

Université ABDERRAHMANE MIRA Bejaia

**Faculté des Sciences Economiques, Commerciales des Sciences de
Gestion**

Département des Sciences Financières et Comptabilité



Mémoire de Fin de Cycle

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences
Financières et Comptabilité**

Option : Comptabilité et Audit

Thème

**L'importance de la méthode des coûts complets pour la
performance de l'entreprise *CEVITAL***

Réalisé par :

- SIHALI Rosa
- TAMAUCHE Tinhinane

Encadré par :

M. MEROUDJ Mohammed Ali

Session : juin 2024

Remerciements

Nous tenons à remercier Dieu tout puissant de nous avoir donné la volonté et la patience pour accomplir ce modeste travail.

Nous remercions et remercions a notre promoteur Mr MEROUDJ Mohamed Ali pour ses conseils et orientations.

Nos remercions s'adressent également à l'ensemble du personnel de la direction finance et comptabilité de l'entreprise CEVITAL. De manière exceptionnelle, Mr MERAD Zakaria qui nous a été d'une aide très précieuse durant toute la durée de notre stage au sein de l'entreprise.

Aussi, nous remercions tous ce qui a ont contribué à ce travail de près ou de loin, notamment nos familles qui ont été nos sources d'encouragements et tous nos amis pour leurs soutiens.

Dédicace

Je dédie humblement ce travail

À

Mes chers parents qui ont tant sacrifié pour m'éduquer et m'aider à réussir. Leur précieux conseil, encouragements et soutiens m'ont permis d'atteindre ce stade final de mes études. Que Dieu veille sur eux et les protège.

Mes sœurs, symboles de complémentarité, et à mes chers frères, qui ont toujours été à mes côtés et m'ont soutenu jusqu'au bout.

À ma famille petite et grande.

À ma chère copine et binôme Tinhinane, avec qui j'ai partagé de belles années d'études.

A tous mes amis.

À vous, mon promoteur et mon encadreur au sein de l'entreprise, pour votre aide précieuse.

À tous ceux que je connais et que j'aime,

Que ce travail soit l'accomplissement de vos vœux les plus chers.

Merci d'être toujours là pour moi.

Rosa

Dédicace

Je dédie ce modeste travail

A mes chers parents ;

A mes chers frères ;

À ma chère copine et binôme Rosa ;

Mes dédicaces sont également adressées à tous les membres de ma famille, tous mes amis et toutes les personnes ayant contribué de près ou de loin à la réalisation de ce modeste travail.

Tinhinane

Liste des tableaux

Tableau 1 : Comparaison entre performance interne et performance externe.....	41
Tableau 2 : La répartition des charges indirectes	69
Tableau 3 : Calcul de coût d'achat de la MP pour le fournisseur n°1	70
Tableau 4 : Calcul de coût d'achat de la MP pour le fournisseur n°2	71
Tableau 5 : Fiche de stock de la MP (Unité : DA)	73
Tableau 6 : Coût de production du produit semi-fini « Huile raffiné intermédiaire » (Unité : DA).....	74
Tableau 7 : Fiche de stock de produit semi fini (Unité : DA).....	75
Tableau 8 : Calcul du coût de production du produit fini « Huile Elio 1L » (Unité : DA)	75
Tableau 10 : Fiche de stock de produit fini (Unité : DA)	77
Tableau 11 : le coût de revient du produit fini « Huile Elio 1l » (Unité : DA).....	77
Tableau 12 : Le résultat analytique (Unité : DA)	78

Liste des figures

Figure 1: Les différentes méthodes du système des coûts complets.....	6
Figure 2: Le principe de la méthode des sections homogènes	8
Figure 3: Principe de base de la méthode ABC	12
Figure 4: Calcul des écarts de coût préétabli.....	23
Figure 5: Le triangle de la performance	36
Figure 6: Les sources de performance	37
Figure 7 : Les axes de mesure de la performance.....	43
Figure 8 : Organigramme général de CEVITAL FOOD	62
Figure 9 : La clé de répartition.....	68

Liste des abréviations

ABC: Activity Based Costing

AR : Activité Réelle

AP : Activité Prévue rapportée à la production réelle

CA : Chiffre d'Affaires

CAM – I : Consortium of Advanced Management – International

CC : Coût Complet

CR : Coût Réel

CRUO : Coût Réel d'Unité d'Œuvre

CS(V) : Coût Standard d'Unité d'Œuvre

CSUO : Coût standard d'Unité d'Œuvre

CPUO : Coût Préétabli des Unités d'Œuvre

C_T : Coût Total

CUMP : Coût Unitaire Moyen Pondéré

DA : Dinar Algérien

E : Ecart

EBE : Excédent Brut d'Exploitation

ET : Ecart Total

EG : Ecart Global

E/Q : Ecart sur Quantité

E/T : Ecart sur Temps

E/TH : Ecart sur Taux Horaire

E/P : Ecart sur Prix

E/V : Ecart sur Volume de Production

FIFO : First In First Out

KG : Kilo Gramme

LIFO : Last In First Out

L : Litre

MP : Matière Premier

P : Prix

PCG : Plan Comptable Général

PDM : Part de Marché

PDR : Pièce De Rechange

PF : Produit Fini

PSF : Produit Semi-Fini

QTS : Quantité Totales

RA : Résultat Analytique

SI : Stock Initial

TC : Coût Cible ou Target Costing

T : Tonne

UOR : Unités d'Œuvre Réelle

UOP : Unités d'Œuvre Préétabli

USD : Dollar

Sommaire

Remerciements et Dédicaces

Liste des Illustrations

Liste des Abréviations

Introduction Générale	1
Chapitre I : Le système de calcul des coûts par la méthode des coûts complets.	
Introduction	4
Section 01 : Les concepts fondamentaux de la méthode des coûts complets	5
Section 02 : La démarche de calcul des coûts complets	14
Section 03 : Les avantages et les limites de la méthode des coûts complets	26
Conclusion	31
Chapitre II : Notions sur la performance d'une entreprise.	
Introduction	33
Section 01 : Généralités sur la performance	34
Section 02 : Les mesures et les indicateurs de performance	41
Conclusion	53
Chapitre III : Etude de cas au sien de CEVITAL.	
Introduction	55
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil Cevital Agro-industrie	56
Section 02 : Elaboration de la méthode des coûts complets au sein de L'entreprise CEVITAL	68
Conclusion	82
Conclusion Générale.....	84
Bibliographie	87
Annexes	91
Table des matières	99
Résumé.....	103

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise est une entité pluridisciplinaire qui se caractérise par sa fonction de production, son but est d'atteindre l'efficacité maximale afin de minimiser les coûts et de réaliser des profits.

Dans un environnement économique en constante évolution, les entreprises sont confrontées à des défis majeurs pour maintenir leur compétitivité et assurer leur pérennité. La maîtrise des coûts et l'optimisation des performances sont des enjeux stratégiques qui nécessitent des outils d'analyse performants. Parmi ces outils, la méthode des coûts complets se distingue comme un élément crucial pour une gestion efficace de l'activité et pour une prise de décision éclairée.

En effet, la méthode des coûts complets permet de mieux comprendre la structure des coûts, de fixer des prix plus compétitifs, de prendre des décisions stratégiques et d'optimiser l'allocation des ressources. En adoptant cette méthode, les entreprises peuvent accroître leurs rentabilités, renforcer leurs compétitivités et améliorer leurs performances.

Au-delà de son apport dans la maîtrise des coûts, la méthode des coûts complets joue un rôle déterminant dans l'amélioration continue de la performance de l'entreprise. En fournissant une analyse précise du coût de revient, elle permet une meilleure gestion des ressources financières et une optimisation des processus de production.

Au vu de la pertinence et l'utilité de la méthode des coûts complets pour la performance des entreprises, nous avons intitulé notre recherche « l'importance de la méthode des coûts complets pour la performance de l'entreprise ».

Pour mener à bien notre travail : nous allons répondre à la question principale suivante :

- **Quelle est l'importance de l'utilisation de la méthode des coûts complets pour la performance de l'entreprise CEVITAL ?**

Cette problématique nous amène à poser d'autres questions secondaires :

- Quelle sont les étapes de la mise en œuvre de la méthode des coûts complets ?
- comment peut-elle contribuer à l'amélioration de la performance de l'entreprise ?

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

Hypothèse N°1 : une utilisation efficace de la méthode des coûts complets améliore la performance d'une entreprise.

Hypothèse N°2 : la méthode des coûts complets permet de mieux comprendre la structure des coûts de l'entreprise cevital.

L'objectif de notre recherche :

Notre recherche vise à exposer les fondements théoriques du calcul des coûts complets, ainsi que les notions de performance, et à analyser la méthode des coûts complets employée au sein de CEVITAL en appuyant sur son importance pour la performance de l'entreprise.

Le plan de notre recherche :

Pour atteindre l'objectif de notre recherche, nous avons opté pour le plan qui suit :

Le premier chapitre intitulé « Le système de calcul des coûts par la méthode des coûts complets », où nous allons présenter des concepts fondamentaux sur la méthode des coûts complets, la démarche de calcul des coûts complets et les intérêts et limites de cette méthode.

Le deuxième chapitre intitulé « notions sur la performance » qui est consacré à avoir des connaissances sur la performance, ses mesures, ses indicateurs et son lien avec la méthode des coûts complets.

Le troisième chapitre intitulé « étude de cas au sein de CEVITAL » concerne la présentation de l'organisme d'accueil CEVITAL et une étude quantitative sur l'élaboration de la méthode des coûts complets au sein de l'entreprise et une étude qualitative simplifiée sur l'importance de la méthode des coûts complets sur sa performance.

Chapitre I
Le système de calcul
des coûts par la
méthode des coûts
complets

Introduction

La méthode des coûts complets est une approche de calcul des coûts qui prend en compte tous les coûts associés à la production d'un bien ou d'un service, y compris les coûts direct et indirect elle vise à attribuer de manière exhaustive les coûts à chaque unité produite, ce qui permet aux entreprises de mieux comprendre leur rentabilité et de prendre des décisions éclairées de matière de prix et de production.

Dans ce chapitre, nous allons présenter les concepts fondamentaux de la méthode des coûts complets en premier lieu, en seconde lieu on va exposer la démarche de son calcul et en troisième lieu nous allons présenter les avantages et limites de chaque méthode de calcul des coûts complets.

Section 01 : les concepts fondamentaux de la méthode des coûts complets

La méthode des coûts complets est très ancienne puisque nous en retrouvons des exemples à partir du XVI^e siècle. (Burlaud & Simon, 1993, p. 11)

Cette méthode permet de déterminer le coût de revient d'un produit vendu. Elle se compose de : la méthode des sections homogène, la méthode de coût préétabli (standard), la méthode ABC (Activity Based Costing) et la méthode du coût cibles.

Dans cette première section, nous allons présenter quelques concepts concernant les quatre méthodes de calcul des coûts complets.

1.1 Le coût complet

Le coût complet représente le coût constitué par la totalité des charges qui peut lui être apportées par tout traitement analytique approprié : affectation, répartition, imputation. (Gérard & Kévin, 2013, p. 24)

Ce coût prend en compte la somme de tous les coûts liés à la fabrication jusqu'à la vente d'un produit, il permet de fixer un prix de vente et de comparer les coûts d'une période à ceux d'une autre période.

1.2 Objectifs de la méthode des coûts complets

La méthode des coûts complets est traditionnellement la méthode de référence de la comptabilité analytique. Différentes raisons peuvent expliquer cette position : (Gérard & Kévin, 2013, p. 24)

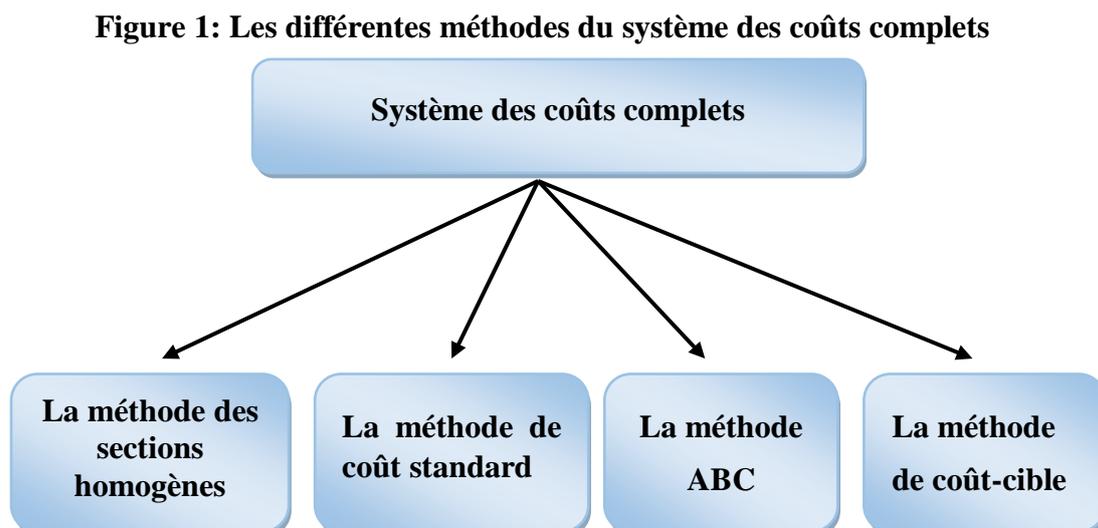
- _ Elle est la méthode de base des plans comptables antérieurs au plan comptable générale (PCG) 1999 ;
- _ Elle doit être employée pour l'évaluation de certain poste d'actif (stocks, immobilisations fabriquées par l'entreprise pour son propre compte) ;
- _ Elle est parfaitement adaptée aux industries puisqu'elle repose sur un découpage de l'activité de transformation en étapes éventuellement séparées par des stocks ;

- _ Elle peut être utilisée également par les entreprises de services pour l'évaluation des études et travaux en cours ;
- _ Elle est retenue en cas de travail, sur devis, de pièces unitaires ou de travaux spéciaux, ainsi que dans le cas d'établissement d'un tarif dont seuls quelques articles ont des prix fixés par la concurrence ;
- _ Elle est enfin utilisée pour la justification de données comptables soumises à l'appréciation du réviseur ou du commissaire aux comptes, ainsi que pour la comparaison des résultats d'activités inter-entreprises.

Cette méthode permet de dégager avec sécurité (mais non sans certaines approximations ou incertitudes) des résultats analytiques d'exploitation élémentaires ou globaux dont la somme sera égale au résultat déterminé par la comptabilité générale compte tenu des différences d'incorporation éventuelles.

1.3 Les différentes méthodes du système des coûts complets

Il existe plusieurs méthodes pour mettre en œuvre un système de coûts complets dans une entreprise.



Source : réalisée par nos soins à partir des données précédentes.

1.3.1 La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse

La méthode des sections homogènes, également appelée méthode des centres d'analyse, est une méthode de calcul du coût complet d'un produit, elle vise à distinguer entre les coûts directs affectables et des coûts indirects repartis et imputés à travers d'un processus de répartition et de déversement, afin d'évaluer précisément le coût total et de prendre des décisions managériales éclairées.

1.3.1.1 Définition :

La méthode des sections homogènes peut être définie comme une entité comptable dont l'activité est mesurable par une unité de mesure appelée unité d'œuvre. Cette section génère une seule activité selon un processus stable.

« Le centre d'analyse correspond à une division d'ordre comptable de l'entreprise où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts ». (Gérard & Kevin, 2013, p. 28).

Les opérations d'analyse regroupent trois opérations successives : (Gérard & Kevin, 2013, p. 28)

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

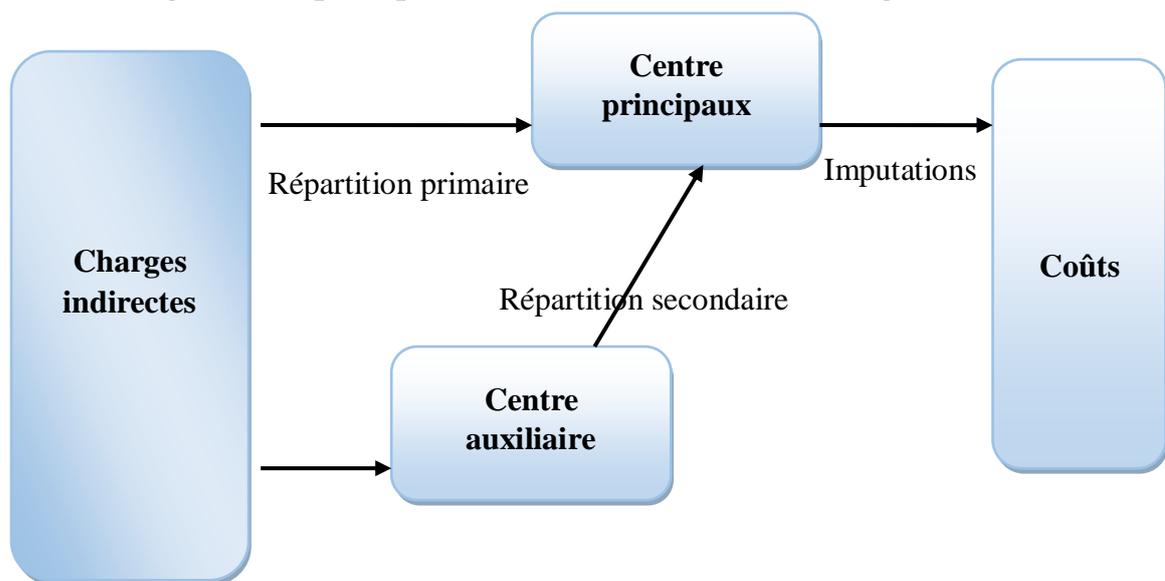
1.3.1.2 Principe de la méthode :

Les principes de la méthode des sections homogènes sont les suivants : (Dupy, 2003, p. 19).

- Les charges de chaque centre sont supposées varier proportionnellement à l'unité d'œuvre retenue un centre de coût doit réaliser une seule catégorie d'opérations dont nous pouvons mesurer l'activité avec une même unité d'œuvre physique (tonne achetée, heure machine, kg de matière utilisée...) ou monétaire (dinars de matière achetée, 10 ou 100 dinars de chiffre d'affaires...).

- Chaque section correspond à l'activité d'une fonction clairement identifiable, à des tâches précises et à une responsabilité même si le découpage en centre d'analyse doit pouvoir se faire indépendamment de l'organigramme structurel, ceci doit correspondre à une division réelle de l'entreprise.
- Le choix des centres d'analyse dépend également des choix de gestion, c'est à dire des modes d'organisation et des objectifs de contrôle. Il peut s'agir de centre de coût (regroupement de charges permettant le calcul d'un coût fonctionnel), de centres de travail ou de responsabilité (correspondant à un exercice d'une responsabilité) ou de centre de profit (pour le calcul de résultats élémentaire ou pour une gestion décentralisée).
- Le nombre est déterminé en fonction de la complexité organisationnelle de l'entreprise, ses activités est le degré de précision souhaité pour le calcul des coûts.

Figure 2: Le principe de la méthode des sections homogènes



Source : (Gervais M. , 2000, p. 97)

1.3.1.3 Classification des centres d'analyse :

Les centres d'analyse correspondent à des fonctions économiques de l'entreprise, leur nombre dépend du type de l'entreprise et de son organisation administrative.

Selon ALAZARD & SEPARI (2007, p. 163) il faut distinguer :

- Des centres d'analyse dits « **opérationnels** » : leur activité est mesurable par une unité d'œuvre physique : par exemple, kg traité, heure de main d'œuvre qui travaille, soit :
 - Au profit des produits et on parle de « centre principaux » (exemple : atelier de finition),
 - Au profit d'autres centres et on parle de « centre auxiliaires » (exemple : gestion des bâtiments, des matériels),
- Des centres d'analyse dits « **structure** » : leur activité n'est pas mesurable par une unité physique significative.

L'ensemble de ces travaux est effectué dans un cadre unique : le tableau de répartition des charges indirectes.

1.3.2 La méthode des coûts préétablis (standards)

Pour accélérer et simplifier le calcul des coûts, les entreprises utilisent la méthode des coûts standards. Cette approche permet d'obtenir une vision anticipée des coûts par rapport aux coûts réels et optimiser la gestion des ressources de l'organisation.

La méthode des coûts standards est apparue aux Etats Unis dans les années 20, et a été reprise en France sous le nom de méthode des coûts préétablis.

Les coûts standards sont des coûts prévisionnels, c'est-à-dire calculés par avance, pour chaque composante du coût de revient.

1.3.2.1 Définition de la méthode des coûts préétablis :

Les coûts préétablis sont également connus sous le nom de coûts standards, est un coût estimé à partir des charges prévues à l'avance. La comparaison entre les coûts prévisionnels et les coûts réels met en évidence un écart, qui peut ensuite être analysé en différents écarts de nature variée.

Selon Patrick (2003, p. 117), « On établis a priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme servant d'étalon de référence et on confronte a posteriori ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réels pour dégager des différences appelées écarts dont l'analyse permettra d'orienter et de contrôler efficacement la gestion est de calculer à partir des normes, la consommation théorique qu'une activité doit entraîner et par la même, elle dissuade la négligence et la fraude. Enfin un écart n'a d'intérêt que si son

constat débouche sur une action correctrice éventuelle adressé à une personne responsable capable de réagir ».

1.3.2.2 Objectifs de la méthode :

Les objectifs de la méthode des coûts standards selon : (Béatrice & Francis, 2009, p. 21)

- de fixer des coûts prévisionnels considérés comme normaux pour une activité normale ;
- d'évaluer les performances des centres de responsabilités en mesurant les écarts entre les coûts constatés et les coûts standards ;
- d'analyser l'origine des écarts afin de prendre les mesures correctives nécessaires.

1.3.2.3 Typologies des coûts préétablis :

Les coûts préétablis sont généralement classés en quatre catégories selon : (Gérard & Kévin, 2013, pp. 207-208).

- ✓ **Le coût standard** : Il est établi suivant des normes techniques, de gammes d'opérations nécessaires, dans le cadre d'une activité.
- ✓ **Le coût prévisionnel** : Il est déterminé selon les tendances dégagées par l'analyse du passé (ajustement) Ces calculés à partir :
 - du coût constaté de la période ;
 - d'un coût moyen constaté des périodes précédentes.Le coût prévisionnel : est ajusté par rapport aux modifications prévisibles des conditions économiques et technologiques.
- ✓ **Le coût budgété** : Il est obtenu par référence aux dépenses estimées dans les différents budgets de charges (budgets des charges d'approvisionnements, budgets des charges de distribution...)
- ✓ **Le devis** : Il s'agit de coûts déterminés a priori pour une commande de biens ou de services.

1.3.3 La méthode des coûts à base d'activités « ABC »

La méthode ABC (Activity Based Costing) est une méthode consistant à classer un référentiel par ordre décroissant des sorties. On se base sur l'idée communément admise qu'environ 20% des références représentent 80% des ventes. Lors d'une analyse il est donc primordial de s'attaquer en priorité à ces références. La méthode ABC permet de faire une analyse plus fine que le simple calcul du coût de revient.

1.3.3.1 L'historique de la méthode :

La méthode ABC a été développée par l'association, CAM.I (Computer Aided Manufacturing International), créée en 1972 aux Etats-Unis d'Amérique et située à Austin au Texas, qui s'est spécialisée sur la recherche collaborative visant l'amélioration de la gestion des coûts et des méthodes de production.

La méthode ABC est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation des charges indirectes. (Bescos & Mendoza, 1994, p. 186)

1.3.3.2 Définitions :

Définition : « La méthode à base d'activité (ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation faible des charges indirectes.» (Bescos & Mendoza, 1994, p. 186)

1.3.3.3 Principe de la méthode ABC :

Par ailleurs, la méthode ABC est une méthode d'analyse des charges indirectes par excellence, et au contraire des méthodes classiques de calcul des coûts, la méthode ABC ne fait pas la distinction entre centres auxiliaires et centres principaux, car elle considère que toutes les activités sont « principales » pour la détermination des coûts des produits.

Figure 3: Principe de base de la méthode ABC

Source : (Béatrice & Francis, 2020, p. 110)

1.3.3.4 Concepts de base sur la méthode :

Pour mieux comprendre cette approche, il est nécessaire de définir quelques concepts de base tels que : l'activité, la tâche, processus et inducteur. (Béatrice & Francis, 2020, p. 111)

+ Tâche :

La tâche est le premier niveau dans la description. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût.

+ Activité :

L'activité est définie comme un ensemble de tâches de même nature ou homogènes, accomplies par plusieurs personnes à partir d'un savoir-faire et contribuant à ajouter de la valeur au produit pour le client. Chaque activité consomme des ressources qui constituent le coût de l'activité.

+ Le processus :

Un processus est un ensemble d'activités organisées selon une séquence précise et interdépendantes, aboutissant à l'exécution de multiples opérations initiées par des facteurs appelés ordres pour produire des services ou des produits proches de l'objet de l'entreprise.

+ L'inducteur :

Les inducteurs de coûts sont des facteurs qui contribuent à expliquer les changements dans les coûts d'une activité ; il doit y avoir une relation de cause à effet entre l'inducteur et l'activité. Les inducteurs de coûts permettent d'attribuer les coûts des activités aux objets de coûts (produits, processus).

1.3.4 La méthode des coûts cible « Target Costing »

La méthode des coûts cibles est développée au Japon dans l'industrie automobile, au début des années quatre-vingt, la méthode des coûts cibles consiste à fonder la référence d'un coût complet prévisionnel, non sur un standard établi par une modélisation analytique des charges mais à partir d'un prix cible. (Béatrice & Francis, 2009, p. 129).

1.3.4.1 Définition et Objectif :

Le coût cible est défini comme un coût constituant un objectif déterminé, calculé généralement à partir du prix de vente visé (prix cible) dont on déduit la marge souhaitée.

Il est évalué par l'entreprise compte tenu de ses compétences et du marché dès le début de la conception du produit, La méthode du coût cible repose sur le constat que 80% des coûts d'un produit sont engagés dès sa conception. Néanmoins, le coût cible d'un produit doit être réévalué tout au long du processus de conception, jusqu'à sa mise en vente et sur l'ensemble de son cycle de vie.

L'objectif de la méthode du coût cible : est de réduire sensiblement les coûts dès la conception afin d'augmenter les marges sans nuire à la qualité du produit, donc à la valeur qu'il apporte au client.

En pratique, cette méthode s'avère efficace : (Béatrice & Francis, 2009, p. 129).

- Lorsqu'il existe une forte concurrence ;
- Lorsqu'il les coûts de conception des produits sont élevés ;
- Lorsque la durée de vie des produits est courte.

Section 02 : la démarche de calcul des coûts complets

La démarche de calcul des coûts complets est une méthode qui permet de déterminer le coût total d'un produit ou d'un service en prenant en compte tous les coûts associés à sa production.

Dans cette section, nous allons présenter les différentes démarches de calcul des coûts. Selon la méthode des coûts complets :

2.1 La démarche de calcul des coûts selon la méthode des sections homogènes

Cette méthode comprend plusieurs étapes que nous pouvons présenter comme suit :

Etapes n°1 : distinction entre charges directes et charges indirectes : (Boughaba, 1998, pp. 30-31).

- ❖ Les charges directes sont des charges qui peuvent être directement imputé au coût d'un produit, d'un bien ou d'un service sans avoir besoin de calculs intermédiaires. Par exemple, achat de marchandises, matière première, fourniture consommables et charge direct de main d'œuvre.
- ❖ Les charges indirectes sont des coûts qui nécessitent un calcul pour être attribués directement à un produit ou à un service. Par exemple, les frais de publicités, l'électricité, les loyers.

Etapes n°2 : la répartition des charges indirectes :

Cette étape se fait avec la répartition primaire et la répartition secondaire dans les centres d'analyse.

- ❖ **La répartition primaire:** les charges indirectes sont réparties entre les sections homogènes : centre auxiliaires et principaux en fonction des clés de répartition. Ces clés peuvent être concrètes (consommation d'électricité, des matières consommables), semi-concrètes (valeur des locaux pour les impôts et taxes, les frais d'assurance) ou bien forfaitaires (les frais du personnel). Cette répartition consiste à calculer le total de la répartition primaire des charges pour obtenir le coût de chaque centre. (Thierry & Richard, 2007, p. 125)

- ❖ **La répartition secondaire** : elle s'agit de répartir le total de la répartition primaire de chaque centre auxiliaire entre les centres auxquels il a fourni des prestations. (Gérard & Kevin, 2013, p. 40)

Le cumul des charges obtenu de la répartition secondaire est toujours égal au total des charges de la répartition primaires.

Étapes n°3 : l'imputation des charges indirectes aux différents coûts :

L'imputation des charges indirectes se fait par rapport à l'unité d'œuvre ou le taux de frais. (Gérard & Kevin, 2013, p. 37)

- ❖ **L'unité d'œuvre** : elle est l'unité de mesure de l'activité d'un centre. Elle est généralement exprimée en unité de temps (heure machine, heure de main d'œuvre) ou en unité physique (un kilo, un mètre carré). Le coût de l'unité d'œuvre s'obtient selon la formule suivante :

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{Coût total du centre d'analyse principale}}{\text{Nombre d'unité d'œuvre de centre d'analyse}}$$

- ❖ **Le taux de frais** : lorsqu'aucune unité physique ne permet de mesurer l'activité de centre d'analyse, il est nécessaire de recourir à une unité d'œuvre monétaire (assiette de frais). Le taux de frais est obtenu selon la formule suivante :

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

Étapes n°4 : la détermination des coûts :

La détermination des coûts demande la réalisation des calculs suivants : (Langlois, Bonnier, & Bringer, 2006, pp. 35-36).

- ❖ **Le coût d'achat** : Il représente l'ensemble de charges liées à l'acquisition des biens et marchandises, cela inclut le prix d'achat des matières premières et les frais d'approvisionnements (douane, transport).

$$\text{Le coût d'achat} = \text{prix d'achat de matière première} + \text{charges directe et indirecte d'achat}$$

- ❖ **Le coût de production** : Comprend l'ensemble des charges ou coûts nécessaires à la fabrication d'un bien (frais généraux de production, charge de la main d'œuvre directe).

Le coût de production = coût d'achat de matière première utilisée + charges directes et indirectes de production

- ❖ **Le coût de distribution** : Sont tous les coûts liés à la commercialisation et la distribution d'un produit ou d'un service (frais de publicité, stockage).
- ❖ **Le coût de revient** : Il s'agit de tous les coûts précédemment définis, ce qui en fait le coût complet, il est utilisé pour déterminer le prix de vente d'un produit.

Le coût de revient = coût de production des produits vendus + charges directes et indirectes de distribution

Étapes n°5 : le calcul de résultat analytique et la valorisation des stocks :

- ❖ Le résultat analytique : c'est un indicateur de performance d'une entreprise, il s'agit de la différence entre le chiffre d'affaires et le coût de revient.

Le résultat analytique = chiffre d'affaires – coût de revient

- ❖ **La valorisation des stocks** : il s'agit de suivre les entrées et les sorties des matières premières et des marchandises que l'entreprise possède à un moment donné afin de déterminer la valeur effective des stocks.

Les entrées en stock sont valorisées au coût d'achat ou au coût de production, en revanche, les sorties de stocks sont évaluées selon plusieurs méthodes dont principalement celles présentées ci-après : (Cashin, Feldman, & Lerner, 1982, pp. 102-105).

- ✚ **Le Coût Unitaire Moyen Pondéré (CUMP)** : le calcul d'un coût moyen pondéré se fait après chaque entrée en stock ou en fin de période leur formule se présente comme suite ;

$$\text{CUMP en fin de période} = \frac{\text{Valeur total des entrées} + \text{Valeur des stocks initial}}{\text{Quantité total des entrées} + \text{Quantité du stock initial}}$$

- ✚ **Premier Entré, Premier Sorti ou First In, First Out (FIFO)** : le principe de cette méthode consiste à faire sortir les marchandises stockées en premier. Cette dernière permet de mieux contrôler et anticiper la variation des stocks.

$$\text{CUMP à chaque entrée} = \frac{\text{Valeur de stock avant l'entrée} + \text{Valeur de l'entrée}}{\text{Quantité du stock avant l'entrée} + \text{Quantité de l'entrée}}$$

- ✚ **Dernier Entré, Premier Sorti ou Last In First Out (LIFO)** : selon cette méthode, les actifs produits ou achetés en dernier seront sortis en premier du stock. Cela signifie que les sorties sont évaluées avec les coûts les plus récents.

2.2 La démarche de calcul des coûts selon la méthode des coûts préétablis

Les coûts préétablis permettent de comparer les coûts réels et les coûts prévus, ce qui peut faciliter l'identification des écarts suivants : écarts sur charges directes, écarts sur charges indirectes. (Béatrice & Francis, 2009, pp. 22-23).

2.2.1 La détermination des coûts préétablis :

Le calcul d'un coût préétabli englobe des charges directes et indirectes :

$$\text{Coût standard (C}_s\text{)} = \text{coût standard} \times \text{quantité standard}$$

A) Les coûts préétablis des charges directes :

Les coûts préétablis des charges directes comprennent deux types de coût :

a- Les coûts préétablis des matières premières :

$$\text{Les coûts préétablis des matières première} = \text{coût préétabli de la matière} \times \text{quantité de la matière par produit}$$

b- Les coûts préétablis de main d'œuvre :

$$\text{Les coûts préétablis de main d'œuvre} = \text{taux horaire préétabli} \times \text{temps alloué par produit}$$

B) Les coûts préétablis des charges indirectes :

Les charges indirectes sont réparties dans des centres d'analyse et décomposées en charges variables et charges fixes.

a- Le budget des centres d'analyse :

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 (activité normale du centre) pour une production normale.

$$\text{Coût unitaire préétabli d'unité d'œuvre} = \frac{\text{Budget standard du centre d'analyse}}{\text{Activité normal (Nombre d'unité d'oeuvre)}}$$

▪ Le budget flexible des centres d'analyse :

Un budget flexible est un budget standard des charges indirectes calculé en fonction de plusieurs niveaux d'activité possibles. L'objectif est d'adapter rapidement les prévisions aux variations d'activité.

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

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 : $a + \frac{b}{x}$

C) Le coût préétabli de production :

Ce dernier se compose de deux types de coût préétabli :

$$\text{Le coût préétabli de la production prévue} = \text{coût préétabli unitaire d'un produit} \times \text{volume de production prévue}$$

$$\text{Le coût préétabli de la production réelle} = \text{coût préétabli unitaire d'un produit} \times \text{volume de production réel}$$

2.2.2 L'analyse des écarts sur coût :

L'écart est obtenu en comparant les coûts préétablis (standards) avec les coûts réels (constatés) :

$$\text{Ecart (E)} = \text{coût réel} - \text{coût standard}$$

L'écart peut être positif ou négatif :

- Ecart positif lorsque le coût réel > le coût préétabli
- Ecart négative lorsque le coût réel < coût préétabli

2.2.2.1 Les écarts sur charges directes :

L'écart sur charges directes donne lieu à deux types d'écarts : les écarts sur matières et les écarts sur main d'œuvre. (Béatrice & Francis, 2009, pp. 28-30)

❖ **Les écarts sur matière :**

❖ **Ecart total (ET) :**

$$\text{ET} = \text{coût réel de la matière consommée} - \text{coût préétabli de la matière consommée pour la production prévue}$$

- Interprétation au cas d'un écart défavorable : le coût réel est supérieur au coût préétabli.

❖ **Ecart global (EG) :**

$$\text{EG} = \text{coût réel de la matière consommée} - \text{coût préétabli de la matière consommée pour la production réelle}$$

- Interprétation au cas d'un écart défavorable : le coût réel de la matière consommée est supérieur aux prévisions.

❖ **Ecart sur quantité (E/Q) :**

$$\text{E/Q} = (\text{quantité réelle de matière première} - \text{quantité préétabli de matière première}) \times \text{coût préétabli de matière première}$$

- Interprétation au cas d'un écart défavorable : consommation excessive, qualité défectueuse.

❖ **Ecart sur prix (E/P) :**

$$\text{E/P} = (\text{coût unitaire réel de la matière} - \text{coût préétabli de la matière}) \times \text{quantité réelle de matière première}$$

- Interprétation au cas d'un écart défavorable : augmentation de prix, mauvaise politique d'achat.

❖ **Ecart sur volume de production (E/V) :**

$$E/V = (\text{volume de production réel} - \text{volume de production préétabli}) \times \text{coût préétabli de la matière}$$

- Interprétation au cas d'un écart défavorable : erreur de provisions.

Vérification :

$$EG = E/Q + E/P$$

$$ET = EG + E/V$$

❖ **Les écarts sur main d'œuvre :**

❖ **Ecart total (ET) :**

$$ET = \text{coût constaté de la main d'œuvre} - \text{coût préétabli de la main d'œuvre pour la production prévue}$$

- Interprétation au cas d'un écart défavorable : le coût constaté est supérieur au coût préétabli de la main d'œuvre pour la production prévue.

❖ **Ecart global (EG) :**

$$EG = \text{coût constaté de la main d'œuvre} - \text{coût préétabli de la main d'œuvre pour la production constatée}$$

- Interprétation au cas d'un écart défavorable : pour la production réelle, le coût constaté de la main d'œuvre est supérieur aux prévisions.

❖ **Ecart sur le temps (E/T) :**

$$E/T = (\text{temps réel} - \text{temps préétabli}) \times \text{coût préétabli de la main d'œuvre pour la production réelle}$$

- Interprétation au cas d'un écart défavorable : matériel de travail défectueux.

❖ **Ecart sur taux horaire (E/Th) :**

$$E/Th = (\text{taux horaire réel} - \text{taux horaire préétabli}) \times \text{temps réel}$$

- Interprétation au cas d'un écart défavorable : heures supplémentaires.

❖ **Ecart sur volume de production (E/V) :**

$$E/V = (\text{volume de production réel} - \text{volume de production préétabli}) \times \text{coût préétabli de main d'œuvre}$$

- Interprétation au cas d'un écart défavorable : erreur de prévisions.

2.2.2.2 Les écarts sur charges indirectes :

Les écarts sur charges indirectes se décomposent en trois sous-écarts : (Thierry & Richard, 2007, pp. 272-273)

- ❖ **L'écart sur budget**, est égal à la différence entre le coût réel et le budget flexible de l'activité réelle. C'est un écart de « coût », puisqu'il compare l'activité réelle évaluée, d'une part au coût réel et d'autre part au coût budgété.

$$\Delta \text{Sur budget} = \text{coût réel de la production réelle} - \text{Budget des UOR (unités d'œuvre réelles)}$$

$$[Ar \times cr] - [Ar \times Cs (v) + \text{frais fixes budgétés}]$$

- ❖ **L'écart de l'activité**, également appelé écart d'imputation rationnelle, est égal à la différence entre l'activité réelle évaluée au coût du budget et l'activité réelle évaluée en coût standard.

Δ Sur activité ou d'imputation rationnelle = budget flexible des UOR (unités d'œuvre réelles) – coût standard des UOR

$$[\text{Ar} \times \text{Cs (v)} + \text{frais fixes budgétés}] - [\text{Ar} \times \text{c(s)}]$$

- ❖ **L'écart de rendement**, est égal à la différence entre l'activité réelle évaluée en coût standard et l'activité préétabli adaptée à la production réelle, également évaluée en coût standard.

Δ De rendement = coût standard des UOR – coût standard des UOP (unité d'œuvre préétablies)

$$[\text{Ar} \times \text{c (s)}] - [\text{AP} \times \text{c (s)}]$$

Avec :

Ar : activité réelle (nombre d'unités d'œuvre réelles) ;

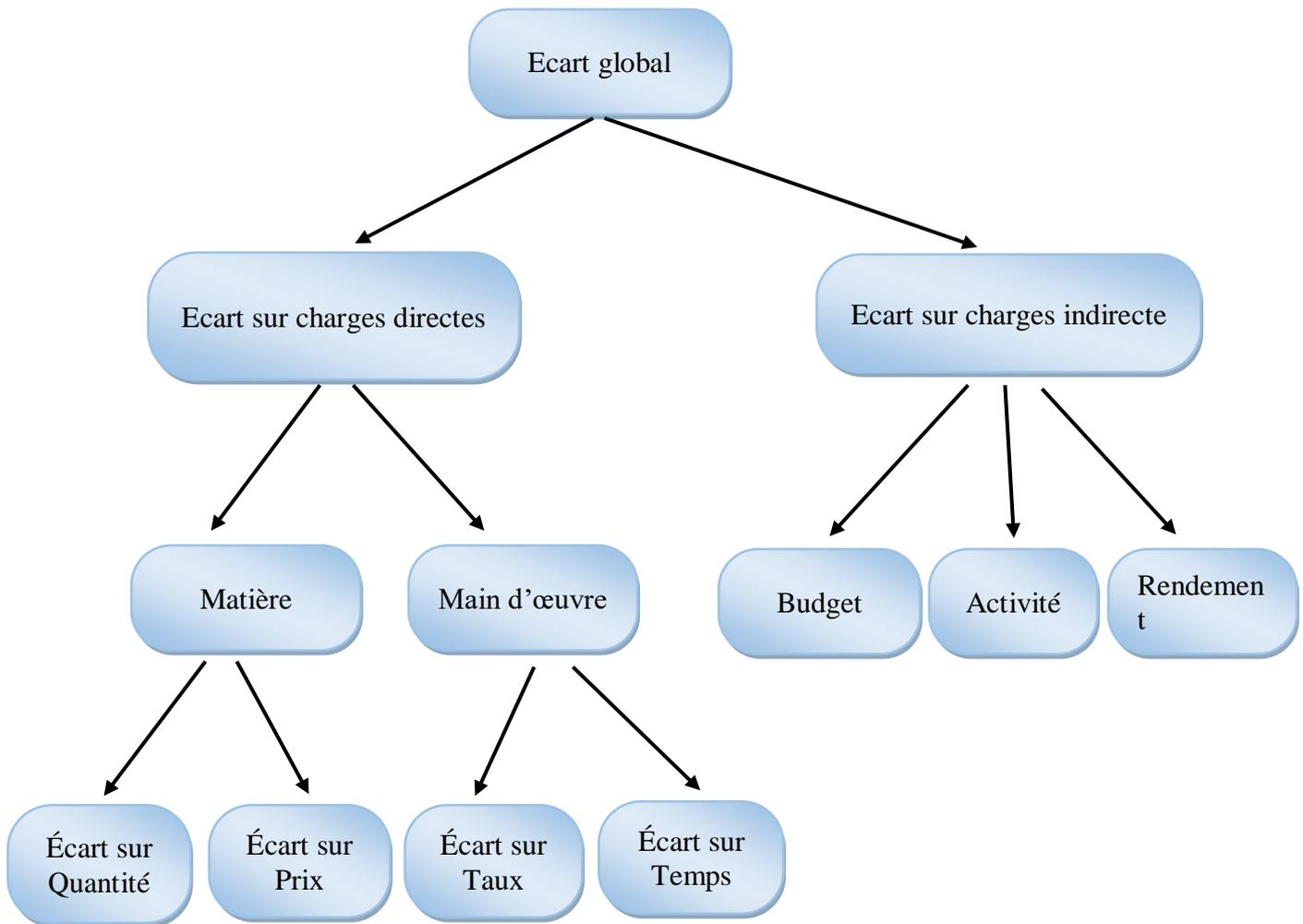
AP : activité prévue rapportée à la production réelle ;

Cr : coût réel d'une unité œuvre ;

Cs : coût standard d'une unité d'œuvre ;

Cs (v) : coût standard variable.

Figure 4: Calcul des écarts de coût préétabli



Source : réalisée par nos soins sur la base de la démarche de calcul des écarts des coûts préétablis.

2.3 La démarche de calcul des coûts selon la méthode ABC

Le processus de mise en œuvre du calcul des coûts par activité peut être résumé en sept étapes : (Alcouffe, Boittier, Riviere, & Villeseque-Dubus, 2013, pp. 49-51).

Première étape : analyse et identification des activités :

L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant liens entre elles au sein du processus. Pour la réalisation de l'analyse des activités, il faut d'abord décrire l'organisation et élaborer une décomposition particulièrement détaillée des activités potentiellement significatives. Ensuite éliminer les activités peu significatives et regrouper d'autres selon des critères d'homogénéité.

Deuxième étape : affectation des ressources aux activités : (charges indirectes)

Cette étape consiste à déterminer le coût des activités en y affectant les charges indirectes de l'entreprise aux différentes activités recensées :

- Directement ; s'il existe un lien direct entre la charge et l'activité. - Indirectement ; par intermédiaire d'inducteur de coût des ressources.

Troisième étape : choix d'inducteurs de coûts :

Un inducteur est un indicateur de volume d'activité, il traduit une relation de causalité entre la consommation des ressources et les activités, et pour la détermination d'un inducteur de coût adéquate, il convient de bien identifier le facteur déclencheur de la variation de coût de l'activité, exemple : si l'activité est déclenchée par le volume de production on choisira plus tôt un inducteur de style « nombre de pièces produites ».

Quatrième étape : regroupement des activités par inducteur :

Il est fréquent que plusieurs activités aient le même inducteur. Donc on regroupe ces activités par inducteur commun et on obtient ainsi les centres d'activités, dans chaque centre toutes les activités ont le même inducteur.

Cinquième étape : calcul du coût d'inducteur :

Durant cette étape il s'agit de calculer le coût unitaire de l'inducteur suivant la formule

Ci-après :

$$\text{Coût unitaire inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées par le centre de regroupement}}{\text{volume de l'inducteur}}$$

Sixième étape : affectation du coût des activités aux coûts des produits :

Une fois le coût de l'inducteur est calculée, on l'impute aux coûts des produits, en multipliant le nombre de l'inducteur de chaque activité par le coût unitaire.

Septième étape : la détermination de coût de revient complet à base d'activité :

Les coûts de revient complets par la méthode ABC s'obtient en additionnant les charges directes et les charges indirectes consommées par ce produit.

2.4 La démarche de calcul des coûts selon la méthode des coûts cibles

La méthode de coût cible nécessite les étapes suivantes : (Béatrice & Francis, 2009, p. 130)

- a. **Analyser** : le marché en identifiant les besoins de la clientèle et en étudiant la concurrence ;
- b. **Définir** : le prix de vente imposé par le marché : prix que le client accepterait de payer pour acquérir le produit ; prix de vente concurrentiel ;
- c. **Fixer** : la marge bénéficiaire attendue par l'entreprise pour le produit concerné. Elle s'exprime le plus souvent par un taux de marge proportionnel au prix de vente ;
- d. **Déterminer : le coût cible :**

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente imposé par le marché} - \text{Marge attendue par l'entreprise}$$

- e. **Calculer** : le coût estimé du produit d'après les compétences professionnelles de l'entreprise ;
- f. **Comparer** : le coût estimé du produit avec le coût cible en ayant comme objectif de réduire l'écart entre les deux.

Plusieurs procédés sont utilisés pour réduire les coûts :

- Standardisation des composants ;
- Politique de stockage juste à temps ;
- Amélioration continue des performances de production ;

Section 03 : les avantages et les limites de la méthode des coûts complets

Dans cette section nous allons présenter les avantages et les limites de chaque méthode de calcul de coût complet (la méthode des sections homogènes, la méthode des coûts standard, la méthode ABC, la méthode des coûts cible).

3.1 La méthode des sections homogènes ou de centre d'analyse

La méthode des sections homogènes présentées des qualités mais aussi des défauts non négligeables lors de sa mise en œuvre.

3.1.1 Les avantages de la méthode :

La méthode des centres d'analyse permet : (Grevais, 2000, p. 68)

- ✓ D'étudier l'évolution des coûts d'un produit, aux différents stades de son processus de fabrication et de distribution ;
- ✓ D'esquisser une analyse de coûts par centre de responsabilité. En effet, si les centres d'analyse sont des centres de responsabilité, il est possible de faire transiter les consommations directes par les centres de travail qui les ont mises en œuvre, de telle sorte que les responsables trouvent, dans leurs comptes, l'ensemble des consommations, directes ou indirectes, qui les concernent ;
- ✓ Avec la connaissance du coût total, de prendre la décision : faire ou sous-traiter ;
- ✓ La méthode met également l'accent sur le difficile compromis qu'entraîne tout calcul de coût complet. La préférence pour des centres correspondant à des responsabilités permettant de trouver des niveaux où l'on a pouvoir sur les consommations (faire en sorte qu'il y ait suffisamment de charges directes par rapport à l'objet d'analyse), le critère d'homogénéité oblige à subdiviser les centres et tend à augmenter le coût de traitement.

3.1.2 Les limites de la méthode :

Les limites de cette méthode sont : (Thierry & Richard, 2007, pp. 272-273)

- ✓ Cette méthode nécessite une analyse souvent trop détaillée d'activité ;

- ✓ La multiplication des centres alourdit les calculs et rend plus complexe la répartition des charges indirectes ;
- ✓ Les risques d'arbitraire ne sont pas négligeables en raison de trois difficultés :
 - Isolation des sections homogènes (notamment des centres auxiliaires) ;
 - Définition des clés de répartitions pertinentes pour la répartition primaires et surtout pour la répartition secondaire, les prestations fournies par les centres auxiliaires n'étant pas toujours facilement mesurables ;
 - Définition des unités d'œuvres des centres principaux, qui doivent constituer un facteur explicatif de l'évolution des charges du centre et une unité de mesure pertinente de son activité ;
- ✓ Les taches composant les centres n'étant pas toujours homogènes ;
- ✓ La méthode des centres d'analyse est peu adaptée aux entreprises commerciales distribuant une large gamme de produits ;
- ✓ Ces coûts a posteriori, valables uniquement pour l'activité réelle réalisée, n'autorisent pas les prévisions et rendent les simulations délicates.

3.2 La méthode du coût standard ou coût préétabli

La méthode des coûts préétablis est un outil puissant pour la gestion des coûts, mais il est important l'utiliser avec précaution et de connaître ses limites.

3.2.1 Les avantages de la méthode :

Elle permet : (Gervais M. , 2000, pp. 124-125)

- ✓ De disposer de points de référence pour apprécier globalement comment les opérateurs maîtrisent l'action ;
- ✓ De déterminer les consommations théoriques que les activités auraient dû entraîner ;
- ✓ D'entrevoir comment le résultat de l'année risque d'être obtenu ;
- ✓ La prévention contre l'inefficacité et la routine, dans la mesure où l'outil permet d'instaurer un suivi synthétique du pilotage et un contrôle de responsabilités ;
- ✓ La possibilité de provoquer des réductions de coûts, surtout si la méthode se combine avec un système d'animation incitant le personnel à accroître la productivité et la qualité, et s'il existe une modélisation adéquate des causes du coût ;

- ✓ La possibilité pour la hiérarchie de prendre de mesures correctives, après l'interprétation des écarts entre coûts réels et coûts standards ;
- ✓ Une plus grande rapidité dans la tenue des comptes ; si les coûts standards sont fixés pour une certaine période, les écritures peuvent être passées dès que les quantités sont connues, sans attendre le calcul des coûts unitaires.

3.2.2 Les limites de la méthode :

Les limites de cette méthode sont : (Grevais, 2000, pp. 124-125)

- ✓ **La rigidité des standards**

Alors que l'entreprise et son environnement évoluent de « manière continue », les standards sont révisés de manière « discontinue ». Cela signifie que, pour des périodes parfois de longue durée ;

- les standards peuvent correspondre à des niveaux de performance plus difficiles à atteindre que ceux qui seraient fixés à partir des standards théoriques ;
- la base de détermination des prix de vente peut être faussée.

- ✓ **La flexibilité des standards**

La critique précédente pousse à admettre que les standards doivent être révisés aussi souvent que les circonstances l'exigent, mais d'autres écueils risquent d'apparaître :

- en utilisant une norme qui change constamment, la fixation d'un seuil de réalisation, au-delà duquel une analyse des écarts et une action corrective deviennent nécessaires ;
- avec un étalon de mesure élastique, il est difficile d'apprécier l'évolution des performances ;

Une application judicieuse de l'outil oblige donc à trouver un subtil équilibre entre suffisamment de rigidité pour pouvoir mesurer et suffisamment de flexibilité pour coller à la réalité.

- ✓ **La nature contraignante des standards**

Si les partisans des standards insistent sur le caractère incitateur du système, de nombreuses études ont également observé qu'il est source d'oppression et qu'il peut générer des attitudes de résistance.

3.3 Avantages et limites de la méthode ABC

La mise en œuvre de cette méthode présente diverse avantages à maximiser et des limites à minimiser.

3.3.1 Avantages de la méthode :

Une aide à la maîtrise des coûts et à la prise de décision par : (Gervais M. , 2000, pp. 191-195)

- ✓ Cette méthode facilite la prise de décision avec une vue détaillée des coûts, permettant aux gestionnaires de prendre des décisions plus éclairées pour optimiser les ressources ;
- ✓ Elle met l'accent sur la nécessité de se calquer sur le processus réel de fabrication-vente et d'adopter un mode d'évaluation qui révèle en même temps l'origine des coûts ;
- ✓ La méthode ABC améliore la compétitivité en optimisant les coûts et en prenant des décisions basées sur une analyse approfondie, et les entreprises peuvent améliorer leur position sur le marché ;
- ✓ La suppression de la distinction : centre auxiliaire/centre principal évite la répartition secondaire des charges indirectes, souvent source d'arbitraire et d'approximation dans le calcul.

3.3.2 Limites de la méthode :

Les limites de cette méthode sont : (Gérard & Kevin, 2013, p. 265)

- ✓ L'identification des activités et la mesure de leur utilisation des ressources peuvent être coûteuses en temps et en argent ;
- ✓ Les erreurs dans l'identification des activités ou leur mesure peuvent entraîner une mauvaise répartition des coûts ;
- ✓ Cette méthode nécessite une mise à jour régulière des données, ce qui implique des coûts de maintenance ;
- ✓ La méthode peut être complexe et inadaptée aux processus de production complexes et variables.

3.4 Avantages et limites de la méthode des coûts cibles

Pour la réussite de la mise en œuvre de la méthode des coûts cibles, il est important de bien cerner les avantages et ses limites.

3.4.1 Avantages de la méthode :

Les avantages de cette méthode se résume comme suite : (Auge & Autre, 2013, pp. 192-194)

- ✓ Elle commence par le prix que le marché est prêt à payer, ce qui garantit que le produit reste compétitif ;
- ✓ Maîtrise des coûts de conception La plupart des coûts étant encourus lors du processus de conception, cette méthode permet de les maîtriser dès le départ ;
- ✓ Elle encourage l'innovation et l'amélioration continue pour réduire les coûts sans compromettre la qualité ;
- ✓ Le coût cible est défini en fonction des objectifs de marge de l'entreprise, alignant ainsi les coûts avec la stratégie globale.

3.4.2 Les Limites de la méthode :

Les limites de cette méthode sont : (Auge & Autre, 2013, pp. 192-194)

- ✓ La mise en œuvre peut être complexe et nécessiter des ressources importantes pour l'analyse et le suivi ;
- ✓ Cette méthode est moins adaptée au produits hautement personnalisés ou les coûts peuvent être difficiles à standardiser ;
- ✓ Les estimations initiales des coûts sont inexactes, ce qui peut conduire à des objectifs irréalistes ;
- ✓ La pression pour atteindre les coûts cibles peut être transférée aux fournisseurs, ce qui peut affecter la qualité des relations et des matériaux.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de comprendre que le calcul des coûts complets peut être effectué selon différentes méthodes telles que la méthode des sections homogènes, la méthode des coûts préétablis, la méthode ABC et la méthode des coûts cibles.

Grâce à ces méthodes, les entreprises peuvent fixer un prix de vente concurrentiels et rentables, ce qui facilite une prise de décision plus éclairée basée sur une meilleure connaissance des coûts réels, contribuant ainsi à l'amélioration de la performance.

Chapitre II

Notions sur la performance d'une entreprise

Introduction

Selon A. Khemkhem et J.L. Ardon, (1971, p. 61) la performance se réfère à l'accomplissement d'un travail, d'un acte, d'une œuvre ou d'un exploit, ainsi qu'à la manière dont un organisme réagit à des stimuli ou atteint les objectifs qui lui sont fixés. Ainsi, la performance d'une entreprise est liée à sa capacité à atteindre ses objectifs et à produire des résultats satisfaisants. Elle peut être mesurée à travers différents indicateurs tels que la rentabilité, la liquidité, la solvabilité et la profitabilité.

Ce deuxième chapitre aura pour objectif de définir la notion de la performance et de présenter ses mesures et ses indicateurs. Ensuite, nous explorerons le lien entre la performance et la méthode des coûts complets.

Section 01 : Généralités sur la performance

Dans cette section, nous commencerons par fournir quelques définitions de la performance. Ensuite, nous présenterons ses objectifs et caractéristiques, pour enfin aborder les différents types de performance.

1.1 Définitions de la performance :

La performance se définit comme « la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété des objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action) ». (Cauvin, Neumann, & Roberts, 2010, p. 34)

« La performance dans l'entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur ». (Lorino, Méthodes et pratiques de la performance, 2003, p. 5).

La performance d'une entreprise se réfère à sa capacité à atteindre ses objectifs financiers, opérationnels et stratégique, tout en créant de la valeur pour ses parties prenantes (actionnaires, employés, clients, etc.). Elle est souvent mesurée par des indicateurs tels que le chiffre d'affaires, la rentabilité, la productivité et la satisfaction client.

1.2 Les objectifs de la performance :

Les objectifs de la performance de l'entreprise sont multiples et elles peuvent être classées en catégorie : (Berland & De Rongé, 2012, p. 447).

- Objectifs financiers qui se réfèrent à la rentabilité et la croissance de l'entreprise, par exemple l'augmentation de chiffre d'affaires et les marges bénéficiaire ;
- Objectifs marketing, tels que la satisfaction des clients, développer la part de marché ;
- Objectifs opérationnels, à titre d'exemple la réduction des coûts et l'amélioration de la qualité des produits ou service. Ces objectifs concernent l'efficacité et l'efficience des opérations de l'entreprise ;
- Objectifs de développement des ressources humaines, ces objectifs impliquent le développement des compétences et des capacités des employés ;

- Objectifs de responsabilité sociétale, elles concernent l'impact social et environnemental de l'entreprise.

1.3 Les caractéristiques de la performance :

Brigith Doriath et Christain Goujet, (2007, p. 172) mettent en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance.

➤ **Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) :**

La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs, etc.).

➤ **Elle s'apprécie par comparaison :**

La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs chiffrés ou non. la comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents. Elle donne lieu à interprétation, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants, syndicalistes).

➤ **La comparaison traduit le succès de l'action :**

La notion de performance étant positive. La performance est donc une notion relative (résultat d'une comparaison), multiple (diversité des objectifs et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue).

1.4 Les composants de la performance d'entreprise :

Pour Doriath et Goujet, (2002, p. 169) quel que soit la définition retenue de la performance, cette dernière est associée à quatre critères : efficacité, efficience, pertinence cohérence.

- **Efficacité** : concerne le rapport entre le résultat obtenu et l'objectif à atteindre. L'efficacité met en relation les résultats obtenus et les objectifs fixés. De ce fait, plus les résultats seront proches des objectifs visés plus le système sera efficace, ce qui est indiqué dans l'équation suivante.

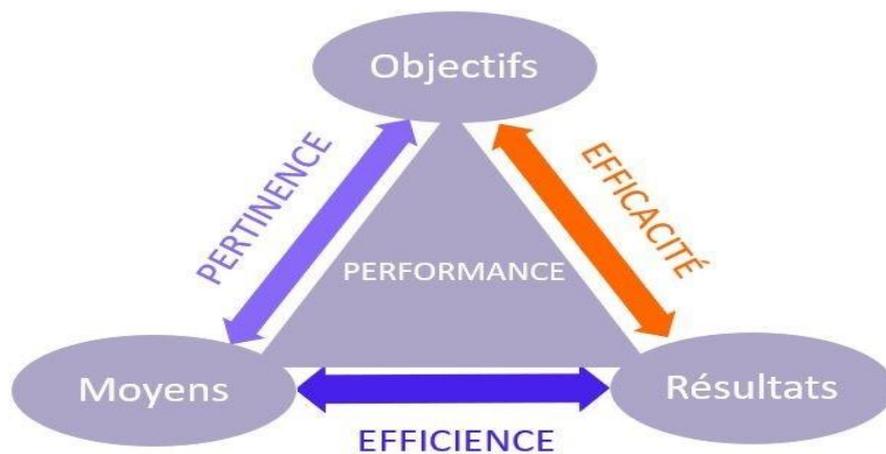
$$\text{Efficacité} = \text{résultat atteints} / \text{objectifs fixé}$$

- **Efficienc**e : met en relation les résultats obtenus et les moyens utilisés (ou les coûts engendrés), et permet de répondre à des questions telles que : « est-ce que les résultats sont suffisants compte tenu des moyens mis en œuvre ? », « est-ce que les ressources mobilisées par l'action ont-elles été exploitées de manière rentable ? ». Sa formule de calcul est la suivante.

$$\text{Efficienc}e = \text{résultats atteints} / \text{moyens mis en œuvre}$$

- **Pertinenc**e : qui met en relation les objectifs ou les moyens avec les contraintes de l'environnement. La pertinence permet d'évaluer la performance dans le domaine stratégique, c'est-à-dire l'avantage concurrentiel à partir d'une appréciation entre l'adéquation des éléments de l'offre (création de valeur) et les attentes du marché.
- **Cohérenc**e : qui traduit l'harmonie des composantes de base de l'organisation pour mesurer la performance organisationnelle en rapportant les objectifs aux moyens.

Figure 5: Le triangle de la performance



Source : (Fathia F. , 2019)

1.5 Les sources de la performance :

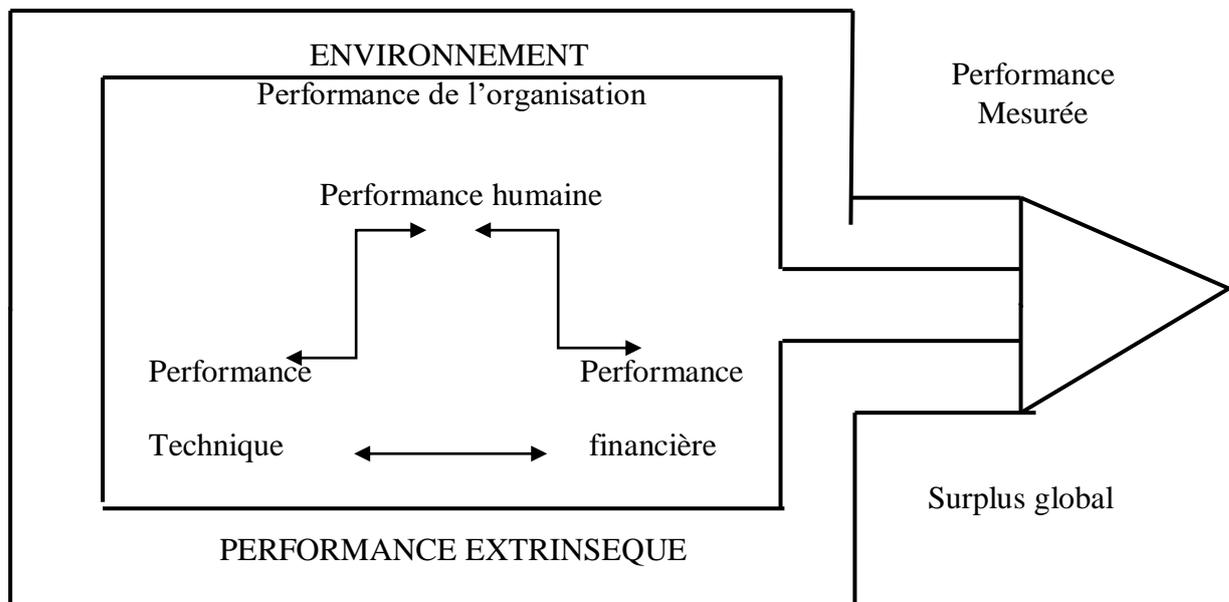
La performance perçue et mesurée au niveau du groupe, de la sous-unité de l'entreprise, trouve son origine dans deux sources dont l'incidence est combinée : l'une est interne, l'autre est héritée de l'environnement. (Martory & Crozet, 2013, p. 175)

D'un côté, une performance intrinsèque ou performance de l'entreprise qui résulte elle-même de la combinaison :

- ✓ D'une performance humaine : celle des collaborateurs de l'organisation, à laquelle nous rapporterons prioritairement les améliorations d'efficacité parce que notre propos est celui de la gestion sociale et qu'il n'y a pas de production sans hommes pour la concevoir ou la réaliser ;
- ✓ D'une performance technique : définie comme l'aptitude à mettre en œuvre avec efficacité les investissements ;
- ✓ D'une performance financière : décrivant l'efficacité dans la mobilisation et l'emploi des moyens financiers.

De l'autre côté, une performance extrinsèque ou héritée de l'environnement qui tient à l'ensemble des évolutions externes. Un vendeur voit s'ouvrir des marchés très porteurs, les prix de cession d'une filiale s'élèvent, une entreprise bénéficie d'exploitation temporaire d'un brevet, autant d'exemples de situations de rente qui ne sont pas attribuables à l'efficacité interne. (Certains diraient cependant que c'est aussi une performance que de savoir placer une organisation en position de percevoir les rentes !).

Figure 6: Les sources de performance



Source : (Martory & Crozet, 2013, p. 176)

1.6 Les Typologie de la performance

Il existe plusieurs types de performance à savoir :

1.6.1 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 : (Alazard & Sépari, contrôle de gestion : manuel et application, 2004, p. 641).

Les indicateurs de moyens : permettent d'évaluer le niveau des ressources utilisées, qu'elles soient humaines, matérielles ou financières. En analysant ces ratios, on peut comprendre la disponibilité et l'affectation des ressources de l'entreprise en vue d'atteindre ses objectifs.

Les indicateurs de résultats : également connus sous le nom d'indicateurs de réalisation, reflètent le niveau de performance atteint en fonction des moyens et des ressources mobilisés durant la période concernée.

Les indicateurs de contexte : mettent en lumière les facteurs expliquant les variations des indicateurs de moyens et des indicateurs de résultats. Ces indicateurs, externes à l'entreprise, contribuent à expliquer les fluctuations observées.

1.6.2 La performance économique :

Il peut être compris comme la rentabilité, c'est-à-dire le surplus économique obtenu par la différence entre les revenus et les coûts, qui dépend de l'avantage concurrentiel de l'entreprise en termes de compétitivité - prix (la capacité du produit à attirer des clients en raison de son prix au détriment des produits concurrents) ou La compétitivité hors prix de son offre (la capacité du produit à attirer les clients et à dévaloriser les produits concurrents en raison de facteurs non liés au prix). (Berland & De Rongé, 2012, p. 479)

1.6.3 La performance opérationnelle :

C'est la capacité d'une organisation à définir et mettre en œuvre des stratégies appropriées dans le cadre de ses objectifs stratégiques. Cela implique l'optimisation des ressources, des processus et des performances pour maximiser l'efficacité, la productivité et la rentabilité globale de l'entreprise.

La performance opérationnelle concerne tous les aspects de l'organisation. L'amélioration de la performance opérationnelle permet aux entreprises de devenir plus compétitives, réactives et de fournir une meilleure qualité, ce qui se traduit par une meilleure satisfaction client et une croissance durable. (Berland & De Rongé, 2012, p. 479)

1.6.4 La performance organisationnelle :

Selon les études de Taylor et de Fayol, (2004, pp. 43-56) 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.

1.6.5 La performance sociale :

La performance sociale est la capacité de l'organisation à mobiliser efficacement ses ressources humaines. Pour cela, elle doit s'assurer de leur bien-être. Concrètement, à mettre en œuvre des actions vise à améliorer les conditions de travail ou la rémunération afin de donner envie aux salariés de s'investir. La performance sociale est également stratégique afin de soigner l'image que l'organisation renvoie à son environnement. (Lorino, Méthodes et pratiques de la performance, 2003, p. 20).

1.6.6 La performance interne et la performance externe :

La performance de l'entreprise est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents. Il existe deux types de performance : la performance interne et la performance externe. (Brigitte & Christian, 2007, p. 173)

A. La performance interne :

La performance interne est celle qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation. L'information financière qui privilège une communication sur la rentabilité et les grands équilibres de l'entreprise, demeure l'information privilégiée en termes de performance, en particulier, pour les actionnaires.

Cependant, les managers de l'organisation qui pilotent la performance, et qui en sont responsables, s'intéressent plus au processus d'atteinte des résultats. Il s'agit pour eux de prendre, d'organiser et de mettre en œuvre l'ensemble des décisions de valorisation des ressources internes et externes afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

B. La performance externe :

La performance externe s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation. Elle concerne principalement les actionnaires et les organismes financiers, et porte sur le résultat présent et futur.

Tableau 1 : Comparaison entre performance interne et performance externe.

Performance interne	Performance externe
Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers.	Est tournée vers les managers.
Porte sur le résultat, présent ou futur.	Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation.
Nécessite de produire et de communiquer les Informations financières.	Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.
Génère l'analyse financière des grands équilibres.	Abouti à la définition des variables d'action.
Donne lieu au débat entre les différentes parties Prenantes.	Requis une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.

Source : (Brigitte & Christian, 2007, p. 173)

Section 02 : les mesures et les indicateurs de performance

Pour mesurer la performance, on se base sur des critères de résultats (ou indicateurs) qualitatifs ou quantitatifs. Pour évaluer l'efficacité, on utilise des critères décrivant la relation entre les résultats obtenus et les objectifs fixés. Quant à l'efficience, elle se mesure par le rapport entre les résultats obtenus et les moyens utilisés. Il est donc essentiel de mettre en place des mesures à différents niveaux : financier, économique, social, organisationnel et sociétal.

2.1 Les mesure de performance :

La mesure de la performance est cruciale pour les entreprises. Un système de mesure efficace est indispensable pour une gestion optimale de l'entreprise. En mesurant les performances, nous nous assurons que les différents centres de responsabilité au sein de l'entreprise respectent les normes établies, et des mesures correctives sont mises en place en cas d'écart significatif par rapport à ces normes.

2.1.1 Les principes de mesure de la performance :

L'instauration d'un système de mesure de performance doit être entourée de précaution afin de responsabiliser et motiver les acteurs : (Margotteau, 2001, p. 251)

- **Principe d'exhaustivité :** une mesure de performance doit porter sur tous les éléments d'activités qui peuvent être contrôlés. Si des activités restent non éclairées par les indicateurs choisis, elles seront naturellement délaissées par les acteurs au profit de celles mesurées et éventuellement assorties de primes.
- **Principe de contrôlabilité :** la mesure de performance ne doit porter que sur les éléments sur lesquels le responsable peut agir. Il doit donc maîtriser l'ensemble des variables à l'origine du couple / coût. Cela suppose donc une délégation de pouvoirs et un contrôle fondé sur les résultats dont les objectifs ont été fixés conjointement au préalable entre les parties.
- **Principe d'indépendance :** la mesure de performance du centre de responsabilité doit être indépendante de celle des autres centres. Les résultats d'un acteur doivent pouvoir être isolés des actions et décisions d'autres membres de l'entité afin d'éviter des transferts de performance de centre à centre.

- **Principe de dualité** : le contrôleur de gestion peut faire cohabiter un double système de mesure de performance : un instrument officiel visant à responsabiliser l'acteur mesuré en la sensibilisant à un indicateur flatteur (les quantités vendues peuvent dépendre d'un centre situé en aval de l'unité étudiée). Une mesure officieuse mais davantage pertinente qui est basée uniquement sur la variable réellement maîtrisée par le responsable (la comparaison des coûts réels aux coûts standards).
- **Principe de cohérence organisationnelle** : la mesure de performance réalisée doit permettre l'attribution des responsabilités aux acteurs. Cette possibilité est obtenue grâce à une superposition des périmètres de l'organigramme et des tableaux de bord.

2.1.2 Les axes de mesure de la performance globale :

Pour cette étude, nous avons identifié les sept axes principaux qui méritent toute l'attention des concepteurs du système décisionnel de l'entreprise. Un système de pilotage cohérent au niveau global se doit de piloter efficacement les sept axes identifiés ici :

Figure 7 : Les axes de mesure de la performance



Source : (Fernandez , 1998)

Un système de pilotage cohérent au niveau global se doit de piloter efficacement les sept axes de mesure principaux, caractérisant les principales formes de performance identifiées ici : (Berland & De Rongé, 2012, pp. 429-430).

A) Les clients :

Une entreprise, quel que soit sa taille ou son secteur d'activité, ne vit que grâce à ses clients. Il s'agit en effet de les satisfaire, c'est-à-dire de leur donner envie de venir acheter chez vous et de ne pas trop regarder du côté de la concurrence qui lui fait des appels du pied. Passer d'une logique produite « on fait ce que l'on sait faire » à un logique client « on fait ce que les clients attendent » est une véritable révolution des principes de l'entreprise.

B) Le personnel :

Une entreprise, ce ne sont pas des chiffres, des résultats ou des indicateurs. Une entreprise ce sont des femmes et des hommes. Ce sont eux qui inventent, conçoivent, fabriquent, vendent, livrent, réparent. Il est ainsi essentiel de mesurer la satisfaction au sens du personnel, tout comme sa capacité d'innovation, de travailler en équipe et de coopérer plus largement.

C) Les actionnaires :

Pour encore bien trop d'entreprises, cet axe est bien le seul qui mérite l'attention des décideurs et des managers. L'entreprise capitaliste n'a d'autre finalité que de réaliser des profits. C'est vrai, mais ce sont bien les autres axes de cette liste qui contribuent à la réalisation de la valeur globale.

D) Les partenaires :

Plus aucune entreprise ne conçoit et ne produit toute seule dans son coin, à chacun des maillons de la chaîne de conception et de la production, interviennent des partenaires (fournisseurs, sous-traitants&) spécialistes d'un aspect ou d'un autre du processus. Il s'agit d'une véritable coopération qui doit être piloté pour garantir la continuité de la chaîne de valeurs ajoutées.

E) Le public :

Le développement durable et la responsabilité sociale des entreprises ne sont pas de vains mots. Même si le « green washing » a encore de beaux jours devant lui, il est désormais certain qu'à l'heure des réseaux sociaux, le public ne restera pas inactif et une mauvaise renommée est vite construite.

F) Les processus internes et le système qualité :

Un processus, quel qu'il soit, est toujours d'une certaine manière connectée au client. La performance globale de l'entreprise est bien directement dépendante de l'efficacité et de la qualité de tous les processus en action.

G) Axe Système d'information :

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

2.2 Les indicateurs de performance

Les indicateurs de performance d'une entreprise sont à la fois un outil de mesure de sa santé et un outil d'aide à la prise de décision.

Le choix des indicateurs est d'une importance capitale. Il est donc essentiel de sélectionner avec soin les indicateurs qui permettront de rectifier la situation actuelle et de planifier l'avenir. Les bons indicateurs de performance sont indispensables pour une gestion efficace.

2.2.1 Définition d'indicateur de performance :

Philip LORINO (2003, p. 130) définit l'indicateur comme suit « Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat ».

2.2.2 Détermination des indicateurs :

Plusieurs étapes sont à observer pour l'identification des indicateurs : (Margotteau, 2001, p. 252).

- Répertorier toutes les composantes de l'activité, à partir d'une décomposition des objectifs globaux de l'entreprise ;
- Identifier les facteurs clefs de succès de l'entreprise et de service étudié ;
- Pour chaque élément clef, rechercher une liste d'indicateurs possibles en prenant soin de définir :
 - Le critère retenu ;
 - Le niveau à atteindre ou le seuil critique ;
 - La modalité de calcul ;
 - Les sources d'information : interne ou externe ;
 - Les moyens de collecte des informations : collecte manuelle, assisté, auto complété... ;
 - La fréquence des mesures. Celle-ci peut différer selon la nature du centre étudié : un centre de recherche et développement pourra faire l'objet d'une mesure semestrielle tandis qu'un service commercial sera évalué de façon hebdomadaire ;
 - Le mode de présentation : valeur absolue, relative, représentation graphique ;
- Sélectionner une batterie d'indicateurs synthétiques, pertinents et les plus représentatifs ;
- Exposer les indicateurs aux acteurs concernés afin de s'assurer de leur compréhension et de leur caractère équitable.

2.2.3 Les critères de choix d'un bon indicateur :

Un bon indicateur doit être : (Lorino, Méthodes et pratiques de la performance, 2003, p. 130).

- **Spécifique** : l'indicateur doit être définis ce qu'il mesure de manière quantitative, claire et précise.
- **Mesurable** : ça veut dire que l'indicateur doit permettre une collecte d'information solide et objective.

- **Atteignable** : il doit être réalistes, donc fixer des objectifs incitatif et réalisables.
- **Pertinent** : l'indicateur doit fournir des données utiles et cohérentes pour la prise de décision et l'amélioration des performances.

2.2.4 Les différents indicateurs de la performance

Les indicateurs de performance apportent des informations sur la santé de l'organisation et permettent d'évaluer l'efficacité de ses différentes activités.

Il existe plusieurs indicateurs de performance qui peuvent varier en fonction de besoin et de secteur d'activité de l'entreprise, mais les plus couramment utilisés se subdivisent en trois catégories principales : indicateurs financiers, indicateurs commerciaux, indicateurs de ressource humaine.

2.2.4.1 Indicateurs financiers :

Sont des données financières essentielles qui aident à évaluer la santé financière et la performance d'une entreprise. Ils sont mesurés par multiples intermédiaires tels que : (Gueutin, 2022, pp. 66-74)

- A. Le chiffre d'affaires** : est le montant total des ventes de biens ou services réaliser par une organisation sur une période donnée ;

Sa formule est :

$$\text{Chiffre d'affaires} = \text{prix de vente unitaire} \times \text{quantité vendue}$$

- B. La marge brute** : c'est l'écart entre le prix de vente d'un produit et son coût de production, elle permet de mesurer si l'activité de l'entreprise est bénéficiaire ou déficitaire.

- C. Excédent brut d'exploitation (EBE)** : c'est ce qui reste à l'entreprise une fois qu'elle a payé tous ses fournisseurs, ses salariés et l'Etat. Il ne dépend pas de la politique de l'endettement puisque les éléments financiers ne sont pas pris en compte, ni des éléments exceptionnels.

L'Excédent brute d'exploitation s'obtient à partir de la valeur ajoutée par le calcul suivant :

$$\text{EBE} = \text{Valeur ajoutée} + \text{subventions d'exploitation} - \text{charges de personnel (salaires et les charges sociales)} - \text{impôts}$$

D. Le résultat net : aussi appelé le résultat net comptable est la différence entre les produits et les charges d'une entreprise. Les produits et les charges d'une entreprise peuvent être de trois types. Il existe donc trois résultats différents : (PHILBERT, 2024)

- Le résultat d'exploitation, il découle de l'activité normale de l'entreprise, son cœur de métier, il est le résultat réel de l'activité économique.
- Le résultat financier, il témoigne de la situation financière relative au choix de financement et de placement.
- Le résultat exceptionnel, il concerne des opérations de gestion ou des opérations en capital.

C'est en additionnant ces trois résultats qu'on obtient le résultat de l'entreprise. Ainsi, pour avoir le résultat net on enlève le montant des impôts.

E. La rentabilité : La rentabilité est un rapport entre ce que l'entreprise génère comme revenus et les coûts engagés pour les obtenir. Ainsi, si les revenus générés sont supérieurs ou égaux aux charges, l'entreprise sera qualifiée de rentable. Il existe une rentabilité économique et financière. (Bour, 2023)

- La rentabilité économique permet de mesurer la capacité de l'entreprise à créer de la richesse par son activité :

$$\text{Rentabilité économique} = (\text{résultat d'exploitation} - \text{impôts sur les bénéfices}) / (\text{capitaux propres} + \text{dette financière}).$$

- La rentabilité financière va évaluer la capacité de l'entreprise à créer de la valeur par rapport à ses capitaux propres :

Rentabilité financière = (résultat d'exploitation — impôts sur les bénéfices — intérêts versés aux dettes financières) / capitaux propres.

2.2.4.2 Indicateurs commerciaux : sont des mécanismes essentiels qui permettent aux entreprises d'améliorer ses résultats commerciaux. Il existe plusieurs indicateurs : (Hay & Ricordel, 2017, p. 36).

A. La part de marché (PDM) : c'est un indicateur qui permet de mesurer la position de l'entreprise sur un marché par rapport à ses concurrents, elle est exprimée par le pourcentage des ventes totales d'un produit ou d'un service sur un marché donné réalisé pendant une période donnée.

Le calcul de la part de marché se présente comme suit :

Calcul de la PDM = (Ventes de l'entreprise / Ventes totales du marché) x 100

Dont :

Vente de l'entreprise est le chiffre d'affaires générer par l'entreprise pour le produit ou service concerné, sur la période donnée.

Ventes totales du marché est : Il s'agit du chiffre d'affaires total réalisé par toutes les entreprises présentes sur le marché pour le produit ou service considéré, sur la période donnée.

B. Le coût d'acquisition client : il représente le montant moyen dépenser par l'entreprise afin d'acquérir un nouveau client.

La formule pour calculer le coût d'acquisition client est la suivante :

Le coût d'acquisition client = dépenses totales d'acquisition client / nombre de client

Les dépenses totales d'acquisition client : représente l'ensemble des dépenses commerciale (commission, salaires de commerciaux) et les dépenses de marketing (publicité, relations publiques).

Nombre de client : Il s'agit du nombre total de nouveaux clients acquis pendant une période donnée.

C. Le taux de croissance des ventes : c'est un indicateur d'évaluation de performance qui permet de mesurer l'augmentation des ventes sur une période donnée. Généralement il est exprimé en pourcentage et il s'obtient comme suite :

$$\text{Le taux de croissance des ventes} = \frac{\text{Ventes de l'année N} - \text{Ventes de l'année N-1}}{\text{Ventes de l'année N-1}} \times 100$$

2.2.4.3 Indicateurs de ressource humaine : sont des outils qui révèlent comment une entreprise gère ses ressources humaines.

Il existe plusieurs indicateurs, et nous allons présenter les quatre principaux : (Kennouche, 2020, pp. 84-85)

A. Le taux du turnover : C'est le taux de rotation du personnel dans une entreprise qui va nous permettre de donner un jugement sur le niveau de stabilité et le degré de la satisfaction des employés.

$$\text{Le taux de turnover} = \frac{\text{nombre de départ durant l'année}}{\text{effectif moyen}}$$

B. Le taux de la démission : Ce taux nous informe sur la relation qui existe entre employeurs et employés et la nature de climat sociale qui règne au sein de l'entreprise.

$$\text{Le taux de la démission} = \frac{\text{totales des démissions durant l'année}}{\text{nombre de départ}}$$

C. Le taux d'absentéisme : Ce ratio est représenté par le quotient du nombre d'heures d'absence par rapport au nombre d'heures théorique de travail, il donne une vision sur les conditions de travail et l'engagement des employés dans l'entreprise.

$$\text{Le taux d'absentéisme} = \text{les heures d'absentéisme} / \text{la période}$$

D. Le taux d'accident de travail : il donne une idée sur la sécurité du milieu de travail au sein de l'entreprise.

$$\text{Le taux d'accident de travail} = \frac{\text{nombre d'accident avec arrêt}}{\text{nombre d'heures travaillées}}$$

2.3 Le lien entre la méthode des coûts complets et la performance de l'entreprise :

La méthode des coûts complets est un outil qui fournit une évaluation complète et détaillée des coûts liés à la production d'un bien, de plus, elle permet d'identifier les différentes sources de ses coûts et de les analyser. Elle aide l'entreprise à améliorer sa performance.

Donc la méthode des coûts complets a un impact significatif sur la performance d'une entreprise et elle peut contribuer à son amélioration en favorisant :

- **Une meilleure prise de décision :** en calculant tous les coûts associés à chaque produit et en comparant le coût de revient au prix de vente, l'entreprise peut prendre des décisions éclairées concernant la fixation des prix, l'optimisation des processus de production, le contrôle des coûts, l'investissement. Cela peut aider l'entreprise à mesurer sa marge et améliorer sa performance. (Bouquin, 2008, p. 123).
- **Une gestion plus efficace des coûts :** la méthode des coûts complets permet de surveiller et de contrôler les coûts en analysant tous les coûts de production. Par exemple, si les coûts liés à une certaine activité sont élevés, l'entreprise peut chercher des moyens de réduire ces coûts, comme l'automatisation des processus ou la renégociation des contrats avec les fournisseurs. Cela permet de maintenir les coûts sous contrôle et d'améliorer l'efficacité, ce qui peut se traduire par une meilleure performance globale. (Gervais & Levant, 2011, p. 155).
- **La valorisation des stocks :** grâce à la valorisation des stocks, une entreprise peut optimiser ses achats en connaissant le coût réel de production des produits finis. Cela lui permet de négocier efficacement les prix d'achat des matières premières, réduire les coûts

d'approvoisements et améliorer la rentabilité. De plus, elle peut calculer des marges bénéficiaires et obtenir une vision plus précise sur sa situation financière, ce qui facilite la prise de décision concernant les prix et la gestion stocks (Colin & Boussard, 2005, p. 101)

- **L'évaluation de la rentabilité** : en affectant toutes les charges à chaque produit, la méthode des coûts complets aide à déterminer la rentabilité de chaque activité, ce qui permet à l'entreprise d'identifier les produits les plus rentables. (Lorino, Le contrôle de gestion stratégique, 2001, p. 87)
- **L'Analyse de la performance** : la méthode des coûts complets fournit des indicateurs pour le suivi et l'évaluation de la performance, en calculant les coûts réels et en les comparant aux coûts budgétés il est possible de mesurer l'efficacité et d'identifier les domaines d'améliorations possibles. (Gervais & Levant, 2011, p. 165).
- **La maximisation des profits** : la méthode des coûts complets peut conduire à une augmentation des profits en fixant des prix de vente qui couvrent l'ensemble des coûts de production et génèrent une marge bénéficiaire adéquate. (Bouquin, 2008, p. 123).

Conclusion

Nous retenons comme conclusion de ce chapitre que la performance d'une entreprise est un élément crucial pour évaluer l'atteinte des objectifs fixés, mesurer l'efficacité et la rentabilité, ainsi qu'identifier les domaines d'amélioration.

La mesure de la performance repose sur l'utilisation d'indicateurs qui permettent de suivre l'évolution de l'entreprise dans le temps. Ces indicateurs sont essentiels pour suivre l'efficacité de la méthode des coûts complets, ce qui souligne l'importance de la maîtrise des coûts pour une performance optimale de l'entreprise.

Chapitre III

Etude de cas au sien de

CEVITAL

Introduction

Dans ce dernier chapitre, nous allons d'abord présenter l'entreprise d'accueil « Cevital » afin de mieux comprendre ses différents services et la structure de sa direction générale. Ensuite pour mieux mener notre étude, nous détaillerons la méthode utilisée par Cevital, qui la méthode des sections homogènes, dans le but d'améliorer leur performance et augmenter leur efficacité.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil Cevital Agro-industrie :

CEVITAL est une Société par Actions au capital privé de (68 ,760 milliards de DA), créés-en Mai 1998.Elle est implantée 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 durant les 5 dernières années, font d'elle un important pourvoyeur d'emplois et de richesses.

CEVITAL Food est passé de 500 salariés en 1999 à 3996 salariés en 2008.

Remarque : la présentation de l'organisme d'accueil est effectuée sur la base de documents internes de l'entreprise.

1.1 Présentation du complexes CEVITAL Agro-industrie

1.1.1 Historique :

CEVITAL est une société Algérienne par action (SPA), créée en Mai 1998, ayant un capital privé de 68,760milliard de DA. Elle a comme actionnaire principal, Mr Issad REBRAB et ses Fils. Actuellement, elle est parmi les dix plus importantes entreprises en Algérie, et la première société privée dans l'industrie de raffinage d'huile et de sucre sur le marché Algérien.

L'entreprise Cevital est l'un des fleurons de l'industrie agro-alimentaire en Algérie. Constituée de plusieurs unités de production équipées de la dernière technologie. Elle poursuit son développement par divers projets en cours de réalisation. Son expansion et son développement durant les cinq dernières années font d'elle un important pourvoyeur d'emplois et de la richesse.

Une année après sa création, l'entreprise CEVITAL compte déjà 780 employés, le nombre de salarier augmente régulièrement jusqu'à 2003, ou il a enregistré une faible diminution et à partir de 2004, il a connu une forte croissance jusqu'à nos jours.

1.1.2 Localisation géographique :

A l'arrière port de Bejaïa 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 Bejaïa** : Nous avons entrepris la construction des installations suivantes :

- Raffinerie Huile ;
- Margarinerie ;
- Silos portuaires ;
- 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. Le plan de développement de cette unité portera à 150 000/an en 2010.

• **A Tizi Ouzou** :

• **A Agouni Gueghrane**: au cœur du massif montagneux du Djurdjura qui culmine à plus de 2300 mètres :

- L'Unité d'Eau Minérale (Lalla Khedidja) a été inaugurée en juin 2007

1.1.3 Activités de CEVITAL :

1.1.3.1 Les différentes activités de CEVITAL :

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

A) Huiles Végétales.

B) Margarinerie et graisses végétales.

- C) Sucre blanc.
- D) Sucre liquide.
- E) Silos portuaires.
- F) Boissons.

A) Huiles Végétales : Les huiles de table : elles sont connues sous les appellations suivantes :

- Fleurial^{plus} : 100% tournesol sans cholestérol, riche en vitamine (A, D, E)
- (Elio et Fridor) : ce sont des huiles 100% végétales sans cholestérol, 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 de (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%.
- Exportations vers le Maghreb et le moyen orient, en projet pour l'Europe.

B) 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 **Matina, Rania, le beurre gourmand et Fleurial**, d'autres sont spécialement produites pour les besoins de la pâtisserie moderne ou traditionnelle, à l'exemple de la parisienne et **MEDINA « SMEN »**.

Capacité de production : 180.000 tonnes/an / Notre part du marché national est de 30% sachant que nous exportons une partie de cette production vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen-Orient.

C) 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 boîtes d'1kg. Cevital produit aussi du sucre liquide pour les besoins de l'industrie agroalimentaire et plus précisément pour les producteurs des boissons gazeuses.

- 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 en 2009, CEVITAL FOOD prévoit 900 000 tonnes/an dès 2010.

D) Sucre liquide : Capacité de production : matière sèche : 219 000 tonnes/an

- Exportations : 25 000 tonnes/an en prospection.

E) Silos Portuaires :

- Existant : Le complexe Cevital Food dispose d'une capacité maximale 182 000 tonnes et d'un terminal de déchargement portuaire de 2000 T par heure. Un projet d'extension est en cours de réalisation.
- La capacité de stockage actuelle est de 120 000T en 24 silos verticaux et de 50 000 T en silo horizontal.
- La capacité de stockage Horizon au 1 er trimestre 2010 sera de 200 000 T en 25 silos verticaux et de 200 000 T en 2 silos horizontaux.

F) Boissons : Eau minérale, Jus de fruits, Sodas.

- L'eau minérale (Lalla Khedidja) depuis des siècles prend son origine dans les monts enneigés à plus de 2 300 mètres du Djurdjura. 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 7, Sodium 5.5, Sulfate 7, Bicarbonate162...) tout en restant d'une légèreté incomparable.
- L'eau minérale (Lalla Khedidja) pure et naturelle est directement captée à la source Aur 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 ».

1.1.3.2 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 FOOD** 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 22000 version 2005. Toutes les unités de production disposent de laboratoires (micro biologie et contrôle de qualité) équipés d'outils d'analyse très performants.

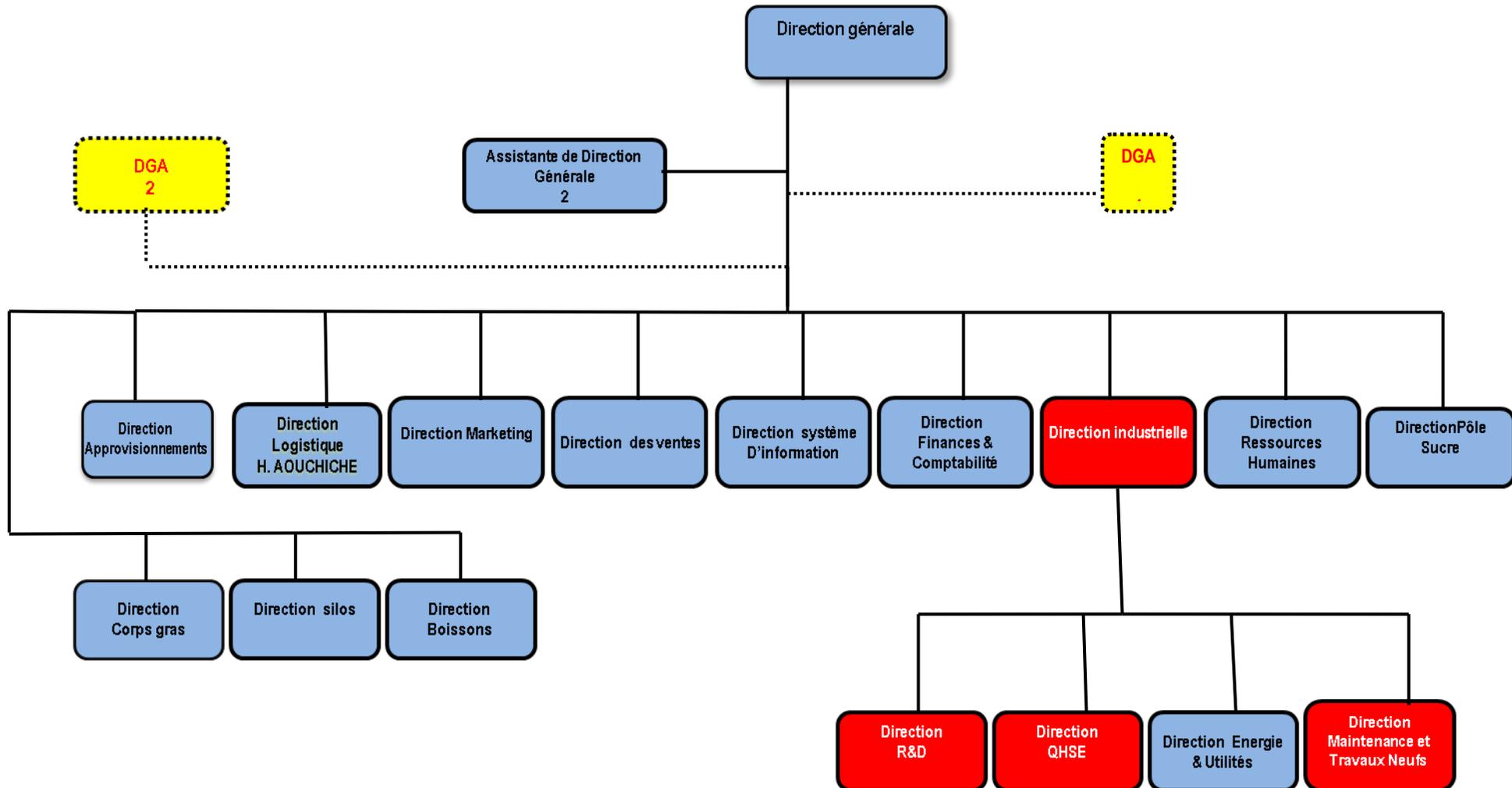
1.3 L'organisme structurel et les différents services :

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 :

Figure 8 : Organigramme général de CEVITAL FOOD



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

1.4 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 produits 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 quelques matières premières intrants et packaging et le transport pour certaines filiales du groupe (MFG, SAMHA, Direction Projets, NUMIDIS, ...).
- Gère les stocks de produits finis dans les différents dépôts locaux (Bejaia 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 Publi-promotionnelle sur les marques et métiers **CEVITAL**.

Ces recommandation, validées, sont mises en œuvre par des groupes de projets pluridisciplinaires (Développement, Industriel, Approvisionnement, Commercial, Finances) coordonnés par le Marketing, jusqu'au lancement proprement dit et à son évaluation.

- **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 des Finances et Comptabilité :**

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

- **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 site.
- 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 générale ainsi que tous les managers sur tous les aspects de gestion ressources humaines, établit et maîtrise les procédures.
- Assure le recrutement.
- 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 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 plastiques 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, installée 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 :**

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 et une unité inter estérification – Hydrogénation –pate chocolatière –utilités actuellement en chantier à Elkseur. Notre mission principale est de raffiner et de conditionner différentes huiles végétales ainsi que la production de différents types de margarines et beurre. Tous nos produits sont destinés à la consommation d'où notre 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 2000 T/J qui sera 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. Nos 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 règlementaires produits, environnement et sécurité
- Garantit la sécurité de notre personnel et la pérennité de nos 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 Procès : D'environ 450 m³/h d'eau (brute, osmose, adoucie et ultra pure) de la vapeur **Ultra haute pression** 300T/H et **basse pression** 500T/H. De l'Electricité **Haute Tension, Moyenne Tension et Basse Tension**, avec une capacité de 50MW.

- **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 déploie avec le Directeur Industriel et les Directeurs de Pôles les projets ; d'investissement relatifs aux lignes de production, bâtiments et énergie/utilité (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.

Section 02 : Elaboration de la méthode des coûts complets au sein de l'entreprise CEVITAL

Dans cette section, nous allons présenter la méthode utilisée au sein de CEVITAL, et calculer le résultat final obtenu au cours de l'année 2024 sur le produit « Huile ELIO 1L »

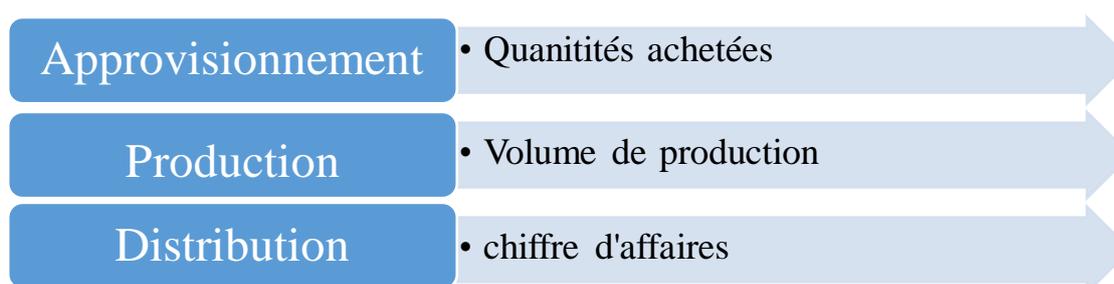
2.1 La méthode utilisée par l'entreprise (la méthode des sections homogènes) :

L'entreprise CEVITAL utilise la méthode des sections homogènes pour déterminer le coût de revient des produits fabriqués par la société, cette dernière effectue une clôture mensuelle. Dans notre étude nous avons choisi le produit « Huile Elio 1litre ». Pour expliquer la démarche de calcul des différents coûts de ce dernier afin d'obtenir un coût de revient et de calculer le résultat analytique.

2.1.1 La détermination des clés de répartition :

Les clés de répartition sont les unités d'œuvres utilisées pour répartir les charges des centres auxiliaires aux centres principales pour les imputés aux différents coûts. Les unités d'œuvres choisis par CEVITAL sont comme indiqué ci-dessous :

Figure 9 : La clé de répartition



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

Pour simplifier la méthode de calcul, L'entreprise Cevital sont répartie à partir des pièces comptables saisies par la comptabilité générale, qui sont affectées selon la centre analytique désigné dans les documents comptabilisées, dans notre cas on distingue 3 centres analytiques : Raffinerie huile, conditionnement huile, distribution.

Ci après le tableau de répartition des charges indirectes administration et distribution

Tableau 2 : La répartition des charges indirectes

libellée compte	Total charge	Total charge	Centres analytique		
			Raffinerie huile	Conditionnement huile	Distribution
Autres Consommation	DA	5 779 764	2 045 636,00	2 737 234	996 894,00
Services extérieurs	DA	16 812 890	5 475 213,00	5 850 363	5 487 314,00
Autres Services extérieurs	DA	32 622 853	16 562 330,00	6 147 067	9 913 456,00
Frais de personnel (Salaires)	DA	33 639 485	3 145 631,00	25 836 374	4 657 480,00
Impôts et taxes	DA	1 713 133	856 142,00	856 991	-
Autres charges opérationnelles	DA	4 260 856	1 423 590,00	2 837 266	-
Frais financiers	DA	55 000 000	55 000 000,00	-	-
Dotations aux amortissements	DA	1 897 341	1 347 340,79	-	550 000,00

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

2.1.2 Le calcul de différents coûts :

Nous allons procéder au calcul des différents coûts tels que le coût d'achat, le coût de production et enfin le coût de revient.

2.1.2.1 Le coût d'achat : l'entreprise Cevital distingue deux types d'achat, achat local et achat étranger

- ❖ **L'achat local :** il désigne le prix d'achat de la matière première ainsi que les frais de transport qui y sont associés.
- ❖ **L'achat étranger :** c'est le prix d'achat de matières premières étrangères ainsi que les différentes charges associées à cet achat : (Droit de douane, Frais assurances, Frais débarquement, Différentes taxes : transit pollution péage et autres).

Le coût d'achat = prix d'achat de matière première + charges directe et indirecte d'achat

Coût d'achat = 776 340 000 + 27 007 978 = 803 347 978 DA

Coût d'achat unitaire = coût d'achat / les quantités Achetées

Coût d'achat unitaire = 803 347 978 / 12 000 = 66 945,66 DA

Ces calculs seront résumés dans le tableau suivant sachant que les quantités sont égales à 12 000 Tonne à un prix de 66 945,66 DA/unité, donc pour un montant de 776 340 000 DA.

Tableau 3 : Calcul de coût d'achat de la MP pour le fournisseur n°1

(Unité : DA)

Fournisseur	AAA OIL
N° Facture	Fact n°23654878
Cours USD	136,20
Quantité Tonne	12 000,00
Prix Unitaire USD	475,00
Prix d'achat DZD	776 340 000,00
CHARGES DIRECTES ET INDIRECTES SUR ACHATS	
Droit de douane-Taxe solidarité 3%	23 290 200,00
Assurance 0,17%	1 319 778,00
Frais de Débarquement (130 DA/Tonne)	1 560 000,00
Taxe de transit (5 DA / Tonne)	60 000,00
Taxe de Pollution/ Salubrité (24 DA / Tonne)	288 000,00
Taxe de péage (16 DA / Tonne) - NOLIS -	192 000,00
Frais sur Bon de Livraison (4000 DA / BL) Nbre de BL = 5	20 000,00
Frais Déchargement (TEL) - -50 000DA	50 000,00
Autres taxes	228 000,00
Montant des charges	27 007 978,00
Coût d'achat	803 347 978,00
Coût d'achat unitaire	66 945,66 DA

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

Remarque : (Même procédé de calcul pour le deuxième fournisseur)

Tableau 4 : Calcul de coût d'achat de la MP pour le fournisseur n°2

(Unité : DA)

Fournisseur	MARILO
N° Facture	Fact n°23654880
Cours USD	134,70
Quantité Tonne	18 000,00
Prix Unitaire USD	520,00
Prix d'achat DZD	1 260 792 000,00
CHARGES DIRECTES ET INDIRECTES SUR ACHATS	
Droit de douane-Taxe solidarité 3%	37 823 760,00
Assurance 0,17%	2 143 346,40
Frais de Débarquement (130 DA/Tonne)	2 340 000,00
Taxe de transit (5 DA / Tonne)	90 000,00
Taxe de Pollution/ Salubrité (24 DA / Tonne)	432 000,00
Taxe de péage (16 DA / Tonne)	288 000,00
Frais sur BL (4000 DA / BL) Nbre de BL = 3	12 000,00
Frais Déchargement (TEL) 50 000DA	50 000,00
Autres Taxe	342 000,00
Montant des charges	43 521 106,40
Coût d'achat	1 304 313 106,40
Coût d'achat unitaire	72 461,84 DA

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

2.1.2.2 Le Coût de production : comprend le coût des matières premières consommées valorisées au coût unitaire moyen pondéré (CUMP), ainsi le coût de la main-d'œuvre directe et le coût indirect lié à la production :

Partie directe :**+ Achats consommés :**

- **La matière première :** c'est la matière principale qui constitue les produits (Huile de Soja).
- **Emballage :** c'est un objet utilisé pour protéger et conditionner les marchandises afin d'assurer leurs présentations et leurs ventes. Par exemple : les bouchons.
- **Les matières consommables :** Sont des ressources qui sont utilisés et consommés pendant le processus de production. Ils ne font pas partie du produit final mais sont nécessaires pour le fabriquer et ils sont souvent utilisés en même temps que la matière première, exemple le soude caustique liquide, acide sulfurique
- **L'énergie :** c'est tous types d'énergies consommées par le processus (l'entreprise CEVITAL produit sa propre énergie) tel que l'électricité et le gaz.

+ Charges directes de productions : sont constitués de :

- **La pièce de rechange (PDR) :** c'est la pièce consommée lors de la production dans une période donné, il existe deux types de PDR : les pièces correctives et les pièces préventives. Le montant de la charge est reparti selon une clé de répartition qui est le pourcentage du volume de production
- **Les Charges du personnel :** c'est la masse salariale directe des agents de production qui ont contribué directement à la production des produits. Qui sont réparti selon les heures travaillé dans chaque ligne de production
- **L'amortissement direct :** il fait référence à la dotation aux amortissements des actifs qui sont directement liés à la production. Le montant de la charge est reparti selon une clé de répartition qui est le pourcentage du volume de production

Partie indirecte :

- **Charges indirectes de production :** c'est les coûts liés à la production qui ne peuvent pas être directement attribués à un produit spécifique. Au sein de l'entreprise Cevital, ces charges sont comptabilisées dans la classe 06 par le département de la comptabilité générale, puis affectées par le contrôleur de gestion aux centres analytiques (par exemple : centre analytique huile). Nous pouvons y retrouver des frais accessoires, des coûts de location et des prestations de services, entre autres.

Selon l'entreprise la composition des produits traiter nous permet de distinguer deux stades de coût de production :

- ✓ Coût de production de produit semi-fini ;
- ✓ Coût de production du produit fini.

A. Calcul du coût de production du produit semi-fini (Huile raffiné intermédiaire) :

Le coût de production de produit semi-fini « Huile raffiné intermédiaire » est calculé à partir de la matière première « Huile de Soja ». Nous allons d'abord valoriser ses stocks en utilisant la méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP). L'entreprise produit

50 009,41 Tonne de l'huile raffinée. La fiche de stock de matière première s'établit comme suit :

Tableau 5 : Fiche de stock de la MP (Unité : DA)

	Quantité	CUMP	Montant
Stock initiale	32 000	70 125	2 244 000 000
ENTREE	30 000	70 255	2 107 661 084
TOTAL ENTREE	62 000	70 188 DA	4 351 661 084

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

$CUMP = (Valeur\ total\ des\ entrées + Valeur\ des\ stocks\ initial) / (Quantité\ total\ des\ entrées + Quantité\ des\ stocks\ initial)$

$$CUMP = (2\ 107\ 661\ 084 + 2\ 244\ 000\ 000) / (30\ 000 + 32\ 000)$$

$$CUMP = 70\ 188\ DA$$

A partir du coût unitaire moyen pondéré de la matière premier :

**Tableau 6 : Coût de production du produit semi-fini « Huile raffiné intermédiaire »
(Unité : DA)**

Désignation	Quantité	CUMP	Montant	Coût unitaire
Matière première huile soja	51 291,70	70 188,10	3 600 066 116,00	71 987,78
Matière consommables	976 859	9 338,00	119 340 859,70	2 386,37
Energie			11 437 664,00	228,71
Coûts des achats consommés			3 730 844 639,70	74 602,85
Total des charges directes			49 697 099,70	993,75
Total des Charges indirectes			85 855 882,80	1 716,79
Coût de production			3 866 397 622,20 DA	77 313,40 DA

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

Coût de production = Coûts des achats consommés (Matière première, emballages, consommables) + charges directes et indirectes de production.

Coût de production = 3 730 844 639,7 + 49 697 099,7 + 85 855 882,8

Coût de production = 3 866 397 622,2 DA

Coût de production unitaire = coût de production totale / la quantité produite

Coût de production unitaire = 3 866 397 622,2 / 50 009,41

Coût de production unitaire = 77 313,40 DA

Interprétation :

Après l'analyse de la structure des coûts de production, nous constatons que la matière première représente 93% du coût globale, ce qui signifie que la variation du prix d'achat de ce dernier est très importante.

B. Calcul du coût de production du produit fini « Huile Elio 1L » :

Pour calculer le coût de production du produit fini, nous allons tenir compte du coût unitaire moyen pondéré du produit semi-fini, qui devient une matière première pour le produit fini. (Même procédé de calcul pour le produit fini). La fiche de stock de produit semi fini s'établit comme suit :

Tableau 7 : Fiche de stock de produit semi fini (Unité : DA)

	Quantité	CUMP	Montant
Stock initial	29 650	76 045	2 254 734 250
ENTREE	50 009	77 313	3 866 397 622
TOTAL ENTREE	79 659	76 841 DA	6 121 131 872

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

$$\text{CUMP} = (3\,866\,397\,622 + 2\,254\,734\,250) / (50\,009 + 29\,650)$$

$$\text{CUMP} = 76\,841 \text{ DA}$$

A partir du coût unitaire moyen pondéré de produit semi fini :

Tableau 8 : Calcul du coût de production du produit fini « Huile Elio 1L » (Unité : DA)

Désignation	Quantité	CUMP	Montant	Coût unitaire
Matière première	5 903,18	76 841,29	453 607 978,48	70,69
Emballage			58 546 994,45	9.12
Matières consommables			370 982,50	0.06
Energie			920 449,32	0.14
Coûts des achats consommés			513 446 404.75	80.01
Charges directes			9 000 000,00	1.4
Charges indirectes			44 265 295,48	6.90
Coût de production			566 711 700,23	88,32

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

Coût de production = 513 446 404,3 + 9000 000 + 44 265 295,48

Coût de production = 566 711 700,23 DA

Coût de production unitaire = coût de production totale / la quantité produite

Coût de production unitaire = 566 711 700,23 / 6 416 500

Coût de production unitaire = 88.32 DA

Interprétation :

Après l'analyse de la structure des coûts, nous remarquons que 80% du coût de production du produit fini est attribué à la consommation du produit semi-fini soja, 10% aux emballages, en particulier les bouteilles, tandis que le reste correspond aux charges indirectes liées à la production, telles que les prestations industrielles, les assurances et la location de matériel et d'engins...

Il est important de contrôler le moindre coût afin de le réduire, car chaque dinar gagné ou perdu à un impact direct sur la marge.

2.1.2.3 Calcul du coût de revient et le résultat final :

- A. Coût de revient :** Pour obtenir un coût de revient, il est essentiel de prendre en compte toutes les charges mentionnées précédemment, ainsi que les charges de distribution qui peuvent être divisées en six types différents, notamment :
- **Charges de marketing :** sont les dépenses liées à la publicité (panneaux d'affichage, média, foire).
 - **Charges de transport :** sont les coûts de transports supporter lors de la distribution des produits finis.
 - **Charges d'entreposage :** elles regroupent l'ensemble des coûts concernant le stockage des produits finis dans les entrepôts.
 - **Salaire de distribution :** c'est le salaire versé aux employés qui travaillent dans le secteur de la distribution des produits.
 - **Amortissement de distribution :** il s'agit de la dotation aux amortissements des équipements et machines utilisés dans le processus de l'expédition des produits.

- **Autres charges de distribution** : sont tous les coûts supplémentaires associés aux activités de distributions.

Le calcul du coût de revient se déroule de la manière suivante :

Le coût de revient = coût de production des produits vendus + charges directes et indirectes de distribution

La fiche de stock de produit fini s'établit comme suit :

Tableau 9 : Fiche de stock de produit fini (Unité : DA)

	Quantité	CUMP	Montant
SI	3 897 321	92,46	360 346 300
ENTREE	6 416 500	88,32	566 711 700
TOTAL ENTREE	10 313 821	89,89 DA	927 058 000

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

$$\text{CUMP} = (566\,711\,700 + 360\,346\,300) / (6\,416\,500 + 3\,897\,321)$$

$$\text{CUMP} = 89.89 \text{ DA}$$

A partir du coût unitaire moyen pondéré de produit fini :

Tableau 10 : le coût de revient du produit fini « Huile Elio 1l » (Unité : DA)

Désignation	Quantité	CUMP	Montant
Produit Fini Huile 1L	6 416 500,00	89,89	576 779 185
Charge de distribution			
Marketing			2 000 000,00
Transport			7 913 456,00
Entreposage			5 487 314,00
AUTRES Charges (log et Amorti)			1 546 894,00
Salaires			4 657 480,00
Total des charges distribution			21 605 144,00
coût de revient	6 416 500,00	93,26 DA	598 384 329,00

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

Coût de revient= 576 779 185 + 21 605 144

Coût de revient= 598 384 329 DA

Coût de revient unitaire = 598 384 329 / 6 416 500

Coût de revient unitaire = 93.26 DA

B. Le résultat analytique :

Le résultat analytique est obtenu par la soustraction du coût de revient du chiffre d'affaires.

Tableau 11 : Le résultat analytique (Unité : DA)

Désignation	Quantité	PU	Montant
Chiffre d'affaires	6 416 500,00	100	641 650 000,00
Coût de revient	6 416 500,00	93,26	598 384 329,00
Résultat analytique	6 416 500,00	6,74 DA	43 265 671,00

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

Résultat = chiffre d'affaires – coût de revient

Résultat = 641 650 000 – 598 384 329

Résultat = 43 265 671 DA

Pour : % Marge / Prix de vents unitaire = 6.74 /100 = 0.0674 donc 6.74 %

Interprétation :

Nous constatons que l'entreprise CEVITAL réalise un résultat analytique positif de 43 265 671 DA, pour la production de produit « huile Elio 1L ». Elle génère une marge unitaire de 6.74 DA sur chaque bouteille de 1L vendu, cela signifie que son activité est rentable. Bien que cette marge de 6.74 % ne sois pas excessivement confortable, le service contrôle de gestion doit rester vigilant face aux futures variations des coûts et s'efforcer de gérer les coûts et les ressources d'une manière efficace et efficiente.

2.2 Analyse de l'importance de la méthode des coûts complets sur la performance au sein de Cevital

Pour vérifier nos hypothèses, nous avons opté pour une analyse qualitative en utilisant un questionnaire qui explore l'importance de la méthode des coûts complets sur la performance de l'entreprise.

2.2.1 Présentation de questionnaire :

Dans notre recherche nous avons utilisé un questionnaire comme outil de collecte des informations utiles, qui consiste à poser une série de questions à quatre contrôleurs de gestion de la direction finance et comptabilité au sein de l'entreprise Cevital.

2.2.1.1 L'objectif de questionnaire :

Notre questionnaire vise à recueillir des données simples sur l'utilisation de la méthode des coûts complets et son impact sur la performance de cevital, sans pour autant mener une étude qualitative approfondie.

2.2.1.2 Mode d'administration :

Dans notre cas, nous avons choisi le mode d'enquête par interview direct car il permet de :

- Recueillir des informations détaillées,
- Avoir des réponses claires,
- Obtenir un taux de réponse élevé,

2.2.1.3 Les types de questions :

Il existe de nombreux types de questions différentes, notre questionnaire est composé de :

- Questions ouvertes, dans lesquelles l'interrogé répond librement
- Questions fermées à choix unique, Le répondant ne peut choisir qu'une seule réponse parmi une liste proposée
- Questions fermées à multiples choix, qui autorisent le répondant à choisir plusieurs réponses

- Les questions avec échelle, dans lesquelles l'interrogé exprime son accord ou son désaccord avec une affirmation sur une échelle graduée

2.2.2 Analyse des résultats :

Sur la base de questionnaire adressé aux contrôleurs de gestion de la direction finance et comptabilité au sein de l'entreprise Cevital, nous avons fait ressortir les points suivants :

2.2.2.1 Points forts :

- La performance au sein de Cevital se définit par la garantie de la pérennité de l'activité de l'entreprise, tout en assurant l'atteinte des objectifs fixés et la maximisation des profits.
- L'entreprise mesure la performance financière et industrielle.
- La méthode des coûts complets est utilisée pour calculer les coûts d'achat, de production et de revient, ce qui permet de déterminer la marge et évalué la rentabilité de chaque produit.
- La méthode des coûts complets a contribué à une meilleure allocation des ressources et à une meilleure gestion des coûts.
- L'entreprise utilise plusieurs indicateurs de performance pour mesurer l'efficacité de la méthode des coûts complets. Parmi ces indicateurs, le taux de productivité, le taux d'activité des lignes de production, ainsi que plusieurs autres tableaux de bords.
- La méthode des coûts complets est considérée comme importante pour évaluer la rentabilité des produits et la performance globale de l'entreprise.
- Le coût de revient de l'entreprise est jugé compétitif.
- Impact positif de la méthode des coûts complets sur la politique de prix de l'entreprise.
- L'entreprise est considérée comme performante et son image sur le marché est jugée bonne.

2.2.2.2 Points d'amélioration :

- La collecte d'informations auprès des parties prenantes et l'affectation rationnelle des charges indirectes constituent des défis pour l'application de la méthode des coûts complets.
- L'entreprise n'alloue pas de budget spécifique au service de mesure de la performance.

2.2.2.3 Recommandations :

- Poursuivre l'utilisation de la méthode des coûts complets comme outil de gestion et de prise de décision.
- Renforcer la collecte d'informations auprès des parties prenantes pour améliorer la précision des coûts de revient.
- Améliorer l'affectation des charges indirectes
- CEVITAL devrait envisager d'allouer un budget spécifique au service de mesure de la performance afin de soutenir ses efforts d'amélioration continue.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis d'acquérir une connaissance approfondie de l'entreprise agroalimentaire Cevital et d'analyser les différents coûts de production de l'huile Elio 1 litre en appliquant la méthode des sections homogènes.

Durant notre stage pratique, nous avons conclu que, Cevital utilise la méthode des sections homogènes de manière efficace et prendre des décisions éclairées. Cependant, il y a encore place à l'amélioration, notamment en ce qui concerne la collecte d'informations et l'allocation des ressources

Conclusion Générale

Conclusion générale

Les entreprises sont confrontées à des enjeux majeurs de compétitivité et de performance. Pour les surmonter, elles ont à leur disposition un éventail d'outils, dont la méthode des coûts complets s'impose comme un atout précieux pour optimiser leur performance. En effet, cette méthode permet aux entreprises d'acquérir une meilleure connaissance de leurs coûts de revient, favorisant ainsi une gestion plus responsable. En conséquence, elle contribue directement à la création de valeur pour l'entreprise et l'ensemble de ses parties prenantes.

L'adoption de la méthode des coûts complets s'avère être un levier stratégique majeur pour l'amélioration de la performance des entreprises. En effet, cette méthode, en permettant une meilleure appréhension des coûts et une prise de décision éclairée basée sur des données fiables, contribue à l'optimisation des ressources, à l'accroissement de la rentabilité et au renforcement de la compétitivité sur le marché. Cevital, où nous avons effectué un stage pratique d'un mois, est une entreprise qui a su tirer profit de la méthode des coûts complets pour asseoir sa position sur le marché.

Pour atteindre cet objectif, une approche méthodologique mixte a été adoptée. Pour le cas théorique, nous nous sommes appuyés sur des ouvrages, des mémoires, des thèses et des sites web pertinents. Pour le cas pratique, une étude quantitative a été élaborée pour analyser les différents coûts de production de l'huile ELIO ainsi, qu'un questionnaire afin d'évaluer l'utilisation de la méthode des coûts complets sur la performance de l'entreprise.

Durant notre stage pratique, en analysant les résultats obtenus nous pouvons émettre des réponses sur les hypothèses formulées au début de notre recherche :

En effet, l'application rigoureuse de la méthode des coûts complets ouvre la voie à une analyse détaillée de la structure des coûts de l'entreprise. Cette compréhension approfondie des coûts permet d'identifier les activités les plus coûteuses et de mettre en place des actions correctives ciblées pour les optimiser. De plus, elle offre la possibilité d'évaluer la rentabilité de chaque produit avec précision et de suivre la performance globale de l'entreprise, permettant ainsi de mesurer l'efficacité des actions mises en œuvre. En ce sens, **la première hypothèse** qui prescrit que « une utilisation efficace de la méthode des coûts complets améliore la performance d'une entreprise » **est confirmée.**

La méthode des coûts complets permet de mieux comprendre la structure des coûts de l'entreprise en intégrant l'ensemble des charges directes et indirectes, elle offre une vision globale et détaillée des coûts de production, permettant ainsi une meilleure maîtrise des processus et une prise de décision éclairée. Ce qui signifie que la **deuxième hypothèse** qui prescrit que « la méthode des coûts complets permet de mieux comprendre la structure des coûts de l'entreprise » **est confirmée**.

La réalisation de cette étude n'a pas été sans défis. La durée limitée de notre stage pratique, d'un mois seulement, a contraint notre capacité à explorer d'autres méthodes et à développer les indicateurs de performance pour un système de calcul des coûts plus efficaces et des résultats plus pertinents. De plus, nous avons été confrontés à des restrictions liées à la confidentialité des données de l'entreprise. Malgré ces obstacles, nous sommes parvenus à mener à bien notre travail et à atteindre les objectifs fixés pour cette étude.

Pour conclure, nous proposons aux futures étudiants quelques perspectives de recherche tels que :

- Analyse comparative de la méthode des coûts complets avec d'autres méthodes de calcul des coûts.
- L'impact de la méthode des coûts complets sur la fixation des prix de vente.

Bibliographie

Bibliographie

Les ouvrages :

- Alazard, C., & Sépari, S. (2004). *contrôle de gestion : manuel et application* (éd. 3 Edition). Paris: Dunod.
- Alazard, C., & Sépari, S. (2007). *contrôle de gestion : manuel et application* (éd. 4 Edition). Paris: Dunod.
- Alcouffe, S., Boittier, M., Riviere, A., & Villeseque-Dubus, F. (2013). *Contrôle de gestion sur mesure : industrie, grande distribution, banque, secteur public, culture*. Paris: Dunod.
- Auge, B., & Autre. (2013). *mini manuel de comptabilité de gestion*. Paris: Dunod.
- Béatrice, G., & Francis, G. (2020). *la comptabilité de gestion* (éd. 20 Edition). Gualino.
- Béatrice, G., & Francis, G. (2009). *l'essentiel de contrôle de gestion* (éd. 4 Edition). Paris: Gualino.
- Berland, N., & De Rongé, Y. (2012). *contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales*. Paris: Pearson.
- Bescos, & Mendoza. (1994). *le management de la performance*. Paris: Comptable Maleseherbes.
- Boughaba, A. (1998). *comptabilité analytique d'exploitation*. Alger: Berti.
- Bouquin, H. (2008). *Comptabilité de gestion* (éd. Economica). Paris.
- Brigitte, D., & Christain, G. (2002). *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*. Paris: Dunod.
- Brigitte, D., & Christian, G. (2007). *gestion prévisionnelle et mesure de la performance* (éd. 3 Edition). Paris: Dunod.
- Burlaud, A., & Simon, C. (1993). *comptabilité de gestion : couts, controle*. Paris: vuibert.
- Cashin, J., Feldman, S., & Lerner, J. (1982). *Technique Comptable Approfondie*. Paris: McGraw-Hill.
- Colin, J., & Boussard, D. (2005). *Gestion budgétaire et contrôle de gestion* (éd. Dunod). Paris.

- Dupy, y. (2003). *les bases de la comptabilité analytique de gestion*. Paris: economica.
- Gérard, M., & Kévin, M. (2013). *comptabilité analytique* (éd. 5 Edition). paris: Bréal.
- Gervais, M., & Levant, Y. (2011). *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise* (éd. Economica). Paris.
- Grevais, M. (2000). *controle de gestion* (éd. 7 Edition). Paris: economica.
- Gueutin, C. (2022). *L'essentiel de l'analyse financière* (éd. 3 Edition). Paris: Eliipses.
- Hay, C., & Ricordel, P. (2017). *Fiches de commerce industriel*. Paris: ELLIPSES.
- Khemakhem, A., & Ardoin, J. L. (1971). *Introduction au contrôle de gestion* (éd. Bordas management). Paris.
- Langlois, L., Bonnier, C., & Bringer, M. (2006). *Contrôle de gestion*. Paris: Berti.
- Lorino, P. (2001). *Le contrôle de gestion stratégique* (éd. Dunod). Paris.
- Lorino, P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance* (éd. 3 Edition). Paris: Organisation.
- Margotteau, E. (2001). *controle de gestion*. Paris: ellipses.
- Martory, B., & Crozet, D. (2013). *Gestion des ressources humaines : pilotage social et performance* (éd. 8 Edition). Paris: Dunod.
- Patrick, P. (2003). *comptabilité analytique* (éd. 4 Edition). Paris: Economica.
- Taylor, & Fayol. (2004). *Administrations industrielle et générale* (éd. EMS). Paris.
- Thierry, J., & Richard, M. (2007). *comptabilité de gestion : analyse et maitrise des couts*. Paris: Dareios pearson.

Thèse

- Kennouche, S. (2020). Evaluation multicritère de la performance des entreprises. Thèse de Doctorat, Sciences de gestion, Université de Bejaia, Algerie.

Documents

- Documents Internes De l'entreprise CEVITAL

Site web

- Fernandez , A. (1998). *Notion du tableau de bord*. Consulté le 05 18, 2024, sur Piloter.org: https://www.piloter.org/mesurer/tableau_de_bord/mesurer_la_performance.htm.
- Bour, M. L. (2023, février 20). *Mesurer et améliorer la rentabilité de l'entreprise*. Consulté le mai 7, 2024, sur Manger Go !: <https://www.manager-go.com/finance/rentabilite-de-entreprise.htm>.
- Cauvin, E., Neumann, B., & Roberts, M. (2010). *cairn.info*. Consulté le 04 05, 2024, sur <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2010-2-page-31.htm>.
- Fathia, F. (2019, 12 19). https://fr.linkedin.com/?trk=article-ssr-frontend-pulse_nav-header-logo. Consulté le 05 18, 2024, sur Performance et modèle de Gilbert.
- PHILBERT, D. (2024, mars 12). *Résultat net comptable : bénéfice, calcul, intérêts*. Consulté le mai 7, 2024, sur L-Expert-Comptable.com: <https://www.l-expert-comptable.com/fiches-pratiques/qu-est-ce-que-le-resultat-net.html>.

ANNEXES

Annexe 01 : Questionnaire portant sur la performance et la méthode des coûts complets au sein de CEVITAL.

1. Avez-vous un service de mesure de performance ?
Oui / Non
2. Mesurez-vous la performance au sein de l'entreprise ?
 Oui / Non
3. Si oui, quelle performance mesurer vous ?
 Financière, sociale, autres, à préciser
4. L'entreprise est-elle performante selon vous ?
Oui / Non
5. Efficacité de l'entreprise ? Faible, moyenne, bonne, très bonne
6. Efficience de l'entreprise ? Faible, moyenne, bonne, très bonne
7. Indicateur de performance les plus utilisé ? Financier, Marche, Ressource humaine, autres, à préciser
8. Image de l'entreprise sur le marché ? Bonne, Moyenne, Faible
9. Utilisez-vous la méthode des coûts complets ?
Oui / Non
10. Comment la méthode des coûts complets a-t-elle affecté la prise de décision dans votre entreprise ?
11. Quels sont les défis que vous rencontrez lors de l'application de la méthode des coûts complets ?
12. La méthode des coûts complets a-t-elle contribué à une meilleure allocation des ressources ?
13. La méthode des coûts complets a-t-elle influencé votre politique de prix ?
Oui / Non
14. Est-ce que l'utilisation de la méthode des coûts complets à améliorer la performance de votre entreprise ?
Oui / Non
15. Si non, est ce qu'elle pourrait l'améliorer ?
Oui / Non
16. Quels indicateurs de performance utilisez-vous pour mesurer l'efficacité de la méthode des coûts complets ?
17. Est-ce que vous réservez un budget pour le service de mesure de performance ?
Oui / Non
18. Dans quelle mesure la méthode des coûts complets a-t-elle amélioré la performance de votre entreprise ?
Pas de tout, peu, beaucoup, extrêmement
19. En quoi la méthode des coûts complets est-elle importante pour évaluer la rentabilité de vos produits ?
20. Comment vous juger le coût de revient de votre entreprise ?
Compétitif, élevé, moyen

Annexe 02 : Fiche de coûts d'achat.

MP HUILE SOJA

Achats

Fournisseur	AAA OIL
N° Facture	Fact n°23654878
Cours USD	136,20
Quantité Tonne	12 000,00
Prix Unitaire USD	475,00
Prix d'achat DZD	

CHARGES DIRECTES ET INDIRECTES SUR ACHATS

Droit de douane-Taxe solidarité 3%	
Assurance 0,17%	
Frais de Débarquement (130 DA/Tonne)	
Taxe de transit (5 DA / Tonne)	
Taxe de Pollution/ Salubrité (24 DA / Tonne)	
Taxe de péage (16 DA / Tonne) - NOLIS -	
Frais sur BL (4000 DA / BL) Nbre de BL = 5 - NOLIS -	
Frais Déchargement (TEL) - NOLIS -50 000DA	
Autre Taxe	
Montant des charges	-
Coût d'achat	

MP HUILE SOJA

Achats

Fournisseur	MARILO
N° Facture	Fact n°23654880
Cours USD	134,70
Quantité Tonne	18 000,00
Prix Unitaire USD	520,00
Prix d'achat DZD	

CHARGES DIRECTES ET INDIRECTES SUR ACHATS

Droit de douane-Taxe solidarité 3%	
Assurance 0,17%	
Frais de Débarquement (130 DA/Tonne)	
Taxe de transit (5 DA / Tonne)	
Taxe de Pollution/ Salubrité (24 DA / Tonne)	
Taxe de péage (16 DA / Tonne) - NOLIS -	
Frais sur BL (4000 DA / BL) Nbre de BL = 3 - NOLIS -	
Frais Déchargement (TEL) - NOLIS -50 000DA	
Autre Taxe	
Montant des charges	-
Coût d'achat	

Annexe 03 : Fiche de coût de production (Produit semi fini).

Consommations pour la production Huile raffiné intermédiaire

1) CHARGES DIRECTES

<u>Matière première</u>			QTS
B9805Y0073	HUILE SOJA	T	51 291,70
<u>Matière consommables</u>			
B1907Y0001	SOUDE CAUSTIQUE LIQUIDE	KG	260 350
B1912Y0059	terre décolorante	KG	545 000
B1929Y0056	NALCO 71309 CORE SHELL	KG	125
B1907Y0028	ANALYPUR BIOAID	KG	20
B1903Y0029	Acide Citrique	KG	112 540
B1906Y0001	Acide sulfurique	KG	55 023
B1912Y0024	Kieselgur	KG	549
B1912Y0007	FLOCULANT-ULTIMER	KG	327
B1907Y0007	UREE	KG	174
B5515Y0033	SUPERPLONGE	KG	543
B5515Y0034	PROMAINS	KG	66
B1903Y0502	ANTI-OXYDANT LIQUIDE	KG	2 143
<u>Energie</u>			
VAPLOOS	VAPEUR LOOS (BP)	TONNE	10 957
EAUOSMOSEE	EAU OSMOSEE	M3	15 234
ELECTCOGENER	Electricité	KWh	2 400 314
GAZ	Gaz	Th	2 103 457
<u>Autres charges directes</u>			
PDR	Pièce de rechange	DA	4 798 559
Salaires directe	Personnel	DA	21 832 775
Amortissement directe	Amortissements	DA	23 065 766
<u>2) CHARGES INDIRECTES</u>			
60	autres Consommation	DA	2 045 636,00
61	Services extérieurs	DA	5 475 213,00
62	Autres Services extérieurs	DA	16 562 330,00
63	Frais de personnel	DA	3 145 631,00
64	Impôts et taxes	DA	856 142,00
65	Autres charges opérationnelles	DA	1 423 590,00
66	Frais financiers	DA	55 000 000,0
68	Dotations aux amortissements	DA	1 347 340,79
	Coût de production globale		

Annexe 04 : Fiche de coûts de production (Produit fini).

Consommations pour la production huile 1L produit fini

			QTS
Matière première			
B9805Y0075	PRODUIT SEMI FINI HUILE	TONNE	5 903,18
EMBALLAGES			
B7480Y0311	PREFORME 1L	UN	6 612 365,00
B7480Y0100	BOUCHONS 1L	UN	6 546 001,00
B7429Y0251	ETIQUETTE 1L	UN	7 036 000,00
B7461Y0001	FILM ETIRABLE NEUTRE	KG	3 586,00
B7459Y0046	FILM THERMORETRACTABLE	KG	14 003,00
B7464Y1500	PALETTE	UN	7 549,00
B7463Y0021	INTERCALAIRE	UN	37 744,12
Matière consommables			
B1929Y0082	MEDALUB / CHAINLUB	KG	196,00
B5515Y0033	SUPERPLONGE	KG	133,00
B1907Y0018	HYGIPLAC N4	KG	84,00
B5515Y0034	PROMAINS	KG	17,50
B1929Y0083	PROCLEAN	KG	123
B1774Y0004	COLLE EUROMELT 377	KG	329,00
Energie			
EAUOSMOSEE	EAU OSMOSEE	M3	411,85
ELECTSONELGAZ_1	ELECTRICITE SONELGAZ	KWh	9 841,70
ELECTCOGENER	ELECTRICITE COGENERATION	KWh	472 099,85
Autres charges directes			
PDR	Pièce de rechange	DA	3 500 000
Salaires directe	Personnel	DA	4 400 000
Amortissement directe	Amortissements	DA	1 100 000
3) CHARGES DE STRUCTURE BEJAIA			
60	Autres consommations	DA	2 737 234
61	Services extérieurs	DA	5 850 363
62	Services extérieurs	DA	6 147 067
63	Personnel	DA	25 836 374
64	Impôts et taxes	DA	856 991
65	Autres charges opérationnelles	DA	2 837 266
Coût de production globale			

Annexe 05 : Stock Initial.

		Quantité	CUMP	Montant
Matière première HUILE	Tonne	32 000	70 125,0	2 244 000 000
Produit Intermédiaire Huiles Raffinée	Tonne	29 650	76 045,0	2 254 734 250
Produit Fini huile 1L	Unité	3 897 321	92,46	360 346 299,66

Annexe 06 : Les quantités de la production.

Produit Intermédiaire HUILE Raffinée	Tonne	50 009
Produit Fini huile 1L	Unité	6 416 500

Annexe 07 : Fiche de vente.

Produit Fini Huile 1L	Unité	5 479 612,00
Prix de vente unitaire	DA	100,00
<u>Charges distribution</u>		
Marketing	DA	2 000 000,00
Transport	DA	7 913 456,00
Entreposage	DA	5 487 314,00
AUTRES Charges (log et Amorti)	DA	1 546 894,00
Salaires	DA	4 657 480,00

Annexe 08 : Fiche de CUMP.

<i>Code Article</i>	<i>Libelle Article</i>	<i>U M</i>	<i>CUMP</i>
B7461Y0001	FILM ETIRABLE NEUTRE	KG	300,00
B7463Y0021	INTERCALAIRE EN CARTON	UN	100,00
B7429Y0251	ETIQUETTES EN PREDECOUPEE ELI	UN	0,80
B7459Y0046	FILM THERMO-RETRACTABLE 480/50µ	KG	290,00
B1929Y0082	DEPTALUB ED	KG	135,00
B1929Y0083	MEDAMIL – PROCLEAN	KG	248,00
B5515Y0033	SUPERPLONGE	KG	160,00
B5515Y0034	PROMAINS-C	KG	111,00
B1907Y0007	UREE	KG	52,00
B1912Y0007	FLOCCULANT-ULTIMER (FLORG 14)	KG	869,00
B1903Y0029	Acide Citrique	KG	185,00
B1912Y0024	Kieselgur	KG	49,00
B1912Y0059	TERRE DECOLORANTE - TONSIL 252	KG	125,00
B1906Y0001	Acide sulfurique	KG	64,00
B1907Y0001	SOUDE CAUSTIQUE LIQUIDE	KG	75,00
B1907Y0018	HYGIPLAC N4	KG	330,00
B1774Y0004	COLLE EUROMELT	KG	800,00
B1903Y0502	ANTI-OXYDANT LIQUIDE	KG	3 125,00
B1929Y0056	NALCO 71309 CORE SHELL	KG	1 400,00
B1907Y0028	ANALYPUR BIOAID	KG	3 123,00
EAUOSMOSEE	Eauosmoée	M3	145,68
VAPLOOS	Vapeur Loos	Tonne	420,08
VAPEURHP	Vapeur HP	Tonne	227,73
VAPSECOND	Vapeur BP secondaire	Tonne	245,87
ELECTCOGENER	Cogénération	KWh	1,66
ELECTSONELGAZ_1	ELECTRICITE SONELGAZ	KWh	7,80
GAZ	Gaz	Th	0,30
B7480Y0100	BOUCHONS 1L SF	UN	1,05
B7480Y0311	PREFORME 1L 24 Grs SF	UN	4,36
B7464Y1500	PALETTE	UN	1 100,00

Annexe 09 : La répartition des charges indirectes.

libellée compte	Total charge	Total charge	Centres analytique		
			Raffinerie huile	Conditionnement huile	Distribution
autres Consommation	DA	5 779 764	2 045 636,00	2 737 234	996 894,00
Produit d'entretien consommé	DA	1 640 203	587 460,00	787 265	265 478,00
Carburant et lubrifiants conso	DA	659 798	48 692,00	68 720	542 386,00
Produits pharmaceutiques cons	DA	284 721	102 435,00	112 563	69 723,00
Frais accessoires d'achat	DA	3 195 042	1 307 049,00	1 768 685,93	119 307,00
Services extérieurs	DA	16812 890	5 475 213,00	5 850 363	5 487314,00
Entreposage log numilog	DA	5 487 314	-	-	5 487 314,00
Soudage tuyauterie et montage	DA	1 743 984	1 246 970,00	497 014	-
Primes ass catastrophes nat	DA	7 311 563	3 854 684,00	3 456 879	-
Locations – autres	DA	2 270 029	373 559,00	1 896 470	-
Autres Services extérieurs	DA	32 622 853	16 562 330,00	6 147 067	9 913 456,00
Honoraires Algérie	DA	2 363 161	894 369,00	1 468 792	-
Publicité – divers	DA	8 451 427	5 236 742,00	3 214 685	-
Transport sur vente -	DA	12 448 354	2 534 898,00	-	9 913 456,00
Frais divers	DA	9 359 911	7 896 321,00	1 463 590	-
Frais de personnel (Salaires)	DA	33 639 485	3 145 631,00	25 836 374	4 657 480,00
Impôts et taxes	DA	1 713 133	856 142,00	856 991	-
Taxes foncière	DA	1 402 284	689 423,00	712 861	-
Taxe domicile	DA	285 849	156 719,00	129 129,52	-
Droits de timbre	DA	25 000	10 000,00	15 000	-
Autres charges opérationnelles	DA	4 260 856	1 423 590,00	2 837 266	-
Redev concess brev lic log	DA	4 260 856	1 423 590,00	2 837 266	-
Frais financiers	DA	55 000 000	55 000 000,00	-	-
Dotations aux amortissements	DA	1 897 341	1 347 340,79	-	550 000,00

Table des matières

Table des Matières

Remerciements et Dédicaces

Liste des Illustrations

Liste des Abréviations

Introduction Générale1

Chapitre I

Le système de calcul des coûts par la méthode des coûts complets

Introduction du Chapitre 014

Section 01 : Les concepts fondamentaux de la méthode des coûts complets5

1.1 Le coût complet.....5

1.2 Objectifs de la méthode des coûts complets5

1.3 Les différentes méthodes du système des coûts complets6

1.3.1 La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse7

1.3.1.1 Définition7

1.3.1.2 Principe de la méthode7

1.3.1.3 Classification des centres d'analyse8

1.3.2 La méthode des coûts préétablis (standards)9

1.3.2.1 Définition de la méthode des coûts préétablis9

1.3.2.2 Objectifs de la méthode10

1.3.2.3 Typologies des coûts préétablis10

1.3.3 La méthode des coûts à base d'activités « ABC »11

1.3.3 L'historique de la méthode11

1.3.3.2 Définitions11

1.3.3.3 Principe de la méthode ABC11

1.3.3.4 Concepts de base sur la méthode12

1.3.4 La méthode des coûts cible « Target Costing »13

1.3.4.1 Définition et Objectif13

Section 02 : La démarche de calcul des coûts complets14

2.1 La démarche de calcul des coûts selon la méthode des sections homogènes14

2.2 La démarche de calcul des coûts selon la méthode des coûts préétablis17

2.2.1 La détermination des coûts préétablis	17
2.2.2 L'analyse des écarts sur coût.....	18
2.2.2.1 Les écarts sur charges directes	18
2.2.2.2 Les écarts sur charges indirectes	21
2.3 La démarche de calcul des coûts selon la méthode ABC.....	23
2.4 La démarche de calcul des coûts selon la méthode des coûts cibles	25
Section 03 : Les intérêts et les limites de la méthode des coûts complets.....	26
3.1 La méthode des sections homogènes ou de centre d'analyse	26
3.1.1 Les intérêts de la méthode	26
3.1.2 Les limites de la méthode.....	26
3.2 La méthode du coût standard ou coût préétabli	27
3.2.1 Les intérêts de la méthode	27
3.2.2 Les limites de la méthode.....	28
3.3 Intérêts et limites de la méthode ABC.....	29
3.3.1 Intérêts de la méthode.....	29
3.3.2 Limites de la méthode	29
3.4 Intérêts et limites de la méthode des coûts cibles.....	30
3.4.1 Intérêts de la méthode.....	30
3.4.2 Les Limites de la méthode	30
Conclusion du chapitre 01.....	31

Chapitre II

Notions sur la performance d'une entreprise

Introduction du chapitre 02	33
Section 01 : Généralités sur la performance.....	34
1.1 Définitions de la performance	34
1.2 Les objectifs de la performance.....	34
1.3 Les caractéristiques de la performance	34
1.4 Les composants de la performance d'entreprise	35
1.5 Les sources de la performance	36
1.6 Les Typologie de la performance	38
1.6.1 La performance financière	38

1.6.2 La performance économique	38
1.6.3 La performance opérationnelle	39
1.6.4 La performance organisationnelle	39
1.6.5 La performance sociale.....	39
1.6.6 La performance interne et la performance externe	40
Section 02 : les mesures et les indicateurs de performance	41
2.1 Les mesure de performance	42
2.1.1 Les principes de mesure de la performance.....	42
2.1.2 Les axes de mesure de la performance globale	43
2.2 Les indicateur de performance.....	45
2.2.1 Définition d'indicateur de performance.....	45
2.2.2 Détermination des indicateurs.....	46
2.2.3Les critères de choix d'un bon indicateur.....	46
2.2.4Les différents indicateurs de la performance	47
2.2.4.1 Indicateurs financiers	47
2.2.4.2 Indicateurs commerciaux	49
2.2.4.3 Indicateurs de ressource humaine	50
2.3 Le lien entre la méthode des coûts complets et la performance de l'entreprise ...	51
Conclusion du Chapitre 02.....	53

Chapitre III

Etude de cas au sien de CEVITAL

Introduction du Chapitre 03	55
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil Cevital Agro-industrie	56
1.1 Présentation du complexes CEVITAL Agro-industrie	56
1.1.1 Historique.....	56
1.1.2 Localisation géographique.....	57
1.1.3 Activités de CEVITAL.....	57
1.1.3.1 Les différentes activités de CEVITAL	57
1.1.3.2 Ses clients.....	60
1.3 L'organisme structurel et les différents services	60
1.3.1 La structure d'encadrement.....	60

1.4 Les différents services et composantes de la DG	62
Section 02 : Elaboration de la méthode des coûts complets au sein de	
L'entreprise CEVITAL	68
2.1 La méthode utilisée par l'entreprise (la méthode des sections homogènes).....	68
2.1.1 La détermination des clés de répartition.....	68
2.1.2 Le calcul de différents coûts	69
2.1.2.1 Le coût d'achat.....	69
2.1.2.2 Le coût de production	71
A. Calcul du coût de production du produit semi-fini (Huile raffiné intermédiaire) 73	
B. Calcul du coût de production du produit fini « Huile Elio 1L ».....	75
2.1.2.3 Calcul du coût de revient et le résultat final	76
A. Coût de revient.....	76
B. Le résultat analytique	78
2.2 Analyse de l'importance de la méthode des coûts complets sur la Performance	
Au sein de Cevital	79
2.2.1 Présentation de questionnaire	79
2.2.1.1 L'objectif de questionnaire	79
2.2.1.2 Mode d'administration	79
2.2.1.3 Les types de questions.....	79
2.2.2 Analyse des résultats.....	80
2.2.2.1 Points forts	80
2.2.2.2 Points d'amélioration.....	80
2.2.2.3 Recommandations.....	81
Conclusion du chapitre 03.....	82
Conclusion générale.....	84
Bibliographie	87
Annexes	91
Table des matières	99
Résumé.....	103

Résumé :

L'objet de notre travail était d'évaluer l'importance de la méthode des coûts complets dans l'amélioration de la performance de l'entreprise, Cette méthode consiste à déterminer le coût de revient d'un produit fabriqué en incluant toutes les charges directs et indirects, ce qui est crucial pour fixer des prix de vente compétitifs tout en garantissant la rentabilité.

Plus précisément, nous avons essayé de faire un lien entre la méthode des coûts complets et la performance à travers l'analyse des coûts (complets) qui permet de prendre des décisions éclairées.

Les résultats de notre étude montrent que Cevital utilise la méthode des coûts complets de manière efficace pour mesurer sa performance dans le but d'assurer sa pérennité. Pour cela, L'analyse des coûts complets au niveau de l'entreprise Cevital a souligné son importance pour une bonne performance.

Mots clés : le coût complet, la performance, la rentabilité, l'efficacité, coût de revient, Cevital.

Abstract :

The purpose of our work was to evaluate the importance of the full cost method in improving the performance of the company. This method consists of determining the cost price of a product manufactured by including all charges direct and indirect, which is crucial for setting competitive sales prices while ensuring profitability.

More precisely, we tried to make a link between the full cost method and performance through (full) cost analysis which allows informed decisions to be made.

The results of our study show that Cevital uses the full cost method effectively to measure its performance with the aim of ensuring its sustainability. For this, Cevital's comprehensive cost analysis at the company level highlighted its importance for good performance.

Key words: complete cost, performance, profitability, efficiency, cost price, Cevital.