

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION

DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

Mémoire de fin de Cycle en vue de l'obtention du diplôme de :

Master en sciences de gestion

Spécialité : Finance et comptabilité

Option : Comptabilité et audit

Thème

Evaluation de la performance : calcul et analyse des coûts
dans une entreprise industrielle

Cas : CEVITAL BEJAIA

Réalisé par :

M^{elle} Zebboudji Zahida
M^{elle} kaci hassiba

Encadré par :

Dr. BAAR Abelhamid

Année universitaire 2019-2020

Remerciements

On remercie dieu pour tout ce qu'il a fait pour nous, car sans lui rien de tout cela ne serait possible. Le miséricordieux, qui nous a donné le courage, la santé et la patience pour réaliser ce modeste travail.

Nous tenons à remercier sincèrement, Monsieur BAAR HAMID qui s'est toujours montré à l'écoute ,également pour sa patience et sa diligence.

En nous adressons nos plus sincères remerciements à nos parents et amis(e)s , pour leur soutien et encouragement au cours de la réalisation de ce mémoire.

On remercie également les membres du jury d'avoir accepté d'évaluer ce travail,avec certainement beaucoup d'intérêts et de rigueur

Merci à tous et à toutes.

Dédicaces

Je dédie ce travail :

A mes très chers et précieux parents qui m'ont toujours soutenue, et à l'intérêt qu'ils m'ont toujours porté pour mes études, je ne les remercierais jamais assez, pour tout ce qu'ils m'ont fait .

Que dieu les protéges

A mes chers frères et mes chères soeurs

A toute ma grande famille

A mon mari qui m'a toujours encouragé et été là pour moi .

A mon encadreur M^r Baar

A ma binôme hassiba avec qui j'ai partagé de belles années d'étude

A tous ceux qui me sont chers, là où ils pourraient se trouver.

Zahida

Dédicaces

Je dédie ce travail :

A mes très chers parents, pour tous leurs sacrifices, leur amour depuis mon enfance, leur soutien et leurs prières tout au long de mes études.

Que dieu les protèges

A mon mari qui a toujours été là à mes côté et qui ne cessait de m'encourager

A ma petite fille cérine,

A mes chères sœurs et A mon frère,

A toute ma grande famille,

A mon encadreur Mr baar,

A ma chère copine et binôme Zahida avec qui j'ai partagé de belles années d'étude,

A tous ceux que je connais et que J'aime,

Que ce travail soit l'accomplissement de vos vœux tant allégué, et le fruit de votre soutien,

Merci d'être toujours là pour moi.

Hassiba

Sommaire

Introduction générale	1
Chapitre 01 : calcul et analyse des coûts	
Section 01 : calcul des coûts	3
1-1 Définition des coûts	3
1-2 Typologie des coûts	5
1-3 les différentes méthodes et calcul des coûts	6
Section 02 : Analyse des coûts décision et pilotage	18
2-1 la comptabilité de gestion	18
2-2 Objectif de la comptabilité de gestion	20
2-3 La comptabilité de gestion comme outil de pilotage	21
Chapitre 02 : Evaluation de la performance	
Section 01 : Généralité sur la performance	24
1-1 définition et objectif de la performance	24
1-2 Typologie de la performance	28
1-3 La notion d'indicateur de performance	29
Section 02 : Outils d'évaluation de la performance	35
2-1 La gestion budgétaire	36
2-2 Le tableau de bord	39
2-3 Le système d'information	44

Chapitre 03 : Calcul des coûts et performance au niveau de Cevital

Section 01 : Présentation de l'entreprise <i>CEVITAL</i>	47
1-1 Localisation géographique	47
1-2 Les différentes activités de CEVITAL	48
1-3 L'organisme structurel et les différents services	50
Section 02 : la comptabilité analytique traditionnelle et la comptabilité par activité au sein de CEVITAL	57
2-1 La méthode utilisée par l'entreprise (méthode de sections homogènes)	57
2-2 La méthode à base d'activités (ABC)	74
Conclusion générale	91
Bibliographie	
Annexes	

Liste des tableaux

Tableau N°01 : Typologie des charges dans l'entreprise	6
Tableau N°02 : La distinction entre les charges directes et les charges indirectes	11
Tableau N°03 : Le coût de production direct du produit semi fini « Huile de SOJA »	58
Tableau N°04 : Coût de production total du produit semi fini « Huile de SOJA »	61
Tableau N°05 : Coût de production direct du produit semi fini « Huile de T/SOL »	62
Tableau N°06 : Coût de production total du produit semi fini « Huile de T/SOL)	64
Tableau N°07 : La consommation des produits semi-fini pour la production de l'huile <<ELIO>>	65
Tableau N°08 : Coût de production direct du produit fini ELIO 1L	67
Tableau N° 09 : Coût de production total du produit fini ELIO 1L	68
Tableau N°10 : Coût de revient de ELIO 1L	68
Tableau N°11 : Le résultat analytique du ELIO 1L	69
Tableau N°12 : Coût de production direct du produit fini ELIO 2L	70
Tableau N°13 : Coût de production total du produit fini ELIO 2L	71
Tableau N°14 : Coût de revient ELIO 2L	71
Tableau N°15 : Le résultat analytique du ELIO 2L	71
Tableau N°16 : Coût de production direct du produit fini ELIO 5L	72
Tableau N°17 : Coût de production total de produit final ELIO5L	73
Tableau N°18 : Coût de revient ELIO 5L	73
Tableau N°19 : Le résultat analytique du ELIO 5L	73
Tableau N°20 : Identification des activités	75
Tableau N°21 : Affectation des ressources	76
Tableau N°22 :Les inducteurs de coût	78

Tableau N°23 : Regroupement des activités par inducteurs	80
Tableau N°24 : Affectation des coûts des activités aux coûts des produits semi-finis	81
Tableau N°25 : Identification des activités	82
Tableau N°26 : Affectation des ressources aux activités	83
Tableau N°27 : Les quantités produites et vendues des produits finis	84
Tableau N°28 : Choix d'inducteurs et détermination de leurs volumes	85
Tableau N°29 : Regroupement des activités par inducteurs	87
Tableau N°30 : Quantités consommées des semi-finis pour la production des produits finis	88
Tableau N°31 : Coût de production direct des produits finis(ABC)	88
Tableau N°32 : Affectation des coûts des activités aux coûts des produits finis	89

Liste des figures

Figure 01 : la comptabilité de gestion au cœur de cercle du cercle vertueux du contrôle	20
Figure 02 : Qu'est-ce que la performance ?.....	27
Figure 03 :organisation générale de <i>CEVITAL</i> agro industrielles.....	51
Figure 04: organigramme de la Direction des Finance et Comptabilité de <i>CEVITAL</i>.....	56

Liste des abrévaitions

ABC : Activity Based Costing

Appro : Approvisionnement

CA : Chiffre d’Affaire

DA : Dinars Algérien

KDA : Kilo Dinars Algérien

KPI : Key Performance Indicator

LISTIC : Laboratoire d’Informatique et des systèmes de traitement de

l’Information et de la connaissance

M_t : Montant Total

PU : Prix Unitaire

Q : Quantité

RI : Répartition Primaire

RII : Répartition Secondaire

ST : Système d’Information

T : Tonnes

T/SOL : Toumesol

TBP : Tableau de Bord Prospective

UM : Unité Monétaire

UN : Unité

V : Valeur

INTRODUCTION GÉNÉRALE

INTRODUCTION GÉNÉRALE

L'entreprise est une unité organisationnelle de production des biens et de services , une organisation confronté à de nombreuses menaces et plusieurs défits.Elle est obligée de pratiquer des actes précis et de bien diriger sa gestion afin d'atteindre le but principal c'est-à- dire réaliser des bénéfices, répondre aux besoins du marché, la satisfaction de la clientèle et assurer sa longue et persistante viabilité a long terme. Donc la question « Comment une telle unité , à dures tâches pourra donner un rendement positif, à revenues importants et attirer des investisseurs potentiels ». La réponse à cette question se trouve dans l'existence d'un centre de régulation et de surveillance, qui gère la performance de cette organisation et évalue l'activité et l'efficacité.

La performance étant pour une entreprise : le niveau de réalisation des résultats par rapport aux efforts engagés et aux ressources consommés, s'appuyant sur les notions d'efficacité et d'efficience ; dans le but de son évaluation, et afin de prendre une décision à court et à long terme, le gestionnaire utilise de nombreux outils tels que: le calcul des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord, tout en se limitant aux variables d'action : quantité, prix, productivité.

En effet, une analyse pertinante de la performance a des indicateurs permettant sans doute de l'effectuer, Cependants, leur mauvaise utilisation pourrait entraîner des décision inadéquates et auraient un impact négatif sur la performance.

Dans le même contexte et sur la même thématique , le présent travail évalue la performance d'une entreprise « *CEVITAL* » en se focalisant sur les différentes méthodes de calcul des coûts et les outils d'évaluation. En effet, notre problématique retient la question principale suivante : « **Comment évaluer la performance de l'entreprise *CEVITAL* et la gérer efficacement à l'aide du calcul et l'analyse des coûts ?** »

De cette question principale découlent d'autre question secondaires ; à savoir :

INTRODUCTION GÉNÉRALE

- Peut-on considérer le calcul des coûts comme un outil efficace pour évaluer la performance d'une entreprise ? Si oui, comment ?
- Quels sont les indicateurs et les autres outils permettant d'évaluer la performance d'une entreprise ?
- Comment est-elle évaluée la performance au sein de l'entreprise « *CEVITAL* » ?

Pour répondre à ces questions, nous avons émis les hypothèses suivantes :

- 1) L'utilisation de la comptabilité de gestion (calcul des coûts) aidera les gestionnaires à mieux évaluer la performance et à réduire les coûts des produits.
- 2) L'évaluation de la performance d'une entreprise est une tâche indispensable, qui permettrait de bien mener la gestion et de l'analyse pertinent de la performance.
- 3) L'entreprise « *CEVITAL* » évalue sa performance d'une manière permanente.

Afin de mener à bien ce travail, qui s'inscrit dans le cadre du mémoire de master, nous l'avons organisé et structuré en trois chapitres principaux :

- Le premier chapitre intitulé « la comptabilité de gestion » fournit les notions de base sur la comptabilité de gestion et les méthodes de calcul des coûts.
- Le deuxième chapitre traite les indicateurs et les outils de la performance.
- Enfin, le troisième chapitre il est réservé au cas pratique dans lequel nous avons essayé d'analyser et d'évaluer la performance de l'entreprise *CEVITAL*.

CHAPITRE 01 :

CALCUL ET ANALYSE

DES COÛTS

Le calcul et l'analyse des coûts dans le but de contrôler la gestion d'une entreprise et de prendre des décisions de gestion exigeant, préalablement, l'existence d'un système de comptabilité des coûts qui fournit des informations pertinentes et fiables. Selon les besoins de l'analyse des coûts, la comptabilité financière doit fournir toutes les informations nécessaires pour la comptabilité des coûts connue sous le nom de la comptabilité analytique ou la comptabilité de gestion. Dans ce premier chapitre, nous allons essayer d'éclairer les principaux points qui touchent l'évolution de comptabilité des coûts et le système de la comptabilité de gestion.

Section 01 : Calcul des coûts

1-1 Définition des coûts

Un coût est défini comme la somme des charges relatives à un élément au sein du réseau comptable. Le choix des coûts à calculer se fait en fonction des activités de l'entreprise, de sa structure, de ses objectifs de gestion et de pilotage¹.

1-1-1 Caractéristiques générales

Le coût se caractérise par trois particularités indépendantes les unes des autres : le champ d'application, le moment de calcul et le contenu.

a) Le champ d'application : Le champ d'application est extrêmement varié, il peut s'appliquer à :

- Une fonction économique ou une sous fonction économique de l'entreprise (approvisionnement, production, distribution ou administration) ;
- Un moyen d'exploitation c'est un dire une machine, un poste de travail, un rayant de magasin, un canal de distribution ;

¹ ALAZARD Glaude et SEPARI Sabine, «<contrôle de gestion : manuel et application >», DUNOD, Paris, 2010, P47.

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

- Une activité à s'avoir une famille de produits, un produit, ou encore une zone d'activités ;
- Un centre de responsabilités c'est-à-dire un sous-système de l'entreprise doté d'un indicateur de performance et à qui est laissée une certaine latitude dans les moyens à mettre en œuvre pour satisfaction ses objectifs.

b) Le moment de calcul : Ce critère permet de distinguer deux types de coûts.

- Le **coût historique**, qui est un coût calculé postérieurement aux faits qui l'ont engendré : on parle aussi de coût constaté au coût réel ;
- Le **coût préétabli**, qui est un coût calculé antérieurement aux faits qui l'engendrent. Le coût préétabli peut avoir le caractère de "normes" ou de simples prévisions. Selon l'optique de calcul, on parle de coûts standards, devis ou plus simplement de coûts prévisionnels.

c) Le contenu : Pour une période déterminée, un coût peut être calculé, soit en y incorporant toutes les charges enregistrées en comptabilité financière, soit en n'y incorporant qu'une partie de ces charges.

1-1-2 Limites à la notion des coûts

On distingue deux limites :

a) Le coût ne doit pas être considéré comme un ensemble homogène : Considérer les coûts comme un ensemble homogène revient à considérer que différents fruits et légumes peuvent être présentés à la caisse d'un supermarché réunis dans un même emballage, à la raison que l'unité de mesure commune est le kilogramme.

b) Le coût n'est pas la valeur : Une autre critique doit être faite aux coûts, Il ne représente en rien la valeur d'un produit ou d'une activité. Une illustration simple permet de comprendre cette distorsion : si une entreprise fabrique des vêtements démodés, on peut bien avancer que le coût de ces produits est égal à la somme des charges supportées pour les réaliser, mais la valeur marchande est nulle et la valeur est en définitive déterminée par le marché.

1-2 Typologies des coûts

Quatre types de coûts sont généralement distingués selon lesquels on obtient les principales méthodes de calculs.

1-2-1 Coûts variables et coûts fixes

- a) **Les coûts variables ou opérationnels** : les coûts variables ou opérationnels sont des coûts constitués de toutes les charges qui varient avec le volume d'activités de l'entreprise mesuré, par exemple, par les quantités produites et/ ou vendues. Cette définition se base sur l'hypothèse qu'il existe une proportionnalité entre la variation des charges obtenues et variation des volumes des produits obtenus.
- b) **Les coûts fixes ou charges de structure** : Ce sont les charges liées à l'existence de l'entreprise et correspondent, pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée. Ces charges est relativement "fixe" lorsque le niveau d'activité évolue peu au cours de la période de calcul. Ainsi, les coûts fixes correspondent aux charges engendrées par l'administration ou les investissements durables et ils ne dépendent pas du volume d'activité. Les coûts fixes ne sont considérés tels que sur une même structure de production c'est-à-dire en cas de changement de structure les charges fixes augmentent par niveau (palier).

1-2-2 Coût direct et indirect

Le coût direct est constitué des charges propres à un produit ou à une activité et qui lui sont affectées directement. En d'autres termes, ce sont des charges rattachées sans ambiguïté à un produit ou une activité.

Le coût indirect est constitué des charges qui sont communes à plusieurs produits ou activités et qui nécessitent un traitement préalable avant affectation².

Ces différentes catégories de coûts peuvent être représentées en définitive sur deux axes, à partir des charges qui les composent déterminant ainsi quatre types bien spécifiques, comme le montre le tableau suivant³ :

² Site <http://w.w.w.rees-france.com>, p7.(Consulté le 10 /06/2020).

³ UNT.Unice.Fr html leçon – O2 “ La notion de coût ”, p 5. (Consulté le 05/06/2020).

Tableau 1 : Typologie des charges dans l'entreprise

Charges	Directes	Indirectes
Variables	Matières premières, frais de distributions, sous-traitance, etc.	Energie (eau, fuel, électricité), petit outillage, fournitures divers, etc.
Fixes	Main-d'œuvre, dotations aux amortissements des machines affectées à la fabrication des produits, etc.	Personnel administratif, dotations aux amortissements des bâtiments et machines (hors production), etc.

De ce tableau, trois observations s'imposent :

- Les charges indiquées dans les différentes cases ne sont indiquées ici qu'à titre indicatif et ne constituent nullement une typologie déterminée et définitive ;
- Il n'existe pas toujours de types "purs" de charges : s'agissant des matières premières, il existe par exemple, des tarifs dégressifs en fonction de volume acheté ou transporté. L'électricité n'est pas facturée au même tarif au-delà d'une certaine consommation, ni même au cours d'une journée de 24h ;
- Certaines charges sont semi-variables. Ainsi, par exemple l'eau ou le téléphone, qui comprennent un abonnement fixe et un coût variable en fonction de la consommation sont des charges semi-variables.

1-3 Les différentes méthodes de calculs des coûts

L'existence de coûts différents de leur nature et leur comportement va induire des méthodes variées de calcul selon que l'on prendra en compte telle ou telle

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

catégorie. Ces méthodes sont complétées par des améliorations ponctuelles ou des techniques d'analyse destinées à la prise de décision dans un contexte spécifiques⁴.

1-3-1 La méthode des coûts partiels

En reprenant les deux classifications ci-dessus, l'ensemble des charges incorporables peut être représenté par le schéma suivant :

	Ch. Variable	Ch. Fixe
Charge direct	1	3
Charge indirect	2	4

Les différentes méthodes de coûts partiels vont privilégier l'une ou l'autre des deux classifications.

a) La méthode du coût variable :

1	
2	

La méthode des coûts variables ne retient que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, dans la zone (1et 2). Pour le calcul, il est donc indispensable d'identifier les charges variables des centres d'analyse. Cette démarche concerne essentiellement les centres opérationnels principaux et certains centres opérationnels auxiliaires, l'imputation des charges indirectes variables s'effectue sans difficulté puisque les charges variables sont liées opération de production et de vente. Les coûts variables obtenus permettent le calcul d'une **marge sur coûts variable par** (produit, activité, et pour l'ensemble d'activité). Elle mesure la performance d'un produit ou d'une activité, sa contribution à

⁴ ALAZARD Glaude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion : Manuel et application », DONUD, Paris, 2010, pp 159-160.

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

l'absorption des coûts fixes et à la formation du résultat. Elle représente pour chaque produit la marque à gagner qui résulterait de son abandon au niveau de l'entreprise⁵.

$$\text{Marge sur coût variable} = \text{chiffre d'affaire} - \text{coût variable}$$

La marge sur coût variable est proportionnelle aux chiffres d'affaires. Il est donc utile de calculer le taux de marge sur coût variable.

$$\text{Taux de marge sur coût variable} = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Chiffre d'affaires hors taxes}} \times 100$$

b) La méthode des coûts directs : La méthode des coûts directs intègre dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté aux produits qu'il s'agisse de charges variables ou de charges fixes (zone 1 et 3)

1	3

Comme ce coût ne comprend que les charges directes, c'est donc un regroupement aisément réalisable et dont le **calcul ne souffre d'aucune ambiguïté**.

$$\text{Coût direct} = \text{charges variables directes} + \text{charges fixes directes}$$

Il n'analyse pas les charges indirectes qui sont imputées globalement sur la somme des marges sur coût directs générés par chaque produit.

$$\text{Marge sur coût direct} = \text{chiffres d'affaires} - \text{coût direct}$$

$$\text{Taux de marge sur coût direct} = \frac{\text{Marge sur coût direct}}{\text{Chiffre d'affaire hors taxes}} \times 100$$

⁵ Béatrice et Francis Grand Guillot, « l'essentiel de contrôle de gestion », 10^{ème} édition, Extenso, 2018, p 45.

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

Le résultat courant de l'entreprise s'obtient par différence entre la somme des marges sur coût direct et le coût indirect.

$$\text{Résultat} = (\text{chiffre d'affaires} \times \text{taux de marge sur coût direct}) - \text{coût direct}$$

c) **La méthode des coûts spécifiques** : La méthode des coûts spécifiques, appelée aussi méthode des coûts variables évolués, distingue les charges selon deux critères : variables ou fixes, directes ou indirectes. Elle permet de calculer et d'analyser des marges sur coûts spécifiques par produit ou par activité. La méthode des coûts spécifiques permet d'affiner la méthode des coûts variables⁶.

✓ Les éléments de calcul

Le coût spécifique est calculé par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. Chaque coût spécifique est composé du coût variable et du coût fixe direct.

$$\text{Coût spécifiques} = \text{coût variable} + \text{coût fixe direct}$$

La marge sur coût spécifique est calculée par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité elle permet :

- **D'estimer** l'incidence des frais spécifiques sur le résultat global.
- **D'analyser** la contribution de chaque produit ou activité à la couverture des charges fixes communes.
- **d'affiner** la prise de décision relative à l'abandon d'un produit.

$$\text{Marge sur coût spécifique} = \text{Marge sur coût variable} - \text{coût fixe spécifique}$$

$$\text{Taux de marge sur coût spécifique} = \frac{\text{Marge sur coût spéfique}}{\text{Chiffre d'affaire hors taxes}} \times 100$$

⁶ Béatrice et Francis Grand Guillot, op. cit. P 49.

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

Le coût fixe indirect est constitué de l'ensemble **des charges fixes communes** qu'il n'est pas pertinent de répartir. Elles **doivent être traitées en bloc** au niveau de l'activité globale de l'entreprise.

Le résultat courant de l'entreprise s'obtient par différence entre la somme des marges sur coût spécifique et coût fixe indirect.

$$\text{Résultat} = \sum \text{Marge sur coût spécifique} - \text{coût fixe indirect}$$

d) **La méthode de calcul des coûts complets:** le coût complet représente le coût constitué par la totalité des charges qui peut lui être rapportée par tout traitement analytique approprié : affectation, répartition, imputation. Le calcul des coûts complets repose sur la distinction des charges incorporées aux coûts en charges directes et charges indirectes⁷.

Les charges incorporées aux coûts ont deux origines :

- ✓ Les charges de la comptabilité générale incorporables aux coûts. Il s'agit des charges courantes d'exploitation ou non, correspondant aux conditions normales d'exercice de l'activité de l'entreprise.
- ✓ Les charges supplétives qui sont des éléments de coût ne constituent pas des charges de la comptabilité générale. Il s'agit de rémunération de l'exploitant et capitaux propres.

Selon Philippe RAIMBOURG, 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.

⁷ Gérard MELYON, Philippe RAIMBOURG « Comptabilité analytique », 3ème édition, P24.

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

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

Nature de la charge	Signification
Charges directes	<p>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.</p> <p>Ces charges peuvent concerner le coût d'un produit ou d'une commande.</p> <p>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.</p>
Charges indirectes	<p>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 activités.</p> <p>Exemples : la consommation d'électricité de l'entreprise, l'assurance des locaux, les charges d'administration générale.</p>

En effet, une distinction doit être opérée entre les expressions "affectation" et "imputation" : l'affectation correspond à une répartition des charges sans calcul intermédiaire et l'imputation correspond à une répartition des charges avec calcul intermédiaire. Donc, dans le cas où les charges indirectes peuvent être prises en considération par les centres d'analyse sans répartition préalable le mot "affectation" est utilisé au lieu du mot "répartition".

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

Les charges indirectes sont regroupées dans un tableau de répartition à double entrée⁸ :

- En linge : les charges directes par nature à répartir ;
- En colonne : les centre d'analyse.

Les centre d'analyse : sont définie soit comme une **division réelle** de l'entreprise en centres de travail, en fonction de son organisation (atelier coupe, atelier assemblage, atelier finition...) ; soit comme une division fictive de l'entreprise en rapport avec les fonctions économiques. Assurés (administration, approvisionnement). Chaque centre d'analyse regroupe en principes en charges indirectes de nature différente et doit être caractérisé par une activité homogène et mesurable. On distingue deux catégories de centre d'analyse selon la répartition des charges :

- ✓ **Répartition primaire :** les centre auxiliaire, qui regroupent des charges indirect est répartition dans les centre auxiliaire et principaux après des clés de répartition exprimées le plus souvent en pourcentage la répartition primaire permet de calculer en coût chaque centre auxiliaire et principal. Certains centres auxiliaires peuvent fournir des prestations à d'autres centres auxiliaires :
 - Soit sans réciprocité : il s'agit alors d'un transfert en cascade ou en escalier ;
 - Soit de manière réciproque : dans en cas, un calcul algébrique s'impose pour évaluer le coût de chaque centre auxiliaire concerné et à répartir.
- ✓ **Répartition secondaire :** Une fois la répartition primaire effectuée, le total des charges indirectes est réparti dans les centres principaux : les centres auxiliaires donc s'annulent.

Enfin, les coûts des centres d'analyse principaux sont imputés aux coûts des produits ou objets de coût au moyen d'unité de mesure (physique ou monétaire de l'activité de centre).

- **L'unité physique :** (kilogramme ; heur machine ; heur main d'œuvre...) est qualifie d'unité d'œuvre de le principal est dit centre opérationnel.

⁸ Béatrice et Francis Grand Guillot, « L'essentiel de contrôle de gestion », 10ème édition, Extenso, 2018.P 24.

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

- **L'unité monétaire :** (euro de chiffre d'affaires...) est appelée taux de frais et le centre principal est dénommé centre de structure.

Les calculs sont effectués dans le tableau de répartition des charges indirectes :

- ✓ **Coût de l'unité d'œuvre** = $\frac{\text{Coût total du centre principal}}{\text{Nombre d'unité d'œuvre}}$
- ✓ **Taux de frais** = $\frac{\text{Coût total du centre principal}}{\text{Valeur de l'assiette de frais}}$

L'imputation s'effectue proportionnellement au nombre d'unités physiques ou monétaires consommés par le produit ou l'objet de coûts :

- ✓ **Coût de l'unité d'œuvre × Nombre d'unités d'œuvre consommé par le produit ou l'objet de coût**
- ✓ **Taux de frais × part de l'assiette de frais attachée au produit ou à l'objet de coût.**

e) Les coûts standards et coût préétablis

Les coûts préétablis sont des coûts calculés a priori soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion pour l'analyse des écarts. Calculés antérieurement aux faits qui les engendreront, les coûts préétablis sont des coûts de référence qui serviront de normes, d'objectifs ou de prévisions⁹.

Concernant le calcul, la structure et la hiérarchie des coûts préétablis sont calquées sur celles des coûts constatés. Par exemple, le calcul d'un coût standard complet comprend des charges directes et des charges indirectes¹⁰.

- **Les coûts préétablis des charges directes :** L'étude est limitée aux coûts préétablis des charges directes proportionnelles au niveau de production.

Les coûts préétablis des matières = coût unitaire préétabli de la matière × Quantité préétablie de la matière par produit

⁹ Gérard MELYON, Philippe RAIMBOURG « Comptabilité analytique », 3ème édition, P, 206.

¹⁰ Béatrice et Francis Grand Guillot, op.cit. p 64.

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

Les coûts préétablis de main-d'œuvre = taux horaire préétabli × temps alloué par produit

- **Les coûts préétablis des charges indirectes** : Les charges indirectes sont réparties dans des centres d'analyse et décomposées en charges variables et charges fixes.

Concernant les budgets, le budget standard des centres d'analyse permet de calculer pour chaque centre un coût préétabli d'unité d'œuvre à partir d'une quantité standard d'unité d'œuvre ou d'une valeur de l'assiette de frais pour une production normale.

$$\text{Coût unitaire préétabli d'unité d'œuvre} = \frac{\text{Budget standard du centre d'analyse}}{\text{Activité normale (nombre d'unités d'œuvre)}}$$

Un autre type de budget basé sur les coûts préétablis, le budget flexible. C'est un budget standard des charges indirectes calculé en fonction de plusieurs niveaux d'activités possibles. Ce budget élaboré en s'appuyant sur la méthode de l'imputation des charges fixes. L'objectif est d'adapter rapidement les prévisions aux variations d'activité.

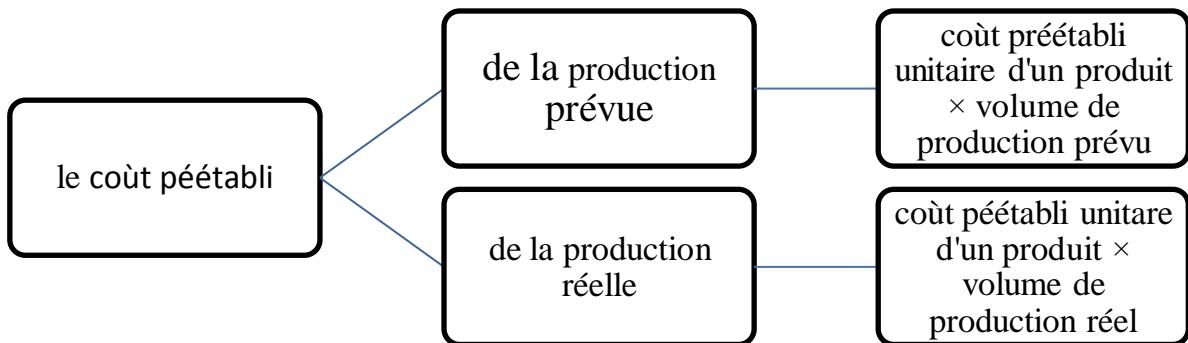
L'équation du budget flexible est de la forme : $f(x) = a x + b$.

a = coût variable unitaire préétabli ; x = niveau d'activité ; b = total des charges fixes.

Le coût standard d'unité d'œuvre pour chaque niveau d'activité est égal à : $a + \frac{b}{x}$

- **Le coût préétabli de la production**

Il y a lieu de distinguer :



La comparaison entre les deux permet de mettre en évidence un écart sur volume de production.

Cependant, un type très utilisé de coûts préétabli existe. Il s'agit du coût standard, il utilise des normes de volume d'activité, des normes de consommation propres à des tâches précises et exprimant, par conséquent, des rendements "normaux" ou des productivités normales.

Un coût standard suppose des études techniques effectuées le plus souvent par le bureau des méthodes au niveau de la fabrication. Le coût standard est un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique ; il présente généralement le caractère d'une norme¹¹.

f) L'imputation rationnelle des charges fixes : La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes permet de déterminer des coûts de revient unitaires constants d'une période à l'autre, malgré la variation du niveau d'activités¹².

Lors de l'imputation des charges aux coûts, les charges fixes constatées sont corrigées à l'aide d'un coefficient d'imputation rationnelle (CIR) ou taux d'activité (TA) :

¹¹ Gérard MELYON, Philippe RAIMBOURG "Comptabilité analytique", 3ème édition, p210.

¹² Béatrice et Francis Grand Guillot, "L'essentiel de contrôle de gestion" 10ème édition, Extenso, 2018, p41.

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle ou taux d'activité} = \frac{\text{activité réelle}}{\text{activité normale}}$$

Le montant des charges fixes à imputer aux coûts se calcule donc de la manière suivante :

$$\text{Charges fixes imputés} = \text{charges fixes constatées} \times \text{coefficient d'imputation rationnelle}$$

Le coût de revient global avec imputation rationnelle se détermine ainsi :

$$\text{Coût d'imputation rationnelle global} = \text{charges variables constatées} + \text{charges fixes imputées}$$

Le coût de revient unitaire avec imputation rationnelle est constant, il est égal à :

$$\frac{\text{coût d'imputation rationnelle global}}{\text{nombre d'unités}}$$

Ou

$$\text{Coût variable unitaire constant} + \text{coût fixe unitaire constant}$$

Lorsque le coût de revient unitaire avec imputation rationnelle diffère d'une période à l'autre, pour une structure identique, cela provient des charges variables qui évoluent d'une manière non strictement proportionnelle à l'activité (variation du prix des matières...). Le coût variable unitaire n'est donc plus constant. La méthode de l'imputation rationnelle permet de mieux cerner les causes de variation des coûts.

Cependant, l'imputation rationnelle des charges indirectes nécessite leur ventilation en charges variables et charges fixes dans les centres d'analyse auxiliaires et principaux. Il existe plusieurs possibilités pour les centres auxiliaires :

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

- Soit l'activité des centres auxiliaires n'est pas mesurable, donc l'imputation rationnelle est pratiquée uniquement au niveau des centres principaux avant ou après la répartition secondaire ;
- Soit l'activité des centres auxiliaires est mesurable, alors l'imputation rationnelle est pratiquée dans tous les centres et la répartition secondaire est réalisée à partir des totaux primaires après imputation rationnelle.

g) **Le coût marginal :** c'est un coût qui exprime la variation du coût total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité¹³.

$$\text{Coût marginal unitaire} = \frac{\text{Variation du coût total}}{\text{Variation de la quantité}}$$

En effet, le marginal est composé de charges variables majorées éventuellement des coûts fixes supplémentaires qu'il est nécessaire de supporter pour augmenter la production. On distingue deux solutions :

L'augmentation de la production ou de niveau d'activité n'entraîne pas d'augmentation des charges fixes.

Coût marginal d'une unité = coût variable unitaire.

L'augmentation de la production ou du niveau d'activité entraîne l'augmentation des charges fixes.

Coût marginal d'une unité = coût variable unitaire + $\frac{\text{Coût fixe supplémentaire}}{\text{Nombre d'unités supplémentaire}}$

Mathématiquement, le coût marginal est égal à la dérivée du coût total. Soit :

Δx : Variation des quantités des produites

Δc : Variation du coût total

¹³Béatrice et Francis Grand Guillot, op.cit. Pp 57-59.

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

CM : coût marginal

Le coût marginal unitaire est égal au rapport : $CM = \frac{\Delta C}{\Delta X}$

En supposant théoriquement que Δx représente une variation infiniment petite tendant vers zéro, la limite du rapport $\frac{\Delta c}{\Delta x}$ est la dérivée de C, appelée C'.

De ce coût découlent deux notions : la recette marginale et le résultat marginal. La recette marginale est le prix de vente de la production ou de la commande supplémentaire. Le résultat marginal s'obtient par différence entre la recette marginale et le coût marginal.

$$\boxed{\text{Résultat marginal} = \text{Recette marginale} - \text{Coût marginal}}$$

La **décision** de produire plus, d'accepter la commande ne peut être prise que si le résultat marginal est **positif**.

Section 02 : Analyse des coûts, décision et pilotage

La comptabilité de gestion est « une profession qui implique un partenariat dans la prise de décisions de gestion, l'élaboration de systèmes de planification et de gestion de la performance, et qui fournit une expertise dans le contrôle et l'élaboration des rapports financiers pour assister les managers dans la formulation et l'implantation de la stratégie de l'entreprise »¹⁴.

2-1 la comptabilité de gestion revisitée

La définition donnée dans l'introduction de cette section vient remplacer l'ancienne définition de la comptabilité de gestion élaboré par l'IMA en 198 : la comptabilité de gestion est « le processus d'identification, de mesure, de l'accumulation, de l'analyse, de la préparation, de l'interprétation et de la communication de l'information financière utilisée par la direction pour planifier,

¹⁴ Institute of management accountants (IMA) : statement on management accounting, published by IMA USA, 2008, p01

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

évaluer et contrôler l'entreprise et d'assurer l'utilisation appropriée de ces ressources »¹⁵. Selon CIMA « la comptabilité de gestion est la science pratique de la création de la valeur au sein des entreprises des secteurs privé et public ».

En effet, la comptabilité de gestion combine la comptabilité financière et de la gestion avec les techniques de pointe nécessaires à la conduite des entreprises prospères. Elle opère dans des rôles financiers et non-financiers et met ses expériences à la disposition de l'entreprise, pour donner un aperçu unique de la manière dont son entreprise opère.

La comptabilité de gestion est une comptabilité des coûts avec une vision stratégique qui donne une grande importance à la valeur client.

La passerelle entre les deux comptabilités (la comptabilité de gestion et la comptabilité financière) est la méthode à base d'activité avec l'apparition de la notion objets de coûts qui « sont d'abord les produits fini et intermédiaires, puis les activités et le centre d'analyse ».

La comptabilité de gestion est également appelée « comptabilité analytique » et « analyse des coûts ». C'est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.

L'objet de coût une fois précisé, il convient d'identifier, en fonction des relations de causalité les facteurs productifs concernés par la décision et les coûts qui entourent directement l'objet de coûts sont des coûts directs ou spécifiques, les coûts qui sont loin sont des coûts indirects ou partagés.

En comptabilité de gestion, les coûts font l'objet de deux grands types d'application, optimisation des coûts et maintenance des coûts¹⁶ :

¹⁵ Institute of management Accountant (IMA) : Statement on management accounting , practice of management accounting, Idem, P01.

¹⁶ Claude Alazard, « contrôle de gestion », DCG11 édition : DUNOD ,pp 362-363

- Les fonctions optimisation des coûts (ou réduction des coûts) : chercher les voies et moyens de réduire les coûts notamment en améliorant la conception des produits, des processus et de l'organisation ;
- Les fonctions de maintenance des coûts :(ou contrôle des coûts) ; contrôler les coûts réels pour s'assurer qu'ils ne s'écartent pas des normes de coûts obtenues grâce à l'optimisation réalisée.

2-2 Objectif de la comptabilité de gestion

L'objectif principal de la comptabilité de gestion est de servir au pilotage de la firme. Par là même, les sous-objectifs de la comptabilité de gestion sont déterminés par le processus de contrôle de gestion et peuvent se résumer sous la forme de la figure¹⁷ :

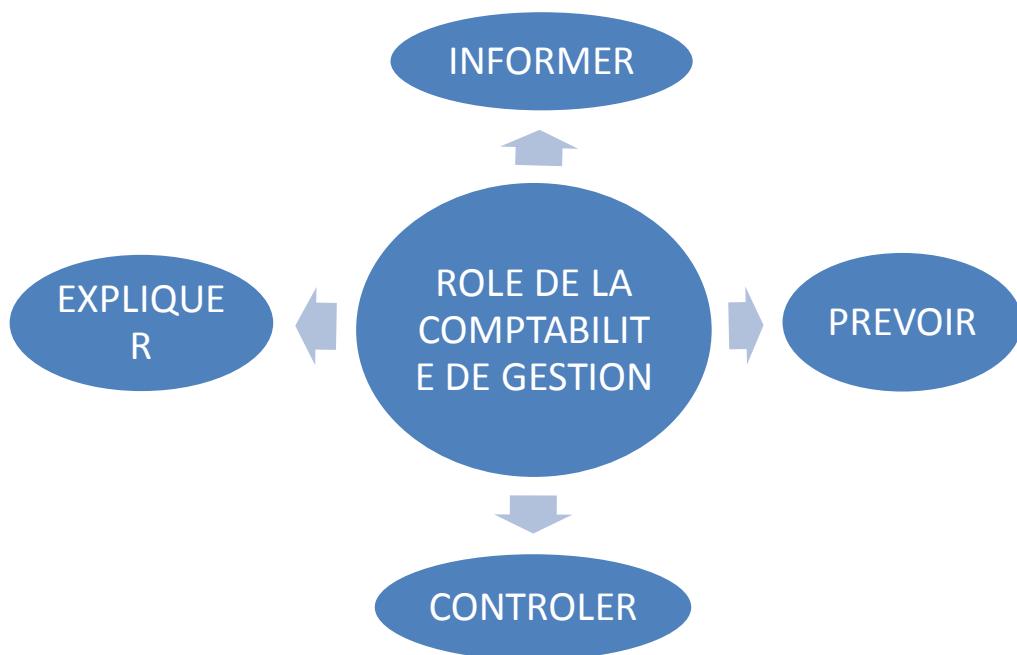


Figure : la comptabilité de gestion au cœur du cercle vertueux du contrôle.

¹⁷ DUBRULLE.L et JOURDAIN.D, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, Paris, 2007, p11.

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

Le CIMA voit que la comptabilité de gestion à besoin de l'information pertinente pour :

- Informer les décisions stratégiques et formuler la stratégie de l'entreprise ;
- Planifier les opérations à court, moyen et long terme ;
- Déterminer la structure du capital et financer cette structure ;
- Concevoir une stratégie de récompense pour les actionnaires et les exécutants ;
- Informer les décisions opérationnelles ;
- Contrôler les opérations et assurer que les ressources sont utilisées avec efficience ;
- Mesurer la performance financière et reporter les informations au management et aux actionnaires ;
- Protéger les actifs tangibles et intangible ;
- Implanter les procédures de la gouvernance, le management de risque et le contrôle interne ;

Pour atteindre ces objectifs, le comptable de gestion prend du champ de la comptabilité quelques techniques qui sont bénéfique. Il voit l'entreprise avec des yeux d'un manager, conscient des opportunités, il a le sentiment de l'espoir et de la peur, il prévoit les limites de son entreprise. A chaque moment qu'il ne réussit pas à avoir ces sentiments et ces points de vu, il sera loin d'être un comptable de gestion.

2-3 La comptabilité de gestion comme outil de pilotage

Si la comptabilité financière produit des informations sur les résultats globaux au niveau des entités juridiques, la comptabilité de gestion, longtemps appelée d'ailleurs comptabilité « analytique », s'attache à détailler ces informations à des niveaux d'analyse plus fins à des produits, des départements, des projets,...etc. En ce sens, elle est un outil très utile pour les responsables d'entités à qui elle offre la possibilité de piloter leurs coûts de façon détaillée. Elle distingue par ailleurs plusieurs types de coûts (déjà détaillés dans la section précédente) et donc de résultats : coûts variables / fixe(marge sur coûts variable), coûts directs/indirects (marge sur coûts direct), coût complet(résultat analytique), coût marginal,...etc. On considère en général

que les types de coûts sont liés aux types de décision managériales envisagées : par exemple, le coût complet est pertinent pour les décisions de tarification, le coût variable pour la gestion prévisionnelle...etc.

De plus, la comptabilité de gestion a évolué dans ses techniques de calcul pour modéliser les coûts en offrant ainsi aux managers une meilleure compréhension des causes de ces coûts, elle renforce son rôle dans la dynamique d'apprentissage¹⁸.

2-3-1 La comptabilité de gestion pour la comptabilité financière

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

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

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

- Certaines situations managériales requièrent une information en termes de coût de revient, c'est-à-dire d'un coût incluant les charges de distribution : c'est le cas par exemple pour la fixation d'un prix de vente ;
- Les règles d'imputation des charges indirectes peuvent différer : par exemple, dans une optique d'évaluation des managers, il peut être pertinent d'inclure dans la mesure

¹⁸ Gualino-Joly << contrôle de gestion et pilotage de la performance>> 2^{ème} édition, 2004, paris, p146.

CHAPITRE 01 : CALCUL ET ANALYSE DES COÛTS

des éléments de coût financier, si les managers sont amenés à gérer certains besoins de financement ;

- Enfin, de nombreuses décisions managériales exigent plutôt une approche en termes de coûts partiels plutôt qu'en termes de coût complet.

En revanche, quelle que soit son utilisation (pilotage décentralisé, reporting de gestion, valorisation comptable des stocks), la comptabilité de gestion produit des mesures destinées à évaluer les activités (objets de coût) et non les managers.

2-3-2 La comptabilité de gestion pour le reporting

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

CONCLUSION

Ce chapitre nous a permis de comprendre l'ensemble des aspects de la comptabilité de gestion par le biais de ses méthodes et de son usage. La prise de décision de gestion comme finalité fait, à la fois, de la comptabilité de gestion un outil d'évaluation de la performance et un outil indispensable du contrôle de gestion et de la direction des entreprises. En effet, pour évaluer la performance de l'entreprise, les dirigeants peuvent faire appel à des outils et des méthodologies multiples que nous allons voir dans le chapitre suivant.

CHAPITRE 02 :

EVALUATION

DE

LA PERFORMANCE

Dans le premier chapitre, nous avons abordé la comptabilité de gestion comme l'un des moyens indispensables pour le pilotage de la performance. Ce deuxième chapitre a pour objet la présentation de la performance d'une manière générale et des outils de son évaluation. La performance au sens large est tout ce qui contribue à atteindre les objectifs stratégiques, et aussi est un degré d'accomplissement des objectifs poursuivis. Ainsi, une entreprise performante doit être à la fois efficace et efficiente.

Section 01 : Généralité sur la performance

La performance est une notion vaste qui suscite un intérêt particulier dans toute entreprise. Dans cette section, il s'agit de la définir et de présenter les éléments qui la déterminent.

1-1 Définition et objectif de la performance

1-1-1 Définition de la performance :

On peut définir la performance comme étant la réalisation des objectifs organisationnels, quelle que soit la nature de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action).

Khemakhem dans son ouvrage « Dynamique du contrôle de gestion » a défini la performance : « Comme un mot qui n'existe pas en français classique. Comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion. La racine de ce mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont "performare" en latin, "to perform" et "performance" en anglais »¹⁹. Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion. Performance signifie : avoir une forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation consiste à donner forme et réalité au système de normes

¹⁹ KHAMKHEM.A, «la dynamique de contrôle de gestion », DONUD, 1976, p 310.

CHAPITRE 02 : EVALUATION DE LA PERFORMANCE

projeté et planifié par les dirigeants. La performance donc est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

La performance est donc considérée comme « un terme connoté, sa définition varie a priori pour chacun d'entre nous et en fonction de contexte, la performance peut être entre autres :

- La réalisation des objectifs dans les délais.
- L'obtention de meilleurs coûts.
- La hausse du résultat et du chiffre d'affaires.
- La rentabilité d'aujourd'hui et de demain.
- Une croissance rentable.
- La position par rapport aux autres concurrents.
- Un accomplissement ou un dépassement»²⁰.

La performance par ses multiples dimensions est une analyse de comparaison entre deux ou plusieurs résultats. Il y a seulement un effet de performance que par rapport à un référentiel, cette comparaison pose des problèmes de mesure et d'interprétation de ces résultats.

- a) **Les concepts de base :** La notion de la performance fait référence, non seulement à un jugement sur un résultat, mais également à la façon dont ce résultat est atteint. Donc la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé, néanmoins, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience
- **Notion d'efficacité :** c'est le degré entre la réalisation des objectifs et les moyens mis en œuvre pour l'obtenir, autrement dit, l'efficacité est la capacité à obtenir un résultat. L'entreprise est efficace lorsqu'elle atteint les objectifs qu'elle s'est fixés.

²⁰ La commission la FNEP (fondation nationale, entreprise et performance) : « comment accroître la performance par un meilleur management », revue Pangloss n°35 mai 2005, P.26.

CHAPITRE 02 : ÉVALUATION DE LA PERFORMANCE

- **Notion d'efficience** : elle est le rapport entre les biens ou les services produits, d'une part et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part.

Dans une opération basée sur l'efficience, pour un ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

- **Notion de pertinence** : Elle permet d'évaluer la performance dans le domaine stratégique. Aussi, elle met en relation les objectifs ou les moyens avec les contraintes de l'environnement, autrement dit, être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé.

- **Notion d'économie** : le terme économie fait référence à l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

On peut ajouter que la performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité.
- Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût.
- Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières

Figure N 3 : Qu'est-ce que la performance ?



Source : www.piloter.org (consulté le 16/04/ 2020)

1-1-2 Les objectifs de la mesure de la performance

La mesure de la performance joue un rôle important dans le contrôle d'une entreprise. Elle vise en effet, une multitude d'objectifs et de buts. La mesure de performance doit permettre de :

- Développer des produits innovants.
- Améliorer les processus de fabrication.
- Réduire les coûts de fabrication.
- Lancer de nouveaux produits.
- Développer la créativité du personnel.
- Renforcer et améliorer la sécurité au travail.

1-2 Typologie de la performance

1-2-1 La performance financière

Cette performance est la plus importante et elle est évaluée à partir des documents comptables. En effet, certaines organisations comme les entreprises doivent produire, à la fin de chaque exercice comptable des documents de synthèse (le bilan et le compte de résultat). Ces documents et leurs annexes contiennent des informations de base pour mesurer la performance financière. Traditionnellement, on mesure la performance financière à l'aide de différents indicateurs (les indicateurs de moyens, de résultat et de contexte).

- a) **Les indicateurs de moyens :** ils indiquent le niveau des ressources consommées ; qu'elles soient humaines, matérielles ou financières, à partir de ces ratios on peut comprendre quelle a été la disponibilité et l'affectation de notre entreprise allouées à la réussite de notre objectif.
- b) **Les indicateurs de résultats :** ils sont appelés aussi indicateurs de réalisation, ils expriment le niveau de performance atteint grâce aux moyens et aux ressources alloués durant la période mesurée.
- c) **Les indicateurs de contexte :** ils indiquent une cause de baisse ou de hausse des indicateurs de moyens et des indicateurs de résultats. En effet, les indicateurs de contexte sont des indicateurs externes à l'entreprise.

1-2-2 la performance économique

Elle peut être appréhendée par la rentabilité c'est-à-dire un surplus économique obtenu par la différence entre un revenu et un coût, elle est dépendante de l'avantage concurrentiel de l'entreprise en terme de compétitivité –prix (capacité d'un produit à attirer des clients au détriment des produits concurrents du fait de son prix) ou de compétitivité hors prix (capacité d'un produit à attirer des clients au détriment des produits concurrents du fait des éléments indépendants du prix) de son offre sur le marché.

1-2-3 La performance organisationnelle

Selon Taylor et Fayol, cette approche a dominé le premier demi-siècle, elle a nourri les travaux de l'école dite de l'OST « Organisation Scientifique Du Travail »²¹. La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs, et la façon dont elle parvient à les atteindre. Il existe quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle ; à savoir :

- Le respect de la structure formelle ;
- Les relations entre les composants de l'organisation ;
- La qualité de la circulation de l'information ;
- La flexibilité de la structure.

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social.

1-2-4 La performance humaine

Il est reconnu que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement et socialement, les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, à la réalisation des objectifs, voire aux projets et donc à la culture de l'entreprise constituent des éléments déterminants.

1-2 La notion de mesure et d'indicateur de la performance

1-3-1 la notion de mesure de la performance

La mesure de la performance est l'évaluation des résultats obtenus et le degré de réalisation de l'objectif, à l'issue de la comparaison (ou rapport) de la mesure physique à l'objectif.

²¹ Fayol, Henri (1916), Administration industrielle et générale, Éditions EMS, 2009, p. 43-56

1-3-1-1 Les axes de mesure de la performance

Au total, on considère sept axes de mesure principaux, caractérisant les principales formes de performance²².

➤ Axe clients

L'importance de mesure de la satisfaction des clients pour assurer une réussite durable de l'entreprise n'est plus à démontrer. Mais l'orientation client n'est pas à vain mot. Passer d'une logique produit : « on fait ce que l'on sait faire » à une logique client : « on fait ce que les clients attendent » est une véritable révolution en soi.

➤ Axe partenaires

Le concept d'entreprise «éclatée» singulièrement renforce l'importance des clients entre l'entreprise et ses partenaires, qu'ils soient sous-traitées ou fournisseurs. S'il y a peu encore, seules les activités à faible valeur ajoutée étaient sous-traitées, ce n'est plus le cas actuellement et l'entreprise se recentre sur son principal métier de plus en plus étroit. Des activités d'importance sont ainsi confiées à des partenaires. La performance globale de l'entreprise est étroitement liée à la performance de la chaîne globale de sous-traitance.

➤ Axe personnel

La viabilité de l'entreprise réactive est directement dépendante de la participation de l'ensemble de ses acteurs internes. La motivation, est ainsi devenue une préoccupation de tous les instants pour le manager moderne. Il est aussi important de juger à sa juste valeur la qualité de la coopération interne.

➤ Axe public

Le potentiel «éthique», qui peut s'exprimer en termes d'exigence en matière de développement durable et de responsabilité sociale des entreprises, prend à juste titre une

²² FERNANDEZ Alain, « les nouveaux tableaux de bord des managers », 5^{ème} édition EYROLLES, 2011, pp 125-126.

importance de premier plan. Cet axe « public » englobe la notion de performance telle qu'elle est perçue par la société civile.

➤ Axe actionnaires

Cet axe, bien trop privilégié aujourd’hui, mérite d’être relativisé en référence aux autres aspects de la performance. Il ne faut pas pour autant perdre de vue que l’entreprise commerciale a pour finalité la réalisation de profits. L’investisseur, en retour de sa confiance, attend une rémunération.

➤ Axe processus interne

L’approche processus « orientation client » a sérieusement réformé la perception de l’entreprise. Le passage de conception verticale et hiérarchique à la conception horizontale et responsable a ouvert le champ des possibles en matière d’amélioration continue. La mesure à la portée de tous est désormais incontournable.

➤ Axe Système d’information

Le système d’information est la clé de voûte de l’entreprise intégrée. La pertinence et la qualité des informations échangée depuis le client jusqu’au denier fournisseur conditionnent la viabilité de l’ensemble.

1-3-1-2 Les conditions pour réaliser une mesure de performance efficace

Après avoir planifié pour atteindre les objectifs, les dirigeants doivent contrôler que les moyens ont bien été mis en œuvre conformément à leurs plans. Puis, ils doivent comparer les résultats prévus pour entreprendre les mesures correctrices nécessaires. Cette comparaison fait généralement apparaître des écarts ayant pour origine des standards non réalisés, des programmes non respectés, des hypothèses retenues non vérifiées dans la réalité et des standards non réalistes.

En effet, quel que soit l’origine de l’écart, une cause systématique peut être le facteur humain. De même la connaissance de la motivation des hommes est des éléments très importants dans la mesure de la performance. Les conditions pour réaliser une mesure efficace sont :

➤ La contrôlabilité

Mesurer la performance d'un individu implique l'idée de quantification de certains éléments servant de base à cette mesure, qu'il peut effectivement contrôler. Cela ne signifie pas qu'il s'agit de mesurer uniquement les charges variables. En effet, toute dépense doit être contrôlée par quelqu'un dans l'entreprise.

La dépense est contrôlable, si elle est engagée par une personne de l'entreprise, quel que soit son niveau hiérarchique. Par exemple, le loyer est une charge fixe non contrôlable par le service de production, mais l'est pour le chef de service des équipements, puisque c'est lui qui est supposé avoir choisi l'implantation et négocié sa valeur.

La notion de responsabilité suppose donc le pouvoir par une personne d'engager la dépense, l'acceptation par elle du montant de cette dépense et de l'obligation qui en découle.

➤ Le niveau de tolérance et la sensibilité de l'écart

Un standard sert à mesurer une performance. Néanmoins, la qualité de la mesure doit être assurée pour que son appréciation soit la plus objective possible. Pour cela, un dispositif de mesure doit se caractériser par sa fidélité, sa sensibilité et son exactitude.

-Fidélité

La mesure doit présenter une image fidèle, de manière à ce qu'elle puisse donner le même résultat, même si elle est pratiquée par des différentes personnes. Le standard doit être calculé d'une manière quantitative pour qu'il ait le plus d'objectivité possible, car les opérations qualitatives sont le plus souvent subjectives.

-Sensibilité

Pour être interprétable, un écart doit être significatif. L'appréciation de cette signification résulte le plus souvent de l'expérience des responsables. En effet, un écart de 5% sur un rendement peut être très important dans certaines activités alors qu'il l'est moins dans d'autres.

-Exactitude

Pour que la mesure de performance soit exacte, il faut que la référence soit correcte. Donc, le standard doit être évalué de la manière la plus objective possible en écartant toutes les informations aberrantes. Au niveau des résultats, le calcul permet de dégager un intervalle de performance absolue.

1-3-2 La notion d'indicateur de la performance

Selon l'association française de la gestion industrielle, « Un indicateur de performance est une donnée quantifiée qui exprime l'efficacité et/ou l'efficience de tout ou partie d'un système (réel ou simulé), par rapport à une norme, un plan déterminé et accepté dans le cadre d'une stratégie d'entreprise».

1-3-2-1 Définition d'indicateur

C'est un élément clé de la mesure de la performance, il délivre une information quantifiée pertinente à destination des décideurs pour mesurer et diagnostiquer les résultats d'une ou plusieurs actions. Les indicateurs de performance ce sont des outils qui nous aident à comprendre et améliorer ce que l'entreprise fait, ils font partie des outils d'aide à la décision.

« Un indicateur de performance KPI (Key performance indicator) est mesure ou un ensemble de mesures braquées sur un aspect critique de la performance globale de l'organisation »²³. Un indicateur de performance ne laisse jamais le décideur indifférent. Lorsque le décideur n'agit pas en toute conscience.

1-3-2-2 Les différents types d'indicateurs

Les indicateurs peuvent être classés en deux groupes :

a) Les indicateurs internes

Ils sont principalement produits par la comptabilité de gestion

²³ FERNANDEZ Alain .Op.cit. P, 105.

- **Les indicateurs de résultats :** ces indicateurs évaluent la rentabilité de l'entreprise, tels que les quantités mensuel de la production, le coût de cette production...etc.
- **Les indicateurs de moyens :** ce sont établis par rapport aux quantités, coûts des matières consommées, coûts et temps de main d'œuvre et à la taille des séries produites.

b) Les indicateurs externes

Les indicateurs externes portent sur les changements dans l'environnement de l'entreprise (changement politique, économique, technologique, sociologique, changement dans les marchés, clients, les concurrents, les fournisseursetc.) qui peuvent exercer une influence positive (opportunités) ou négative (risque) sur les objectifs et les stratégies de l'entreprise.

Un indicateur de performance nous montre la direction à suivre, c'est une aide à la décision. Lorsque l'on poursuit un but et que l'on souhaite agir, on filtre naturellement les informations qui nous parviennent dès la phase de la perception.

1-3-2-3 Les critères d'indicateur

Un bon indicateur de performance se doit de répondre à des caractéristiques bien précises. Il s'agit de s'assurer que les propositions des membres de l'équipe le cas échéant maximisent chacun de ces six critère avant d'être sélectionner pour être affiché sur le tableau de bord concerné.

a) Orienté

L'indicateur mesure l'objectif à suivre. Ce qui semble évident et il l'est pourtant dans la « vraie vie » de l'entreprise on trouve parfois des tableaux de bord composés d'indicateur qui n'ont strictement rien à avoir avec les objectifs de performance du moment.

b) Constructible

Tout utilisateur de l'indicateur doit savoir précisément comment il est construit et pourquoi est-il ainsi fabriqué. Pour prendre des décisions à partir d'un indicateur, il faut nécessairement avoir toute confiance dans l'information portée et la confiance dans l'information portée. La confiance se gagne par la connaissance.

c) Rafraîchi

C'est à dire qu'un moment de son utilisation, les données sont à jour.

d) Coût acceptable

Il s'agit de ne pas exploser l'enveloppe budgétaire pour aller chercher des informations dont on peut se passer.

e) Fiable

La fiabilité semble évidente pourtant toujours dans la « vraie vie » de l'entreprise il arrive que le décideur doute de la fiabilité des données ayant servi à construire l'indicateur. Bien évidemment, il ne l'utilisera pas.

f) Décisif

On ne se contente pas d'un simple « constat » qui n'induit aucune idée d'action, un indicateur est une aide à la prise de décision. Cette décision peut être de ne rien faire, mais c'est tout de même une décision.

Section 02 : Outil d'évaluation de la performance

Les outils financiers traditionnels (comptabilité analytique et comptabilité générale) permettent d'évaluer la performance par rapport aux seuls résultats financiers de l'entreprise. Cette conception était imparfaite parce qu'elle n'évaluait que les performances passées. Dans le souci d'évaluer les performances présentes et futures de l'entreprise, de nombreuses pistes en matière d'évaluation de la performance sont apparues. Les plus courantes utilisent la notion stratégie, tels que : la

gestion par activité ou le contrôle de gestion c'est le cas des nouvelles approches : méthode ABC, l'ABM et bien évidemment le tableau de bord.

2-1 La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de gestion englobe tous les aspects de l'entreprise, traduire en programme d'action chiffrés appelés « budget ».

A - définition

Selon Jack Forget, « La gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés ».²⁴

B – budget

Le budget est une affectation prévisionnelle quantifiée aux centres de responsabilité de l'entreprise, chaque budget exprime des objectifs à réaliser et des moyens à mobiliser pour une période déterminée à court terme.

2-1-1 L'importance de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par²⁵ :

- Une bonne connaissance de ces potentiels et de son environnement.
- Détermine la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ces objectifs.
- Une planification et une coordination des actions de l'entreprise.
- Prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacités de production).

²⁴ Jack Forget, gestion budgétaire « prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Edition d'organisation, Paris, France, 2005, P9.

²⁵ Hervé HUTIN, toute la finance de l'entreprise, édition d'organisation, Paris, France, 2002, P387.

En effet, pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit définir les centres de responsabilités en évitant de privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise.

2-1-2 Les centres de responsabilité

L'entreprise se décompose en centres de responsabilité, qui correspond à l'organigramme de structure, pour faciliter le suivi de l'activité de chaque responsable.²⁶

2-1-2-1 Définition

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

L'entreprise est composée en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financières dans la limite des objectifs négociés avec la hiérarchie.

2-1-2-2 Les différents centres de responsabilité

On distingue cinq types de centres de responsabilité en fonction des missions assignées.

➤ Centres de coûts

C'est un centre qui fournit des prestations aux autres centres. L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût dans les meilleurs délais. Plusieurs indicateurs élaborés par le contrôle de gestion pour mesurer les performances de ces centres : quantités produites, coûts unitaires des produits, qualités (taux de rebut, taux de panne, critère de qualité) et délai (délai de réponse à la demandé).

²⁶ ALAZARD Glaude, SEPARI Sabine, « contrôle de gestion : manuel et applications », DUNOD, paris, 2007 ; p.220.

➤ Centre de dépense discrétionnaire

Pour les services fonctionnels dont la mission est d'aider une activité opérationnelle, ce centre est créé lorsqu'il n'est pas possible de rattacher le service directement identifiable.

Le contrôle du centre se fait sur la capacité à respecter une dotation budgétaire. Pour mesurer la performance du centre, on utilise les indicateurs : coût total du centre, qualité du service en termes de taux de réclamation...etc.

➤ Centre de recette

A pour objectif essentiel de maximiser un CA d'un produit ou d'une activité. Les performances des responsables peuvent être évaluées avec deux optiques différentes :

- Dans une vision de contrôle-sanction : indicateurs de gestion sera le volume de ventes réalisées.
- Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes tels que les remises, les délais de paiement...etc.

➤ Centre de profit

Son objectif et de maximiser le résultat. Il cherche un améliorer les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits. Les vrais centres de profit sont peu nombreux car la marge d'autonomie des responsables couvre rarement la gestion des ressources et recettes.

➤ Centre d'investissements

Ce centre dégage la meilleure rentabilité des capitaux investi tout en réalisant un profit. Les centres d'investissement, à l'inverse des centres de profit qui ne recherchent trop souvent que des bénéfices à court terme. Les indicateurs de gestion sont les critères de rentabilité classique des capitaux investis :

Ratio de rendement des actifs : bénéfices / actif ; taux interne de rentabilité ; valeur actuelle nette ; niveau de cash-flow ; ratio d'endettement...etc.

2-2 Le tableau de bord

Le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide de la performance et à un choix d'indicateurs relatifs à la performance. A cet effet, il est classé parmi les outils qui comprennent tous les indicateurs essentiels à la bonne marche de l'organisation est la notion de tableau de bord.

2-2-1 Définition de tableau de bord

Selon les gestionnaires et les auteurs ont proposé de différentes définitions de tableau de bord. A ce propos, Claude ALAZARD et Sabine SEPARI écrivent « Un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique un ensemble d'information organisé choisi pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une action, d'une équipe ».²⁷

Selon Abdelhamid EL GADI, « Le tableau de bord est constitué par un ensemble de renseignement judicieusement choisi (chiffre, ratios, graphique), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée »²⁸.

2-2-2 Le rôle de tableau de bord

Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison, et un outil de dialogue et de communication et de fournir des informations nécessaires au manager qui aide à la prise de décision²⁹.

²⁷ ALAZARD Glaude et SEPARI sabine, op. cit, p634.

²⁸ Abdelhamid el GADI « Audit et contrôle de gestion », édition 1996, p32.

²⁹ ALAZARD Glaude et SEPARI Sabine, « contrôle de gestion : manuel et applications », DUNOD, paris, 2007 ; p. 552.

✓ **Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison**

- Permettre de contrôler les réalisations en permanence par rapport aux objectifs fixés dans le cadre budgétaire.
- Attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements.
- Permettre de diagnostiquer les points faibles et apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

✓ **Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication**

- Doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.
- Permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.
- Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global et des optimisations partielles.
- En attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

✓ **Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision**

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit être à l'initiative de l'action.

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

2-2-3 Les instruments utilisés du tableau de bord

Les instruments les plus fréquents du tableau de bord sont : les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

✓ Les écarts

Le contrôle budgétaire permet de calculer un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente (nt) un intérêt pour les destinataires ou tableau de bord.

En règle générale, un tableau de bord doit présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.

✓ Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. En règle générale un ratio respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification ;
- Définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation ;
- La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

✓ Les graphes

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leur formes peuvent être sous forme de : histogramme, graphique en « camembert ».

✓ Les clignotants

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

2-2-4 Classification des tableaux de bord

Les tableaux de bord sont classifiés en plusieurs catégories à savoirs : les tableaux de bord financiers, budgétaires, opérationnels et prospectif.

2-2-4-1 Les tableaux de bord financiers et budgétaires

Selon NIESSEN Wilfried et CHANTAU Anne, « Les tableaux de bord financiers sont chargés de mettre en évidences les éléments critiques de la santé financières de l'entreprise d'après le bilan et du compte de résultat »³⁰. Dans de nombreuses entreprises les tableaux de bord financiers ont été le point de départ d'un système de pilotage. Ceci s'explique par les éléments suivant :

- Ils sont basés sur la comptabilité, instrument obligatoire pour toute entreprise et une source d'information exploitable ;
- Les indicateurs sont faciles à sélectionner et à calculer ;
- Facilitent les comparaisons entre sociétés, tout particulièrement dans le cas filiales appartenant à un groupe.

Les tableaux de bord budgétaire sont édités dans le but de comparer des valeurs et de mettre à jour les écarts entre elles.

Ainsi, la comparaison peut porter sur :

- Les données réelles d'un mois avec les prévisions budgétaire ;
- Les données réelles de plusieurs mois cumulés avec les prévisions budgétaires pour ces même mois ;
- Les données réelles de plusieurs mois avec le budget cumulé ;
- Les données réelles d'un mois avec les données réelles de ce même mois au cours de l'année précédente ;
- Les données réelles de plusieurs mois cumulés avec les données réelles de ces mêmes mois au cours de l'année précédente pour ce mois ;

³⁰ NIESSEN Wilfried et CHANTAU Anne, « tableaux de bord et le business plan », édition des chambres de commerce et industrie de Wallonie, 2005, p.12.

2-2-4-2 Les tableaux de bord opérationnels

Les tableaux de bord financiers et budgétaires permettent de suivre l'évolution d'indicateurs financiers, ainsi ils sont très peu adaptés pour réagir à des modifications rapides des paramètres interne et externe. Les seuls paramètres financiers méritent d'être programmés, suivis et analysées au sein des entreprises. Ainsi, la pratique de nombreuse sociétés a permis de formaliser les tableaux de bord de suivi plus opérationnel.

Principalement, on retient des indicateurs non monétaires (données techniques, commerciales...etc.). On ne peut nier l'unité des mesures de rentabilité financière pour juger de la santé de l'entreprise et piloter les activités au départ d'indicateurs opérationnels.

2-2-4-3 Le tableau de bord prospectif

a- définition : Selon KAPLAN Robert et NORTON David P, « qui traduit la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance constituant la base d'un système de pilotage de la stratégie »³¹. On peut déduire les avantages suivant :

- TBP présente de nombreux atouts pour piloter et mesurer la performance ainsi pour aligner les plans d'actions avec les objectifs stratégiques ;
- En offrant une vue globale, équilibrée et synthétique des objectifs à long terme, des cibles, des plans d'actions sur le terrain et des indicateurs de suivi, il se distingue des tableaux de bord classiques ; qu'ils soient financiers ou opérationnels ;
- Le TBP rend les réunions mensuelles ou trimestrielles du comité de direction plus efficaces puisque celles-ci ne servent plus uniquement à résoudre les problèmes opérationnels ;

³¹ KAPLAN Robert, NOTRON David P. « le tableau de bord prospectif », Editions d'organisation, Paris, 2003.

- Le TBP a aussi des potentialités importantes dans le cadre du management stratégique : la majorité des entreprises ayant conçu et implanté un TBP l'on fait au départ pour revoir leur méthode de mesure de la performance ;
- L'utilisation complète de ses potentialités en tant que véritable système de management stratégique peut nécessiter un temps d'adaptation pouvant aller de quelques mois à deux ou trois années ;

Ainsi, le TBP requiert la collecte et le traitement de nombre de données, les systèmes d'informations vont devoir être adaptés.

2-3 Le système d'information

2-3-1 Définition : le système d'information est un enjeu d'efficience des organisations. Il permet de véhiculer des informations et de communiquer grâce à un ensemble de ressources matérielles et logicielles. Permet de mesurer les différents niveaux de performance d'une entreprise ou d'une entité et d'être à l'origine d'éventuelles actions correctives.

Aussi, selon Alter et al. (1985), le système d'information est un « système utilisateur machine intégré qui produit de l'information pour assister les êtres humains dans les fonctions d'exécution, de gestion et de prise de décision ». Pour PEAUCELLE (1997), « un système d'information se définit par l'information qu'il véhicule et par la manière dont il exprime sur ses différents supports, c'est un langage de communication d'une organisation, adapté à la nature plus ou moins répétitive de l'information que l'on veut y échangé »³². Il traite de l'utilisation et de l'installation de la technologie informatique pour la réalisation des activités d'une organisation ou en entreprise, c'est une fonction à part entière qui est en charge de la stratégie des systèmes d'information du déploiement et de l'exploitation³³.

³² MARSAL.C & D.TRAVAILE, « Le système d'information de pilotage, les tableaux de bord », Cahier du FARD n°1060901, Septembre 2006, p2.

³³ AUTISSIER.D & V.DELAYE, « Mesurer la performance du système d'information », Edition d'organisation groupe Eyrolles, 2008, P.48.

2-3-2 Le rôle du système d'information dans le pilotage par les tableaux de bord

Le tableau de bord de pilotage mise sur la qualité de l'information et non sur la quantité, En effet, il doit afficher les résultats significatifs, les écarts et les tendances. Il doit pouvoir fournir à son utilisateur un modèle cohérent en regroupant les indicateurs de façon compréhensible, évocatrice et attrayante, pour faciliter la visualisation pour éclairer son imagination et l'interprétation de l'information. Cependant, le pilotage se distingue du contrôle de gestion puisque « la démarche de pilotage fait le lien entre stratégie et action, dans le cadre d'une structure organisationnelle donnée et s'appuie sur un ensemble de système tels que les plans, les budgets, les tableaux de bord et indicateurs³⁴.

Le système de tableau de bord, comme moyen d'incorporation des actions internes et externes, alors que le SI procure, stocke, traite, et transmet les informations qui réalisent la cohérence organisationnelle par des représentations communes, et en créant un savoir collectif, la combinaison de ces deux systèmes constituent la grande partie du capital organisationnel.

Selon A. FERNANDEZ (2013), l'importance du SI est bien démontrée, dans sa définition, « le système d'information, est devenu le pivot de toutes entreprises, il ne s'agit plus de se focaliser sur les traitements sensés rationaliser les procédures de l'entreprise.

Aujourd'hui, l'enjeu est à deux niveaux :

- La capacité de mettre en place des processus originaux.

La mise à disposition d'un maximum de données de qualité pour faciliter la prise de décision à tous les niveaux de l'entreprise ».³⁵

Dans quelle mesure le système d'information peut-il se rapprocher, dans le système de pilotage par les tableaux de bord ? Pour répondre à ce questionnement, il

³⁴ MARSAL.C & D.TRAVAILLE, « Le système d'information de pilotage, les tableaux de bord », cahier du FARD, Septembre 2006, p2.

³⁵ F.BAYLES, « comment identifier les indicateurs clés (Kip) appropriés pour votre entreprise », Paru dans le site (Microsoft SQL Server), publié ,12 feuillet 2006.

est important dans un premier temps, que ce soit le système d'information ou bien le système tableau de bord, de disposer d'information pertinente et cohérente pour permettre aux responsables des différents unités au sein d'une organisation de prendre des décisions se rattachant à leurs unités. Dans un deuxième temps, il faudra identifier les nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) qui sont susceptibles de favoriser l'obtention d'un système de tableau de bord efficace. A ce propos, l'auteur montre l'importance de l'information dans la constitution des indicateurs de performance et par conséquence, les tableaux de bord, que « vouloir gérer les indicateurs de performance clés sans le recours à l'automatisation est une utopie, déclare-t-il si les renseignements ne sont pas disponibles dans un format utilisable, il est impossible de les gérer ».

Conclusion

Ce chapitre nous a permis une meilleure compréhension du concept de la performance sachant qu'elle est ambiguë et revêt plusieurs formes. D'où une grande controverse théorique et pratique c'est-à-dire par rapport aux définitions existantes et la méthodologie suivie dans son évaluations.

En effet, pour évaluer la performance de l'entreprise, les dirigeants peuvent faire appel à des outils et des méthodologies multiples pour la mesurer avec des indicateurs et des ratios. C'est bien l'objet du prochain chapitre.

CHAPITRE 03 :

CALCUL DES COÛTS

ET PERFORMANCE

AU NIVEAU DE

CEVITAL

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Dans le chapitre précédent, nous avons vu que l'évaluation de la performance et de ses indicateurs dans une entreprise industrielle est liée au résultat. Elle est mesurée différemment selon le contexte. Dans ce dernier chapitre, nous allons d'abord présenter l'entreprise d'accueil « *CEVITAL* » en vue de connaître ses différents services et les composantes de la direction générale.

Pour mieux mener notre travail, nous allons ensuite essayer de calculer les coûts de cette entreprise par deux méthodes (coût complet et ABC) à partir des données que nous avons restituées en nous basant sur les travaux antérieurs (mémoires) de master. La comparaison de ces deux méthodes est nécessaire pour chercher les pistes de réduction des coûts pour évaluer et améliorer la performance de l'entreprise Cevital.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil « *CEVITAL* »

CEVITAL est une Société par Actions au capital privé 113 milliards de DA, créée en mai 1998. Elle est implanté à l'extrême-Est du port de Bejaia. Elle est l'un des fleurons de l'industrie agroalimentaire en Algérie qui est constituée de plusieurs unités de production équipées de la dernière technologie et poursuit son développement par divers projets en cours de réalisation. Son expansion et son développement durent 5 dernières, font d'elle un important pourvoyeur d'emplois et de richesses.

CEVITAL agro-alimentaire est passé de 500 salariés en 1999 à 4300 salariés en 2012.

1-1 Localisation géographique :

CEVITAL est situé à l'arrière port de Bejaia à 200 ML du quai : Ce terrain à l'origine marécageux et inconstructible a été récupéré en partie d'une décharge publique, viabilisé avec la dernière technologie de consolidation des sols par le système de colonnes ballastées (337 KM de colonnes ballastées de 18 ML chacune ont été réalisées) ainsi qu'une partie à gagner sur la mer.

• A Bejaia :

Elle a entrepris la construction des installations suivantes :

- Raffinerie Huile
- Margarinerie

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

- Raffinerie de sucre

- **A El kseur :**

Une unité de production de jus de fruits << COJEK >> a été rachetée par le groupe *CEVITAL* dans le cadre de la privatisation des entreprises publiques algériennes en novembre 2006.

Un immense plan d'investissement a été consenti visant à moderniser l'outil de production de jus de fruits << COJEK >> .

Sa capacité de production est de 14 400 T par an.

- **A Tizi Ouzou (Agouni Gueghrane) :**

Au cœur du massif montagneux du Djurdjura qui culmine à plus de 2 300 mètres, l'unité d'Eau Minérale << L'alla Khadîdja>> a été inaugurée en juin 2007.

1-2 Les différentes activités de *CEVITAL*

Le complexe Agro-alimentaire est composé de plusieurs unités de production :

- Huiles Végétales ;
- Margarinerie et graisses Végétales ;
- Sucre blanc ;
- Sucre liquide ;
- Boissons ;
- **Huiles Végétales**

Les huiles de table sont connues sous les appellations suivantes :

-Fleurial^{plus} : 100% tournesol sans cholestérol, riche en vitamine (A, B, C).

-Elio et Fridor : ce sont des huiles 100% végétales sans cholesterol, contiennent de la vitamine E.

Elles sont issues essentiellement de la graine de tournesol, Soja et de Palme,

Conditionnées dans des bouteilles de diverses contenances allant (1 à 5 litres), après qu'elles aient subi plusieurs étapes de raffinage et d'analyse.

-Capacité de production : 570 000 tonnes/an

-Part du marché national :70%

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

-Exportations vers le Maghreb et le moyen orient,en projet pour l'Europe.

- **Margarinerie et graisses végétales**

CEVITAL, produit une gamme variée de margarine riche en vitamines A,D,E certaines margarines sont destinées à la consommation directe telle que **Mâtina, Rania, Beurre,**

Gourmant et **Fleurial**, d'autres sont spécialement produites pour les besoins de la pâtisserie moderne ou traditionnelles l'exemple de **la Parisienne et Medina**

« **Smen** ».

Sa capacité de production est de 180 000 tonnes/an. Sa part du marché national est de 30% sachant qu'elle exporte une partie de cette production vers l'Europe, le Maghreb et Moyen-Orient.

- **Sucre Blanc**

Il est issu du raffinage du sucre roux de canne riche en saccharose. Le sucre raffiné est conditionné dans des sachets de 50Kg et aussi commercialisé en morceau dans des boites d'1Kg.

CEVITAL produit aussi du sucre liquide pour les besoins de l'industrie agro-alimentaire et plus précisément pour les producteurs des besoins gazeux

-Entrée en production 2^{ème} semestre 2009.

-Capacité de production : 650 000 tonnes/an avec extension à 1 800 000 tonnes/an

-Part du marché national : 85%

-Exportations : 350 000 tonnes/an

- **Sucre liquide**

Capacité de production (matière sèche) :219 000 tonne/an.

- **Boissons**

Eau minérale, Jus de fruits, Sodas. L'eau minérale <<**L'alla Khadidja**>> depuis des siècles prend son origine dans les monts enneigés à plus de 2 300 mètres du Djurdjura qui culminent en s'infiltrant très lentement à travers la roche, elle se charge naturellement en minéraux essentiels à la vie(Calcium 53,Potassium 0.54,Magnésium

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

7,Sodium 5.5,Sulfate 7,Bicarbonate 162,...) tout en restant d'une légèreté Incomparable.

L'eau minérale << **Lalla Khadîdja**>> pure et naturelle est directement captée à la source au cœur du massif montagneux du Djurdjura.

-Lancement de la gamme d'eau minérale << **Lalla Khedidja**>> et de boissons gazeuses avec capacité de production de 3 000 000 bouteilles par jour.

-Réhabilitation de l'unité de production de jus de fruits << **El Kseur**>>.

➤ Ses clients

La satisfaction du client est la devise de l'entreprise. La raison de vivre de l'entreprise est de vendre.

Les clients de l'entreprise sont divers et variés :

-Représentants ;

-Grossistes ;

-Industriels ;

-Institutionnels et administrations ;

Ils sont pour la grande majorité des industriels de l'agroalimentaire et des distributeurs , ces derniers se chargent de l'approvisionnement de tous les points de vente ou qu'ils soient.

La devise de l'entreprise est de fabriquer des produits de qualité, *CEVITAL* donne une grande importance au contrôle de qualité de ses produits.

Cela s'est traduit par l'engagement de la direction dans le processus de certification ISO 22 000 version 2005.Toutes les unités de production disposent de laboratoires (micro biologie et contrôle de qualité) équipés d'outils d'analyse très performants.

1-3 L'organisme structurel et les différents services :

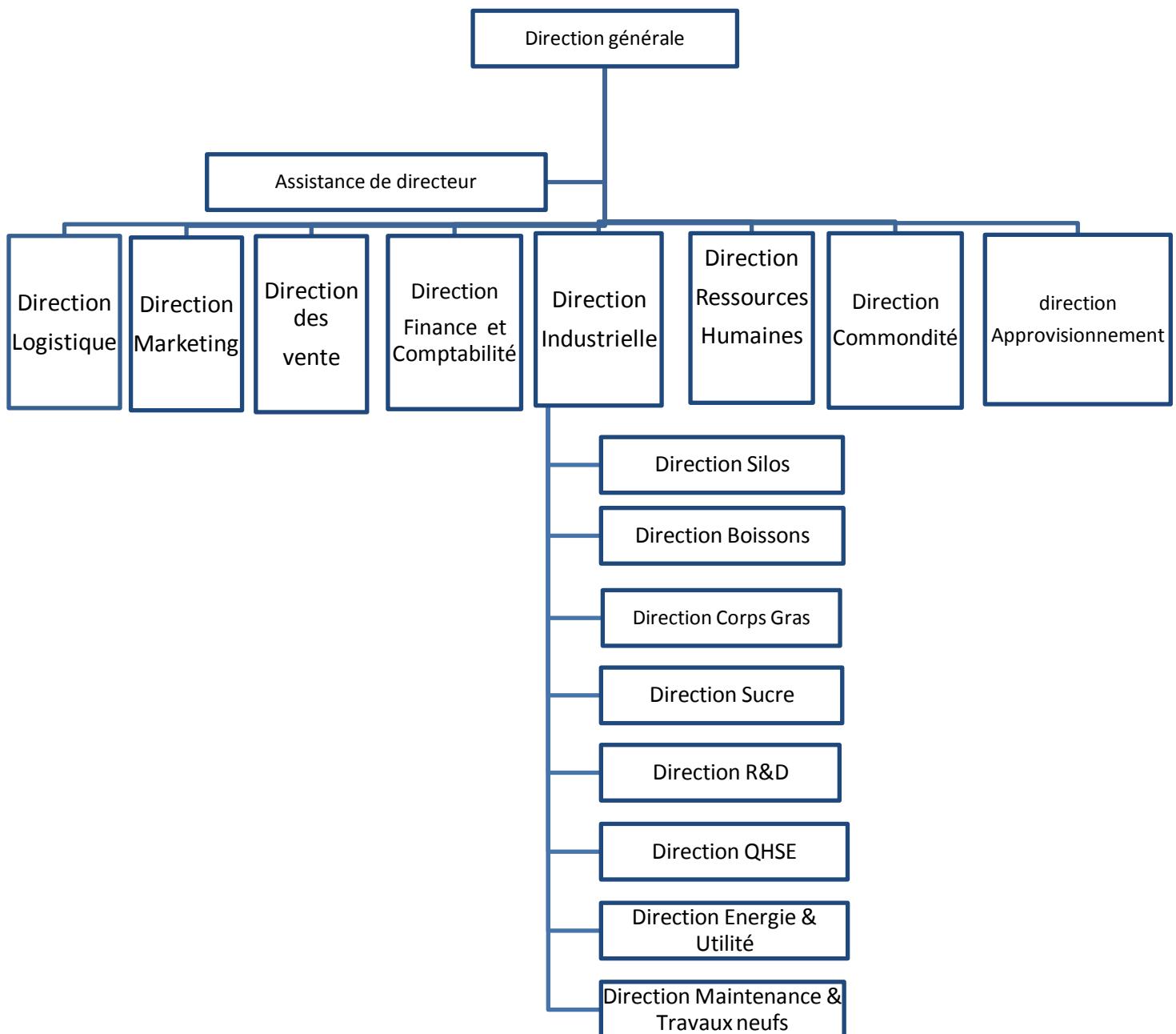
L'organisation mise en place consiste en la mobilisation des ressources humaines matérielles, et financières pour atteindre les objectifs demandés par le groupe.

1-3-1 La structure d'encadrement

La direction générale est composée d'un secrétariat et de 19 directions :

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Figure N 4 :Organisation générale de *CEVITAL* agro industrielles



Source :réalisé par nos soins à partir des documents de *CEVITAL*

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

- **Les différents services et composantes de la DG**
 - **La direction Approvisionnements**

Dans le cadre de la stratégie globale d'approvisionnement et des budgets alloués (investissement et fonctionnement).

Elle met en place les mécanismes permettant de satisfaire les besoins matière et services dans les meilleurs délais, avec la meilleure qualité et au moindre coût afin de permettre la réalisation des objectifs de production et de vente.

- **La direction Logistique**

Expédie les produit finis (sucre, huile, margarine, eau minérale...), qui consiste à charger les camions à livrer aux clients sur site et des dépôts logistique.

Assure et gère le transport de tous les produits finis, que ce soit en moyens propres (camions de *CEVITAL*), affrétés ou moyens de transport des clients.

Le service transport assure aussi l'alimentation des différentes unités de production en quelque matière premières.

Intrants et Packaging et le transport pour certaines filiales du groupe (MFG,SAMHA, NUMIDIS,...).

Gère les stocks de produits finis dans les différents dépôts locaux (Bejaïa et environs) et régionaux (Alger, Oran, Sétif,...).

- **La direction Marketing**

Pour atteindre les objectifs de l'entreprise, le Marketing *CEVITAL* pilote les marques et les gammes de produits. Son principal levier est la connaissance des consommateurs,

Leurs besoins, leurs usages, ainsi que la veille sur les marchés internationaux et sur la concurrence.

Les équipes marketing produisent des recommandations d'innovation, de rénovation, d'animation public-promotionnelle sur les marques et métiers *CEVITAL*. Ces recommandations, validées, sont mises en œuvre par des groupes de projets pluridisciplinaire(développement, industriel, approvisionnement, commercial, finance)

Coordonnés par le Marketing, jusqu'au lancement proprement dit et à son évaluation.

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

• La direction des ventes &Commerciale

Elle a en charge de commercialiser toutes les gammes des produits et le

Développement du fichier clients de l'entreprise, au moyen d'actions de détection ou de promotion de projets à base de hautes technologies.

En relation directe avec la clientèle, elle possède des qualités relationnelles pour susciter l'intérêt des prospects.

• La direction Système d'informations

Elle assure la mise en place des moyens des technologies de l'information nécessaires pour supporter et améliorer l'activité, la stratégie et la performance de l'entreprise.

Elle doit ainsi veiller à la cohérence des moyens informatiques et de communication mises à la disposition des utilisateurs, à leur mise à niveau, à leur maîtrise technique et à leur disponibilité et opérationnalité permanente et en toute sécurité.

Elle définit, également, dans le cadre des plans pluriannuels les évolutions nécessaires en fonction des objectifs de l'entreprise et des nouvelles technologies.

• La direction Industrielle

- Chargé de l'évolution industrielle des sites de production et définit, avec la direction générale, les objectifs et le budget de chaque sites.
- Analyse les dysfonctionnements sur chaque site (équipements, organisation...) et recherche les solutions techniques ou humaines pour améliorer en permanence la productivité, la qualité des produits et des conditions de travail.
- Anticipe les besoins en matériel et supervise leur achat (étude technique, tarif, installation...).
- Est responsable de la politique environnement et sécurité.
- Participe aux études de faisabilité des nouveaux produits.

• La direction des ressources humaines

- Définit et propose à la direction générale les principes de gestion ressources humaines en support avec les objectifs du business et en ligne avec la politique RH groupe.
- Assure un support administratif de qualité à l'ensemble du personnel de *CEVITAL FOOD*.
- Pilote les activités du social.
- Assiste la direction général ainsi que tous les managers sur tous les aspects de gestion ressources humaines, établit et maîtrise les procédures.
- Assure le recrutement.

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

- Chargé de la gestion des carrières, identifie les besoins en mobilité.
 - Gestion de la performance et des rémunérations.
 - Formation du personnel.
 - Assiste la direction générale et les managers dans les actions disciplinaires.
 - Participe avec la direction générale à l'élaboration de la politique de communication afin de développer l'adhésion du personnel aux objectifs fixés par l'organisation.
- **La direction des Commodités**

Coordonne les imports d'huiles brutes et de sucre roux pour assurer les approvisionnements des raffineries, en assurant un niveau adéquat des stocks. Elle coordonne l'export du sucre, et veille à la bonne exécution des contrats d'achat et de vente, en assurant la chaîne allant de l'arrivée des navires jusqu'au paiement des fournisseurs.

- **La direction des Silos**

- Elle décharge les matières premières vrac arrivées par navire ou camions vers les points de stockage.
- Elle stocke dans les conditions optimales les matières premières.
- Elle expédie et transfère vers les différents utilisateurs de ces produits dont l'alimentation de raffinerie de sucre et les futures unités de trituration.
- Elle entretient et maintient en état de services les installations des unités silos.

- **La direction des Boissons**

Le pôle Boissons et plastique comprend trois unités industrielles situées en dehors du site de Bejaia :

- Unité **Lalla Khedidja** domiciliée à Agouni-gueghrane(Wilaya de **TIZI OUZOU**) a pour vocation principale la production d'eau minérale et de boissons carbonatées à partir de la célèbre source de **Lalla Khedidja**.
 - Unité plastique, installé dans la même localité, assure la production des besoins en emballages pour les produits de Margarine et les Huiles et à terme des palettes, des étiquettes etc.
 - Unité COJEK, implantée dans la zone industrielle d'**EL KSEUR**, **Cojek** est une SPA filiale de **CEVITAL** et qui a pour vocation la transformation de fruits et légumes frais en Jus, Nectars et Conserves. Le groupe ambitionne d'être Leader dans cette activité après la mise en œuvre d'un important plan de développement.
-
- **La direction Corps Gras**

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Le pôle corps gras est constitué des unités de production suivantes: une raffinerie d'huile de 1800 T/J un conditionnement d'huile de 2200T/J, une margarinerie de 600T/J qui sont toutes opérationnelles. Sa mission principale est de raffiner et de conditionner les différentes huiles végétales, ainsi que la production de différents types de margarines et beurre. Tous ces produits sont destinés à la consommation, d'où sa préoccupation est de satisfaire le marché local et celui de l'export qualitativement et quantitativement.

- **La direction Pôle Sucre**

Le pôle sucre est constitué de 04 unités de production : une raffinerie de sucre solide 2000T/J, une raffinerie de sucre solide 3000T/J, une unité de sucre liquide 600T/J, et une unité de conditionnement de sucre 2000T/J qui était mise en service en mars 2010. Sa vocation est de produire du sucre solide et liquide dans le respect des normes de qualité, de la préservation du milieu naturel et de la sécurité des personnes. Ses produits sont destinés aux industriels et aux particuliers et ce pour le marché local et à l'export.

- **La direction QHSE**

- Met en place, maintient et améliore les différents systèmes de management et référentiels pour se conformer aux standards internationaux ;
- Veille au respect des exigences réglementaires produits, environnement et sécurité ;
- Garantit la sécurité du personnel et la pérennité des installations ;
- Contrôle, assure la qualité de tous les produits de *CEVITAL* et réponse aux exigences clients.

- **La direction Energie et Utilités**

C'est la **production et la distribution** pour les différentes unités, avec en prime une qualité propre à chaque processus : D'environ 450 m³/h d'eau (brute, osmoses, adoucie et ultra pure) ; de la vapeur **Ultra haute pression** 300T/H et **basse pression** 500T/H. De l'électricité **Haute Tension, Moyenne Tension et Basse Tension**, avec une capacité de 50 MW.

- **La direction Maintenance et travaux neufs**

- Met en place et intègre de nouveaux équipements industriels et procédés ;
- Planifie et assure la Maintenance pour l'ensemble des installations ;
- Gère et dépolis avec le Directeur Industriel et les Directeurs de Pôle les projets d'investissement relatifs aux lignes de production, bâtiments et énergie/utilité

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

(Depuis la définition du processus jusqu'à la mise en route de la ligne ou de l'atelier) ;

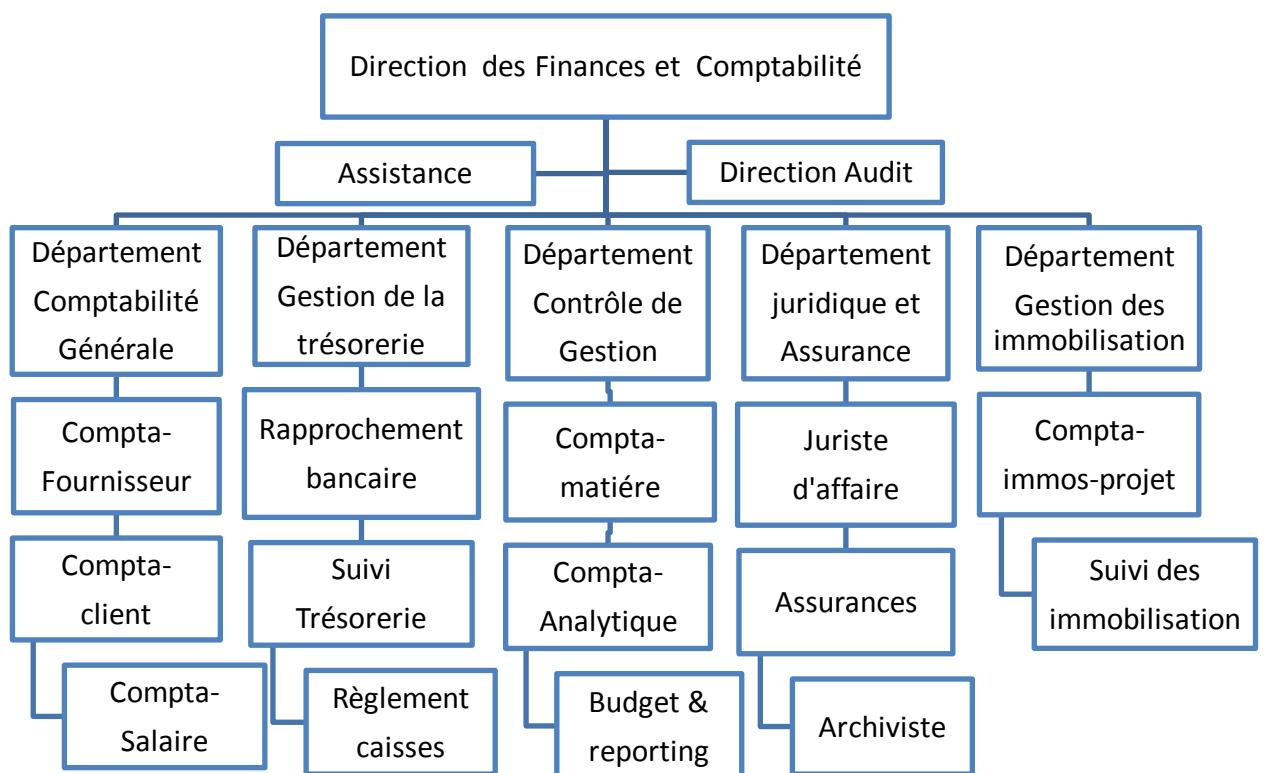
- Rédige les cahiers des charges en interne.
- Négocie avec les fournisseurs et les intervenants extérieurs.

- **La direction des Finances et Comptabilité**

- Préparer et mettre à jour les budgets ;
- Tenir la comptabilité et préparer les comptables et financiers selon les normes ;
- Pratiquer le contrôle de gestion ;
- Faire le reporting périodique ;

Son organigramme est présenté ci-dessous :

Figure N 5 : Organigramme de la Direction des Finance et Comptabilité de CEVITAL



Source : réalisé par nos soins à partir des documents de *CEVITAL*.

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Section 02 : la comptabilité analytique traditionnelle et la comptabilité par activité au sein de CEVITAL

Dans cette seconde section, nous allons présenter la méthode appliquée au sein de CEVITAL, et de calculer les résultats obtenus au cours du dernier trimestre de l'année 2017 sur l'huile ELIO, et nous allons essayer d'appliquer la méthode ABC sur le même produit au cours du mois d'octobre seulement, et de faire une comparaison entre les résultats obtenus par les deux méthodes.

2-1 La méthode utilisée par l'entreprise (méthode des sections homogènes)

Pour bien présenter le fonctionnement de la comptabilité analytique dans le cadre Des outils du contrôle de gestion, nous avons choisi le produit d'huile (ELIO un, deux et cinq litre). Pour expliquer la démarche de son système de comptabilité analytique, il faut connaître la chaîne de production de ce produit qui se résume comme suit :

- les approvisionnements (achats des huiles brutes SOJA, de T/SOL et autres matières consommation) ;
- la production :
 - ✓ Etape 01 : raffinage des huiles brutes (SOJA & T/SOL)
 - ✓ Etape 02 : conditionnement (produit de l'huile Elio)
- Distribution (ventes des produits finis)
- ❖ Les clés de répartition

Les clés de répartition sont les unités d'œuvre utilisées dans l'entreprise afin de répartir les charges des sections auxiliaires aux différentes sections principales pour y être imputée.

Les unités d'œuvre utilisées dans le calcul des coûts unitaires de l'unité d'œuvre sont comme suit :

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Approvisionnement → Tonne de matières achetées

Production → Volume de production en litre

Conditionnement → Unités produites

Distribution → 100Da/CA

Nous allons procéder au calcul des différents coûts à savoir le coût de production, coût de distribution et le coût de revient.

Le coût de production désigne le coût obtenu après les opérations de transformation des matières. Il comprend :

- Le coût des matières premières consommées valorisées au CUMP.
- Le coût de main d'œuvre direct
- Le coût indirect de fabrication imputable au produit obtenu.

D'une manière générale, on distingue deux coûts de production selon le stade de production qui sont :

- Le coût de production des produits intermédiaires.
- Le coût de production de produit finis.

Le coût de distribution : est constitué de l'ensemble des charges nécessairement à la diffusion et à la vente d'un produit ou d'un service (il regroupe la somme des frais liés aux livraisons des produits finis).

Le coût de revient d'un produit ou service est généralement la somme de tous les coûts relatifs à ce produit ou service, parvenu au stade final de la livraison aux clients.

$$\text{Coût de revient} = \text{coût des produits vendus} + \text{coût de distribution}$$

2-2 Le calcul du coût de production des produits semi fini (huile de SOJA et de T/SOL)

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Dans les tableaux suivant, les unités produites (**U**) sont en **Tonne (T)** et les unités monétaires (UM) sont en **Dinars (DA)**.

Tableau N°03 : Le coût de production direct du produit semi-fini << Huile de SOJA>>

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Elément	UM	Octobre			Novembre			Décembre		
		Q	Pu	M ^t	Q	Pu	M ^t	Q	Pu	M ^t
CHARGES DIRECTES										
Matière première										
Huile de Soja	Tonne	1,03	88129,72	90 773,61	1,03	89181 ,61	91 805,56	1,03	87152,96	89 767,96
Total matière première				90 773,61			91 805,56			89 767,96
Matières consommables										
Soude 45% Raffinerie	KG	10,22	41,18	420.86	8,68	8,68	394.85	10,14	37,61	381.36
Terre décolorante	KG	19,06	60,72	1157.32	20,41	20,41	1.243.38	21,61	60,78	1313.45
Acide citrique	KG	3,19	122,19	389.79	3,20	3,20	391.01	3,33	122,19	406.89
Acide sulfurique Utilités	KG	6,03	26,43	159.37	4,89	4,89	129.24	7,04	14,32	100.81
Kieselgur	KG	0,18	28,50	5.13	0,15	0,15	4.27	0,03	28,50	0.85
Polymère	KG	0,01	573,21	5.73	0,01	0,01	5.73	0,01	573,21	5.73
Biolen- CL Arhyd	KG	0,01	1084,06	10.84	0,01	0,01	10.84	0,01	1166,32	11.66
JSulfate d'alumine	KG	0,01	70,75	7.78	0,11	0,11	7.78	0,10	70,75	7.07
Total Consommables				2156.82			2187.10			2227.82
Energie										
Vapeur	T	0,24	334,46	80.72	0,30	298,24	89.47	0,30	290,42	87.13
Eau de process	M	1,09	114,71	125.03	1,16	114,80	133.17	1,28	116,47	149.08
Electricité	KWh	38,29	2,76	105.68	43,19	2,17	93.72	48,44	2,03	98.33
Sous Total				311.43			316.63			334.54
Autres charges directes										
Autres consommations (P. Recharge et autres)	DA			444.66			289.14			571.17
Frais de personnel	DA			545.77			613.26			596.97
Dotations aux amortissements	DA			315.61			315.61			315.61
Sous total				1306.04			1218.02			1483.75
Coût de production direct				94547.9			95527.04			93813.66

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Elément	UM	Octobre			Novembre			Décembre		
		Q	Pu	M ^t	Q	Pu	M ^t	Q	Pu	M ^t
Coût de production direct										
2) CHARGES INDIRECTES										
Autres Consommations	DA			229.35			301.02			314.47
Services extérieures	DA			63.27			246.50			98.53
Autres services extérieurs	DA			314.37			227.36			314.85
Frais de personnel	DA			150.21			127.34			113.13
Impôt et taxes	DA			108.52			191.10			100.94
Autres charges opérationnelles	DA			602.10			670.08			515.07
Frais financiers	DA			481.40			320.12			252.97
Dotation aux amortissements	DA			56.16			67.16			56.16
Total				2005.39			2250.68			1766.13
Coût de production/Tonne				96337.89			97563.86			95348.43
Coût de production/KG				96.43			97.56			95.44

Source : établi par nous-mêmes à partir des documents de CEVITAL

Commentaire

Après avoir déterminé les coûts de production du produit semi-finé « Huile de SOJA » au cours du dernier trimestre de l'année 2017, nous avons constaté une augmentation de 1.27% durant le mois de novembre qui est expliquée par une hausse de 1.15% du coût d'achat des matières premières et des matières consommées, et de 12.23% des charges indirectes. Et durant le mois de décembre, on a constaté une diminution de 2.17% du coût de production qui est causée par une baisse de 2.05% du coût d'achat des matières premières et des matières consommées et par une diminution de 21.53% des charges indirectes.

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°05 :Coût de production direct du produit semi fini « Huile de T/SOL »

Elément	UM	Octobre			Novembre			Décembre		
		Q	Pu	M ^t	Q	Pu	M ^t	Q	Pu	M ^t
CHARGE DIRECTES										
<u>Matières premières</u>										
Huile de T/SOL	Tonne	1.02	91494.10	93323.98	1.02	91744.81	93579.71	1.02	90642.17	92455.01
Total Matières premières				93323.98			93579.71			92455.01
<u>Matières consommables</u>										
Soude 45% Raffinerie										
Terre décolorante	KG	6.39	41.18	236.14	9.65	45.49	438.98	9.45	37.61	355.41
Acide citrique	KG	5.98	60.72	363.11	7.69	60.92	468.47	5.32	60.78	323.35
Acide sulfurique utilisés	KG	0.98	122.19	119.75	1.14	122.19	139.29	0.75	122.19	91.64
Kieselgur	KG	1.64	26.43	43.35	2.71	26.43	71.63	2.21	14.32	31.65
Polymère	KG	0.12	28.50	3.42	0.10	28.50	2.85	0.12	28.50	3.42
Biolen- CL Arhyd	KG	0.01	573.21	5.73	0.01	573.21	5.73	0.01	573.21	5.73
Sulfate d'alumine	KG	0.03	1084.06	32.52	0.02	1084.06	21.68	0.02	1166.32	23.33
	KG	0.11	70.75	7.78	0.10	70.75	7.07	0.14	70.75	9.91
Total Consommables				811.8			1155.7			844.44
<u>Energie</u>										
Vapeur	T	0.12	334.46	40.14	0.12	289.24	34.71	0.11	290.42	31.95
Eau de process	M3	0.89	114.71	102.09	0.89	114.80	102.17	0.80	116.47	93.18
Electricité	KWh	47.2	2.76	130.30	53.89	2.17	116.94	49.06	2.03	99.60

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Sous Total				272.53			253.82			224.73
<u>Autre charges directes</u>										
Autres consommation (P.)	DA			104.66			289.14			99.17
Recharges et autres										
Frais de personnel	DA			505.77			513.26			516.97
Dotation aux amortissements	DA			315.61			315.61			315.61
Sous total				926.04			1118.02			931.75
Coût de production direct				95334.35			96107.25			94455.93

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°06 :Coût de production total du produit demi fini « Huile de T/SOL »

Elément	UM	Octobre			Novembre			Décembre		
		Q	Pu	M ^t	Q	Pu	M ^t	Q	Pu	M ^t
Coût de production direct										
CHARGES INDIRECTES										
Autres Consommations	DA			109.35			201.02			114.47
Services extérieures	DA			63.27			176.60			98.53
Autres services extérieurs	DA			114.37			127.36			114.85
Frais de personnel	DA			120.21			127.34			113.13
Impôt et taxes	DA			99.52			191.10			99.94
Autres charges opérationnelles	DA			102.10			170.08			115.07
Frais financiers	DA			111.40			120.12			112.97
Dotation aux amortissements	DA			56.16			67.16			56.16
Total				776.38			1180.68			825.13
Coût de production/tonne				9625.44			97487.09			95351.89
Coût de production/KG				96.25			97.49			95.35

Source : réaliser par nous-même à partir des documents de CEVITAL

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Commentaire :

Après la détermination du coût de production du produit semi-fini T/SOL au cours du dernier trimestre de l'année 2017, on a constaté qu'il ya une croissance de 1.29% durant le mois de novembre, cela est due à l'augmentation du coût d'achat des matières premières et des matières consommés de 0.71%, et à l'augmentation des charges indirectes de 52.10%. Et une baisse de 2.20% durant le mois de décembre en raison d'une diminution de 1.65% du coût d'achat des matières premières et des matières consommés, et de 30.11% des charges indirectes.

Avant de passer au calcul du coût de revient des produits fini ELIO, on doit expliquer comment l'entreprise a utilisé ses matières première pour obtenir ce produit durant le dernier trimestre de l'année passée.

Pour la production d'un litre d'ELIO, l'entreprise consomme, d'un mois à un autre, des quantités variables des produits semi-fini déjà raffiné qui sont le SOJA et le T/SOL, comme l'explique le tableau ci-dessous :

Tableau N°07 : La consommation des produits semi-fini pour la production de l'huile <<ELIO>>

Désignation	Octobre	Novembre	Décembre
SOJA	72%	64%	81%
T/SOL	28%	36%	19%
Total	100%	100%	100%

Source : établi par nos soins sur la base des documents de CEVITAL

Durant ce trimestre, nous avons remarqué des variations au niveau des consommations des produits semi-fini. Plus la consommation du T/SOL est élevée, plus celle de SOJA est en baisse. Cette variation peut être expliquée par la variation des prix d'achat ou bien celle des coûts de production ou bien les quantités des matières disponibles en stock.

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

2-2 Le calcul du coût de revient des produits finis (ELIO 1L, 2L, 5L)

Nous allons calculer le coût de revient du produit fini **ELIO (1L, 2L, 5L)** (Unités : **bouteilles 1L, 2L et bidons de 5L, UM : DA**)

2-2-1 Coût de revient de l'huile ELIO 1L

Avant de calculer le cout de revient de produit fini ELIO, il est nécessaire de calculer d'abord son coût de production.

A- Le calcul du coût de production du ELIO 1L

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°08 : Coût de production direct du produit fini ELIO 1L

désignation	UM	Octobre	Novembre	Décembre
<u>Produits intermédiaires</u>				
Produit semi fini huile soja	UN	63.97	56.90	71.15
Produit semi fini huile t/sol	UN	24.36	32.55	16.36
Sous total		88.33	89.45	87.51
<u>Emballage et consommables</u>				
Préforme 1L 25Grs SF	UN	4.14	4.06	4.30
Bouchons 1L SF	UN	1.27	1.26	1.24
Etiquettes ELIO 1soja/tournesol (paquet)	UN KG	0.35 0.07	0.35 0.08	0.35 0.07
Film étirable neutre palette	KG	0.40	0.50	0.49
Film themoretractable 500/60fardeau	KG	0.01	0.01	0.01
Medalub/chainlub	KG	0.07	0.09	0.08
Colle chaude (HM)	UN	0.59	0.59	0.59
Palette neuves	UN	0.15	0.15	0.15
Intercalaires neuves en fibres de bois				
Sous total		7.05	7.09	7.29
<u>Energie</u>				
Electricité	KW	0.10	0.12	0.17
Eau osmosee	M3	0.01	0.00	0.01
Sous total		0.11	0.13	0.18
<u>Charges d'exploitation directes</u>				
Autres consommations	DA	0.19	0.14	0.02
Personnel directe	DA	0.78	0.02	1.01
Dotation aux amortissements	DA	0.35	0.35	0.35
Sous total		1.32	1.52	1.38
Coût de production direct		96.82	98.19	96.36

Source : réalisé par nos soins à partir

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N° 09 : Coût de production total du produit fini ELIO 1L

Désignation	UM	Octobre	Novembre	Décembre
Coût de production direct		96.82	98.19	96.36
Charges indirectes				
Autres consommations	DA	0.05	0.09	0.22
Services extérieurs	DA	0.44	0.32	0.35
Services extérieurs	DA	0.26	0.37	0.53
Frais de personnel	DA	1.05	1.18	1.11
Impôts et taxes	DA	0.02	0.03	0.02
Autres charges opérationnelles	DA	0.07	0.12	0.08
Frais financier	DA	0.05	0.16	0.19
Dotations aux amortissements	DA	0.25	0.31	0.28
Coût de production indirect		2.21	2.59	2.77
Coût de production total/unité		99.02	100.78	99.13

Source : réalisé par nos soins à partir des documents de CEVITAL

Commentaire :

Après avoir calculé le coût de production du produit semi-fini ELIO 1L, nous avons remarqué une augmentation de 1.76DA/L durant le mois de novembre, suite à une augmentation effectuée au niveau de la production des semi-fini Soja et T/Sol. Durant le mois de décembre, nous avons constaté une diminution de 1.65DA/L à cause de la baisse du coût de production des semi-fini SOJA et T/SOL.

B- Le calcul le coût de revient de ELIO 1L

Tableau N°10 : coût de revient de ELIO 1L

Désignation	octobre	novembre	Décembre
Coût de production	99.02	100.78	99.13
Charges de distribution	2.96	3.41	4.23
Coût de revient	101.98	104.19	103.36

Source : établie par nos même à partir des documents de CEVITAL

C- Le calcul du résultat analytique du ELIO 1L.

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°11 : Le résultat analytique du ELIO 1L

Désignation	Octobre	Novembre	Décembre
Prix de vente	114	114	114
Coût de revient	101.98	104.19	103.36
Résultat analytique	12.06	9.91	10.64

Source : établie par nos même a partir des documents de CEVITAL.

Durant le mois de novembre le produit ELIO 1L a réalisé un résultat moins important qui est expliqué par le coût de production élevé durant ce mois.

2-2-2 Coût de revient ELIO 2L.

Pour calculer le coût de revient de l'huile ELIO 2L, nous allons suivre les mêmes étapes que le produit précédent.

A- Le calcul du coût de production de l'ELIO 2 L.

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°12 : Coût de production direct du produit fini ELIO 2L.

Désignation	UM	Octobre	Novembre	Décembre
<u>Produits Intermédiaires</u>				
Produit semi fini huile soja	UN	127.94	113.81	142.30
Produit semi fini huile t/sol	UN	48.71	65.09	32.72
Sous total		176.66	178.90	175.02
<u>Emballages et consommables</u>				
Préforme 1L 25Grs SF	UN	7.60	7.40	7.45
Bouchons 1L SF	UN	1.80	1.80	1.77
Etiquettes ELIO1soja/tournesol (paquet)	KG	0.13	0.14	0.14
	KG	0.86	0.92	0.93
Film étirable neutre palette	UN	0.46	0.47	0.48
Film themoretractable 500/60fardeau	KG	0.02	0.02	0.02
Medalub/chainlub	KG	0.02	0.03	0.02
Colle chaude (HM)	UN	1.11	1.11	1.11
Palette neuves	UN	0.29	0.29	0.29
Intercalaires neuves en fibres de bois				
Sous total		12.29	12.18	12.23
<u>Energie</u>				
Electricité	KW	0.17	0.19	0.20
Eau osmoss	M3	0.02	0.01	0.01
Sous total		0.20	0.20	0.22
<u>Charges d'exploitation directes</u>				
Autres consommations	DA	0.38	0.29	0.05
Personnel direct	DA	1.54	2.03	1.99
Dotations aux amortissements	DA	0.70	0.70	0.70
Sous total		2.62	3.01	2.73
Coût de production direct		191.77	194.30	190.19

Source : réalisé par nos même a partir des documents de CEVITAL

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°13 : Coût de production total du produit fini ELIO 2L

Désignation	UM	Octobre	Novembre	Décembre
Coût de production direct		191.77	194.30	190.19
Charges indirectes				
Autres consommations	DA	0.11	0.17	0.43
Services extérieurs	DA	0.87	0.64	0.69
Services extérieurs	DA	0.51	0.74	1.06
Frais de personnel	DA	2.08	2.33	2.19
Impôts et taxes	DA	0.05	2.06	0.03
Autres charges opérationnelles	DA	0.14	0.20	0.15
Frais financier	DA	0.11	0.32	0.37
Dotations aux amortissements	DA	0.50	0.62	0.55
Coût de production indirect		4.37	5.08	5.48
Coût de production/Unité		196.14	199.38	195.67

Source : réalisé par nos soins même a partir des documents de CEVITAL

D'après le calcul du coût de production du produit semi-fini Elio 2L, nous avons constaté une croissance de 3.24DA/L durant le mois de novembre à cause d'une augmentation effectuée au niveau de la production des semi-fini Soja et T/Sol, et durant le mois de décembre, nous avons constaté une baisse de 3.71DA/L qui peut être expliqué par la diminution du coût de production des semi fini SOJA et T/SOL.

B- Le calcul du coût de revient du ELIO 2L.

Tableau N°14 : Coût de revient ELIO 2L

Désignation	Octobre	Novembre	Décembre
Coût de production	196.14	199.38	195.67
Charges de distribution	5.89	6.79	8.43
Coût de revient	202.03	206.17	204.1

Source : réalisé par nos soins même a partir des documents de CEVITAL.

C- Le calcul du résultat analytique du ELIO 2L

Tableau N°15 : Le résultat analytique du ELIO 2L

Désignation	Octobre	Novembre	Décembre
Prix de vente	226	226	226
Coût de revient	202.3	206.017	204.1
Résultat analytique	23.97	19.83	21.9

Source : réalisé par nos soins même à partir des documents de CEVITAL

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Le produit Elio 2L à réaliser un résultat moins important durant le mois de novembre qui peut être expliqué par le coût de production plus élevé durant ce mois.

2-2-3 Coût de revient de ELIO 5L

Avant de calculer aussi de revient de ce produit, il faut calculer tout d'abord son coût de production.

A- Le calcul du coût de production de l'huile ELIO 5L

Tableau N°16 : Coût de production direct du produit fini ELIO 5L.

Désignation	UM	Octobre	Novembre	Décembre
Produits intermédiaires				
Produit semi fini soja	UN	319.86	284.52	335.76
Produit semi fini t/sol	UN	162.73	162.73	81.80
Sous total		441.46	447.25	437.56
Emballages et consommables				
Préforme 5L 86Grs SF	UN	12.02	12.48	12.74
Poignée 5L jaune SF	UN	1.45	1.52	1.50
Bouchons 5L SF	UN	0.99	1.03	1.03
Film étirable neutre	KG	0.41	0.42	0.43
Film themoretractables840/60	KG	2.02	1.97	2.02
Etiquettes ELIO 5soja/tournesol(en bobine)	UN	0.89	0.93	0.89
Medalub/chainlub	KG	0.03	0.03	0.04
Colle chaude (HM)	UN	2.94	2.94	2.94
Palette neuves	UN	1.16	1.16	1.16
Intercalaires neuves en fibres de bois				
Sous total		21.95	22.55	22.80
Energie				
Electricité	KW	0.41	0.55	0.53
Eau osmose	M3	0.02	0.03	0.04
Sous total		0.43	0.58	0.57
Charges d'exploitation directes				
Autres consommations	DA	1.83	1.87	1.34
Personnel directe	DA	3.53	3.46	4.29
Dotation aux amortissements	DA	1.57	1.57	1.57
Sous total		6.93	6.90	7.20
Coût de production direct		470.95	477.28	468.13

Source : réalisé par nos soins même à partir des documents de CEVITAL

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°17 : Coût de production total de produit final ELIO 5L.

Désignation	UM	Octobre	Novembre	Décembre
Coût de production direct		470.95	477.28	468.13
Charges indirectes				
Autres consommations	DA	0.25	0.74	0.53
Services extérieurs	DA	1.59	2.59	1.60
Services extérieurs	DA	1.61	1.64	3.29
Frais de personnel	DA	4.56	5.57	5.11
Impôts et taxes	DA	0.26	0.16	0.25
Autres charges opérationnelles	DA	0.25	0.37	0.30
Frais financier	DA	1.39	0.61	0.45
Dotations aux amortissements	DA	1.03	1.13	1.11
Sous total		10.94	12.81	12.65
Coût de production indirect		10.94	12.81	12.65
Coût de production total/tonne		481.89	490.09	480.78

Source : réalisé par nos soins même à partir des documents de CEVITAL

D'après le calcul du coût de production du produit semi-fini Elio 5L, nous avons constaté une hausse de 8.2DA/L durant le mois de novembre à cause d'une augmentation effectuée au niveau de la production des semi-fini Soja et T/Sol, et une baisse de 9.31DA/L qui peut être expliquée par la diminution du coût de production des semi fini SOJA et T/SOL.

B- Le calcul du coût de revient du ELIO 5L.

Tableau N°18 : Coût de revient ELIO 5L

Désignation	Octobre	Novembre	Décembre
Coût de production	481.89	490.09	480.78
Charges de distribution	15.35	16.86	20.96
Coût de revient	497.24	506.95	501.74

Source : réalisé par nos soins même à partir des documents de CEVITAL

C- Le calcul du résultat analytique de l'ELIO 5 L

Tableau N°19 : Le résultat analytique du ELIO 5L

Désignation	Octobre	Novembre	Décembre
Prix de vente	556	556	556
Coût de revient	497.24	506.95	501.75
Résultat analytique	58.76	49.05	54.26

Source : réalisé par nos soins même à partir des documents de CEVITAL

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Dans le tableau, nous allons constater que le résultat est plus élevé durant le mois d'octobre, et cela due à la diminution des charges de distribution durant le mois

2-3 La méthode à base d'activité(ABC)

La méthode ABC va constituer un retour aux coûts complets traditionnels mais sur de nouvelles bases assurant mieux la pertinence des coûts.

Elle repose sur le découpage de l'entreprise en activités. Elle exige donc de procéder à l'analyse des activités. Cette analyse est généralement réalisée par le moyen d'entretiens avec tous les responsables de l'entreprise afin d'identifier le portefeuille d'activités de chaque centre de responsabilité.

L'analyse des activités sera complétée par l'identification pour chacune d'entre elles de l'inducteur de coût qui va remplacé l'unité d'œuvre traditionnelle et qui va servir de moyen de répartition des charges indirectes sur les produits.

Après avoir calculé les résultats analytiques des produits finis (ELIO 1L 2L 5L) par la méthode traditionnelle utilisée par *CEVITAL*, nous avons décidé d'appliquer la méthode ABC sur les mêmes produits au cours du mois d'octobre seulement, et de faire la comparaison entre ces deux méthodes.

- **L'application de la méthode ABC au sein de *CEVITAL***

Le produit fini se compose de deux produits semi-fini (SOJA et T/SOL), donc avant de passer au calcul du coût de produit fini ELIO par la méthode ABC il faut d'abord calculer le coût de production de ses composants.

2-3-1 Le calcul du coût de production des produits semi-finis (huiles se SOJA et T/SOL)

Le calcul du coût de production des semi fini passe par cinq étapes

2-3-1-1 Identification des activités des produits semi- fini

Les activités d'une entreprise sont recensées à l'aide d'entretiens avec le personnel et la réalisation de la présentation organique de cette dernière, comme *CEVITAL* n'utilise pas la méthode ABC, nous étions obligées de créer de façon arbitraire ces activité :

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°20 :Identification des activités

Centre	Activités
Administration	-Assurer les tâches administratives -Gestion du personnel
Approvisionnement	-Achat des matières première. -Contrôle des matières premières -Gérer les stocks
Production	-Raffinage des huiles -Stockage des huiles -Ordonnancement
Maintenance	-Réglage des machines -Nettoyages des machines

Source : établi par nos soins.

2-3-1-2 Affictation des ressources aux différentes activités

Après avoir recensé les activités de l'entreprise, il faut encore valoriser les activités de manière à déterminer le coût des inducteurs. La valorisation des activités consiste à rechercher les éléments de coût constitutifs de ces derniers. Celle-ci peut effectuer par la répartition des charges indirectes entre les activités de chaque direction .

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°21 :Affectation des ressources

Centre	Activité	Ressources	Coût total de l'inducteur
Administration	-Assurer les tâches administratives -Gestion du personnel	7 144 305.42 8 731 930.08	15 876 236.50
Approvisionnement	-Achat des matières première. -Contrôle des matières premières -Gérer les stocks	4 445 346.22 5 080 395.68 3 175 247.30	12 700 989.20
Production	-Raffinage des huiles -Stockage des huiles -Ordonnancement	11 430 890.28 6 350 494.60 7 620 593.52	25 401 978.40
Maintenance	-Réglage des machines -Nettoyages des machines	5 239 158.05 4 286 583.86	9 525 741.90
Total		63 504 946.00	63 504 946.00

Source :établi par nos soins.

Les quantités produits des produits semi fini durant le mois d'octobre

SOJA =27 627,41 Tonnes

T/SOL=10 434,60 Tonnes

Charge indirectes des produits semi-finis=Q*PU

Charge indirectes des produits semi-finis=(27 627,41*2 005,39)+(10 434,60*776,38)

$$=63\ 504\ 946$$

La répartition de ces charges, nous l'avons fait à partir des clés de répartition personnelle(des suppositions)

Donc avant passer à la troisième étape, plusieurs données vont nous guider à poursuivre cette dernière.

Sachant que pour la production d'une tonne de SOJA nécessite une consommation de 1,03 l'huile SOJA et la production d'une tonne de T/SOL nécessite une consomation de 1,02 de l'huile T/SOL.

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Les Quantités consommées des matières premières pour le raffinage des semi-finis sont :

$$\begin{aligned}\text{Consommation de l'huile SOJA} &= \text{Quantité produite de SOJA} * 1,03 \\ &= 27\ 627,41 * 1,03 \\ &= \mathbf{28\ 456,23}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Consommation de l'huile T/SOL} &= \text{Quantité produite de T/SOL} * 1,02 \\ &= 10\ 434,60 * 1,02 \\ &= \mathbf{10\ 643,29}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{La consommation des matière premières} &= 28\ 456,23 + 10\ 643,29 \\ &= \mathbf{39\ 099,52}\end{aligned}$$

2-3-1-3 Choix d'inducteurs et détermination de leurs volumes

La démarche de valorisation des activités permet de recenser les inducteurs de coût potentiel. Donc dans cette étape il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux la consommation des ressources, les caractéristiques des inducteurs de coût sont détaillées dans le tableau suivant

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°22 :Les inducteurs de coût

Centres	Activités	Inducteur	Volume d'inducteur
Administration	-Assurer les tâches administratives	Nombre de références composants.	2
	-Gestion du personnel	Nombre de références composantes.	2
Approvisionnement	-Achat des matières première.	Quantités des matières achetées.	39 099.52T
	-Contrôle des matières premières	Nombre de modèles .	2
	-Gérer les stocks	Nombre de modèles.	2
Production	-Raffinage des huiles	Quantités de matière consommées	39 099.52T
	-Stockage des huiles	Volume de production	39 099.52T
	-Ordonnancement	Nombre de modèles	2
Maintenance	-Réglage des machines	Nombre des machines	8
	-Nettoyages des machines	Nombre de modèles	2

Source :établi par nos soins.

Nombre de références composantes : le nombre de matière premières utilisées pour la production des produits(huile SOJA et huile T/SOL).

Nombre de machine :le nombre de fois que les deux produit semi-finis passent pour le raffinage(un semi fini par 4 machine).

Quantité de matières achetées =quantité de matières consommées .

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

2-3-1-4 Regroupement des activités par inducteurs

Cette tâche consiste à croiser les différentes activités aux inducteurs de coût relevés par l'analyse.(**UM :DA**).

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°23 : Regroupement des activités par inducteurs

Inducteurs	Nombre de référence composants	Quantités des matière achetées	Nombre de modèles	Quantité des matière consommées	Volume de production	Nombre de machines
Activités						
-Assurer les tâches administratives	7 144 306.42					
-Gestion du personnel	8 731 930.08					
-Achat des matières premières		4 445 346.22				
-Contrôle des matières premières			5 080 395.68			
-Gérer les stocks			3 175 247.30			
-Raffinage des huiles				11 430 890.28		
-Stockage des huiles					6 350 494.60	
-Ordonnancement			7 620 593.52			
-Réglage des machines						52 391 158.05
-Nettoyage des machines			4 286 583.86			
Assiettes frais	15 876 236.50	4 445 346.22	20 162 820.36	11 430 890.28	6 350 494.60	52 391 158.05
Nombre d'inducteur	2	39 099.52	2	39 099.52	38 062.01	8
Coût unitaire d'inducteur	7 938 118.25	113.69	10 081 410.18	292.35	166.85	654 894.76

Source :établi par nos soins.

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

2-3-1-5 Affectation des coûts des activités aux coûts des produits

Après avoir déterminé le coût unitaire de chaque inducteur, il semble nécessaire de donner le coût de production de chaque produit

Tableau N°24 :Affectation des coûts des activités aux coûts des produits semi-finis

Désignation	SOJA			T/SOL		
	Q	P	M	Q	P	M
Coût de production directe.	27 627.41	94 332.51	2 606 162 930	10 434.60	95 469.06	996 181 453.5
-Nombre de références composants.	1	7 938 118.25	7 938 118.25	1	7 938 118.25	7 938 118.25
-Quantités des matières achetées.	28 456.23	113.69	9 374 448.79	10 643.29	113.69	1 210 035.64
-Nombre de modèles.	1	10 081 410.18	10 081 410.18	1	10 081 410.18	10 081 410.18
-Quantités de matières consommées.	28 456.23	292.35	8 319 178.84	10 643.29	292.35	3 111 565.83
-Volume de production	27 627.41	166.85	4 609 631.69	10 434.60	166.85	1 741 013.01
-Nombre de machine.	4	654 894.76	2 619 459.04	4	654 894.76	2 619 459.04
Coût indirecte de production			42 942 246.79			26 701 721.95
Coût de production total /tonne	27 627.41	95886.84	2 649 105 177	10 434.60	98 028.01	1 022 883 175
Coût de production total/kg		95.88			98.02	
Coût de production total/l		88.45			89.89	

Source :établissement par nos soins.

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Dans ce tableau, nous avons remarqué que le coût de production des semi-finis déterminé par la méthode ABC, est différent à celui de la méthode utilisée par l'entreprise (la méthode traditionnelle)

2-4 Le calcul du coût de production des produits finis (ELIO 1L 2L 5L)

Pour déterminer le coût de production des produits finis par la méthode ABC nous devons suivre les mêmes étapes que la détermination du coût de production des semi-finis.

2-4-1 Identification des activités des produits finis

Les centres d'analyse et les activités de l'entreprise sont définis comme suit :

Tableau N°25 :Identification des activités

Centre	Activités
Administration	-Assurer les tâches administratives -Gestion du personnel
Production	-Raffinage des huiles -Stockage des huiles -Ordonnancement
Maintenance	-Réglage des machines -Nettoyage des machine
Conditionnement	-Finition et emballage -Remplissage des huiles
Distribution	-Réaliser et livres les commandes -Facturation

Source : établis par nos soins.

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

2-4-2 Affectation des ressources aux activités

Après avoir identifié les activités de l'entreprise pour la production des produits finis, nous passerons à la deuxième étape qui est l'affectation des ressources aux différentes activités comme le présente le tableau ci-après :

Tableau N°26 :Affectation des ressources aux activités

Centre	Activités	Ressources	Coût total de l'activités
Administration	-Assurer les tâches administratives -Gestion du personnel	3 914 414.99 4 785 189.21	8 699 604.20
Production	-Raffinage des huiles -Stockage des huiles -Ordonnancement	10 359 771.89 8 056 696.13 4 606 151.52	23 022 619.54
Maintenance	-Réglage des machines -Nettoyage des machine	4 418 975.76 4 785 189.22	9 204 164.98
Conditionnement	-Finition et emballage -Remplissage des huiles	5 631 549.22 4 606 151.53	10 237 700.75
Distribution	-Réaliser et livres les commandes -Facturation	16 617 953.03 13 598 726.5	30 216 679.53
Total		81 380 769.00	81 380 769.00

Source :établi par nos soins.

Les quantités produites des produits finis durant le mois d'octobre

Elio 1L= **5 835 250 unités**

Elio 2L= **4 349 250 unités**

Elio 5L= **4 522 728 unités**

Charges indirectes des produits finis=Q*PU

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

$$\begin{aligned} \text{Charges indirectes des produits finis} &= (5\ 835\ 250 * 2,21) + (4\ 349\ 250 * 4,37) + \\ &\quad (4\ 522\ 728 * 10,94) \\ &= \mathbf{81\ 380\ 769} \end{aligned}$$

La répartition de ces charges, nous l'avons fait à partir des clés de répartition personnelle (des suppositions)

2-4-5 Choix d'inducteurs et détermination de leurs volumes

Après l'affectation des ressources aux différentes activités, il est nécessaire de déterminer le facteur responsable de la variation des coûts qui est l'inducteur.

Avant de déterminer les volumes des inducteurs, il est nécessaire de passer par quelques calculs tels que les quantités produites et vendus des produits finis.

Tableau N°27 :Les quantités produites et vendues des produits finis

Désignation	Production de mois d'octobre				Quantités vendues
	Unités	Litres	Kg	Tonnes	
Elio 1L	5 835 250	5 835 250	5 351 507.70	5351.50	5 278 158
Elio 2L	4 349 250	8 698 500	7 977 394.35	7 977.39	4 365 028
Elio 5L	4 522 728	22 613 640	20 738 96924	20 738.96	3 516 247
Total	14 707 228	37 147 390	29 251 871.29	34 067.85	131 594 433

Source : établi par nos soins.

Sachant que :

$$1L = \mathbf{0.9171kg}, 1\ Tonne = \mathbf{1000kg}$$

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°28 : Choix d'inducteurs et détermination de leurs volumes

Centre	Actinités	Inducteurs	Volume d'inducteur
Administration	-Assurer les tâches administratives -Gestion du personnel	-Nombre de référence -Nombre de référence	6 6
Production	-Raffinage des huiles -Stockage des huiles -Ordonnancement	-Quantités des semi-finis consommées -Volume de production -Volume de production	371 473 390L 34 067.85T 34 067.85T
Maintenance	-Réglage des machines -Nettoyage des machine	-Nombre de machines -Nombre de modèles	27 3
Conditionnement	-Finition et emballage -Remplissage des huiles	-Unité produites -Temps de remplissage	14 707 228U 283.07 H
Distribution	-Réaliser et livres les commandes -Facturation	-Quantités vendues -Quantités vendus	13 159 433U 13 159 433U

Source :établi par nos soins.

Temps de remplissage

1 minute pour 1200 bouteilles de 1 litre

1 minute pour 880 bouteilles de 2 litre

1 minute pour 630 bouteilles de 5 litre.

Nombre de références composantes : nombre de semi-finis consommé

Nombre de machine :le nombre de fois que les trois produits finis passent par le conditionnement(un produit fini passe par 9 machines)

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

2-4-4 Regroupement des activités par inducteurs :

Après avoir choisi les inducteurs et déterminer leurs valeurs, nous devons regrouper les activités selon leurs inducteurs(**UM :DA**)

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Tableau N°29 :Regroupement des activités par inducteurs

Inducteur	Nombre de Référence	Quantités des semi fini	Volume de production	Nombre de machines	Nombre de modèles	Unités Produites	Temps de remplissage	Quantités vendus
Activités								
-Assurer les tâches administratives	3914414.99							
-Gestion du personnel	4785189.21							
-Raffinage des huiles		10359771.89						
Stockage des huiles			8056696.13					
Ordonnancement			4606151.52					
Réglage des machines				4418975.76				
Nettoyage des machine					4785189.22			
-Finition et emballage						5631549.22		
Remplissage des huiles							4606151.53	
-Réaliser et livre les commandes								16617953.03
-Facturation								13598726.5
Assiette frais	8699604.20	10359771.89	12662847.7	4418975.76	4785189.22	5631549.22	4606151.53	30216679.53
Nbr d'inducteur	6	37147390	34067.85	27	3	14707228	283.07	13159433
Ct de l'inducteur	1449934.03	0.29	371.69	163665.77	1595063.07	0.38	16272.13	2.30

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Avant de passer à la cinquième et la dernière étape qui est l'affectation des coûts des activités aux coûts des produits, nous devons d'abord calculer le coût de production direct des produits finis par la méthode ABC.

Tableau N°30 : Quantités consommées des semi-finis pour la production des produits finis

Désignation	SOJA	T/SOL
ELIO	72%	28%

Désignation	Unité	SOJA	T/SOL
ELIO 1L	L	4201380	1633870
ELIO 2L	L	6262920	2435580
ELIO 5L	L	16281820.8	6331819.2
TOTAL	L	26746120.8	10401269.2

Source: établi par nos soins.

Tableau N°31 : Coût de production direct des produits finis(ABC)

Désignation	1L			2L			5L		
	Q	PU	Mt	Q	PU	Mt	Q	PU	Mt
Matière première Consommée									
SOJA	4201380	88.45	371612061	6262920	88.45	553955274	16281820.8	88.45	1440127050
T/SOL	1633870	89.89	146868574.3	2435580	89.89	218934286.2	6331819.2	89.89	569167227.9
Autre consommation						65717167.7			132561157.7
Coût de production	5835250	97.33	567963555.3	4349250	192.82	838606727.7	4522728	473.58	2141855436

Source : établi par nos soins .

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Autre consommation pour ELIO 1L=(7.05+0.11+1.32)*5 835 250=49 482 920

Autre consommation pour ELIO 2L=(12.29+0.20+2.62)*4 349 250=65 717 167.5

Autre consommation pour ELIO 5L=(21.95+0.43+6.93)*4 522 728=132 561 157.7

2-4-5 Affectation des coûts des activités aux coûts des produits

Après avoir déterminé le coût unitaire de chaque inducteur, nous passons au calcul du coût de production de chaque produit.

Tableau N°32 :Affectation des coûts des activités aux coûts des produits finis

Désignation	1L			2L			5L		
	Q	PU	Mt	Q	PU	Mt	Q	PU	Mt
Coût de production direct	5835250	97.33	567944882.5	4349250	192.82	838622385	4522728	473.58	2141873526
-Nombre de référence	2	1449934.03	2899868.06	2	1449934.03	2899868.06	2	1449934.03	2899868.06
-Quantités des semi-fini	5835250	0.29	1692222.5	4349250	0.29	1261282.5	4522728	0.29	1311591.12
-Volume de production	5351.50	71.69	1989099.03	7977.39	371.69	2965116.09	20738.96	371.69	7708464.04
-Nombre de machine	9	163665.77	1472991.93	9	163665.77	1472991.93	9	163665.77	1472991.93
-Nombre de madèles	1	1595063.07	1595063.07	1	1595063.07	1595063.07	1	1595063.07	1595063.07
-Unité produite	5835250	0.38	2217395	4349250	0.38	1652715	4522728	0.38	1718636.641
-Temps de remplissage	81.05	16272.13	1318856.14	82.37	16272.13	1340335.35	119.65	16272.13	9469660.36
-Quantité vendues	5278158	2.30	12139763.4	4365028	2.30	10039564.4	3516247	2.30	8087368.1
Coût de production indirect			25325259.13			23226936.4			26740943.32
Coût de production	5835250	101.67	593270141.6	4349250	198.16	861849321.4	4522728	479.49	2168614469

Source :établi par nos soins

CHAPITRE 03 : CALCUL DES COÛTS ET PERFORMANCE AU NIVEAU DE CEVITAL

Analyse et conclusion

Dans notre cas pratique, la mesure et l'amélioration de la performance de cette entreprise est réduite à l'analyse des coûts, plus exactement à la maîtrise et à la réduction des coûts c'est à dire l'entreprise Cevital est performante lorsqu'elle arrive à maîtriser et à réduire ses coûts.

La réduction des coûts s'effectue par une meilleure traçabilité des coûts grâce à la méthode ABC notamment par le choix d'indicateur de coût plus adéquat qui permet d'imputer et d'affecter les différentes charges et ressources aux différentes activités de l'entreprise, qui sont par la suite affecter aux différents produits.

La méthode ABC permet de calculer les différents coûts et leurs comparaison aux prévisions permet, à son tour, à l'entreprise de dégager et de calculer les différents écarts. Ces derniers sont considérés comme des indicateurs de mesure de la performance. Ainsi, l'analyse de ces écarts par la recherche des causes et la mise en place des actions correctives améliore la performance de l'entreprise. Donc, la méthode ABC améliore indirectement la performance de l'entreprise.

Aussi, la méthode ABC permet de définir et de dégager des indices de performance, par activité, très utiles pour juger du bon fonctionnement général de l'entreprise et de la réalisation des objectifs fixés. D'où, la possibilité de cerner les coûts cachés pour améliorer la rentabilité et mieux percevoir les coûts consommés par chaque activité.

CONCLUSION

GÉNÉRALE

CONCLUSION GÉNÉRALE

Toute entreprise, quel que soit sa taille, a pour objectif principal l'évaluation de sa performance par des critères qualitatifs ou quantitatifs, donc cette performance est relative à la vision de l'entreprise et à sa stratégie.

Comme elle a été développée tout au long de ce travail et particulièrement dans les deux derniers chapitres, l'évaluation de la performance d'une entreprise passe d'abord par la compréhension du concept qui est un élément plus important pour l'entreprise, et qui intègre les différentes dimensions pour la définir et différents indicateurs de mesure.

L'application d'une méthode d'évaluation de la performance propre à l'entreprise, sachant la performance peut être mesurée de différentes manières et par plusieurs outils, permet d'améliorer la performance de toutes les équipes de travail et de leurs membres.

En dépit de tous les efforts déployés au cours des dernières années, le concept de la performance est difficile à cerner en science de gestion. A travers notre étude d'évaluation de la performance, nous pouvons récapituler que la performance peut être mesurée à l'aide de plusieurs indicateurs ; à savoir l'analyse et calcul des coûts au niveau de l'entreprise CEVITAL.

Cependant, l'entreprise CEVITAL ne valorise pas son système de calcul des coûts à travers la mesure de la performance et les méthodes qu'elle utilise se limitent à déterminer les coûts et les résultats détaillés. Ceci nous a poussé lors de notre cas pratique à proposer une analyse comparative approfondie de ces méthodes. En effet, la mise en place de la méthode à base d'activité au niveau de CEVITAL permet une analyse pertinente et de piloter les coûts par activité. Elle permet, aussi, de décortiquer la provenance des coûts, leur objectif est d'évaluer la performance réalisée pour chacune des activités de l'entreprise, et de manière fine les coûts indirects des produits.

CONCLUSION GÉNÉRALE

A travers ces résultats, nous pouvons affirmer l'importance des différents indicateurs et outils d'évaluation dans l'étude de la performance d'une entreprise et aussi nous affirmons que l'entreprise CEVITAL est performante.

BIBLIOGRAPHIE

Bibliographies

Ouvrage :

- A.KHEMAKHEM. <<la dynamique du contrôle de gestion>>.2^{ème} édition DUNOD. 1976.
- ALAZARD Glaude et SEPARI Sabine, << Contrôle de gestion : manuel et application>>, DUNOD, Paris, 2010.
- Béatrice et Francis Grand Guillot, <<l'essentiel de contrôle de gestion de gestion>>, 10éme édition, Extenso, 2018.
- Gérard MELYON, Philippe RAIMBOURG << comptabilité analytique >>, 3éme édition.
- Claude Alazard, <<contrôle de gestion>>, DCG11 édition : DUNOD, pp 362-363.
- DUBRULLE.L et JOURDAIN.D, <<comptabilité de gestion>>, édition DUNOD, 2007.
- Gualino- Joly << contrôle de gestion et pilotage de la performance>>, 2éme édition, 2004, paris.
- MEZIANE, N & LOURDI, 2005.
- Zineb ISSOR <<La performance de l'entreprise>>2017/2n°17.
- FERNANDEZ Alain << Les nouveaux tableaux de bord des managers>>, 5éme édition EYROLLES, 2011.
- Jack Forget, gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris, France, 2005.
- Hervé HUTIN, toute la finance de l'entreprise, édition d'organisation, Paris, France, 2002.
- Abdelhamid el GADI<<Audit et contrôle de gestion>>.
- NISSEN Wilfried et CHANTAU Anne ; <<tableaux de bord et le businesses plan>>, édition des chambres de commerce et industrie de Wallonie, 2005.
- KAPLAN Robert, NOTRON David P. <<le tableau de bord prospectif>>, édition d'organisation, paris, 2003.

- MARSAL.C&D.TRAVAILE (2005) <<le système d'information de pilotage, les tableaux de bord>>, cahier un FARD n°1060901 septembre 2006.
- AUTISSIER.D. & V.DE LAYE(2008) << Mesure la performance du système d'information>>, édition d'organisation groupe Eyrolles, 2008.

Sites internet :

- [http:// www. Rees-France.com](http://www.Rees-France.com).
- UNT.UNICE.FR. html leçon 02 <<La notion de coût>>.

Revues et articles :

- Institute of management account (IMA) : statement on management accounting, Publisher by IMA USA, 2008.
- La commission la FNEP (fonction national, entreprise et performance) : << comment accroître la performance par meilleur management>>, revue Pangloss n°35 mai 2005.
- Laboratoire d'information et des systèmes de traitement de l'information et de la connaissance de l'université de Savoie en France (<http://www.listic-univ-savoie.fr/projet/texte/annexes/glossary.htm>).
- Sahut & JEAN MICHEL J.SLANTZ ; La création de la valeur et performance financière dans le Telecom. La revue du financière ; 2003.
- G.HAMEL et CK, Michal Porter (www.CREG.ac-versailles.fr/spip?Article282.

Table des matières

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste de figures

Introduction générale	1
------------------------------------	----------

Chapitre 01 : calcul et analyse des coûts

Section 01 : calcul des coûts	3
1-1 Définition des coûts	3
1-1-1 Caractéristiques générales	3
a- Le champ d'application	3
b- Le moment de calcul	4
c- Le contenu	4
1-1-2 limites à la notion des coûts	4
a- le coût ne doit pas être considéré comme un ensemble homogène	4
b- le coût n'est pas de valeur	4
1-2 Typologie des coûts	5
1-2-1 coûts variables et coûts fixes	5
a- Les coûts variables ou opérationnels	5
b- Les coûts fixes ou charges de structure	5
1-2-2 coût direct et indirect	5
1-3 les différentes méthodes de calcules des coûts	6
1-3-1 la méthode des coûts partiels	7
a- La méthode du coût variable	7
b- La méthode des coûts directs	8
c- La méthode des coûts spécifique	9
d- La méthode de calcul des coûts complets	10

e-	Les coûts standards et coût préétablis	13
f-	L'imputation rationnelle des charges fixes	15
g-	Le coût marginal	17
	Section 02 : Analyse des coûts décision et pilotage	18
2-1	La comptabilité de gestion révisée	18
2-2	Objectifs de la comptabilité de gestion	20
2-3	La comptabilité de gestion comme outil de pilotage	21
2-3-1	la comptabilité de gestion pour la comptabilité financières	22
2-3-2	La comptabilité de gestion pour le reporting	23
	Chapitre 02 : Outil d'évaluation de la performance	
	Section 01 : Généralité sur la performance	24
1-1	Définition et objectif de la performance	24
1-1-1	définition de la performance	24
1-1-2	Les objectif de la mesure de la performance	27
1-2	Typologie de la performance	28
1-2-1	La performance financière	28
1-2-2	La performance économique	28
1-2-3	La performance organisationnelle	29
1-2-4	la performance humaine	29
1-3	la notion de mesure d'indicateur de la performance	29
1-3-1	la notion de mesure de la performance	29
1-3-1-1	Les axes de mesure de la performance	30
1-3-1-2	Les conditions pour réaliser une mesure de performance efficace	31
1-3-2	La notion d'indicateur de la performance	32
1-3-2-1	Définition d'indicateur	32
1-3-2-2	Les différents types d'indicateur de performance	33
1-3-2-3	Les critères d'indicateur	34

Section 02 : Outils d'évaluation de la performance	35
2-1 La gestion budgétaire	36
2-1-1 l'importance de la gestion budgétaire	36
2-1-2 Les centres de responsabilité	37
2-1-2-1 Définition	37
2-1-2-2 Les différents centres de responsabilité	37
2-2 Le tableau de bord	39
2-2-1 définition de tableau de bord	39
2-2-2 Le rôle de tableau de bord	39
2-2-3 Classification des tableaux de bord	42
2-2-3-1 Les tableaux de bord financiers	42
2-2-3-2 Les tableaux de bord opérationnels	43
2-2-3-3 Les tableaux de bord prospectifs	43
2-3 Le système d'information	44
2-3-1 Définition	44
2-3-2 Le rôle de système d'information dans le pilotage par les tableaux de bord	45

Chapitre 03 : Calcul des coûts et performance au niveau de Cevital

Section 01 :Présentation de l'entreprise <i>CEVITAL</i>	47
1-1 Localisation géographique	47
1-2 Les différentes activités de cevital	48
1-3 L'organisme structurel et les différents services	50
1-3-1 la structure d'encadrement	50

Section 02 : La comptabilité analytique traditionnelle et la comptabilité par activités au sein de CEVITAL	57
2-1 La méthode utilisé par l'entreprise (Méthode des sections homogène)	57
2-2 Le calcul du coût de production des produits semi fini (Huile de SOJA et de T/SOL)	58
2-2-1 Coût de revient de l'huile ELIO 1L	66
2-2-2 Coût de revient de l'huile ELIO 2L	69
2-2-3 Coût de revient de l'huile ELIO 5L	72
2-3 La méthode à base d'activité (ABC)	74
2-3-1 Le calcul du coût de production des produits semi finis (huile de SOJA et T/SOL)	74
2-3-1-1 Identification des activités des produits semi finis	74
2-3-1-2 Affectation des ressources aux différentes activités	75
2-3-1-3 Choix d'indicateurs et détermination de leurs volumes	77
2-3-1-4 Regroupement des activités par indicateurs	79
2-3-1-5 Affectation des coûts des activités aux coûts des produits	81
2-4 Le calcul du coût de production des produits fini (ELIO 1L, 2L, 5L)	82
2-4-1 Identification des activités des produits finis	82
2-4-2 Affectation des ressources aux activités	83
2-4-3 Choix d'indicateurs et détermination de leurs volumes	84
2-4-4 Regroupement des activités par inducteurs	86
2-4-5 Affectation des coûts des activités aux coûts des produits	89
Conclusion Générale	91
Bibliographie	
Annexes	

Résumé :

Ce travail met en évidence l'importance du calcul et de l'analyse des coûts dans le contrôle de gestion d'une entreprise c'est-à-dire dans la prise de décision à travers l'ensemble des aspects de la comptabilité de gestion et ses méthodes. Notre démarche consiste, ainsi, à présenter la performance et ses outils d'évaluation en expliquant les éléments qui la déterminent. La performance est une notion de réalisation des objectifs d'une manière efficace et efficiente afin de mesurer et d'évaluer la performance présente et future de l'entreprise Cevital.

En effet, cette entreprise utilise la méthode des coûts complets et la méthode ABC pour la détermination de ses différents coûts. Ces deux méthodes reposent sur la décomposition du coût de revient et permettent la recherche des pistes de réduction des coûts pour assurer une meilleure performance.

Les mots clés : la comptabilité de gestion, calcul des coûts, la performance, la méthode ABC, coût, indicateur.

Summary :

This work highlights the importance of the calculation and analysis of costs in the management control of a company, that is to say in decision-making through all aspects of management accounting. and its methods. Our approach therefore consists in presenting performance and its assessment tools, explaining the elements that determine it. Performance is a notion of achieving objectives in an effective and efficient manner in order to measure and evaluate the present and future performance of the Cevital company.

Indeed, this company uses the full cost method and the ABC method to determine its various costs. These two methods are based on the breakdown of the production cost and allow the search for cost reduction avenues to ensure better performance.

The key words: management accounting, cost calculation, performance, ABC method, cost, indicator.