.24	0.00	0.00
	FRAIS DISTRIBUTION	0.00	1 045.08	1 297.76	6.98	2.56	16.17	0.00	8.43	25.75	0.00	0.00
	CHARGE IND DISTRICT	0.00	1 306.76	1 306.76	7.84	3.92	16.99	0.00	14.37	45.74	0.00	0.00
	CHARGE IND BRANCHE	0.00	834.07	834.07	5.00	2.50	10.84	0.00	9.17	29.19	0.00	0.00
	CHARGE IND SIEGE	0.00	669.28	669.28	4.02	2.01	8.70	0.00	7.36	23.42	0.00	0.00
	TOTAL CHARGE	0.00	7 499.35	8 046.20	62.29	30.21	160.75	0.00	109.52	348.11	0.00	0.00
	RESULTAT ANALYTIQUE	0.00	-3 769.35	-1 868.33	16.24	7.41	-41.55	0.00	-4.83	-72.35	0.00	0.00

Edite par logiciel WINCANAL " Comptabilité analytique " MAJ le 30/05/2023 Concept le 31/05/2023 REF 01 C DEF

OPTI C WinCanal@DOM2023 | DB | C:\SAVE\_WINCANAL\Y05\_2015\01\_13\_CONSOL |

### Table de matières

<b>Remerciements</b> .....	<b>4</b>
<b>Résumé</b> .....	<b>5</b>
<b>Liste des annexes</b> .....	<b>8</b>
<b>Liste des tableaux</b> .....	<b>10</b>
<b>Tableau des abréviations</b> .....	<b>11</b>
<b>Sommaire</b> .....	<b>12</b>
<b>Introduction générale</b> .....	<b>I</b>
<b>Chapitre 1 : Cadre conceptuel de la comptabilité analytique</b> .....	<b>4</b>
Introduction.....	2
Section 1 : Généralités sur la comptabilité analytique.....	3
1.1. Historique de la comptabilité analytique.....	3
1.2. Les insuffisances de la comptabilité financière.....	3
- Le premier problème :.....	3
- Le deuxième problème :.....	4
- Le troisième problème :.....	4
1.3. La comparaison entre la comptabilité financière et comptabilité analytique.....	4
1.4. Définitions de la comptabilité analytique :.....	4
1.5. Objectifs de la comptabilité analytique :.....	5
1.6. Les sources d'information de la comptabilité analytique :.....	6
<b>1.6.1. Les données comptables et financières :</b> .....	6
<b>1.6.2. Données quantitatives :</b> .....	7
1.7. L'importance de la comptabilité analytique :.....	7
1.8. <b>Les charges de la comptabilité analytique :</b> .....	7
Section 2 : Les méthodes de calcul des coûts.....	8
2.1. Les méthodes des coûts complets.....	8
<b>2.1.1. La méthode des Centres d'analyse</b> .....	<b>8</b>
<b>2.1.1.1. La distinction entre charges directes et indirectes</b> .....	<b>9</b>
<b>2.1.1.2. Le traitement des charges indirectes :</b> .....	<b>10</b>
<b>2.1.1.3. Les apports et les limites de la méthode des centres d'analyses</b> .....	<b>16</b>
2.1.2. La méthode ABC (Activity Based Costing).....	17

## Table de matières

---

2.1.2.1.	Définition de la méthode à base d'activité ou méthode A.B.C. (Activity Based Costing)	18
2.1.2.2.	Les étapes de la méthode ABC	18
2.1.2.3.	La mise en œuvre d'une comptabilité par activités (méthode ABC)	20
2.2.	La méthode des coûts partiels	21
2.2.1.	La méthode des coûts variables	21
2.2.1.1.	Les principes de la méthode La méthode du coût variable repose sur deux principes proportionnalité total des charges variables avec la quantité, considère toute la production est vendues et les charges fixes sont indépendantes du niveau d'activité.	22
2.2.1.2.	Les types d'approche de la méthode des coûts variables	22
2.2.1.3.	Mise en œuvre de la méthode	24
2.2.1.4.	Le seuil de rentabilité	25
2.2.1.5.	Apports et limites de la méthode	28
2.2.2.	Les méthodes des coûts directs et des coûts spécifiques	28
2.2.2.1.	La méthode des coûts directs	28
2.2.2.2.	La méthode des coûts spécifiques	31
2.2.3.	La méthode du coût marginal	32
2.2.4.	La méthode du coût standard	33
2.2.4.1.	Utilité du coût standard	34
	Conclusion	36
	<b>Chapitre 2 : Processus, méthodologie et approches de prise de décision</b>	<b>37</b>
	Introduction	38
	Section 1 : Généralités sur la prise de décision	39
1.1.	Définitions de la décision	39
1.2.	Les modèles de décision	39
1.3.	Les typologies de décision	39
1.3.1.	Classification selon l'échéance des décisions	40
1.3.1.1.	Décisions à long terme	40
1.3.1.2.	Décisions à moyen terme	40
1.3.1.3.	Décision à court terme	40
1.3.2.	Classification selon leurs niveaux	40
1.3.2.1.	Les décisions opérationnelles	41
1.3.2.2.	Les décisions tactiques	41
1.3.2.3.	Les décisions stratégiques	41
1.3.3.	Classification selon la nature des variables	42

## Table de matières

---

1.3.3.1.	Décision programmable (structuré) .....	42
1.3.3.2.	Décision non programmable (non structurée) .....	43
1.4.	Les outils d'aide à la décision .....	43
1.4.1.	Les décisions en avenir certain .....	43
1.4.2.	Les décisions en avenir incertain .....	43
1.4.3.	Les décisions en avenir aléatoire.....	44
1.4.4.	Les décisions en avenir conflictuel.....	44
1.5.	Approches de la décision .....	44
1.5.1.	Les approches systémiques : .....	44
1.5.2.	Les approches analytiques ou prescriptives : .....	45
1.5.3.	Les approches descriptives : .....	45
<b>Section 2 : Méthodologie de la prise de décision et la notion de coût pertinent.....</b>		<b>46</b>
2.1.1.	Définition du processus de décision.....	46
2.1.2.	Méthodologie de la prise de décision :.....	47
2.1.3.	L'impact du processus décisionnel sur l'entreprise .....	49
2.1.3.1.	Décision individuelle.....	49
2.1.3.2.	Décision collective :.....	49
2.2.	Notion de coût pertinent.....	50
2.2.1.	Les coûts prévisionnels :.....	50
2.2.2.	Les coûts d'opportunités :.....	50
2.2.3.	Les coûts différentiels :.....	51
<b>Section 3 : l'analyse en coûts et la prise de décision .....</b>		<b>51</b>
3.1.	Impact de l'analyse en coûts complets sur la prise de décision :.....	51
3.1.1.	Les décisions de prix :.....	52
3.1.2.	La décision de production :.....	52
3.1.3.	L'étude des alternatives : .....	52
3.1.4.	L'impact sur les types de décisions.....	52
3.1.4.1.	Décisions selon l'échéance : .....	53
3.1.4.2.	Décisions selon le niveau hiérarchique : .....	53
3.1.4.3.	Selon la nature de variable :.....	53
3.2.	Impact de l'analyse en coût variable sur la prise de décision.....	54
3.2.2.	Décider de recourir à la sous-traitance .....	55
3.2.3.	Accepter ou refuser une commande exceptionnelle .....	55
3.2.4.	L'impact sur la prise de décision.....	56
3.2.4.1.	Décisions selon l'échéance : .....	56

## Table de matières

---

3.2.4.2. Décisions selon le niveau hiérarchique : .....	56
3.2.4.3. Décision selon leur nature de variable : .....	57
3.2.5. L'analyse prévisionnelle : .....	58
Conclusion .....	60
<b>Chapitre 03 : Etude pratique au sien de Naftal Batna .....</b>	<b>61</b>
Introduction.....	62
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil .....	63
1.1. Historique de NAFTAL.....	63
1.1.1. Politique de NAFTAL pour la promotion des GPL/C : .....	65
1.1.2. Développement du GPL/C : .....	65
1.2. L'organigramme de la District GPL Batna : .....	66
<b>Section02 : la comptabilité analytique au sein de la District GPL Batna .....</b>	<b>69</b>
2.1 Le système de comptabilité analytique appliqué dans l'entreprise.....	69
2.2 Calcul des différents coûts. ....	70
2.2.1 Cout ravitaillement (coût d'achat) : .....	71
2.2.2 Cout d'emplissage.....	72
2.2.3 Cout de stockage.....	74
2.2.4 Coût de transfert.....	75
2.3 Calcule de résultat analytique .....	76
<b>Section 03 : L'impact de L'analyse des couts des activités de la District GPL Batna ..</b>	<b>78</b>
3.1. L'impact de l'analyse du cout de ravitaillement sur la prise de décision .....	78
3.2 L'impact de l'analyse du cout d'emplissage sur la prise de décision .....	79
3.3. L'impact de l'analyse du cout de stockage sur la prise de décision .....	79
3.4. L'impact de l'analyse du résultat analytique sur la prise de décision .....	80
3.5 Observation et Recommandation .....	80
Conclusions .....	83
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>84</b>
<b>Bibliographie.....</b>	<b>86</b>
<b>Annexes.....</b>	<b>89</b>
<b>Table de matières.....</b>	<b>99</b>