

**Université Abderrahmane Mira de Bejaïa**

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

**Département des sciences Financière et comptabilité**



**Mémoire de fin de cycle**

**En vue de l'obtention du diplôme de master en sciences Financière et  
comptabilité**

**Option : Comptabilité, Contrôle et Audit**

**Thème**

**La comptabilité analytique outil du contrôle de gestion**

**Cas : TCHIN-LAIT**

**Réalisé par :**

M. BENYAHIA Koussaila

M<sup>elle</sup>. DJABALLAH Tassadit

**Encadré par :**

M. AMALOU Mourad

**Année universitaire : 2021-2022**

## Remerciements

*Nous tiendrons à remercier avant tous le bon dieu, le miséricordieux, de nous avoir donné la force de réaliser ce modeste travail.*

*Nous exprimons notre précieuse gratitude à monsieur **AMALOU Mourad** d'avoir accepté de diriger ce mémoire. Nous sommes particulièrement reconnaissants pour sa lecture attentive de la version du manuscrit, pour sa générosité et ses conseils méthodologiques et scientifiques.*

*Nous exprimons aussi nos précieux sentiments de gratitude et de reconnaissance à tous ceux qui nous a enseigné, notamment, les cadres enseignants à la faculté des sciences économiques, des sciences commerciales et des sciences de gestion université **Abderrahmane MIRA** de Bejaïa.*

*Sans oublier tous ceux qui ont participé de près ou de loin, en premier lieu **M<sup>r</sup> Brachouche samir** et tout le personnel qui travail au sein de l'entreprise **TCHIN LAIT***

# *Sommaire*

Introduction générale.....	1
<b>Chapitre I : Présentation du cadre conceptuel du contrôle de gestion</b>	
Introduction .....	4
1. Généralités sur le contrôle de gestion .....	4
2. Les outils du contrôle de gestion.....	16
<b>Chapitre II : La comptabilité analytique outil de contrôle de gestion</b>	
Introduction .....	34
Section 01 : Généralités sur la comptabilité analytique. ....	34
Section 02 : Les systèmes de calcul des coûts.....	43
<b>Chapitre III : La comptabilité analytique au sein de Tchiv-lait</b>	
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil « Tchiv-Lait » .....	63
Section 02 : Analyse comparatif entre les méthodes des centres d'analyses et la méthode ABC cas TCHIV LAIT .....	75
Conclusion générale .....	89
Références bibliographiques .....	
Annexes .....	
Résumé .....	

## Liste des abbreviations

**ABC:** Activity Based Costing

**ABM:** Activity based management

**CA :** Chiffre D'affaire

**CAM :** Coopération industrielle américaine

**CD:** Coût direct

**Cm :** Coût marginal

**CUMP :** Cout unitaire moyen pondéré

**DFC :** Direction des Finances et de la Comptabilité

**DRH :** Direction des Ressources Humaines

**ERP :** Microsoft Dynamics Navision

**F :** Charges fixes

**IRFF :** Imputation rationnelle des frais fixes

**MOD:** Main d'œuvre Direct

**M<sup>s</sup>/CD :** Marges sur cout direct

**n :** Activité Réel

**N:** Activité Normal

**OEC :** L'ordre des experts comptables

**OF :** Ordre de fabrication de produit fini

**OS :** Ordre de fabrication de produit Semi fini

**P :** Produit

**PCG :** Plan comptable général

**SI:** Stock initial

**SPA :** Société par Actions

**TBG :** Tableau de Bord de Gestion

**U.O :** Unité D'œuvre

**UHT :** Ultra haute température

**V :** Charges variables

## Liste des tableaux

Tableau N°. 1 : les objectifs de contrôle de gestion .....	8
Tableau N°. 2 : les nouveaux rôles assignés au contrôleur de gestion, au-delà de ses rôles traditionnels.....	12
Tableau N°. 3 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.	19
Tableau N°. 4 : Exemple d'un tableau de bord .....	31
Tableau N°. 5 : Les critères de choix d'un modèle de comptabilité analytique.....	62
Tableau N°. 6 : Tableau de répartition des charges.....	78
Tableau N°. 7 : litrages réalisés.....	78
Tableau N°. 8 : Charges directes .....	78
Tableau N°. 9 : Charges indirectes .....	79
Tableau N°. 10 : Répartition primaire des charges indirectes : .....	79
Tableau N°. 11 : Répartition secondaire des charges.....	80
Tableau N°. 12 : Calcul du coût des unités d'œuvres .....	80
Tableau N°. 13 : Calcul du coût de production. ....	81
Tableau N°. 14 : Calcul du coût de distribution (coût complet). ....	82
Tableau N°. 15 : Canevas des activités de chaque service.....	84
Tableau N°. 16 : Représentation des inducteurs pour chaque activité. ....	85
Tableau N°. 17 : Calcul de cout de revient pour l'année 2021. ....	85
Tableau N°. 18 : Représentation de nombre d'inducteur pour boisson Orange 20cl.....	86
Tableau N°. 19 : Calcul des coûts. ....	87
Tableau N°. 20 : Comparaison du résultat des deux méthodes.....	88

## Liste des figures

Figure N° 1 : le triangle du contrôle de gestion .....	8
Figure N° 2 : présentation de la rétroaction .....	10
Figure N° 3 : Rôle du contrôleur de gestion.....	11
Figure N° 4 : représentation des différentes formes des contrôles.....	16
Figure N° 5 : charges prises en comptes dans la comptabilité analytique. ....	21
Figure N° 6 : l'incorporation des charges. ....	22
Figure N° 7 : Combinaison des charges. ....	22
Figure N° 8 : .....	41
Figure N° 9 : Les différentes étapes de calcul des coûts complets .....	46
Figure N° 10 : Lien de causalité entre les produits et charges dans la méthode ABC .....	49
Figure N° 11 : Traitement des charges par la méthode Activity Based Costing (ABC).....	50
Figure N° 12 : L'imputation rationnelle des charges. ....	56
Figure N° 13 : Réseau de distribution .....	71
Figure N° 14 : Evolution du volume de production.....	72
Figure N° 15 : Organigramme groupe Tchic-Lait .....	74

# **Introduction générale**

L'entreprise doit fixer ses objectifs et s'adapter à l'environnement pour réaliser ses activités et assurer sa pérennité. La mission de l'entreprise consiste à intégrer au mieux la capacité externe et interne par l'élaboration des procédures et des structures organisationnelles. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire de mettre en place un système de contrôle, pour être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. **Dans ce contexte, le contrôle de gestion peut être perçu comme un outil d'amélioration et de maîtriser la performance de l'entreprise. Il constitue un outil de mesure d'efficacité et d'efficience.**

Le contrôle de gestion peut être défini comme étant « *un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre des objectifs de l'entreprise* »<sup>1</sup>, c'est-à-dire en utilisant au mieux les ressources rares qui lui sont confiées. Il joue le rôle de conseil auprès de toutes les autres fonctions. Toutefois, l'application du contrôle de gestion au sein de l'entreprise diffère selon le type de société. Il utilise un ensemble d'outils : la gestion budgétaire, le tableau de bord de gestion, et la comptabilité analytique (de gestion).

Cette dernière est définie comme « *la comptabilité est un système d'organisation financier permettant de saisir, classer, enregistrer, des données de base chiffrées et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de résultat de l'entité à date de clôture* »<sup>2</sup>. Par la comptabilité analytique on entend une analyse des charges présentées par la comptabilité générale pour mieux expliquer les coûts de l'entreprise et ainsi identifier les leviers de croissance. La comptabilité analytique peut être mise en place suivant plusieurs méthodes, parmi ces méthodes nous avons la méthode des sections homogènes, et la méthode ABC (Activity Based Costing).

Notre objectif à travers cette étude est de tenter d'étudier les étapes de mise en place de la méthode des sections homogènes ainsi que la méthode ABC au niveau de " TCHIN – LAIT ", Dans ce contexte, la question principale qui constitue la problématique de notre travail et à laquelle nous allons tenter d'y répondre consiste à se demander : "**est-ce que le cout de revient d'un produit fabriqué par TCHIN-LAIT en appliquant la méthode ABC diffère de celui calculé par la méthode des sections homogènes ?**

Notre travail portera sur l'essai d'une analyse comparative d'un système de comptabilité analytique établie par la méthode des sections homogènes ainsi que la méthode ABC à TCHIN LAIT. Pour pouvoir répondre à la question principale, il serait intéressant de poser d'autres questions secondaires formulées comme suit :

---

<sup>1</sup>Loning H. ;Melleret V. ;Meric J., « Le contrôle de gestion, outil et pratique », Edition dunod, paris, 2008, p.2

<sup>2</sup>Davasse H, ParruitteM, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011, P. 12.



- Quelle est la place du contrôle de gestion au niveau de TCHIN LAIT ?
- Quels sont les étapes de mise en place d'un système de comptabilité analytique par la méthode ABC au niveau de l'entreprise TCHIN LAIT ?
- Les coûts de revient des produits de TCHIN LAIT calculés par la méthode ABC diffèrent-ils des coûts de revient calculés par la méthode des centres d'analyses ?

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

- Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de TCHIN LAIT. La perfection de sa mission exige l'utilisation des outils suivants : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord et le reporting ;
- Pour mettre en place ce système au niveau de l'entreprise TCHIN LAIT, plusieurs étapes s'imposent :
  - Etape 1 : Analyser les processus
  - Etape 2 : Affectation des charges aux activités
  - Etape 3 : Choix des inducteurs de coût
  - Etape 4 : Regroupement des charges pour les activités ayant le même inducteur
  - Etape 5 : Calcul des coûts des inducteurs et l'imputation des produits
- Les coûts de revient des produits TCHIN LAIT diffèrent entre les deux méthodes.

Notre travail est axé autour de trois chapitres : le premier chapitre intitulé "Présentation du cadre conceptuel du contrôle de gestion ". Ce chapitre porte sur deux aspects. Nous intéresserons premièrement aux concepts de base et aux généralités sur le contrôle de gestion. Enfin, nous clôturons ce chapitre par les outils du contrôle de gestion. Le deuxième, intitulé " La comptabilité analytique outil de contrôle de gestion", nous exposerons en premier les généralités sur la comptabilité analytique. Et nous terminerons ce chapitre par la présentation des différentes méthodes de calculs des coûts. Le troisième chapitre, intitulé " Analyse comparative entre la méthode ABC et la méthode des sections homogènes au sein de TCHIN LAIT "

Ce dernier chapitre nous permet d'appliquer les développements théoriques précédents. Après avoir présenté l'organisme d'accueil. Nous proposerons une comparaison entre deux coûts de revient obtenus par deux méthodes différentes en l'occurrence la méthode ABC Et celle des centres d'analyses au sein de TCHIN LAIT.

# **Chapitre I**

## **Présentation du cadre conceptuel du contrôle de gestion**

## **Introduction**

Un système de contrôle de gestion est un processus de collecte et d'utilisation de l'information. Il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décisions dans les différentes sections de l'organisation, il agit sur le comportement des personnels. Le contrôle de gestion est l'un des modes de contrôle des organisations qui a évolué en même temps que ces derniers, qui mobilise un certain nombre d'outils et qui peut répondre à des finalités multiples tout en conservant son identité et ses particularités irréductibles qui permettent de l'identifier.

Ce chapitre est composé de deux sections. La première section sera consacrée aux notions de base du contrôle de gestion. La deuxième section présentera les différents outils de contrôle de gestion.

## **1. Généralités sur le contrôle de gestion**

Pour délimiter la définition et le champ d'analyse du contrôle de gestion, il semble nécessaire de resituer les motifs de son apparition et de présenter son positionnement au sein de l'entreprise. Il en ressort alors les missions actuelles demandées au contrôle et au contrôleur de gestion.

### **1.1. Historique et définitions de contrôle de gestion**

#### **1.1.1. Historique de contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est apparu dans les années 1920 au sein de quelques grandes entreprises industrielles américaines. L'évolution du monde technique et économique est née avec les analyses de F.W. TAYLOR (1905)<sup>3</sup> sur le contrôle de productivité, les recherches d'H.L.GANTT (1915)<sup>4</sup> sur les coûts fixes, et les charges de structures. Le contrôle de gestion se focalise principalement sur l'activité de production, et sur le calcul des coûts.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme de contrôle budgétaire.

---

<sup>3</sup> Est un ingénieur et économiste américain (1856,1915) ; promoteur le plus connu de l'organisation scientifique du travail (O.S.T). Il réalisa la première pratique du temps d'un travail.

<sup>4</sup> Ingénieur américain. Il prolongea l'action de Taylor en développant l'aspect social de l'organisation scientifique du travail.

Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.

Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines ; ainsi, depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre principes :

- Stabilité dans le temps ;
- Information parfaite des dirigeants ;
- Recherche d'une minimisation des coûts ;
- Coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

À partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations. Aujourd'hui, la philosophie du contrôle de gestion a connu une évolution progressive, l'attention est moins centrée sur les coûts et davantage sur la performance globale.

### **1.1.2. Définitions du contrôle de gestion**

#### **➤ Définitions du contrôle**

Il existe plusieurs définitions du contrôle nous allons citer deux :

- **Contrôle** « il s'agit de mettre sous contrôle une organisation humaine. Il faut entendre ici par « contrôle » non pas le sens de vérification que la langue française lui accorde souvent, mais plutôt l'acceptation anglaise du terme control, nettement plus positive : on parle alors d'accompagnement, de maîtrise et de pilotage. »<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup>Jean-Louis MALO, Jean-Charles MATHE, « l'essentiel du contrôle de gestion », éd : Organisation, Paris, 2000, P 77

- Selon **P. DRUCKR** : « le mot contrôle est ambiguë, il signifie la capacité à se diriger soi-même et à diriger son travail. Il peut aussi signifie la domination d'une personne par une autre. »<sup>6</sup>

➤ **Définition de gestion**

Parmi les définitions de gestion nous trouvons celle-ci :

- Gestion : « est un ensemble des procédures, des pratiques et des politiques mises en œuvre dans les entreprises et qui visent à assurer un fonctionnement satisfaisant. »<sup>7</sup>

Autrement dit :

- La gestion : « est une science de l'action qui s'applique à toute organisation pour la conduire vers les objectifs stratégiques, donc à l'efficacité. Elle doit lui assurer l'efficience en optimisant la recherche et l'affectation de ses ressources. »<sup>8</sup>

➤ **Contrôle de gestion**

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion ; chacune développe un aspect particulier de cette discipline. Le contrôle de gestion est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance.

**Selon R.N. ANTHONY (1965) cité par H. BOUQUIN** : « le contrôle de gestion (management control) est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. »<sup>9</sup>

Par ailleurs **selon Claude ALAZARD cité par le plan comptable général (PCG) de 1982** : « le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées ».<sup>10</sup>

Et **Selon R.N. ANTHONY (1988)** : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. »<sup>11</sup>

---

<sup>6</sup>François GIRUD et alii, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », éd :Guliano , Paris, 2004, P 21.

<sup>7</sup>Guy DUMAS, Daniel LARUE, « contrôle de gestion », édition : Litec, Paris, 2005, P 21.

<sup>8</sup>Franck BAZUREA et alii, « dictionnaire d'économie, et de science sociales », éd : Berti, Paris, 2007, P 465.

<sup>9</sup>Nicolas BERLAND, « Mesurer et piloter la performance », éd : e-ebook, Paris, 2009, P 15.

<sup>10</sup>Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « contrôle de gestion », éd : Dunod, Paris, 2010, P 9.

<sup>11</sup>Nicolas BERLAND, Op.cit. P 15.

Aussi **Selon R. SIMON (1995)** : « le contrôle de gestion est les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de 'organisations. ». <sup>12</sup>

On peut généralement définir le contrôle de gestion comme : un ensemble de techniques conçues pour contrôler et vérifier la cohérence entre les activités, les opérations et les dirigeants définissent les stratégies tout en assurant une meilleure utilisation des ressources et à moindre coût.

## **1.2. Objectifs du contrôle de gestion**

Les objectifs de contrôle de gestion sont semblables pour toutes les entreprises quel que soit sa taille et sa structure, parmi ces objectifs nous trouvons.

- **La performance de l'entreprise** : Dans un environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer ses performances sur ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle, pour mieux utiliser les compétences et les ressources, à travers leurs allocations stratégiques, le contrôle de gestion doit être optimiser en prenant en compte la qualité, le coût, et le délai, et cela par l'utilisation de tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus et les outils de gestion de la qualité.
- **L'amélioration permanente de l'organisation** : Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. L'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentable. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajouté.
- **La prise en compte des risques** : Dans le pilotage de la performance, la gouvernance de l'entreprise et le risque devient indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés.

---

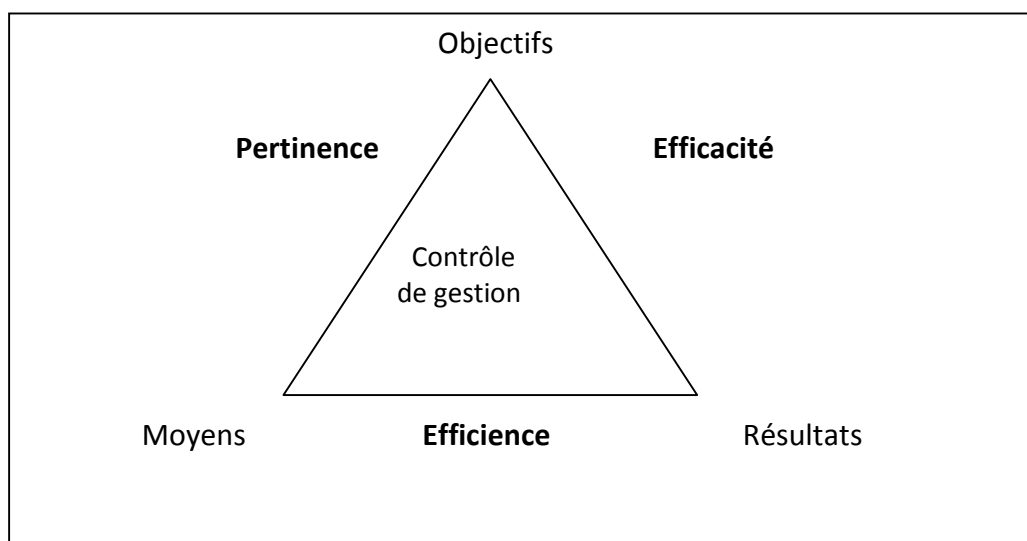
<sup>12</sup>Nicolas BERLAND, Op.cit. P 15.

Tableau N°. 1 : les objectifs de contrôle de gestion

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

Source : Alazard. C ; et Separi .S « contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P22

Figure N°. 1 : le triangle du contrôle de gestion



Source : LONING et ALL, « le contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris 1998, P.6.

### 1.3. Caractéristiques du contrôle de gestion

➤ **La notion de contrôle :**

- **Le contrôle est une vérification** : il s'agit de vérifier, dans le cadre d'une relation hiérarchique, que les plans d'action ont été correctement suivis et que les objectifs ont été atteints.

On répond à des questions du type : « *pourquoi le chiffre d'affaire n'a-t-il augmenté que de 3% ?* », « *pourquoi les coûts de l'atelier de montage ont-ils augmenté ?* » ou encore

« *Comment expliquer un tel niveau de rebuts ?* ».

- **Le contrôle vise la maîtrise de pilotage** : le pilotage de l'organisation est un processus dynamique. Les managers, face à un environnement turbulent, doivent assurer la maîtrise de l'évolution de l'entreprise qu'ils dirigent afin d'atteindre leurs objectifs.

On répond à des questions de type : « *comment anticiper les changements de l'environnement ?* », « *comment réagir au plus vite face à l'imprévu ?* » ou encore « *comment mobiliser l'ensemble des acteurs de l'organisation sur la réalisation des objectifs ?* ».

➤ **Le contrôle est une nécessité :**

Le contrôle de gestion répond à des exigences diverses.

La délégation des responsabilités crée le besoin de contrôle. Dans une petite entreprise, le chef d'entreprise assure une surveillance directe sur les réalisations. Dans les entreprises de plus grande taille, la multiplication du nombre d'acteurs et la complexité organisationnelle imposent la délégation. Il faut alors mettre en place un système de contrôle qui fournisse au dirigeant les seules informations nécessaires à sa prise de décision et qui en assure la bonne réalisation.

➤ **Le contrôle de gestion est un processus « en boucle » :**

Le contrôle de gestion permet à la hiérarchie de s'assurer de la cohérence entre les actions quotidiennes et la stratégie définie à moyen terme tout en prenant en compte les évolutions environnementales possibles. Il se situe donc entre la stratégie et l'exécution. C'est un processus de contrôle interne à horizon annuel.

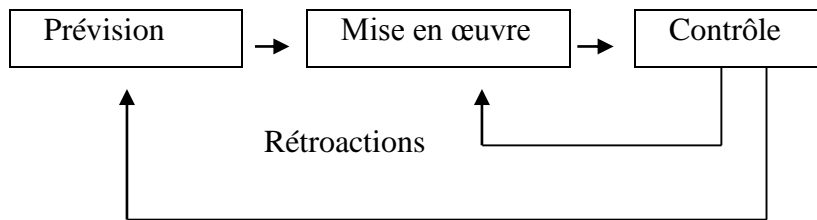
Le contrôle de gestion comporte plusieurs activités :

- **La prévision** : qui traduit les objectifs stratégiques en plans d'action et en budget ;
- **La comparaison a posteriori des réalisations aux prévisions** : afin de mesurer les performances par le degré de réalisation des objectifs, de déceler les écarts et de les analyser pour comprendre ce qui s'est passé ;
- **La rétroaction** : le contrôle est en effet un processus en boucle qui doit permettre de procéder aux régulations nécessaires lorsque les écarts sont trop importants.

De façon simplifiée, on peut représenter le processus de contrôle de gestion de la façon suivante :



Figure N°. 2 : présentation de la rétroaction



(Source : Fait par les étudiants)

Ce schéma montre que la rétroaction peut s'effectuer à plusieurs niveaux :

- **Au niveau de la mise en œuvre :** décalage dans le temps, dysfonctionnements au sein d'un atelier ;
- **Au niveau de la prévision :** remise en cause des références prévisionnelles, par exemple du fait de hausse des prix des matières sur les marchés, ou du faible impact d'une action commerciale. Cette remise en cause peut porter sur les objectifs stratégiques, ce qui ne relève plus de contrôleur de gestion.

➤ **Le contrôle de gestion est un processus d'animation :**

L'efficacité du contrôle de gestion dépend de la bonne compréhension des plans d'action et de l'adhésion des acteurs aux objectifs. Le contrôle de gestion est donc l'affaire de chacun, à la mesure de ses responsabilités, le contrôleur de gestion ayant pour rôle de fournir les indicateurs adaptés aux décideurs et aux acteurs.

➤ **Le contrôle de gestion est un processus de motivation :**

Par le dialogue avec les responsabilités opérationnelles qui participent à la définition des objectifs et des indicateurs de performance. Le contrôle de gestion contribue à la diffusion de la stratégie de l'entreprise et implique les acteurs dans sa réalisation.

Les systèmes de récompense demeurent un élément du dispositif de motivation : attribution de stock-options aux cadres supérieurs, de primes individuelles ou collectives, en fonction de critères de performance.

➤ **Le contrôle de gestion est un processus d'apprentissage :**

L'analyse des écarts entre réalisations et prévisions permet d'identifier des défaillances internes à l'entreprise. L'objectif est alors de remédier à ces défaillances et de ne pas les reproduire. Ce processus de recherche d'amélioration des formations des actions futures

favorise l'apprentissage soit par l'expérience, soit par la formation qui peut être mise en place.

Face aux défaillances internes, le contrôle de gestion puise plus sa force dans l'apprentissage (non-reproduction dans le futur) que dans la sanction (qui porte sur les actions passés).

La mobilisation et la responsabilisation des acteurs permettent la mise sous tension de l'organisation afin d'atteindre les objectifs de performance.<sup>13</sup>

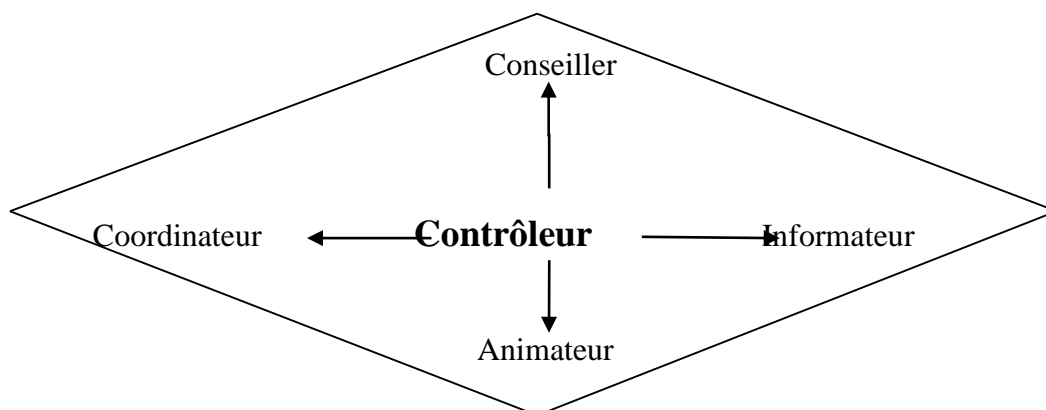
## 1.4. Rôles et limites du contrôle de gestion

### 1.4.1. Rôles du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion est en relation avec la direction générale de l'entreprise et chaque une des autres directions. « *Le contrôleur ne contrôle plus mais il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité* »<sup>14</sup>

Son rôle sera élaboré dans ce schéma :

**Figure N° . 3 :** Rôle du contrôleur de gestion.



**Source :** Alazard C et Sépari S, « contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2010, P. 34.

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

<sup>13</sup>BRIGITTE DORIATH, CONTROLE DE GESTION, DUNUD, 4EME EDITION, PARIS, 2005, P1.

<sup>14</sup>Alazard C, Sépari S, ... *op. cit.*, P. 30.

**Tableau N°. 2 : les nouveaux rôles assignés au contrôleur de gestion, au-delà de ses rôles traditionnels.**

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

**Source :** Alazard. C ; et Separi .S « contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P32.

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

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

➤ **Les niveaux du contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion doit posséder certain nombre de qualités:<sup>15</sup>

- **Connaitre bien l'entreprise et prendre en compte toute sa structure**

<sup>15</sup>Alazard C, Sépari S, ... *op. cit*, P. 30.

Ce n'est pas seulement un homme vivant dans le monde fermé des chiffres. Il doit être également familier aux différents services de l'entreprise. En effet, c'est en sortant de son bureau, en analysant les choses sur place, en discutant avec ceux qui sont au cœur des problèmes que le contrôleur peut interpréter correctement le sens des chiffres constatés. Par ailleurs, les solutions qu'il propose doivent toujours viser l'équilibre entre les aspects technique, financiers et les aspects humains.

- **S'intéresser à l'essentiel**

Trop de contrôle noiera l'entreprise sous beaucoup de papiers, coûtera beaucoup d'argent et risque d'aboutir à peu de résultats.

- **Savoir communiquer**

Il doit savoir dialoguer avec les opérationnels de façon à obtenir la meilleure information possible, être capable d'apprécier les difficultés de chacun.

- **Savoir convaincre**

La diplomatie doit s'effectuer avec une certaine fermeté qui lui faudra pour faire respecter la convergence des buts, veiller à la mise en application de certaines décisions.

### **1.4.2. Les limites du contrôle de gestion**

Il existe plusieurs limites liées au contrôle de gestion, à savoir :<sup>16</sup>

- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable et portant il faut bien quand même piloter le système ;
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, ...etc.). et cela produit du stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et se mettent à exiger l'impossible ;
- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise (et aussi rencontrer en direct des clients), vu que les indicateurs ne détectent pas tout ;
- La mise en place du contrôle de gestion repose sur le savoir-faire et la compétence des dirigeants de l'entreprise ;

---

<sup>16</sup> Marie G (2005), « le contrôle de gestion prévisionnelle », Economica, paris, p22.

- Le système d'information sur lequel s'appuie le contrôle de gestion ne donne pas une image correcte de la performance, et de la structure d'une entreprise, que dans un environnement relativement stable et peu perturbé.

### 1.5. Les formes du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

On peut déterminer plusieurs notions voisines pour le contrôle de gestion, qui sont :

- **Le contrôle organisationnel** : Le contrôle organisationnel est un système complet qui touche à tous les niveaux de l'organisation à savoir : les structures, les procédures de décisions et les comportements des hommes et la culture de l'entreprise. Il s'étale aux systèmes décisionnels et informationnels. Il vise à orienter les efforts individuels et collectifs vers l'atteinte des finalités de l'entreprise. Le contrôle organisationnel cherche aussi à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les dirigeants se réfèrent pour déterminer leur comportement.
- **Le contrôle interne** : L'Ordre des Experts Comptables (OEC) en donne la définition suivante : « C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, et de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, des méthodes et des procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. »

Cet organisme a défini un référentiel de contrôle interne COSO 1, puis COSO en 2002, utilisé dans le cadre de la mise en place de la loi sur la Sécurité financière pour les entreprises. Le référentiel COSO définit trois principes :

- le contrôle interne est un processus, pas seulement un recueil de procédures, qui nécessite l'implication des acteurs de l'organisation ;
  - le contrôle interne doit permettre une assurance raisonnable d'un management respectant les lois ;
  - le contrôle interne est adapté à la réalisation effective des objectifs.
- **L'audit** : L'audit peut être défini comme étant un examen approfondi des domaines d'activités de l'entreprise en vue de les rendre conformes à certaines normes ou règles.

L'audit doit permettre de :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financiers existants ;
- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

Il existe actuellement plusieurs types d'audit :

- **Audit interne** : c'est une activité autonome d'expertise assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités.
- **Audit financier** : a pour objectif de certifier l'image fidèle des comptes, il a pour objectif de certifier l'image des comptes. Il nécessite la vérification de la conformité formelle des enregistrements comptables aux règles légales, l'évaluation du contrôle interne et l'analyse des risques potentiels.
- **Audit opérationnel** : doit contribuer à améliorer les performances de l'entreprise dans différents domaines de gestion. Il cherche à améliorer toutes les dimensions de la gestion de l'entreprise, il consiste à :
  - Elaborer un diagnostic en analysant les risques et les déficiences ;
  - Faire des recommandations ou proposer la mise en place de procédés ou d'outils de gestion<sup>17</sup>.
- **Le contrôle hiérarchique** : Un contrôle s'exerce verticalement par un supérieur sur un subordonné, il a le pouvoir d'annulation, le pouvoir disciplinaire (de blâme jusqu'à la révocation). Il est aussi un contrôle inconditionnel qui peut être exercé sans texte.
- **Révision comptable** : La révision comptable, C'est-à-dire l'examen des états financiers. Mais son champ s'est élargi à d'autres domaines : audit informatique, audit social, audit juridique, audit fiscal, etc.

La révision des comptes est le processus qui, en comptabilité, permet de vérifier et d'apurer le solde des comptes du bilan avant de clôturer un exercice ou une période comptable. A chaque fin d'exercice comptable, au moment de la clôture, il convient d'effectuer la révision comptable.

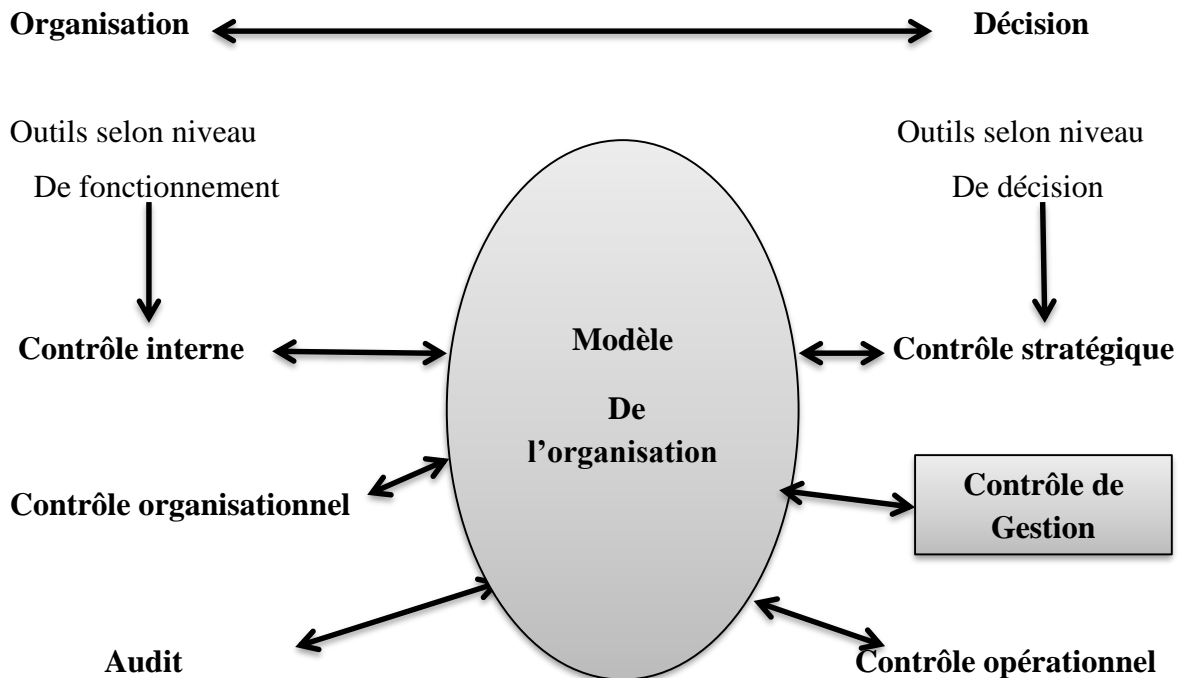
La loi n'oblige pas une entreprise à réviser ses comptes ; c'est plus une nécessité si la société veut répondre aux exigences fiscales et réglementaires à travers la tenue de sa comptabilité.

---

<sup>17</sup> Charls. H, Bhimani, A. Datar, S, Foster, G, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », Paris : Edition Pearson Education, 2006, page 212.

**Figure N°. 4 :** représentation des différentes formes des contrôles

Pour essayer de positionner les différents contrôles et les articuler les uns par rapport aux autres, voici une représentation possible :



Source : C. Alazard, S. Separi, « DCG Contrôle de gestion » 2<sup>e</sup> édition Dunod, paris, 2010.

## 2. Les outils du contrôle de gestion

Pour piloter et prendre des décisions à court et à long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse, de collecte et de traitement de l'information. Les missions confiées au contrôleur de gestion au sein de l'entreprise, peuvent être assurées grâce à des outils efficaces du contrôle de gestion qui sont :

- La comptabilité générale et la comptabilité analytique (de gestion).
- La gestion budgétaire.
- Le tableau de bord.

**2.1. La comptabilité générale**

La comptabilité générale est un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise. Elle est aussi, considérée comme la première source d'information de l'entreprise. Elle est indispensable à tous les partenaires de l'entreprise est une technique d'enregistrement de toutes les opérations effectuées par l'entreprise au cours d'une période déterminée (en général 1 an).

**2.1.1. Définition de la comptabilité générale**

Nous retiendrons ici la définition donnée par le plan comptable général : « *la comptabilité est un système d'organisation financier permettant de saisir, classer, enregistrer, des données de base chiffrées et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture* »<sup>18</sup>. D'après cette définition on peut déterminer l'objet de la comptabilité.

**2.1.2. Les objectifs de la comptabilité générale**

Les objectifs de la comptabilité générale sont :

- Définir le résultat périodique de l'entreprise ;
- Indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise ;
- Valoriser les inventaires (bilan).

**2.1.3. Les insuffisances de la comptabilité générale :**

Plusieurs lacunes entachent toutefois la comptabilité générale :

- La comptabilité générale ne s'intéresse qu'aux flux externes : elle conçoit l'entreprise comme un carrefour d'échange et ne rend pas compte du processus de transformation des inputs à l'intérieur de l'entreprise. Dans l'optique de la comptabilité générale, l'intérieur de l'entreprise est une boîte noire ;
- La comptabilité générale donne un résultat unique à posteriori à tous les produits confondus, toutes les activités confondues. C'est donc une comptabilité de synthèse qui ne permet pas de connaître les détails d'un résultat unique ou global ;
- La comptabilité générale ne permet pas d'évaluer les stocks finaux, ni la production faite par l'entreprise pour elle-même.

---

<sup>18</sup>Davasse H, ParruitteM, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011, P. 12.



**2.2. La comptabilité analytique****2.2.1. Définition**

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limiterons à celles qui nous paraissent les plus significatives.

Selon Jean LOUCHARD « *la comptabilité analytique est un outil qui permet d'analyser les charges et les produits recensés par la comptabilité générale ayant rapport avec l'exploitation courante de l'entreprise en vue de déterminer les coûts de production et les coûts de revient* »<sup>19</sup>.

La comptabilité analytique ou bien la comptabilité de gestion est la technique de répartition et d'affectation des charges et des produits ayant rapport avec l'exploitation courant de l'entreprise, en vue de déterminer les différents coûts (coûts d'achat, coût de production, coût de revient), et les différents résultats analytique, permettant le contrôle, l'analyse afin d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision.

**2.2.2. La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique****(Comptabilité de gestion) :**

Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, il n'en demeure pas moins qu'un certain nombre de points les différencie en l'occurrence pour connaître et quantifier ces flux et mouvements internes.

Norbert Guedj a dressé le tableau suivant :

---

<sup>19</sup>Lochard J., «la gestion budgétaire» Édition d'organisation, Paris, 1998, p.166.

**Tableau N° 3 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.**

La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Finalité légale	Finalité managériale
Résultats annuels (année, semestre, mensuel)	Résultat fréquents (journée, semaine, quinzaine)
Résultat globale	Résultat partiel (résultat par produit)
Règles légales, rigides et normative	Règles souples et évolutive
Information financier (monétaire)	Information technique et économique
Destine aux actionnaires et aux directeurs (tiers)	Destiné aux responsables de l'entreprise
Indicateurs comptable, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Information certifié, précise et formelle	Information rapide, approché et pertinente
Caractère obligatoire	Caractère facultatif

**Source :** Guedj N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », Organisation, Paris 2000, P. 132.

En effet la comptabilité générale tend principalement à analyser les flux existant entre l'entreprise et l'extérieure qui permettent de déterminer un résultat global, alors que la comptabilité analytique s'intéresse à la répartition des flux d'entrées dans l'entreprise qui permettent de déterminer et analyser les résultats par produits, série et commande fabriquée.

### 2.2.3. Les objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données techniques et économiques dont les objectifs essentiels sont les suivants<sup>20</sup> :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise pour sa politique Générale (maîtrise des conditions de production, installation de nouvelles unités ou stratégie d'intégration...);
- Déterminer les bases d'évaluations de certains éléments du bilan de l'entreprise (stock fabriqués par elle-même ou immobilisation crée par ses propres moyens);
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants (travaux sur devis, lancement de nouvelles fabrications, politique de prix de vente différenciée selon la nature de l'article ou le prix de vente);

<sup>20</sup> Norbert, G, « Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », 3<sup>ème</sup> Edition D'organisation, Paris, 2000, P 130.

- Etablir des prévisions de charges et de produits courants (coûts préétablis et budgets d'exploitation...);
- En constate la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts).

#### 2.2.4. Concepts de base de la comptabilité analytique

Deux notions sont présentées dans cette partie, la notion de charge et la notion de coût :

##### 2.2.4.1. La notion de charge

###### ❖ Définition la charge

La charge en comptabilité est « *des diminutions des avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres* »<sup>21</sup>, et sur le plan économique, elle « *est une rémunération des ressources allouées à des fins de production et de vente* »<sup>22</sup>. De cette définition, la charge correspond à une consommation des ressources allouées par une entreprise afin d'obtenir des produits, pour la réalisation de ses objectifs. Par contre une dépense correspond à « *un décaissement de monnaie suite à l'achat d'un bien ou d'un service* »<sup>23</sup>. Certaines dépenses ne sont pas des charges telles que l'acquisition d'une immobilisation inscrit dans la classe (2) du bilan. A l'inverse, la constatation de la dépréciation de cette immobilisation ou la dotation aux amortissements, est une charge et non pas une dépense.

###### ❖ La typologie des charges

L'ensemble des charges de l'entreprise représente les charges d'exploitation et hors exploitation qui se décomposent en charges incorporables, non incorporables et charges supplétives.

**A. Charges incorporables :** « *sont celles qui constitue le coût de revient et qui ont une relation logique avec la réalisation des produits jusqu'à la vente* »<sup>24</sup>. Elles ont pour effet de venir en diminution du résultat de la période sont enregistrées en comptabilité générale dans un compte de la classe 06 (ex : la matière première et l'électricité). Elles représentent l'ensemble des comptes 60 à 65 du S.C.F (système comptable financier).<sup>25</sup>

<sup>21</sup>Tazdait Ali, « Maitrise du système comptable financier », 1<sup>ère</sup> Edition ACG, Année 2009, P.20.

<sup>22</sup>Cullmann H, la comptabilité analytique », éditions Bouchène, Paris, P 23

<sup>23</sup>Le ministère français de la fonction publique, de la réforme de l'Etat et de l'aménagement du territoire, le contrôle de gestion, P. 99.

<sup>24</sup>Margotteau E, « contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001, P. 27.

<sup>25</sup> Ibidem.

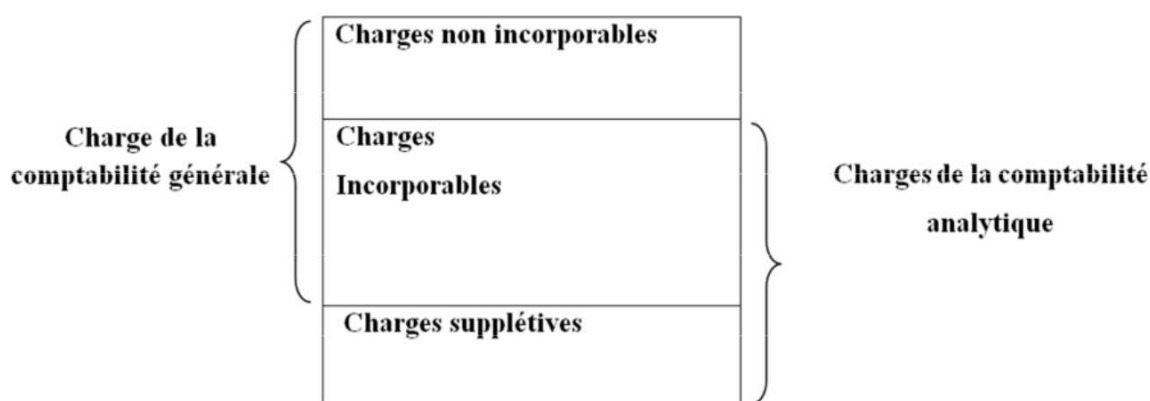
**B. Charges non incorporables :** représente les charges qui ont été régulièrement comptabilisées en classe 06 ; sont «*des charges effectives, donc prises en compte par la comptabilité générale, mai dans la comptabilité analytique fait abstraction.*»<sup>26</sup>. Ce sont les charges inscrites en comptabilité générale mais non reprises par la comptabilité analytique, ces charges sont ignorées par la comptabilité analytique parce qu'elles ne correspondent pas aux conditions normales d'exploitation. Nous distinguons :

- Les pénalités de retard ;
- Dépréciation des stocks ;
- Primes d'assurance-vie contractées au profit de l'entreprise ;
- Provision pour dépréciation ;
- Provision pour litiges ;
- Primes d'assurances crédit.

**C. Charges supplétives :** se sont «*Les charges supplétives sont des charges incorporées aux coûts, mais qui ne figurent pas dans la comptabilité générale. Ce sont des charges fictives non supportées réellement par l'entreprise*»<sup>27</sup>. Les charges supplétives font partie des différences de traitement comptable qui permettent en fin d'exercice de calculer le résultat de la comptabilité générale à partir du résultat de la comptabilité analytique.

Donc nous allons présenter les relations entre les charges selon ses deux schémas :

**Figure N°. 5 :** charges prises en comptes dans la comptabilité analytique.

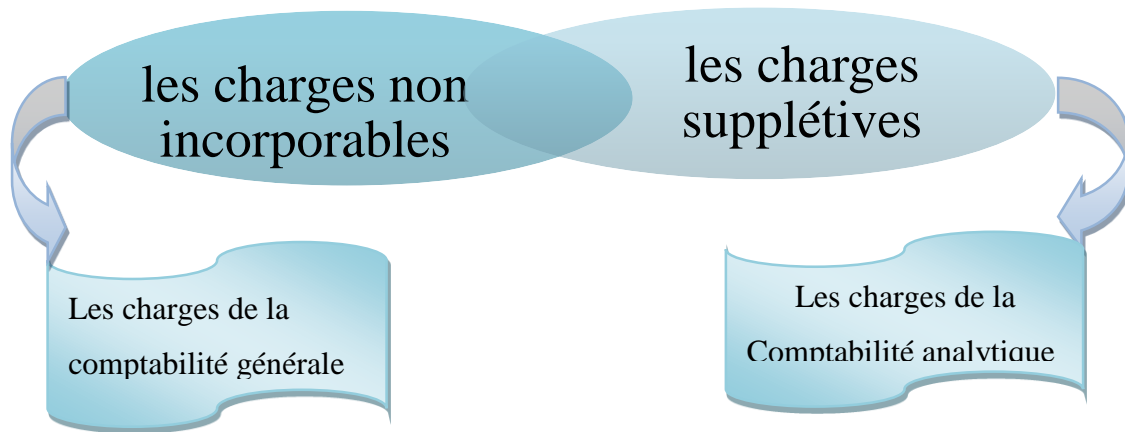


Source : BOUIN .X et SIMON.F, Op cit, P132.

<sup>26</sup> Idem, P. 26.

<sup>27</sup>Manoubia BEN AMARA TILLELI, Cours de comptabilité analytique de gestion, 2016/2017, P 18

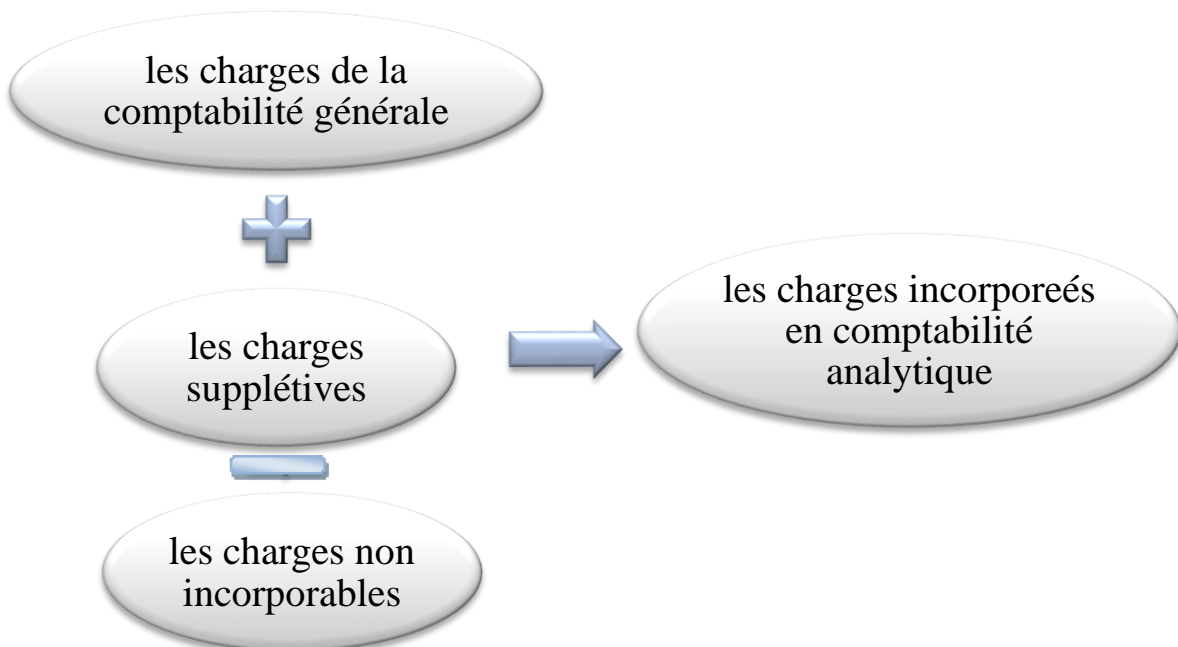
Figure N°. 6 : l'incorporation des charges.



(Source : Fait par les étudiants)

Alors ces charges sont comme suit :

Figure N°. 7 : Combinaison des charges.



Source : Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, Paris, P. 17.

D'après ce schéma nous pouvons récapituler la combinaison des charges de la comptabilité analytique (charges supplémentives), et les charges de la comptabilité générale (charges incorporables).

#### 2.2.4.2. Notion sur les coûts :

Un coût représente la somme des ressources consommées par les activités nécessaires à la mise en œuvre du processus d'élaboration et d'exploitation d'un produit ou d'un service.

##### ❖ Définition

Un coût c'est « *tout regroupement de charges comptable qu'il est pertinent d'opérer pour informer une prise de décision dans l'entreprise, ou pour assurer le contrôle d'une partie ou de l'ensemble de l'organisation est considéré comme un coût* »<sup>28</sup>. Et selon N.GUEDJ le coût c'est « *la somme de charge relatives à un élément défini au sein du réseau comptable* »<sup>29</sup>. Un coût est défini par rapport aux trois caractéristiques suivantes :

- Le champ d'application du calcul : un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produit...
- Le contenu : les charges retenues en totalité ou en partie pour une période déterminée.
- Le montant de calcul : antérieur (coût préétablie), a posteriori (coût constaté) à la période considérée.

##### ❖ Typologie de coûts

Il existe de nombreuses classifications des coûts en comptabilité. La classification proposée ci-après consiste en deux grandes catégories de coûts : coût directe/indirecte et coût variable/fixe.

#### A. Les coûts directs et les coûts indirects

- **Le coût direct** : « *est constituer des charges qu'il est possible d'incorporer immédiatement et sans calcul intermédiaire au coût au quelle il se rapporte* »<sup>30</sup>. Ces charges peuvent s'agir des matières consommées dans la fabrication des produits, des commandes ou de la main d'ouvre directe constituée par les charges du personnel qu'on peut inscrire, sans incertitude, dans le coût de tel produit ou de telle famille de produits, ainsi que certaines charges particulières comme les frais de publicité pour tel produit bien déterminé.
- **Le coût indirect** : **Launois R.**, note que « le coût indirect est constitué des charges qui sont communes à plusieurs produits et qui restent indivisés au niveau de la saisie »<sup>31</sup>. Le coût indirect désigne les ressources qui sont consommées en commun par plusieurs produits et

<sup>28</sup>Encyclopédie de comptabilité, « contrôle de gestion et audit », Sous la direction de Collasse B, Economica, Paris, 2000, P. 559.

<sup>29</sup> GUEDJ N.,...*op.cit*,P. 135.

<sup>30</sup>Dubrulle L., Jourdain D...., *Op.cit.*, P. 59.

<sup>31</sup>Launois R., Typologie des coûts en comptabilité analytique, p7. Disponible sur le site : [http://www.reesfrance.com/IMG/pdf/ART-804\\_Comptabilite\\_analytique.pdf](http://www.reesfrance.com/IMG/pdf/ART-804_Comptabilite_analytique.pdf).

qui doivent faire l'objet d'un calcul préalable avant d'être déversées sur les produits concernés. Les unités d'œuvre permettent de répartir ce coût sur plusieurs produits.

Il est important de noter que le caractère direct ou indirect d'un coût dépend du produit considéré. Autrement dit, un coût peut être direct par rapport à un certain produit et indirect par rapport à un autre.

### B. Le coût fixe et le coût variable

- **Coût variable :** le coût variable est « *constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus* »<sup>32</sup>
- **Coût fixe :** coût fixe « *est constitué de charges réputées non variables pendant une période déterminée* »<sup>33</sup>. Ces charges sont liées à l'existence de l'entreprise et correspondent, pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée. Alors les coûts fixes rassemblent l'ensemble des charges insensibles aux variations du niveau d'activité.

## 2.3. La gestion Budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de gestion permettant une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la cohérence, la sécurité, et la réactivité de l'ensemble.

### 2.3.1. Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « *un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables* ». <sup>34</sup> A cette définition, il est important d'ajouter un aspect supplémentaire, celui de contrôle des réalisations avec les prévisions établis, par la mise en évidence des écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives.

La gestion budgétaire suppose « *la participation des acteurs qui vont la faire vivre et l'animer ; c'est un mode de gestion participative qui s'appuie sur le principe de décentralisation des décisions. Elle concerne tout les niveaux de l'entreprise* »<sup>35</sup>. Elle inclut également un processus de contrôle budgétaire afin de vérifier en permanence si les objectifs fixés sont atteints.

---

<sup>32</sup>Lochard J, ... *op. cit.*, P. 18.

<sup>33</sup>Martinet A, Silem A, ...*op.cit.*, P. 129.

<sup>34</sup>Doriath B., « gestion budgétaire », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2008, p.3

<sup>35</sup>Mykita P. ; Tuszynski J., «contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance», 2002, P.15

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'action chiffrés sont appelés à servir d'outil de pilotage, s'il leur adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont l'essentiel est constitué par la mise en évidence des écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctives.

### **2.3.2. Les fonctions de la gestion budgétaire**

L'élaboration de budget n'est pas une fin en soi, elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise :

➤ **Cohérence** : la concentration industrielle a fait naître le besoin d'outils permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnement, les immobilisations, la gestion financière,...etc. c'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise ;

➤ **Décentralisation** : le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Mais son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs ;

➤ **Contrôle** : s'il y a décentralisation ou délégation de pouvoirs, c'est dans le cadre et la limite d'objectifs chiffrés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie ; au contraire, ils la formalisent en un système d'objectifs et d'écarts.

Chaque niveau hiérarchique rend compte de la réalisation de ses objectifs, quitte à se faire expliquer les écarts par les niveaux hiérarchiques inférieurs. Il y a ainsi concordance entre la structure du budget, la nature des écarts constatés et l'organigramme de l'entreprise.

### **2.3.3. Les objectifs de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est l'outil de contrôle le plus orienté vers l'avenir permettant à l'entreprise d'améliorer ses performances et d'éviter les aléas du futur, elle a pour mission d'anticiper l'évolution en volume et en valeur de l'activité de l'entreprise et de prévoir les moyens et les résultats prévisionnels correspondants. Ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion, par lequel l'entreprise peut :<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Lochard J., « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, France, 1998, P.24



- Assurer une certaine sécurité à court terme et améliorer la rentabilité en augmentant le profit par le processus du contrôle entre les réalisations et les prévisions ;
- Avoir une ouverture d'esprit vers le dialogue, la négociation et la formation ;
- Inciter et engager ses acteurs à prendre leur responsabilité ;

Enfin, le système budgétaire est un instrument d'aide à la décision, motivation, et contrôle qui a pour rôle de décliner les choix stratégiques définis en amont sous forme de plans à court terme, il conduit à la mise en place d'un réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise et permettant ainsi une certaine mesure d'efficacité et de performance.

### **2.3.4. Les procédures de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire se compose de trois étapes essentielles : La prévision, la budgétisation, et le contrôle budgétaire.

#### **2.3.4.1. La prévision**

La prévision cherche au préalable à s'informer sur les situation passées et présentes pour les situations futures.

La prévision est une « *détermination chiffrée ou non d'un phénomène, d'une grandeur ou d'un ensemble de grandeurs relatifs à une période future* »<sup>37</sup>. Elle est faite avec la contribution de tous les responsables de l'entreprise en fonction des engagements ou des objectifs préalables. La prévision n'est pas basée seulement sur l'expérience mais aussi sur des méthodes scientifiques (statistiques et économiques) pouvant inclure tous les paramètres à considérer.

#### **2.3.4.2. La budgétisation**

C'est la deuxième étape, il s'agit de l'inscription dans les budgets des données résultants des prévisions. Un budget peut être défini comme un plan détaillé, exprimé en termes quantitatifs et s'intéressant à divers aspects de l'activité d'une entreprise, pour une période future déterminée.

La budgétisation peut être défini comme « *une prévision chiffrée en volume et en unités monétaires de tous les éléments correspondants à un programme d'activité déterminé, établie en fonction d'objectifs négociés et acceptés* »<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup>Martinet A-C. ; Silem A.,..., Op.cit, P. 395

<sup>38</sup>Gervais M , « le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Economica 1990.

### 2.3.4.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une « *comparaison périodique des prévisions budgétaires études réalisations afin d'analyser les écarts et de prendre les mesures correctives nécessaires* »<sup>39</sup>.

$$\text{Écart} = \text{Réalizations} - \text{Prévisions}$$

Le calcul et l'analyse de ces écarts doivent permettre de faire apparaître les causes éventuelles de certains dysfonctionnements afin d'y apporter les corrections nécessaires, et de dégager les responsabilités de ces écarts. Il est donc un outil d'évaluation des performances.

### 2.3.5. Les limites de la gestion budgétaire :

Les limites de la gestion budgétaire sont :<sup>40</sup>

- Un risque de la pérennisation de certains postes budgétaires non efficaces à cause de la construction budgétaire qui se fonde, en grande partie, sur des modèles passés ;
- Dans le cadre d'une décentralisation non sincère, le budget risque de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux "responsables";
- Caractère incomplet : les budgets ne tiennent pas compte des indicateurs non financiers, dont l'importance est pourtant capitale : satisfaction des clients, climat social, délai de production, ...etc. ;
- Coût élevé : la lourdeur et le coût de la procédure budgétaire sont peu adaptés aux petites entreprises ;
- La lenteur : l'indisponibilité de l'information qu'après des délais importants (plusieurs semaines).

## 2.4. Le tableau de bord de gestion

Lorsqu'on cherche la maîtrise de l'action, il est nécessaire de compléter le système budgétaire et comptable par un outil qui fournisse plus rapidement et plus fréquemment des informations essentielles sur le fonctionnement des activités et la performance qui en résulte qui est le tableau de bord.

<sup>39</sup>Béatrice ; Grandguillot F, «L'essentiel du contrôle de gestion» 4eme édition, Lextenso, Paris, 2009. P. 17

<sup>40</sup>Doriath B.,..., Op.cit, P. 03

### 2.4.1. L'évolution du tableau de bord

Le tableau de bord prend ses origines au début de 20<sup>ème</sup> siècle, par l'apparition de l'ère industrielle est l'obligation des grands patrons de contrôler les usines installées à cette époque. Entre les années 20 et 40, on a assisté à une évolution des méthodes statistiques et mathématiques introduites dans le contrôle de gestion de l'entreprise. Mais à cette époque, c'est le contrôle budgétaire qui prime sur les tableaux de bord.

Dans les années 80, le tableau de bord été présenté comme un outil de reporting. Et ce n'est que vers les années 90, que les notions tableau de bord vont évoluer vers une approche plus orientée sur des plans d'actions et plus engagées.

### 2.4.2. Définition du tableau de bord

Selon G.LURKIN, « *le tableau de bord est, avant tout, des instruments de gestion interne à l'entreprise, facilitant l'action du dirigeant ou du responsable de service en vue de la réalisation des objectifs finaux. Les tableaux de bord éclairent le dirigeant sur la qualité de la gestion en confrontant la réalité aux prévisions. Ils faciliteront la détection des erreurs de parcours et des écarts* »<sup>41</sup>

Selon MAHÉ H « *Le tableau de bord est un document informatif comportant des indicateurs quantitatifs ou qualitatifs ou nombre de variables, choisis en fonction d'une activité (commerciale, industrielle ...etc.) et les objectifs assignés a cette activité, afin d'en assurer le suivi et le pilotage. La qualité des indicateurs (ratios, graphes, indicateurs d'alerte, bilan) est en rapport avec leurs pertinences à répondre aux attentes informationnelles requises pour le pilotage. La tenue d'un tableau de bord exige des mises à jour, plus ou moins fréquentes selon les urgences et les horizons de calculs retenus* »<sup>42</sup>

GERVAIS M précise que« *le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information permettant de connaître, le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler le marché de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités* »<sup>43</sup>.

Le tableau de bord est un outil d'aide à la gestion composé d'un ensemble de rapports dont le but est de fournir au gestionnaire une vision claire de la situation actuelle de son système par rapport aux objectifs fixés. C'est en théorie un ensemble d'indicateurs renseignés périodiquement et destinés au suivi. Ces derniers jouent un rôle d'alarme et se déclenchent

<sup>41</sup>LURKIN P, États financiers, analyse et interprétation, Bruxelles : Boeck-Wesmack, 1990, P 88.

<sup>42</sup>MAHE H, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1998, P 129.

<sup>43</sup>GERVAIS M, «Contrôle de gestion», 6<sup>e</sup> édition, Economica, Paris, 1997, P 593.

automatiquement pour signaler une anomalie ou une performance dans le fonctionnement du système.

### 2.4.3. Les objectifs du tableau de bord

Le tableau de bord est « *affublé d'un objectif plus ambitieux : celui de constituer une aide au pilotage de l'entreprise ou du service concerné* »<sup>44</sup>, il répond aux objectifs suivants :<sup>45</sup>

- Le tableau de bord donne une vue d'ensemble d'informations propres à chaque service, ce qui lui donne la qualité d'un outil indispensable pour chaque responsable ;
- Le tableau de bord incite les dirigeants à prendre les décisions nécessaires en temps utile et d'évaluer leurs performances dans le but de les améliorer ;
- C'est un document de travail qui permet d'apprécier les résultats d'action engagée antérieurement, de simuler les actions correctives et de prendre compte à l'autorité qui a délégué ses responsabilités.

Donc, le tableau de bord est un document synthétique de quelques pages fournissant à un opérationnel donné, de façon fiable et rapide, les informations nécessaires et suffisantes pour le pilotage de son activité.

### 2.4.4. Les principaux instruments et le rôle de tableau de bord :

#### 2.4.4.1. Les principaux instruments de tableau de bord

- **Écarts** : Ils permettent de voir rapidement les indicateurs sur lesquels il ya des dérives, ils s'expriment en pourcentages ou en valeur, et sont comparés à l'objectif de l'entreprise ou à l'année précédente. A chaque niveau hiérarchique, le tableau de bord de gestion comprendra donc les écarts dont la surveillance est indispensable à la bonne marche des centres de responsabilité.
- **Les ratios** : un ratio est le rapport entre deux grandeurs comptables significatives du fonctionnement de l'entreprise. Il faut définir un ratio de telle sorte que son évolution dans le temps et dans l'espace soit significative, et son augmentation soit signe d'une amélioration de la situation ;
- **Les graphiques** : les graphiques sont un outil privilégié des tableaux de bord, Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Ils peuvent être sous forme de :
  - Histogramme.

<sup>44</sup> Margotteau É.,..., Op.cit, P. 250

<sup>45</sup> Leroy M., « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Éditions d'Organisation, Paris, 1998, P. 15

- Graphique en "camembert".

➤ **Les clignotants :** Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise, ils doivent attirer l'attention de l'utilisateur sur l'information essentielle. Les clignotants se caractérisent par leur aspect visuel : ils peuvent s'agir d'un indice, d'une valeur ou d'un pictogramme faisant ressortir un montant ou un écart significatif.

#### 2.4.4.2. Le rôle du tableau de bord de gestion

Le tableau de bord est dans sa conception même, est un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision.

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

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

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

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

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

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

➤ **Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision**

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes

qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur.

**NB:** Il faut préciser qu'il n'y a pas une forme standard de présentation d'un tableau de bord, et que chaque entreprise adopte celle qui lui convient le mieux en fonction de ses objectifs, ainsi, il n'existe pas de maquette "passe-partout", et il est naturel d'avoir une présentation d'un Tableau de bord.

**Tableau N° 4 : Exemple d'un tableau de bord**

	Mois : .....			
<b>Indicateur économique</b>	<b>Prévu</b>	<b>Réel</b>	<b>écart</b>	<b>Action correctrice</b>
CA				
CA par client				
Nombre de clients				
Nombre de nouveaux clients				
CA par famille de produits				
Marge commerciale				
Charges fixes				
Charges variables				
Stock (en valeur)				
Indicateur physiques				
Délais de livraison				
Satisfaction client				

**Source :** Alazard.C, S. Separi, « contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> édition Donud, paris, 1993, P 603.

**2.4.5. Les limites du tableau de bord**

Plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité des entreprises, parmi elles, nous citons<sup>46</sup>:

- Il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité ;
- Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens ;

<sup>46</sup> Alazard C, ...op. cit, P.635.

- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide aux changements ou aux améliorations ;
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers ;
- La conception des tableaux de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser mais plutôt centralisée loin du terrain ;
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment ;
- Les tableaux de bord sont souvent conçus de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures (benchmarking) ;
- Les tableaux de bord ne mettent pas assez en évidence les interactions entre les indicateurs ne favorisant pas la gestion transversale.
- Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.

### 2.5. Le reporting

Le reporting consiste à étudier les mécanismes et les procédures permettant de fournir l'information demandée au niveau supérieur<sup>47</sup>.

#### 2.5.1. La définition du reporting

Le reporting peut être définie comme « *le tronc commun d'informations économiques, financières, et de gestion qui relie les entités de gestion décentralisé à leur centre de coordination* »<sup>48</sup>.

#### 2.5.2. Les objectifs et les types de reporting

##### 2.5.2.1. Les objectifs du reporting

Le reporting est un :

- Instrument de contrôle ;
- Instrument d'aide à la décision ;
- Instrument de dialogue.

---

<sup>47</sup>Pige benoit, Lardy Philippe, « reporting et contrôle budgétaire », Edition Dunod, Paris, 2003, P 300

<sup>48</sup>Bescos P.L., Dobler P.H., Mendoza C., Naulleau G., Giraud F., Montchrestien, Paris, 1997, P. 364

**2.5.2.2. Les types de reporting**

On distingue deux types de reporting, d'une part nous avons le reporting statutaire qui est généralement appelé dans certaines entreprises, reporting légal ou reporting comptable, il est destiné essentiellement aux tiers de l'entreprise (banquiers, actionnaires...) et il est généralement produit par la fonction comptable au sein de l'entreprise. D'autre part, le reporting de gestion qui assure généralement la fonction de contrôle de gestion, pour des besoins internes à l'entreprise ou au groupe. Il a pour objectif la collecte d'information sous les segments d'activité à la mise sous tension des managers. Quel que soit le type de reporting Ils apparaissent tous comme des outils de contrôle contrairement au tableau de bord qui outil de pilotage<sup>49</sup>.

Pour conclure, la meilleure façon pour gérer une entreprise le contrôleur doit être avoir un contrôle est utilisée dans le sens de la gestion. La mission du contrôle de gestion consiste à fournir à tous les responsables les moyens de piloter, de prendre des décisions propres à assurer le devenir de l'entreprise, en ayant à leur disposition la connaissance la plus rapide de leur situation actuelle.

Enfin, la fonction du contrôle de gestion s'exerce à l'aide des outils dont elle dispose et qui sont indispensables pour une meilleure appréciation de l'activité de l'entreprise.

En conclusion, le contrôle de gestion est un instrument de pilotage qui s'attache à évaluer et à analyser les résultats et performances globales de l'entreprise, c'est un outil qui doit aider les responsables dans la prise de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel, il propose une panoplie d'outils qui aident le responsable de l'entreprise à fixer ses objectifs, à définir les moyens et méthodes afin de les atteindre compte tenu des contraintes de l'entreprise parmi les outils de contrôle de gestion on trouve la comptabilité analytique qui est un instrument à usage interne tourné vers la gestion de sous-ensembles distingués dans l'activité de l'entreprise.

---

<sup>49</sup>Giraud F, Sauplic O, Naullead M, Bescos P...., Op.Cit., P 124



## **Chapitre II**

# **La comptabilité analytique outil de contrôle de gestion**

## **Introduction**

Pour piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court terme et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fond appel à l'analyse des coûts. Il est donc indispensable de comprendre des conditions et les démarches de mises en œuvre de cet outil, pour juger de la pertinence des coûts obtenus et des contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision.

Le présent chapitre est composé de deux sections. La première section sera consacrée aux Généralités sur la comptabilité analytique. La deuxième sera consacrée aux différentes méthodes des calculs des coûts.

### **Section 01 : Généralités sur la comptabilité analytique.**

Pour pouvoir gérer et contrôler la gestion, le gestionnaire a besoin d'information, des informations sur le patrimoine et la situation financière de l'entreprise, qui sont généralement fournies par la comptabilité générale, et des informations sur les conditions d'exploitation des ressources, et la réalisation des objectifs en comparant avec les prévisions. La comptabilité analytique est la source privilégiée de telles informations.

#### **1.1. Historique et définitions de la comptabilité analytique**

##### **1.1.1. Historique de la comptabilité analytique**

La connaissance des coûts est, depuis le début de la révolution industrielle, un impératif de base de toute prise de décision.

La notion de comptabilité industrielle manifesta très tôt cette nécessité et se traduisit par sa mise en place par les comptables, mais aussi par les ingénieurs et les techniciens.

Les historiens recensent ainsi des systèmes précurseurs de comptabilité industrielle dès la fin du XVIII<sup>e</sup> siècle en Grande Bretagne (notamment dans les forges et fonderies de la région de Sheffield).

En France une doctrine apparaît à partir des années 1860 et on situe en 1885 l'apparition du premier manuel. Appelée d'abord comptabilité industrielle puis comptabilité analytique d'exploitation, la comptabilité de gestion désigne l'ensemble des éléments du système comptable considérés du point de vue de l'intérêt qu'ils présentent pour la gestion interne. La comptabilité analytique, née au XIX<sup>e</sup> siècle, complète la comptabilité financière.

Cette dernière dégage de manière synthétique le résultat d'un exercice par différence entre les produits et les charges classées par nature. Bien que nécessaires et incontournables, les informations produites par ce système comptable demeurent insuffisantes pour appréhender les performances internes de l'entreprise.

L'information comptable n'est pas adaptée à la prise de décision de gestion pour plusieurs raisons, Donc la comptabilité analytique a vu le jour pour pallier ces lacunes.<sup>50</sup>

De plus, cette comptabilité allait connaître une révolution complète à partir des années 1970 et 1980 sous une double influence :

- Cette comptabilité s'est étendue à l'ensemble des activités économiques (commerciales, services...) : Beaucoup d'entreprises publiques se sont mises à la comptabilité analytique à partir de la fin des années 80.
- La Banque de France par exemple met en place la première comptabilité analytique permettant de connaître avec une fiabilité suffisante le coût de revient des billets, également La Sealink, filiale de la SNCF, met en place un système de contrôle analytique informatisé des résultats de chaque bateau de sa flotte au milieu des années 80.
- L'informatique connaissant une révolution importante a été d'un grand apport on participant à l'évolution de cette dernière.

Entre 1947 et 1999, les rédacteurs du plan comptable général français ont voulu normaliser la comptabilité analytique au même titre que la comptabilité financière (ou comptabilité générale).

Depuis 1999, la comptabilité de gestion n'est plus normalisée. Ses méthodes et son organisation doivent être adaptées aux particularités et aux besoins spécifiques de chaque entreprise ou organisation. De plus, l'objectif de la normalisation est de faciliter les comparaisons entre les entreprises. Or, cet objectif ne concerne pas la comptabilité de gestion qui est à usage interne et dont les résultats sont rarement divulgués. Désormais, la comptabilité analytique fait partie de la plupart des Systèmes d'Information(SI) des entreprises importantes, des PMI et des PME bien que dans celles-ci on lui accorde un rôle secondaire.<sup>51</sup>

Les modèles de comptabilité analytique qui viennent d'être étudiés sont actuellement en crise, et cette crise est due à deux évolutions récentes du monde économique :

- L'évolution des technologies de production qui se traduit par une substitution du capital au travail et par un déplacement du travail des zones productives vers des zones de services (préparation et programmation du travail dans des services spécialisés sans relation directe avec le produit) ;

---

<sup>50</sup> MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, Paris, Bréal éditions, 3ème édition, 2004, P.8

<sup>51</sup> BRIMSON James, Feature costing : beyond ABC, journal of cost management, 1998

- Le raccourcissement de la durée de vie des produits qui donne une importance relative beaucoup plus grande par rapport à la préoccupation de rentabilité, aux coûts des phases de développement et de fin de vie ces produits. Certains auteurs ont essayé de mettre au point une comptabilité analytique permettant d'évaluer les coûts pour sensibiliser les acteurs dans l'entreprise à l'importance de ces coûts et à la nécessité de chercher à les réduire. Mais le problème posé par cette méthode, au-delà de son intérêt incitatif, réside dans la difficulté de définir le fonctionnement normal de l'entreprise, avec l'apparition de coûts de dysfonctionnement.<sup>52</sup>

La comptabilité financière n'ayant pas les mêmes objectifs que la dite analytique, s'est vue supplantée à cause de ses insuffisances.

### 1.1.2. Définitions de la comptabilité analytique

Nombreuses sont les définitions données à la comptabilité analytique, on présentera dans ce qui suit quelque unes :

La comptabilité analytique est un système de comptes, ajustés à la comptabilité financière, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice et l'interprétation et l'exploitation par les entreprises. Elle rapproche chaque produit de ses coûts, qu'ils aient été encourus dans l'exercice ou dans des périodes précédentes. Elle divise les résultats par centre de décision permettant un meilleur pilotage, ou les consolide par ligne d'activité, afin d'en mieux apprécier la situation. Elle est parfois associée à d'autres techniques de management comme la gestion budgétaire ou la gestion par objectifs, à qui elle fournit des éléments de comparaison comme la comptabilité de gestion. Longtemps réservée aux grandes entreprises industrielles (on parlait au XIX<sup>ème</sup> siècle de comptabilité industrielle), du fait de sa complexité et des coûts de mise en œuvre la comptabilité analytique s'est généralisée avec l'apparition de l'informatique et des progiciels de gestion qui ont fortement abaissé le coût de la collecte et du traitement d'une information détaillée. Elle concerne désormais toutes les formes et toutes les tailles d'entreprises, dont elle est un des éléments clefs du système d'information. D'après **MARTINET A-C et SILEM** la définit comme : « *un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des couts dans l'entreprise par des reclassements des regroupements, ventilation, abonnement, calcul des charges. En utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non* »<sup>53</sup>. Et selon

<sup>52</sup> ENGEL F., KLETZ F., cours de Comptabilité Analytique, École des Mines de Paris, Paris, Mars 2005, P.49

<sup>53</sup> ALAIN -CHARLES MARTNET et AHMED SILEM, « lexique de gestion », édition DALLOZ, 2000

**DUBRULLE Louis et JOURDAIN** qui considèrent : « *la comptabilité analytique comme un outil de gestion conçu pour mettre et relié les éléments constitutifs des couts et des résultats de nature à éclairer en place. La collecte et le traitement des informations qu'il suppose. Dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs* »<sup>54</sup>. D'après **GOUJET et Christian RAULET** « *La comptabilité analytique est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité générale. Elle permet de procéder au calcul de différents couts (couts complet, couts partiels) et constitue un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise* »<sup>55</sup>. Selon **Michel Lebas** « *la comptabilité analytique contribue au processus de gestion des entreprises en accumulant et traitant des données sur les consommations de ressources, et en les transmettant aux décideurs pour éclairer leur choix de plan d'action dans le cadre d'une analyse coût- bénéfice. La comptabilité analytique est donc une branche des sciences de la décision, c'est aussi une branche de la micro-économie car elle s'attache à décrire le fonctionnement de l'entreprise, et les informations qu'elle fournit sont elles-mêmes sujettes à une analyse coût- bénéfice, puisque le gestionnaire ne dépensera jamais plus pour une information de comptabilité analytique que ce qu'elle sera susceptible de lui rapporter dans l'amélioration de la décision* »<sup>56</sup>.

## **1.2. Caractéristiques et objectif de la comptabilité analytique**

### **1.2.1. Caractéristiques de la comptabilité analytique**

Dans ce point nous allons déterminer quelques caractéristique et objectifs essentiels liées à la comptabilité analytique :

- S'appuie sur des données communes.
- Interne et organisés selon les besoins de pilotage des gestionnaires et donc n'a pas vocation à être publier ou normaliser au même titre que la comptabilité analytique.
- Pertinente et adaptée à la façon dont la collectivité est pilotée.
- Analyse des charges par destination et fonction.
- Affectation et imputation des charges aux produits dont on cherche à déterminer le cout de revient.

---

<sup>54</sup> DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier « comptabilité analytique de gestion », édition DONOD, paris, 2007, p11.

<sup>55</sup> C .GOUJET, Christian RAULET « comptabilité analytique et contrôle de gestion », édition DUNOD, paris 2001, p04

<sup>56</sup> Michel Lebas, « Comptabilité analytique de gestion », Nathan, 1986, page 13

- Elle est analytique, puisqu'il est planifié sur les segments d'une société, et non sur son total.
- Elle prédit l'avenir, tout en enregistrant les événements qui se sont produits.
- Les mouvements des comptes principaux sont en unités.
- Elle n'enregistre que les opérations internes.
- Elle reflète l'union d'une série d'éléments : la matière première, la main-d'œuvre directe et les charges industrielles.
- Elle détermine le coût des matières utilisées par les différents secteurs, le coût des marchandises vendues et le coût des stocks.
- Ses périodes sont mensuelles et non annuelles comme celles de la comptabilité générale.
- Son idée implicite est la minimisation des coûts.

### **1.2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants :<sup>57</sup>

- Déterminer les couts des différents produits à chaque étape du processus de production.
- Expliquer les résultats en calculant les couts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants.
- Etablir les prévisions de charges et de produits coutants (couts préétablis et budget d'exploitation, par exemple).
- Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.
- Analyser les performances de l'entreprise.
- Atteindre les objectifs de la gestion prévisionnelle.
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.
- Déterminer les responsabilités par centre de profit et évaluer les rendements par activité. <sup>58</sup>
- Donner une base au contrôle de gestion.
- Eclairer la prise de décision de gestion.
- Déterminer pour chaque produit fabriqué son résultat analytique (perte ou bénéfice).
- Répartir les charges entre les différents couts (cout d'achat, cout de production, cout de revient).

La comptabilité de gestion est orientée vers la gestion de l'organisation ; elle est conçue pour :<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> GERARD MELYON « comptabilité analytique » ,3eme édition BREAL, 2004, p9.

<sup>58</sup> BOUGHABA A : « comptabilité analytique d'exploitation », BERTIE Edition ALGER, 1991, p 40- 42.

<sup>59</sup> Z.ARAB : la comptabilité Analytique dans une Entreprise – Rôle et objectif, rapport de stage d'expertise comptable, novembre2000.

- Analyser les résultats et faire apparaître les éléments constitutifs. Se faisant, elle permet des contrôles de rendement et de rentabilité, et fournit un grand nombre d'éléments et d'indices pour la gestion de l'entreprise ;
- Compléter la comptabilité générale en lui donnant des bases d'évaluation de certains éléments d'actif (exemple : immobilisations créées par l'entreprise,...) ;
- Fournir des bases pour établir les prévisions et assurer le contrôle.

En conséquence, les objectifs d'une telle comptabilité conduisent à faire une analyse des charges et produits, à calculer les coûts et à évaluer des stocks apparaissant au cours du processus de fabrication.

La comptabilité de gestion facilite la prise de décision de tout responsable en l'éclairant sur la situation actuelle, et en conséquence ses choix. L'analyse des coûts contribue à la mesure de l'efficacité et la définition de la performance.

Chaque problématique de gestion justifie le recours à une méthode de calcul des coûts (coûts complets, coûts partiels,...) plutôt qu'une autre.

Ce choix va déterminer les besoins de présentation des informations déterminant l'organisation de la comptabilité de gestion.

La comptabilité analytique peut être regroupée selon trois axes : <sup>60</sup>

- ✓ L'axe calcul des coûts et analyse de la rentabilité.
- ✓ L'axe contrôle de gestion.
- ✓ L'axe aide à la prise de décision.

**A.L'axe – calcul des coûts et analyse de la rentabilité :** Le premier objectif de la comptabilité analytique est la détermination des coûts des Produits et des services proposés par l'entreprise à la clientèle. Dans cet axe la comptabilité analytique constitue un outil de calcul, elle permet aux entreprises la connaissance des coûts de revient des produits, nécessaire pour la fixation de leur prix de vente. La comptabilité analytique devient aussi un aide à la comptabilité générale dans la mesure où elle permet d'évaluer certains éléments du bilan (stocks des produits finis, semi-finis, en-cours, les Immobilisations créées par l'entreprise).

**B.L'axe – contrôle de gestion :** Dans cette optique la comptabilité analytique devient un moyen de contrôle et donc de Pilotage, elle permet :

---

<sup>60</sup> J .MARGERIN, G.AUSSET « comptabilité analytique : outil de gestion, AIDE A LA Décision », édition d'organisation, 1994, page 102-104.

- L'analyse des consommations et l'observation de leur évolution ;
- La distinction entre les charges liées à l'activité de l'entreprise (charges variables) et celles liées à la structure (charges fixes).
- Le contrôle des consommations par comparaison avec les prévisions ;
- L'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations.

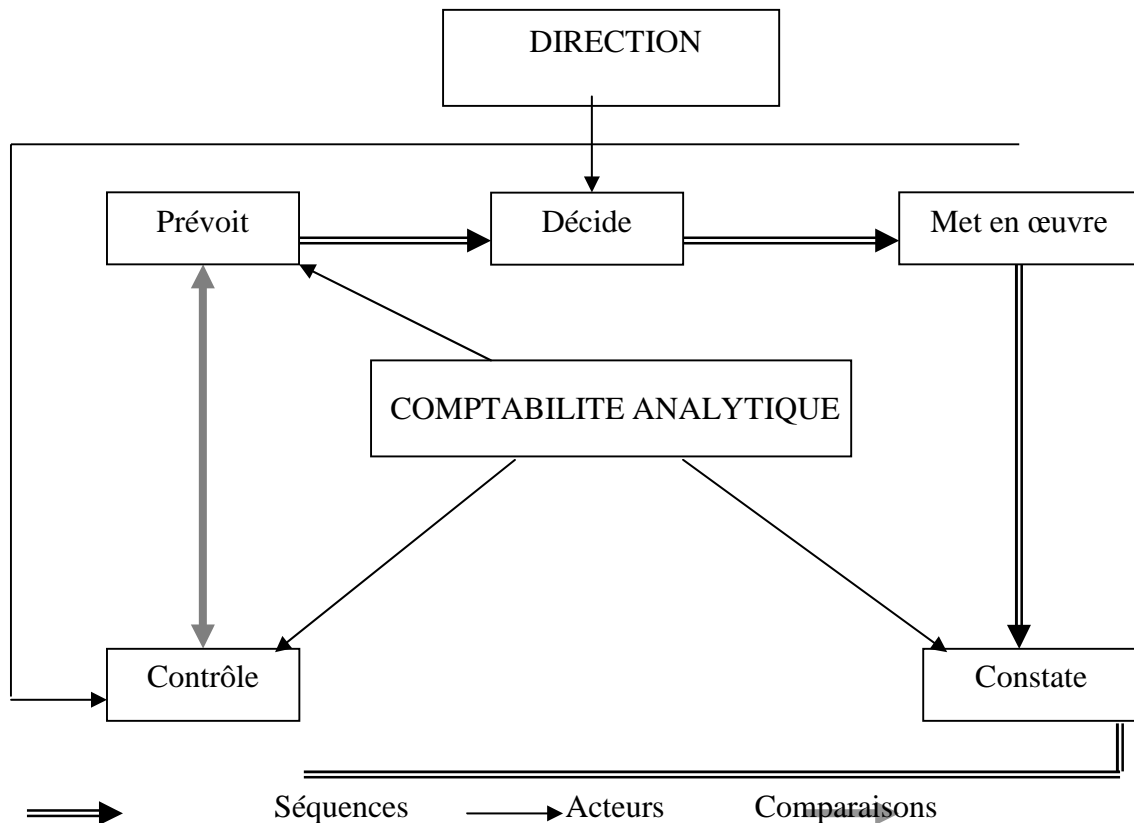
**C.L'axe – L'aide à la prise des décisions :** Le schéma ci-après montre le double rôle que joue la comptabilité analytique dans le Processus de décision :

Afin que la direction puisse prendre toutes décisions utiles et organiser leurs mises en œuvre, la comptabilité analytique doit lui fournir les informations nécessaires en matière de coûts préétablis.

Après la mise en œuvre de la décision, la comptabilité analytique constate les coûts et résultats réels, et effectue un rapprochement avec les coûts et résultats préétablis, elle calcule les différences et les responsables chercheront leurs causes (erreurs dans le processus de prévision ou de décision, ou anomalies de mise en œuvre), et mettront en place des actions correctives de sorte les mêmes erreurs ne se produisent plus dans l'avenir. La comptabilité analytique fournit donc aux managers un modèle économique qui leur permet de tester leurs décisions avant de les prendre.



Figure N°. 8 :



**Source :** Claude Cossu et Richard Milkoff, « Comptabilité de gestion », Nathan, 1997.

### 1.3. Les rôles de la comptabilité analytique

Rôle de la comptabilité analytique : <sup>61</sup>

D'après le 7<sup>ème</sup> forum national des Associations & Fondations, les rôles de la comptabilité analytique sont les suivants :

- Elle divise les résultats par actions, projet, secteur et par activité, en donnant une vue détaillée, elle permet ainsi un meilleur pilotage ;
- Elle trouve son intérêt notamment lorsque qu'une organisation agit sur plusieurs axes et gère plusieurs actions ou projets, ou est composée de plusieurs secteurs ;
- Elle est un gage de transparence et de bonne gestion ;
- Elle permet ainsi une lecture plus directe des comptes et des résultats grâce à une affectation « choisie » des charges et des produits.

<sup>61</sup> 7<sup>ème</sup> forum national des Associations & Fondations, Stand « Différence » n°114, Paris, 25 octobre 2012.

**1.4. Les insuffisances et les avantages de la comptabilité analytique :<sup>62</sup>****1.4.1. Les insuffisances**

- Les informations comptables tirées de la comptabilité générale ne sont en réalité pour la comptabilité analytique que des données historiques se rapportant à une période passée. A ce titre, elles ne peuvent refléter les projections futures avec exactitude.
- Les informations comptables arrivent en retard à la direction. Perdent
- Beaucoup de leurs fiabilités, néanmoins, les facteurs temps et espace ont leur place dans la saisie, l'analyse, le contrôle et la prise de décision.
- La comptabilité analytique peut varier d'une entreprise à une autre, et elle dépendra essentiellement : de la nature des opérations effectuées, l'organisation interne, la politique poursuivie par la direction, et degré d'analyse souhaité.

**1.4.2. Les avantages**

- Permet de faire des analyses (charges et couts).
- Elle peut être annuelle, trimestrielle ou mensuelle, (détermination du résultat analytique pour chaque période).
- Le stock dans la comptabilité analytique peut être tenu à n'importe quel moment de l'année grâce à la technique de l'inventaire permanent.
- La comptabilité analytique détermine le résultat par produit ou par tranche d'activité.

---

<sup>62</sup> IDELHAKKAR Brahim : « comptabilité analytique », p23 ,6ème édition, paris, 2009

## Section 02 : Les systèmes de calcul des coûts

Parmi les méthodes de calcul des coûts les plus utilisées à des démarches de contrôle de gestion, les trois catégories de méthodes suivantes méritent d'être évoquées :

- Les méthodes des coûts complets : la méthode des sections homogènes et la méthode par activité (Méthode A.B.C. (Activity Based Costing) ;
- Les méthodes des coûts partiels : la méthode des coûts variables, la méthode des coûts directs, l'imputation rationnelle des frais fixes "IRFF," la méthode des coûts marginaux et la méthode des coûts standards.

### 2.1. Les méthodes des coûts complets

La méthode des coûts complets est fondée sur le principe d'une prise en compte complète des coûts directs et des coûts indirects de l'entreprise. Son objectif est de déterminer le prix de revient d'un produit ou d'un service, et cela grâce à une ventilation de la totalité des charges, une affectation et une imputation sur tous les produits ou services, selon des clés de répartition ou des unités d'œuvre.

#### 2.1.1. La méthode des sections homogènes

La méthode des coûts complets se rattache à la méthode des sections homogènes (encore appelée méthode des centres d'analyse). Cette méthode permet, selon **Mottis N**<sup>63</sup>, de connaître rapidement et facilement le coût de revient complet des produits. Toutefois, elle est la plus couramment utilisée car elle présente un rapport satisfaisant entre la complexité des traitements et la précision des résultats.

Cette méthode fait distinction entre les charges directes et les charges indirectes, les charges directes sont affectées directement aux différents coûts des produits, tandis que les charges indirectes sont réparties entre les centres d'analyses avant d'être affectées aux produits selon des clés de répartition.

##### 2.1.1.1. La mise en œuvre de la méthode

La mise en œuvre de la méthode des centres d'analyses passe par les étapes suivantes :

#### A. Découpage de l'entreprise en centre d'analyse

« Un centre d'analyse est une division de l'unité comptable où sont analysés des éléments de charges indirectes, préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés. Les centres d'analyses correspondent généralement à des centres de travail, c'est à dire une division

---

<sup>63</sup> Mottis N., « Contrôle de gestion », 2<sup>éd</sup> Ems, Paris, 2006, P. 75.

de l'organigramme de l'entreprise (bureau, service, atelier) ». On distingue deux types de centre d'analyses : les centres principaux et les centres auxiliaires.

➤ **Les centres principaux** : ils correspondent aux fonctions opérationnelles principales (approvisionnement, production, distribution), on peut aisément définir une relation entre leur activité et les produits obtenus. Leurs coûts sont imputables aux coûts d'acquisition des approvisionnements, aux coûts de production ou de distribution des produits ou services ; ils comprennent :

- **Centres d'approvisionnement** : correspond aux fonctions de répartition des achats, transports sur achats, réceptions et comptabilisation des achats (ex : bureau d'achat, services des comptes fournisseurs et des factures fournisseurs);
- **Centres de production** : correspond aux fonctions de production des biens et services (bureau des études et méthodes, atelier de fabrication, services de contrôle des fabrications) ;
- **Centres de distribution** : correspond aux fonctions d'études des marchés, de vente, de stockage des produits finis, emballages de livraison (ex : services des ventes, magasins de produits finis, services expédition, services après ventes).

➤ **Les centres auxiliaires** : dont les activités assistent celles des centres principaux, par exemple : la maintenance, les centres de gestion qui ont un rôle fonctionnel dans l'organisation comme les ressources humaines et les finances ...etc.

Quels que soit le nombre et le type des centres, l'objectif est toujours le même : gérer les déversements successifs de coûts, en fonction des réalités physiques ou économiques pour aboutir finalement au coût de revient complet du produit.

La méthode des centres d'analyse, améliore la répartition des coûts indirects dans les produit et permet de reprendre à des obligations réglementaires telles que : la valorisation des en cours de production ou des stocks des produits finis pour la clôture des comptes annuels. En pratique, la définition des centres auxiliaires est postérieure à celle des centres principaux et surtout, la définition des centres doit coller aux évolutions de l'activité. Le choix des unités d'œuvre implique la mise en place d'une comptabilité en quantité, par exemple on pourra répartir les coûts de maintenance en fonction des temps de productions effectifs de chaque produit, les coûts d'achat au prorata de la matière consommée par chaque produit...etc.

La méthode des coûts complets offre principalement trois types d'avantages<sup>64</sup> :

---

<sup>64</sup> MOTTIS N., Op.cit, P. 77.

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

Cette méthode comporte cependant quelques inconvénients tel que<sup>65</sup> :

- ✓ La diminution certaine de l'arbitraire des répartitions, mais, sans le supprimer complètement, le choix des unités d'œuvre ne peut exclure totalement certaines conventions ;
- ✓ Cette méthode peut devenir très couteuse en termes de travaux administratifs. Il convient donc de conserver un plan de sections le plus simple possible ;

En pratique, l'affectation des charges dans les centres d'analyses est souvent faite sur des bases trop fonctionnelles et pas assez managériales. Certains centres se voient affectés des coûts sur lesquels, ils n'ont aucun contrôle, ce qui limite la légitimité de l'information, à partir de laquelle nous évaluons leurs performances.

- **Les centres de structures** : ce sont des centres ou des regroupements de charges pour lesquels aucune unité d'œuvres ne peut être défini, "leur activité n'est pas mesurable par une unité de physique significative"<sup>66</sup>, alors nous utilisons la clé de répartition pour ventiler les charges, on distingue trois phases de traitement des charges indirectes :
  - **La répartition primaire** : consiste à répartir les charges indirectes incorporables dans les centres d'analyses auxiliaires et principaux à l'aide des clés de répartition<sup>67</sup>.
  - **La répartition secondaire** : il s'agit de répartir les totaux de répartition primaire des centres auxiliaires sur les centres principaux, afin d'obtenir les totaux de répartition secondaire, sur la base desquels seront calculés les coûts des unités d'œuvres. En pratique, lors de cette répartition les calculs peuvent être plus complexes s'il existe entre les centres des prestations réciproque ou circulaires<sup>68</sup>.

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

---

<sup>65</sup> MOTTIS N., Idem, P. 77.

<sup>66</sup> Alazard C. ...op. cit, P. 163.

<sup>67</sup> Idem, P. 164.

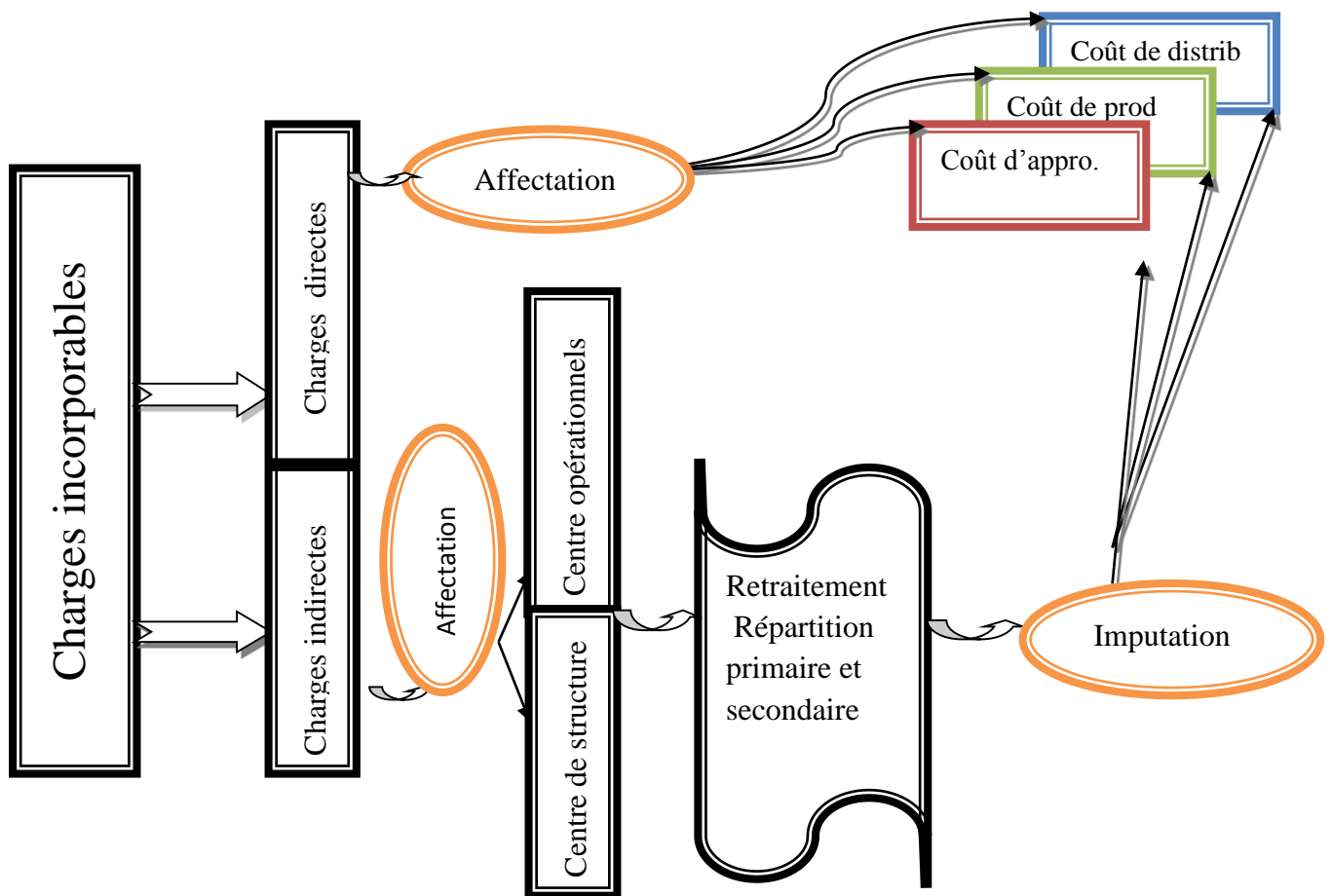
<sup>68</sup> Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, paris, P.21.

**B. Le calcul des coûts d'unité d'œuvre des centres d'analyses principaux**

Une fois la répartition secondaire est terminée, il ne reste plus qu'à calculer les coûts d'unité d'œuvre (taux de frais) des centres d'analyses<sup>69</sup>. Nous procédons au calcul des coûts d'achat de matières premières consommées, des coûts de production, ainsi que le coût de revient des produits vendus afin de faire ressortir le résultat analytique (la différence entre son chiffre d'affaires et son coût de revient).

Afin de présenter les différentes étapes de la méthode des coûts complets, donc ce schéma synthétise les principales étapes des traitements techniques de calcul de coût.

**Figure N°. 9 : Les différentes étapes de calcul des coûts complets**



Source : Berland N, De Drongé Y « contrôle de gestion perspectives stratégique et managériales », PEARSON, 2012, P.167.

D'après ce schéma nous constatons dans un premier lieu, la phase de sélection des charges à l'intégrer au calcul des coûts par la méthode des coûts complets, dans un second

<sup>69</sup>Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ... op. cit., P.50.

temps, la distinction entre les charges directes et indirecte qui guide les traitements techniques à réaliser : une affectation directe sur les objets de coût, une double répartition nécessaire à leur affectation aux objets de coût. A la fin de détermination de ces étapes techniques permettent de définir un coût de revient complet composé du coût d'approvisionnement, de production et de distribution.

### **C. Le calcul du coût de revient et du résultat analytique**

Pour le calcul du coût de revient, il est nécessaire de calculer les coûts intermédiaires (coût d'achat, coût de production, coût de distribution) et enfin déterminer le résultat. Certaines précautions sont à prendre quant aux conditions de réussite de la mise en place de cette méthode de calcul des coûts :

- Il importe de bien choisir les unités d'œuvre ou clés de répartition représentatives de l'activité des centres d'analyse ;
- S'assurer de la participation des agents au choix des hypothèses retenues pour décrire leur activité, afin de s'assurer de la validité de ces hypothèses ;
- Actualiser régulièrement le modèle de calcul des coûts, qui doit évoluer en fonction de l'organisation et des processus (découpage des centres d'analyse, choix des unités d'œuvre...etc.).

#### **2.1.1.2. Les avantages et les limites de la méthode des centres d'analyses**

L'utilisation de cette méthode a des avantages, mais présente aussi quelques limites :

##### **A. Avantage de la méthode des centres d'analyses**

- Cette méthode permet de connaître les coûts des produits à chaque stade du processus de production, jusqu'à sa mise en vente. C'est la technique la plus utilisée, surtout dans les entreprises de production ;
- Permet une analyse détaillée des charges et une comparaison des coûts au prix de vente,
- Elle met en évidence le résultat par produit ;
- Elle fixe la politique à long terme, car le coût de revient global donne une première approximation du prix de ventes ;
- Adapté pour les sociétés qui travaillent sur commande.

##### **B. Les limites de la méthode des centres d'analyses**

- Cette méthode ne permet pas d'anticiper les décisions de gestion, car elle est établie à postériori ;

- Sa détermination est complexe (processus long) et les coûts sont obtenus tardivement ;
- Les résultats varient en fonction du niveau d'activité. Une augmentation de l'activité, implique une diminution du coût complet unitaire ;
- Imputation exhaustive des charges aux produits ;
- Non homogénéité des activités de chaque centre d'analyse ;
- Cette méthode nécessite une analyse souvent trop détaillée des activités de l'entreprise ;
- Cette méthode est inadaptée aux entreprises commerciales distribuant une large gamme de produit.

### 2.1.2. La méthode à base d'activité ou méthode A.B.C. (Activity Based Costing)

#### 2.1.2.1. Historique et définition

La méthode de la comptabilité à base d'activité ou méthode **ABC** a été développée aux Etats-Unis dans les années 1980. C'est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certaines pratiques simplistes de calcul des coûts (les américains ignorant la méthode française des centres d'analyses)<sup>70</sup>.

Et selon la définition proposée par la Coopération Industrielle Américaine (CAM) :

*La méthode ABC est conçue pour : « mesure les performances d'activité et d'objets générateurs de coûts (notamment les produit). Les coûts sont affectés aux activités en fonction de leur consommation de ressources ; les coûts sont affectés aux objets générateurs de coût en fonction de leur utilisation d'activité, cette méthode identifie les relations causales entre facteur de coût et activité »<sup>71</sup>.*

Dans l'approche traditionnelle de calcul des coûts, le lien de causalité entre les produits et les ressources est direct, c'est-à-dire, les produits consomment des ressources et cette consommation des ressources est la cause de l'existence des coûts. Le principe est différent dans la méthode ABC. Le principe de cette méthode est le suivant « *les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources* »<sup>72</sup>. Le schéma suivant désigne cet extrait

<sup>70</sup>Langlois L, Bonnier C, BringerM, Idem, P. 50.

<sup>71</sup>Martinet A, Silem A., Idem, P. 02.

<sup>72</sup>Baron P., Corfmat D., Helley A., La mutation du contrôle de gestion, Organisation, Paris, 2000, p119.



Figure N°. 10 : Lien de causalité entre les produits et charges dans la méthode ABC



Source : Baron P., Corfmat D., Helley A., La mutation du contrôle de gestion, Organisation, Paris, 2000, p119.

### 2.1.2.2. Les principes de la méthode ABC

Le principe de la méthode ABC est « *les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources* ». Le schéma qui suit présente ce lien de causalité :

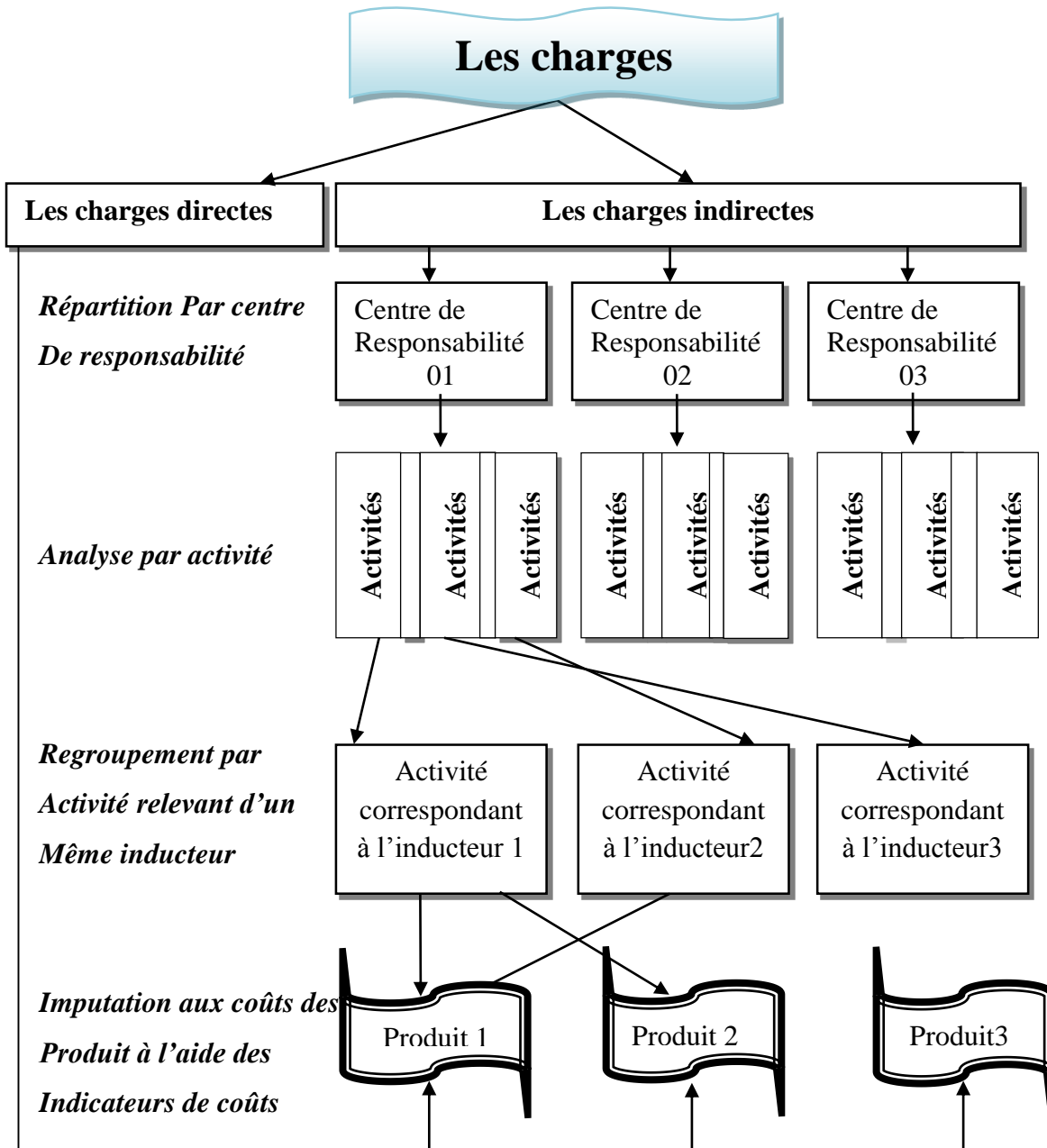
La mise en œuvre de la méthode ABC exige cinq (5) étapes :

- Identification des activités de l'entreprise ;
- Affectation des ressources aux activités ;
- Regroupement des activités qui ont le même inducteur de coût ;
- Calcul du coût unitaire de l'inducteur ;
- Imputation aux produits des coûts des groupements d'activités.

Nous pouvons résumer ces étapes en deux points :

**A. Le traitement des charges**

Figure N°. 11 : Traitement des charges par la méthode Activity Based Costing (ABC).



Source : DidierL, « l'essentiel de la comptabilité analytique »,Eyrolles, Paris, 2007, P.79.

**B. Maitrise des coûts**

➤ **Les activités consomment les ressources** : l'analyse à base d'activités facilite la maitrise des coûts. Elle repose sur le fait que ce sont les activités qui consomment les ressources

(les ressources consommées étant qualifiée de charges dans le système comptable). Pour agir sur le coût du produit, il fut :<sup>73</sup>

- Identifier les activités ajoutant de la valeur au produit (en vue de supprimer les activités sans incidence sur la valeur) ;
- Identifier les facteurs générateurs des coûts des activités (ou inducteurs de coûts).

La consommation de ressources (ou charges) par une activité peut résulter d'une pluralité de facteurs qui ne sont pas tous quantifiables.

➤ **Les produits consomment les activités :** les produits consomment les activités et ce n'est qu'indirectement, par l'intermédiaire des activités, que le coût des ressources est incorporé aux produits. Nous choisissons pour chaque activité une unité de mesure de l'activité ou inducteur d'activité (sorte d'unité d'œuvre) par l'intermédiaire duquel le coût de l'activité est imputé aux produits<sup>74</sup>.

Ainsi, les charges "indirectes" à l'égard des produits, sont directes à l'égard des activités. Les lois de comportement des coûts et l'incidence des décisions de gestion sur les coûts sont donc mieux connues au niveau des activités que des produits. La méthode ABC permet de modéliser les relations entre ressources, activités et produits.

Finalement la méthode ABC permet d'identifier les activités (connaître ce que chaque service de l'entreprise fait) ; Puis évaluer les ressources consommées par les activités sur la base du postulat fondamental de la méthode ABC<sup>75</sup> :

**Les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources.**

Ce postulat oblige à ventiler différemment les charges indirectes dans le but d'en faire des charges attribuées aux activités.

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

La construction du nouveau système de mesure ou méthode des coûts par activité (ABC) s'appuie généralement sur les étapes suivantes<sup>76</sup> :

**A. Identification des activités de l'entreprise :** les activités de l'entreprise sont recensées à l'aide d'entretiens avec les personnels concernés, et il convient d'abord de prendre des

<sup>73</sup> Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...*op.cit*, P. 81.

<sup>74</sup> *Ibidem*.

<sup>75</sup> Alazard C, Sépari S, ...*op.cit*, 2007, P. 316.

<sup>76</sup> Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...*op. cit*, P. 84.

connaissances sur l'entreprise en établissant une liste des activités retenues qu'elle ne doit pas être trop détaillée pour que le traitement comptable ne soit ni lourd ni coûteux d'une part, et d'autre part ne doit pas être trop succincte ;

**B. Affectation des ressources (charge indirecte) aux activités :** les charges indirectes sont généralement saisies aux niveaux des divisions de l'entreprise, ces charges sont ensuite réparties entre les activités de chaque division.

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

**C. Choix d'inducteur de coût :** l'inducteur remplace le terme de l'unité d'œuvre dans la méthode traditionnelle des sections homogènes, servent à imputer les coûts des activités aux différents produits.

Pour la détermination d'un indicateur de coût adéquat, il convient de bien identifier le facteur déclencheur de la variation du coût d'activité. Il s'agit donc de rechercher les facteurs expliquant le mieux la consommation des ressources, cet inducteur sert à imputer le coût des activités aux coûts des produits.

**D. Calcul des coûts unitaires des inducteurs :** pour chaque centre de regroupement<sup>77</sup> :

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

$$\text{Le coût unitaire de conducteur} = \frac{\text{Ressources consommé}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

Donc l'utilisation de cette méthode a pour but d'identifier les indicateurs de coût quantifiables (inducteur d'activité), c'est-à-dire les facteurs expliquant les coûts et les performances ; afin de rationaliser l'organisation de l'entreprise et mieux utiliser les ressources disponibles.

<sup>77</sup>Idem, P. 87.

#### 2.1.2.4. Les missions de la méthode ABC

Les fonctions de la méthode ABC au sein de l'entreprise permet<sup>78</sup> :

- D'éviter la prise en compte des subventionnements croisés entre produits ;
- De traduire la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits ;
- D'améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise ;
- L'abandon d'une vision de "*contrôle des ressources*" au profit d'une vision "*contrôle des activités*".

#### 2.1.2.5. Les avantages et les limites de la méthode ABC

Cette méthode a des avantages comme elle présente certaines limites dans ce qui suit :

##### A. Avantages de la méthode ABC

- Une amélioration de la connaissance et du fonctionnement de l'entreprise, car elle repose sur le découpage en activités pertinentes, principales, ou de soutien ;
- Les inducteurs des unités de mesure plus représentatives des relations de causalité dans la formation des coûts, donc elle tente de minimiser les effets du subventionnement induits par le choix d'une unité d'œuvre unique dans les méthodes traditionnelles ;
- Elle permet de représenter mieux la complexité de certains produits (nombre des composants, nombre des lots qui sont en cours de la production) ;
- Les indicateurs d'activité apportent une approche de la performance de chaque activité. La mise en place d'inducteurs de performance enrichit cette analyse ;
- Le découpage des activités permet une meilleure répartition des charges indirectes, puisqu'il existe plusieurs clés par centre, donc une meilleure affectation des ressources aux activités et des activités aux produits ;
- Elle aide à la maîtrise des coûts et à la prise de décision et permet de dégager les forces et les faiblesses d'une organisation.

##### B. Les limites de la méthode ABC

Cette méthode présente les limites suivantes :

- Problème des charges fixes et des charges variables ; les coûts d'une activité est calculée à l'origine sur la base d'une structure, d'un niveau de production et de vente.
- La principale limite réside dans sa complexité. Sa mise en œuvre est très coûteuse en temps et en argent, et la qualité du modèle dépend de la façon dont il est défini ;
- Problème posé par l'évolution des activités du management ;

---

<sup>78</sup>Ibidem.

En fin la méthode des coûts à base d'activité (ABC), signifie seulement une introduction pour la méthode globale de management (ABM).

### 2.1.3. La méthode ABM (Activity Based management)

La méthode ABM habituellement traduit selon "la gestion par le processus", méthode de management transversal des activités de l'organisation à des fins de pilotage, conduit logique de l'utilisation du calcul des coûts de base d'activité.

#### 2.1.3.1. Définition

C. ALAZARD définit l'ABM comme une « *méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu* ». <sup>79</sup> Ainsi que la méthode ABM ne se limite pas à des informations de nature comptable.

La recherche de la performance globale, en terme notamment de coût, délais, qualité, procède un changement des raisons en confiant aux digérant de terrain les moyens de définir et contrôler économiquement par eux-mêmes leur action ; « *elle vise à améliorer le mode de fonctionnement de l'organisation* ». <sup>80</sup>

Ensuite il y a deux outils sont souvent associé à l'ABM <sup>81</sup> :

- **Re-engineering** (ingénierie): c'est la reconfiguration des processus, l'objectif est d'améliorer les processus créateurs de valeur en visant la réduction des coûts et des délais, l'amélioration de la qualité et la meilleure satisfaction des clients.
- **Benchmarking** (point de repère): consiste à étudier, évaluer et comparer les processus de l'entreprise avec ceux d'entreprises de références ; autrement dit c'est la recherche de l'efficacité en ce comparent à un meilleur choix par apport aux concurrents

#### 2.1.3.2. La relation entre la méthode ABC et ABM

L'ABM repose sur l'idée que l'ABC fournit toutes les informations pertinentes relatives aux activités (conception, approvisionnement, production...etc.). Les décideurs sont informés des causes, les inducteurs des coûts et des profits, l'ABM consisterait à employer cette information pour améliorer la gestion.

Nous pouvons amener quelques contradictions entre ABC et ABM <sup>82</sup> :

<sup>79</sup>Alazard C, Sépari S, ...*op.cit*, P. 588.

<sup>80</sup>Martinet A, Silem A, ...*op. cit*, P. 03.

<sup>81</sup>Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...*op. cit*, P. 92.

<sup>82</sup>*Idem*, P. 95.

➤ L'ABC a été initialement conçu comme une méthode de calcul des coûts. L'objet était de trouver le mode le plus pertinent de répartition des charges indirectes, ceci détermine :

- Les activités doivent être limitées en nombre pour faciliter les calculs ;
- Les activités doivent être répétitives ;
- Les inducteurs doivent traduire la consommation des activités par les objets de coût ;
- Les inducteurs doivent être facilement et économiquement mesurables.

➤ L'ABM est un modèle de comportement des coûts. Le modèle sert aux décideurs à faire des simulations leur permettant d'essayer différents scénarii en vue d'améliorer la performance.

L'ABM comporte :

- La détermination des processus essentiels de l'entreprise et les activités correspondantes ;
- La détermination des principaux facteurs expliquant la variation des coûts ;
- La construction d'un modèle qui soit assez perfectionné pour inclure les principales relations entre les actions et les coûts.

## 2.2. Les méthodes des coûts partiels

La performance de chaque produit est analysée par la marge qu'il dégage et qui contribue à la couverture des charges non réparties.

Selon T. SAADA la méthode des coûts partiels est « *une technique qui permet, en outre, de mettre en œuvre une politique de prix différenciées, autrement dit elle aide à segmenter le marché* »<sup>83</sup>.

Il existe plusieurs systèmes de coût partiel qui reposent tous, sur une même logique, celle qui n'intègre aux coûts que la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise.

Nous distinguons en particulier : La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes "IRFF", la méthode des coûts variables et la méthode des coûts directs, ainsi que d'autres méthodes telles que la méthode des coûts préétablis et la méthode des coûts marginaux

### 2.2.1. La méthode l'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF)

La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes fait la distinction fondamentale entre les charges directes et les charges indirectes, puis généralement au niveau des charges indirectes, entre les charges variables et les charges fixes.

Cette dernière permet de calculer des coûts de revient complets des produits indépendamment du niveau d'activité, en éliminant l'influence de la sous-activité lors de l'imputation des charges fixes, selon T.SAADA l'imputation rationnelle « *consiste à la variabilité des charges fixes* »

---

<sup>83</sup>Saada T, Burlaud A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », VUIBERT, 2008, P. 49.

incorporées aux coûts en fonction du niveau d'activité»<sup>84</sup>. IRFF est une méthode ayant pour but de neutraliser l'effet des variations d'activité sur les coûts complets unitaires, d'une part et d'évaluer, en l'isolant, l'effet des variations d'activité sur le résultat de l'entreprise d'autre part<sup>85</sup> ;

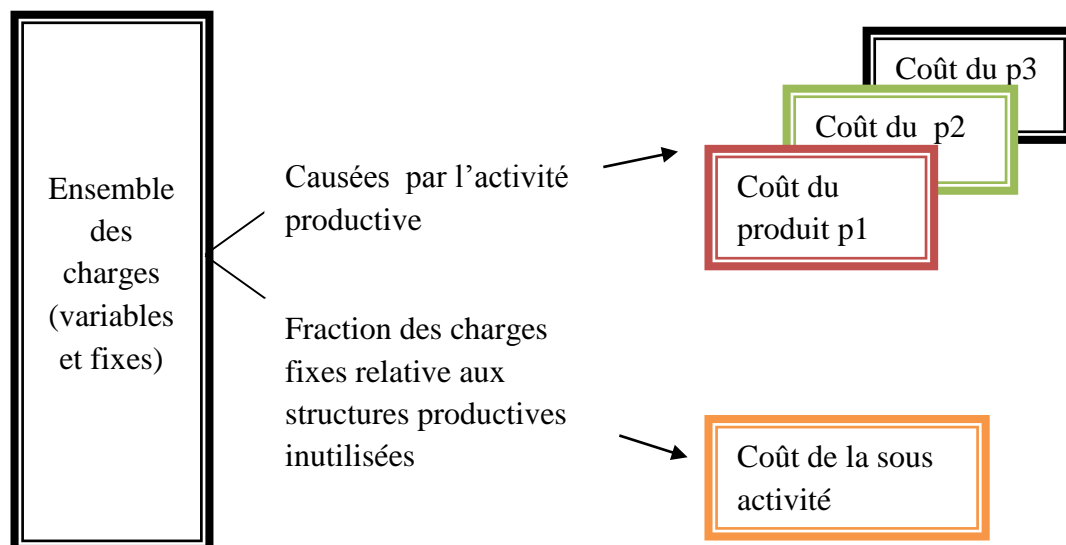
### 2.2.1.1. Object de la méthode IRFF

Les méthodes des coûts complets imputent aux coûts des produits l'ensemble des charges. Au contraire, la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes vise à distinguer ces deux sortes de charges <sup>86</sup>:

- Les charges des facteurs réellement utilisés par l'activité productive sont imputées avec pertinences au coût des produits ;
- Les charges correspondant à la fraction inutilisée du potentiel de production structurel sont isolées pour faire ressortir le coût de la sous-activité de l'entreprise.

Le schéma suivant détermine affectation des charges variables et fixes aux coûts des produits.

**Figure N°. 12 : L'imputation rationnelle des charges.**



**Source :** Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion », FOUCHER, Paris, 2006, P.168.

<sup>84</sup> Saada T, Burlaud A, Simon C, ... *op. cit.*, P.83.

<sup>85</sup> Langlois L, *op. cit.*, p.168.

<sup>86</sup> *Ibidem.*



### 2.2.1.2. Le taux d'activité (le coefficient d'imputation rationnelle d'activité) :

La méthode d'IR repose sur la définition d'un niveau normal d'activité. Le coefficient d'imputation rationnelle est le rapport entre le niveau d'activités réelles et le niveau normal d'activité<sup>87</sup>:

$$\text{Taux d'activité} = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}} = \frac{n}{N}$$

Ensuite le calcul des coûts d'imputation rationnelle des produits, comprend :

- La totalité des charges variables (v) ;
- Et une fraction des charges fixes c'est-à-dire produit des charges fixes (f) par le taux d'activité (n/N) :

$$\text{Coût d'imputation rationnelle} = V + (F \times n/N)$$

### 2.2.1.3. Les avantages et les inconvénients de la méthode IRFF

Cette méthode présente les avantages suivant<sup>88</sup> :

- **Amélioration des méthodes de coût complet** : le coût complet est adapté à la décision stratégique dont l'horizon est la durée de vie du produit, par contre il est instable face à l'instabilité de l'activité qui le rend inefficace pour adapté au pilotage à court terme. A ce niveau le décideur ne peut pas comparer avec pertinence l'évolution d'un coût complet dans le temps, il ignore dans quelle mesure les variations constatées dans le coût complet sont dues aux facteurs de productions ou au niveau d'activité.
- **Le coût variable soustrait cette difficulté en renonçant à l'analyse des coûts fixes.** Au contraire, l'imputation rationnelle ne rompt pas avec la logique des coûts complets. Elle en conserve l'essentiel tout en neutralisant son instabilité pour l'adaptation à la décision tactique (analyse des écarts, détermination des prix de cession).
- **Analyse des coûts fixes** : IR enrichit l'analyse des coûts fixes en mettant en évidence le coût de la sous-activité. Elle éclaire ainsi le rapport avantage/coût des décisions de restructuration visant à éliminer la sous-activité :

<sup>87</sup>Ibidem.

<sup>88</sup>Idem, P. 172.

- Restructure active ; recherche de nouveaux débouchés et /ou de nouveaux produit ;
- Restructure passive ; supposant des postes, désinvestissement.

Mais cette méthode au même temps présente les inconvénients suivant :

- La difficulté dans la définition de l'activité normale ;
- Même rapproche que la méthode des couts complets, qui est l'arbitraire dans l'imputation des charges indirectes qui parfois sont très importantes ;
- Difficulté dans le choix de l'unité d'œuvre pour mesurer l'activité normal.

L'imputation rationnelle ne constitue pas a proprement parler une méthode de calcul des coûts ; Il s'agit plutôt d'un complément destiné à filtrer les effets des variations sur le coût de revient. En fin l'IRFF a pour objectif de calculer des coûts corrigés des variations d'activité et d'évaluer l'incidence de ces variations d'activité sur le résultat de l'entreprise.

### 2.2.2. La méthode des coûts variables (directs costing)

La méthode du coût variable a été développée aux États-Unis dans les années 1950 sous le nom de "*direct Costing*". Elle est la méthode de base de calcul des coûts partiels. « *La méthode du coût variable est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seuls charges variables, à l'exclusion de toute charge fixe* »<sup>89</sup>. Par cette méthode, la comptabilité de gestion met en évidence les marges sur coûts variables, par produit et pour l'ensemble de l'entreprise. « *La méthode des coûts variables ne retient que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, dans le coût produits* »<sup>90</sup>.

#### 2.2.2.1. Les simplifications du calcul et de l'analyse des coûts

Nous pouvons mentionner trois simplifications<sup>91</sup> :

- Les charges fixes sont celles dont l'imputation aux coûts des produits est la plus approximative. Il est difficile de trouver des unités d'œuvre pertinentes pour réaliser cette imputation. Nous évitons cette difficulté en renonçant les charges fixes aux coûts.
- Dans les centres de responsabilité, les décideurs subalternes ne peuvent généralement pas agir sur les causes de charges fixes. Ces causes sont inhérentes à une structure qui échappe à leur pouvoir.
- Les coûts variables unitaires sont peu sensibles aux variations du niveau d'activité, à la différence des coûts fixes unitaires, sont donc plus faciles à comparer dans le temps.

<sup>89</sup>Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...op. cit, P.150.

<sup>90</sup> Alazard C, Sépari S, ...op. cit, 2007, P.252.

<sup>91</sup> Langlois L, Bonnier C, Bringer M, ...op. cit, P.154.

**2.2.2.2. Intérêt de la méthode des coûts variables**

La méthode des coûts variables a comme intérêts :

- Elle est plus simple à mettre en œuvre que les coûts complets ;
- Elle améliore la fiabilité des coûts en évitant la ventilation des charges fixes, dont la plupart sont indirectes ;
- Elle est particulièrement adaptée aux entreprises commerciales qui diffusent de nombreux produits distincts ;
- Cette méthode de gestion facilite les décisions techniques et commerciales ;
- Elle facilite la comparaison dans le temps entre les produits, par conséquent, les coûts variables sont déterminés avec plus de précision et sont mieux contrôlés que les coûts complets ;

**2.2.2.3. Les limites de la méthode des coûts variables**

- On ne peut obtenir de coût de revient complet ni le résultat analytique par produit ;
- Imprécision et complexité dans le partage des charges, la distinction entre frais fixes et variables est parfois grossière et délicate ;
- Stocks sous-évalués, les coûts des matières et produits ne comportant que des charges variables, donc les stocks sont sous-évalués par rapport à leur coût complet.

**2.2.3. La méthode des coûts directs**

Le principe de la méthode des coûts directs est d'intégrer dans le coût du produit uniquement les charges directes, c'est-à-dire, les charges qui sont affectables sans ambiguïté aux produits qu'ils s'agissent de charges variables ou de charges fixes. Comme cette méthode ne comprend que les coûts directs, donc elle a l'avantage de la simplicité, elle évite d'avoir à répartir les charges indirectes qui, par définition même, ne sont pas affectables " sans ambiguïté ". Ces charges indirectes sont imputées globalement sur la somme des marges sur coûts directs générés par chaque produit.

$$\text{Marge sur coût direct (M}^{\text{S}}/\text{CD)} = \text{Chiffre d'affaires (CA)} - \text{Coût direct (CD)}$$

## 2.2.4. Autres méthodes d'analyse des coûts

### 2.2.4.1. La méthode des coûts marginaux

On appelle cout marginal «le coût additionnel engendré par la production d'une unité supplémentaire (article, lot, série, commande). On parle également du coût de la dernière unité produite pour qualifier le coût marginal»<sup>92</sup>.

La méthode des coûts marginaux a pour objet d'étudier la variation des charges quelle que soit leur nature (variables, fixes, directes ou indirectes) en fonction d'une variation d'activité ou d'une modification du programme de production et d'apprécier l'incidence de ces variations sur le profit global de l'entreprise. Elle s'intéresse au coût d'une production supplémentaire et permet de déterminer le résultat de cette production. Elle aide, à partir de calculs simples, à prendre des décisions de gestion telles que l'acceptation d'une offre commerciale ou le choix entre la production et la sous-traitance

#### ➤ Le calcul du coût marginal

$$\text{Coût marginal} = \text{variation du coût total} / \text{variation de la quantité}$$

Ou

- **La recette marginale** : supplément du chiffre d'affaires procuré par la dernière unité vendue.

$$\text{Le résultat marginal} = \text{recette marginale} - \text{coût marginal}$$

### 2.2.4.2. La méthode des coûts standards

La comptabilité traditionnelle se révèle insuffisante pour des raisons multiples, l'analyse est faite à postériori c'est-à-dire qu'elle est tournée vers le passé, alors que l'objectif de la comptabilité analytique et le contrôle de gestion est de permettre l'établissement d'une comptabilité prévisionnelle qui doit permettre à la fois de calculer les coûts de revient, de mettre en évidence les écarts et de les analyser.

**Le cout standard** est : « Un coût préétabli présentant souvent le caractère d'une norme »<sup>93</sup>. Il utilise selon CIBERT, des normes de volume d'activité, des normes de consommation propres

<sup>92</sup>Alazard C.;Sépari S., Idem, P 181.

<sup>93</sup> MARTINET A C, SILEM A, Idem,P,146.

à des tâches précises et exprimant par conséquent, des rendements normaux ou des productivités normales, les coûts standards sont évalués à partir d'une analyse technique de processus productif et d'une analyse économique des marchés.

#### **2.2.4.3. La méthode des coûts préétablis**

Le P.C.G. français définit le coût préétabli comme « *un coût évalué à priori soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts (...). Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit standard, il présente généralement le caractère de norme* »<sup>94</sup>.

Un coût préétabli est un coût calculé à partir des charges estimées à l'avance. Il peut être un coût prévisionnel, mais, il peut également constituer un coût standard obtenu après une analyse technique et économique. La comparaison d'un coût préétabli et d'un coût constaté permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écarts élémentaires de diverses natures.

Nous avons essayé, à l'aide du tableau suivant, de proposer des éléments de détermination du choix de la méthode en croisant les objectifs généraux de chaque méthode avec les buts éventuels poursuivis par l'entreprise. Nous avons donc relevé certains éléments de contexte, en termes de critères stratégiques, économiques, financiers et de spécificités structurelles des structures des entreprises susceptibles de contribuer à déterminer la méthode la mieux adaptée.

---

<sup>94</sup>Alazard C., Sépari S., Idem, P. 340.

Tableau N° 5 : Les critères de choix d'un modèle de comptabilité analytique

	Alimentation Du système d'information		Aide à la prise de décision		Appui au contrôle interne	
	Connaissance des coûts	Tarification	Optimisation	Décision	Préparation budgétaire	suivi
Sections homogènes	xxx	xxx				xxx
Activity based costing	xxx					xx
coûts standard (écart)		xx			xxx	xxx
coûts partiels	x		xxx	xxx	xx	xxx

**Source :** le ministère français de la fonction publique, de la réforme de l'Etat et de l'aménagement du territoire...Le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat, Paris, 2002, P. 103. Disponible sur le site : [www.fonction.publique.gouv.fr](http://www.fonction.publique.gouv.fr).

**X :** méthode ne permettent pas ou peu d'atteindre l'objectif ;

**XX :** méthode permettant d'atteindre partiellement l'objectif ;

**XXX :** méthode permettant d'atteindre complètement l'objectif.

Le choix d'un modèle de comptabilité analytique (sections homogènes, méthode ABC, coûts partiels, coûts standard) est fondamental dans la mesure où il détermine les règles et options comptables appliquées pour le calcul des coûts.

Nous avons exposé dans ce chapitre les différentes méthodes de comptabilité analytique. Chaque méthode possède ses particularités et doit être choisie en fonction de la pertinence des informations qu'elle fournit face au problème posé. Enfin, Nous avons pu démontrer que la méthode qui convient le plus au contexte de l'entreprise est la méthode des sections homogènes, puisque. D'une part, elle nous permet de calculer le coût réel, d'autre part, l'entreprise offre un environnement favorable à son application sur le terrain.

## **Chapitre III**

# **La comptabilité analytique au sein de Tchin-lait**

## Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil « Tchîn-Lait »

### 1.1. Préambule

La marque Candia est présente en Algérie depuis plusieurs années grâce à ses exportations de lait liquide, stoppées en 1998, suite à une hausse importante des taxes douanières.

Le lait en poudre Candia et surtout ses campagnes publicitaires ; appréciés par la population algérienne, ont largement contribué à la notoriété de la marque sur le territoire algérien durant les années 1990.

Plusieurs industriels algériens se sont spontanément adressés à Candia afin de se lancer sur le marché du lait.

Le projet de l'entreprise Tchîn lait a retenu l'attention de Candia qui l'a choisi.

On est en 1999 et une franchise Candia est née en Algérie.

### 1.2. Données générales

#### 1.2.1. Historique

La dénomination de la société **TCHIN LAIT** n'est pas fortuite ; ce choix symbolise *la famille berkati*, Un témoignage de continuité de l'héritage qui a été légué au travers de la société **TCHIN LAIT**, un fleuron parmi les usines de fabrication de boissons gazeuses, Pendant plus de 50 années.

Elle a donné naissance à des marques réputées comme SLIM.

TCHIN-LAIT qui lui a succédé, se devait naturellement de porter le flambeau de la continuité.

##### 1.2.1.1. Comment s'est opérée la reconversion des boissons gazeuses au lait UHT ?

Cette reconversion n'a pas été spontanée- bien au contraire, la gestation a été longue avant que le choix de fabriquer du lait UHT ne se dessine et ne s'affirme comme une option définitive.

Pour comprendre ce passage du métier de boissons gazeuses au **LAIT UHT**. Il faut se replacer dans le contexte qui prévalait il y'a cela quelques années, avec l'ouverture du marché algérien à la concurrence et par conséquent l'arrivée des gros mastodontes de la filière, à l'instar de **COCA COLA**, **PEPSI COLA** et autres société international de même stature.

**TCHIN-LAIT**, Voyait dans ces grandes multinationales, une menace sérieuse à son développement et à son avenir.

Elle ne se sentait pas de taille à lutter contre des sociétés aussi puissantes.

Une révision de sa stratégie était devenue impératives, si elle voulait encore continué à exister.



C'est là, que la fabrication des jus s'était imposée tout d'abord comme une solution beaucoup moins périlleuse, surtout que le marché algériens, connaissait une demande en plein essor.

C'est au cours des multiples études, prospections, visites, menées dans cette optique, que peu à peu l'idée de se lancer dans le **LAIT UHT** a germé, puis à grandir jusqu'à devenir une réalité incontournable.

Au fur et à mesure de l'intérêt qui y était apporté et des réponses aux attentes nourries dans cette nouvelle perspective, la fabrication du lait UHT s'est affirmée comme le créneau idéal.

### **1.2.1.2. Sur quoi reposait cette décision - Quels ont été les éléments déterminants ?**

Le marché du lait était durant 1996-2000 essentiellement dominé par les entreprises du secteur public.

La production était orientée dans sa quasi-totalité, sur la fabrication du lait pasteurisé en sachet polyéthylène, qui bénéficiait de la part de l'état, d'un soutien des prix à la consommation.

Du **lait UHT, point !** Les quelques produits que l'on trouvait sur le marché étaient exclusivement d'importation.

L'Algérie est par définition, un pays chaud ; Paradoxalement, la distribution du lait qui était pratiquée, défiait toute logique - la chaîne de froid était quasiment inexistante – le spectacle quotidien des casiers remplis de sachets de lait, jonchant les trottoirs et exposé au soleil jusqu'à l'écoulement total, était permanent.

Cette vision n'a fait que renforcer la conviction quant à la fabrication d'un lait plus adapté au marché de la distribution et particulièrement au notre, totalement dépourvu de moyens de réfrigération.

A cela, il convenait d'ajouter l'existence d'une population importante établie au sud saharien du fait de l'exploitation des ressources en hydrocarbures, région où le lait pasteurisé était absent des étals, en raison des difficultés d'acheminement et de sa conservation.

C'est pourquoi, le lait UHT est apparu comme la panacée, et par la même occasion, un créneau prometteur et plein d'avenir – l'idée que celui-ci allait finir par supplanter un jour le lait pasteurisé ne faisant aucun doute.

Le dilemme, résidait dans la méconnaissance totale du métier.

Si celui des boissons gazeuses ne présentait aucun secret, par contre le métier du lait UHT était complètement nouveau.

### 1.2.2. Choix stratégique

Le choix stratégique qui a prévalu en faveur du lait UHT, au lieu du lait pasteurisé, repose sur les facteurs suivant :

- Le procédé UHT, permet de conserver au lait toutes ses qualités nutritionnelles ;
- Le produit est *quasiment inexistant sur le marché national*, alors que dans les autres pays, il représente l'essentiel du lait consommé ;
- C'est un produit idéal *durant les périodes de chaleur*, et notamment pour les régions au sud ;
- *Au plan réglementaire*, il est le plus indiqué, car pouvant se conserver a température ambiante, a l'inverse du lait pasteurisé qui exige une distribution sans interruption de la chaîne de froid ;

Dans le contexte actuel, ces conditions ne sont pas réunies, et la distribution ne peut par conséquent se faire qu'en infraction avec la réglementation en vigueur.

#### 1.2.2.1. Franchise Candia

L'idée du partenariat avec un professionnel du métier s'est alors imposée comme une nécessité impérieuse, un moyen incontournable – de-là le choix de la franchise et du partenariat avec CANDIA.

Le choix de la franchise, s'avère aujourd'hui, après plus de 10 années d'accompagnement, comme le moyen idéal d'une reconversion professionnelle vers un nouveau métier ; Elle a apporté une précieuse sécurité à la société, qui était totalement dépourvue d'expérience.

La franchise s'est révélée assurément un formidable levier de développement, grâce a notamment au savoir-faire commercial de CANDIA et le bénéfice d'une marque a forte notoriété.

La franchise a apporté le transfert de compétences et de savoir-faire du franchiseur ; elle a assuré TCHIN LAIT, d'une assistance commerciale et technique continue (a travers formations, interventions et recommandations commerciales), Elle a donnée accès a TCHIN-LAIT, a toute l'expérience accumulé par le franchiseur, en matière de notoriété, de condition de prix , de synergie , de d'économie d'échelles, de partage des innovations et des enseignements, d'accès a des outils de gestion ou publicitaire ( PLV , affiches ...)

La présence du franchiseur, aux côtés de TCHIN-LAIT, grâce a ses conseils avisés, a l'occasion :

- Des extensions de capacité envisagées par l'entreprise ;
- Des négociations pour l'achat de nouveaux équipements,
- Ou des achats d'emballages avec nos partenaires suédois ou allemand,

Le contrat de la franchise avec CANDIA France, a été signé le 21/04/1999.

Grace a cette franchise, TCHIN-LAIT bénéficie de l'expérience et du savoir-faire d'une marque reconnu N°1 Européen.

Ce partenariat lui ouvre le droit notamment a :

- L'utilisation des marques et des formes distinctives de conditionnements et d'emballage, ainsi que des créations publicitaires et promotionnelles.
- Le transfert du savoir-faire, comprenant les formules et procédés de fabrication.
- L'assistance technique, commerciale et marketing.

### **1.2.2.2. Situation juridique et naissance du groupe TCHIN-LAIT**

TCHIN-LAIT, était à sa création le 17 aout 1999, une société de droit algérien, constitué juridiquement sous forme de SARL.

Mr Fawzi BERKATI, Fondateur de la société, avec 90 % des parts sociales a été désigné gérant. L'entreprise, prenant une dimension de plus en plus importante, le besoin de repenser le modèle organisationnel et structure qui régissait son fonctionnement, lequel était ressenti comme un réel frein a tout effort d'expansion et de développement, devenait impératif ; cette réflexion a guidé l'entreprise tout au long de l'année 2016,

C'est ainsi, que l'idée du groupe a germé, jusqu'à devenir une réalité incontournable qui allait engager **TCHIN-LAIT** dans une reconfiguration à grande échelle de sa structure organisationnelle, le groupe permettant d'allier la possibilité de concentration des ressources, la décentralisation de la gestion et des responsabilités, et d'être éligible aux nombreux avantages fiscaux accordés par la réglementation.

L'année 2017 va consacrer définitivement la mise en œuvre des restructurations organiques liées à la formation de ce groupe.

Dans le prolongement de cette réorganisation, deux nouvelles filiales dont **TCHIN-LAIT** est actionnaire majoritaire (90.1%) ont été créées, au cours du 2eme trimestre, a l'effet de parachever le processus

Au terme de ce processus, **TCHIN LAIT** dispose d'un capital social de **2 754 100 000** entièrement libéré, se composant de 3 usines de production sises a Bejaia , Alger , Sétif ainsi que deux nouvelles filiales qui sont :

- **TCHIN AGRO SPA** : au capital de 20 millions de DA, en charge du développement de la production de lait cru et de la collecte, localisée à Bordj Bou Arreridj, a été créé en 2017 avec l'acquisition de deux fermes, la première d'une superficie de 60 hectares,

dans la wilaya de Bordj Bou Arreridj ; la seconde d'une superficie de 1700 hectares dans la wilaya de M'sila.

- **TCHIN LOGISTIQUE SPA** : Avec pour mission de gérer et d'optimiser le parc transport et les flux matières et produits finis, dont le siège social est a OUED-GHIR BEJAIA.

### **1.2.3. Situation géographique**

Le groupe **TCHIN-LAIT** possède son siège social dans le tissu urbain de Bejaia, à Bir ESSALAM et se répartit géographiquement comme suit :

- **SPA TCHIN-LAIT** regroupent les trois sites de production localisées respectivement a :
  - BEJAIA : RN N12 Bir Essalam
  - ALGER : Zone d'activité Haouch El Amirate, BARAKI
  - SETIF : Zone industrielle, lotissement 163
  - SPA TCHIN AGRO : Bordj Bou Arreidj
  - SPA TCHIN LOGISTIQUE : Oued-Ghir

### **1.3. Données Techniques**

Les sites industriels de production Tchîn-lait sont des laiteries modernes, robotisées, avec du matériel neuf a la pointe de la technologie, comprenant :

- Des ateliers de production : reconstitution du lait, traitement thermique et conditionnement.
- Des laboratoires : pour analyses micro biologiques et physico-chimiques du lait.
- Les utilités : chaudières, station de traitement des eaux, compresseurs, groupes électrogènes ; onduleurs, station de froid.
- Administration Générale (Direction général et Direction de site industriel, Direction ressources humaines et administration, Direction marketing et vente, Direction Supply Chain, direction des achats, DFC, Direction des recherches et développement, Direction systèmes d'informatique).
- Dépôts de stockage des produits finis, pouvant contenir près de 3 millions de litres. Le dépôt de Bejaia sert aussi de plateforme d'expédition, pour la livraison des distributeurs, à travers tout le territoire national.

### 1.3.1. Capacité de production

Le groupe Tchîn-Lait est dotée d'une capacité totale de 415 000 000 Litres /an, tous produits confondus, dans différents conditionnements :

- *Brick de 1 litre*
- *Brick de 0.5 Litre*
- *Brick 200 ml*
- *Brick 125 ml*

Cette capacité de production se décline par unités et par format comme suit : (Quantités en litres) :

	<b>1 LITRE</b>	<b>200 ml</b>	<b>TOTAL</b>
<b>BEJAIA</b>	<b>170 000 000</b>	<b>20 000 000</b>	<b>190 000 000</b>
<b>ALGER</b>	<b>110 000 000</b>	<b>40 000 000</b>	<b>150 000 000</b>
<b>SETIF</b>	<b>55 000 000</b>	<b>20 000 000</b>	<b>75 000 000</b>

### 1.3.2. Le procédé UHT

Le procédé UHT est un traitement en douceur qui préserve les qualités organoleptiques et nutritionnelles du produit. Il représente le meilleur compromis entre les demandes de produits non modifiés par le traitement et une durée de vie plus longue.

Le lait UHT est obtenu après traitement à Ultra Haute Température, c'est un procédé qui consiste à chauffer le lait à 135 -140 ° pendant deux à quatre secondes, ce qui permet de préserver les éléments essentiels du lait, et de lui conserver toute sa texture et le bon goût du naturel.

Il n'est pas utile de faire bouillir un lait stérilisé sous ultra haute température. Sa qualité nutritionnelle dépendra de la qualité d'origine, de son traitement et des conditions de conservation.

Le lait UHT apporte l'assurance d'un label de qualité : 25 tests de contrôle sont effectués quotidiennement de manière permanente et régulière durant le cycle de fabrication.

En plus de ces tests de qualité, il est conservé durant 72H avant sa commercialisation pour avoir la garantie d'un lait stérile.

Conditionné dans un emballage en briks, hermétique, multicouches et aseptisé, le lait UHT CANDIA offre également l'avantage :

- D'être pratique et hygiénique ;
- De pouvoir se conserver hors chaîne de froid, pendant 3 mois ;
- D'être prêt à la consommation, car ne nécessitent pas d'être bouilli.

Le rôle de l'emballage est la protection d'un produit contre la contamination microbienne (éliminer tout risque de développement microbologique) et la détérioration chimique (dégradation nutritionnelle, garder les caractéristiques de goût et de couleur).

### **1.3.2.1. Certification ISO 22000**

Aujourd'hui, les consommateurs sont à la recherche d'une alimentation de qualité, saine, équilibrée, et respectueuses de la santé ; la maîtrise de la sécurité alimentaire est devenue un enjeu essentiel pour les professionnels de l'industrie alimentaire.

La norme ISO 22 000 répond à ce besoin ; elle permet d'identifier les dangers et points de vulnérabilité de l'organisation vis-à-vis de l'hygiène et de la sécurité, et à gérer efficacement ces risques.

Cette norme répond ainsi à une double demande :

- Le besoin d'améliorer la sécurité chez tous les acteurs de la filière alimentaire.
- Le besoin d'harmoniser les méthodes existantes en matière de sécurité alimentaire par le biais d'un référentiel internationalement reconnu.

Son objectif est de donner aux acteurs de la filière agroalimentaire un outil de management performant pour la maîtrise des risques inhérents à la sécurité des aliments.

Tout comme les autres normes de management de la qualité, elle permet de faire attester la conformité de sa politique et de ses procédures aux exigences d'hygiène et de sécurité des aliments.

TCHIN-LAIT est certifiée ISO 22 000 depuis Aout 2016 et des audits réguliers sont opérés chaque année par un organisme certificateur allemand (TUV Rheinland).

### **1.3.3. La gamme de produits**

L'ambition de TCHIN-LAIT est de répondre à tous les goûts et besoins des consommateurs, en offrant 'à chacun son lait'.

Dans le contexte actuel la gamme des produits 'CANDIA' se compose de variétés suivantes :

- **Lait longue conservation** : Conditionné en emballage Tetra-Pak ou Combibloc 1litre.
- Lait stérilisé UHT, partiellement écrémé, à dominante bleu, Existe aussi en conditionnement 50 cl.
- Lait stérilisé UHT, ENTIER, A dominante rouge.

- Lait stérilisé UHT Silhouette, écrémé (sans matière grasse), à dominante verte, enrichi en vitamine D.
- Lait stérilisé UHT Viva, partiellement écrémé, enrichi en vitamines B1, B2, B3, B5, B6, B8, B9, B12, E, D.
- **Boisson au lait**
  - Boisson au lait gout chocolat, dénommé ‘‘ Candy choco ‘‘, en emballage 1l, 20 cl, 125 ml.
  - Boisson au lait gout fraise, dénommé ‘‘ Candy fraise’’ ; en emballage 20 cl et 125 ml.
  - Boisson au lait gout banane, dénommé ‘‘ Candy banane ‘‘ en emballage 125ml.
  - Boisson au lait gout caramel, dénommé ‘‘ Candy caramel ‘‘, en emballage 125ml.
- **Laits et jus**
  - Lait additionné de jus de fruits (orange-ananas, orange-fraise-banane, orange-mangue et pêche abricot), dénommé ‘‘ TWIST’’, en emballage 1l et 20cl, avec paille.
  - **Boisson aux fruits** : conditionné en emballage Tetra Pak 20 cl avec paille et en emballage Combibloc 1l
    - Boisson à l’orange
    - Cocktail de fruit
    - Citronnade (Boisson au citron) : disponible en format 1l seulement.
    - Nectar de grenade : Disponible en format 1 litre seulement.
  - **Préparation Culinaire Liquide** : Le maitre cuisinier, disponible en format 20 cl

## **1.4. Données économiques**

### **1.4.1. Ressources humaines**

TCHIN-LAIT emploie 948 collaborateurs, (6% de femmes), 10 % d’entre eux sont des cadres, 40% des agents de maîtrise et le reste sont des agents d’exécution.

L'ensemble des cadres et agents de maîtrise, a bénéficié d'une formation, spécialisée sur site et d'un ou plusieurs stages au sein des usines Candia en France, dans les différents domaines suivants :

- Technologie du lait
- Process de fabrication
- Maintenance des équipements
- Analyses de qualité

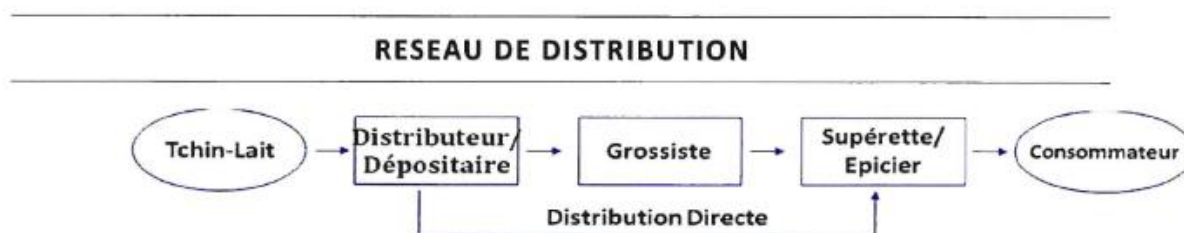
### 1.3.1. Commercialisation

La commercialisation des produits CANDIA, s'étend à tout le territoire national

Son organisation s'articule autour :

- D'un réseau de dépositaires agréés,
- D'une force de vente, de plus de 67 personnes, composée de superviseurs, animateurs et marchandises, chargée d'encadrer et de promouvoir la distribution directe aux détaillants.

Figure N°. 13 : Réseau de distribution



Ci-dessous l'évolution du réseau de distribution.

- **En 2008** : Mise en place d'un réseau de distribution directe.  
15 Wilayas couvertes avec 20 distributeurs.  
8 000 points de vente livrés chaque semaine, par 26 véhicules de distribution
- **En 2016** :  
44 Wilayas sont couvertes avec 53 distributeurs.  
48 000 points de vente livrés chaque semaine, 320 véhicules de distribution.  
Près de 800 emplois indirects créés.
- **En 2018** :  
46 Wilayas sont couvertes avec 55 distributeurs.  
52 000 points de vente livrés, par 380 véhicules de distribution.

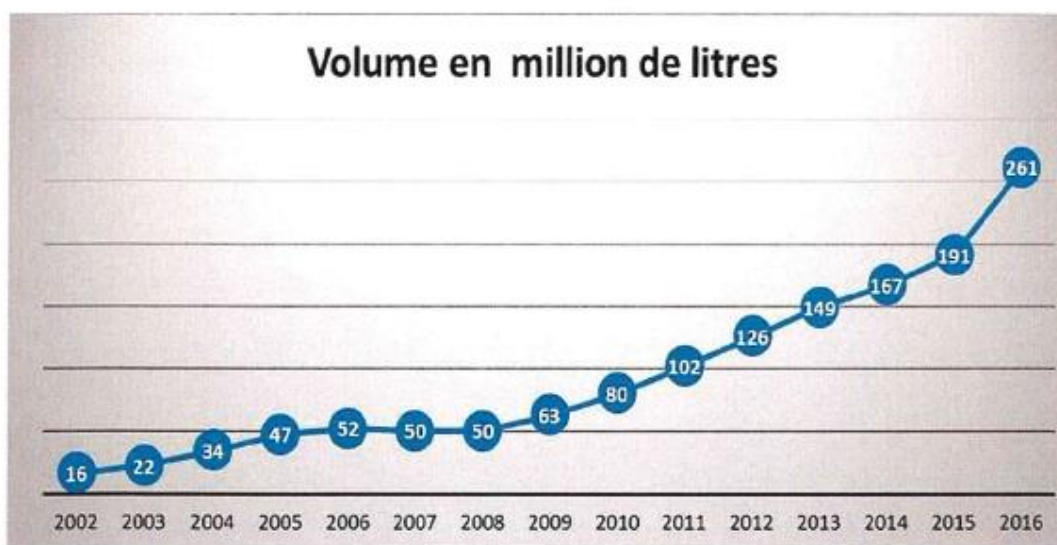


Près 904 emplois créés.

- **EVOLUTION DU CHIFFRE D’AFFAIRE :**

Tchiv-lait est entrée en exploitation en mai 2001. Ci-joint les graphiques tableaux représentent évolutions de volumes depuis 2001

**Figure N°. 14 : Evolution du volume de production.**



Les parts de marché de TCHIN LAIT, connaissent un développement croissant et son chiffre d'affaires progresse régulièrement, depuis son entrée en exploitation au mois de mai 2001 comme illustré ci-après :

- **2001** : 190 Millions de DA
- **2003** : 1053 Millions de DA
- **2010** : 6307 Millions de DA
- **2011** : 8046 Millions de DA
- **2015** : 11 473 Millions de DA
- **2016** : 12 280 Millions de DA
- **2017** : 26 000 Millions de DA (Prévisionnel consolidé)

**1.5. Perspectives à 2025****1.5.1. Les objectifs stratégiques à l'horizon 2025**

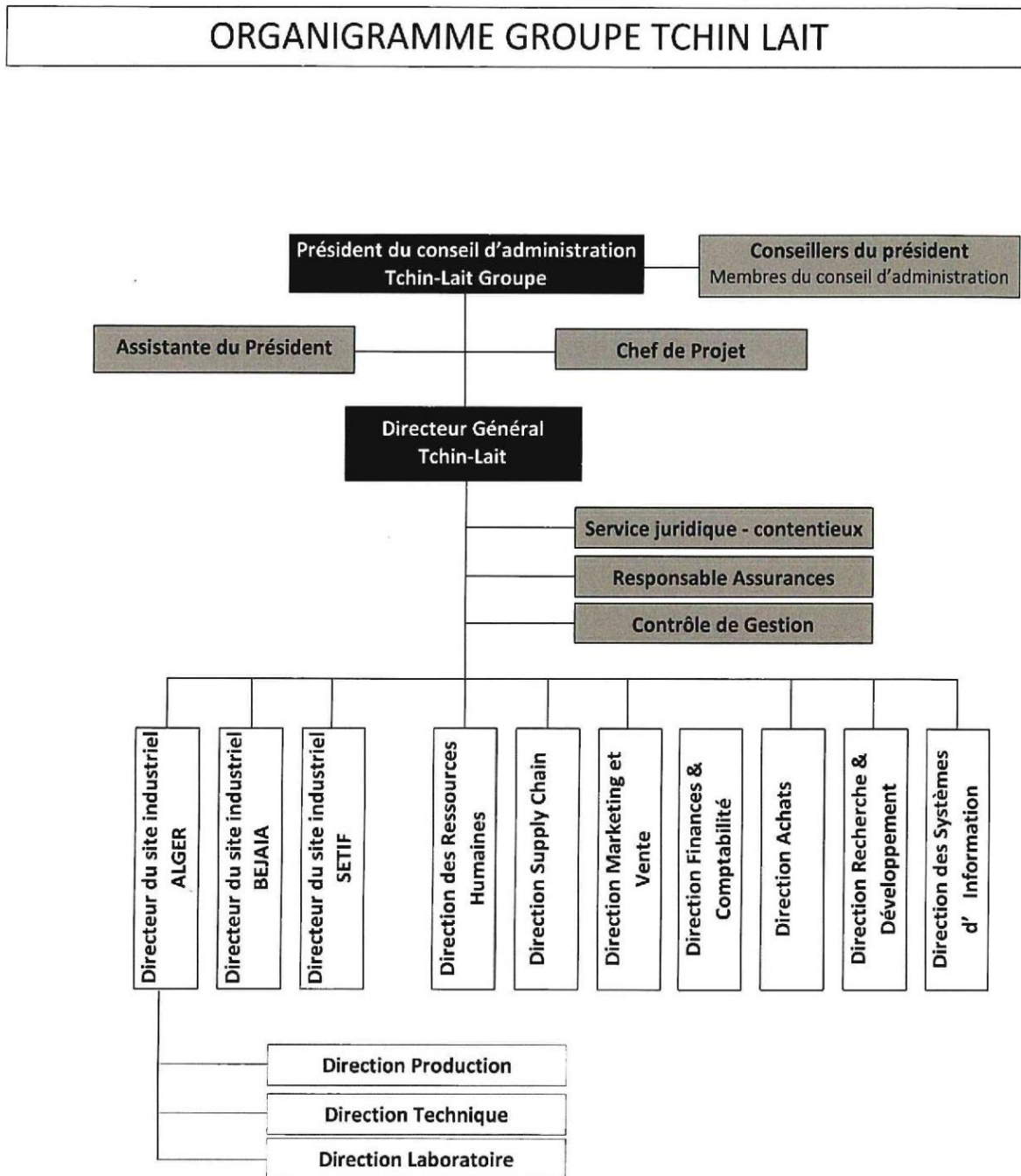
Se déclinent comme suit :

- Produire et vendre un (1) million de litres de lait et dérivés.
- Devenir les marques de référence de consommateurs.
- Parvenir à un taux d'intégration de lait cru de 50%.
- Développer les ventes à l'exportation.

**1.5.2. Ces objectifs reposent sur 3 axes principaux :**

- La mise en place des infrastructures et capacités de production suffisantes, garantissent une couverture de la demande du marché, au double plan qualitatif par un élargissement du panel de produits
- La préservation et consolidation de sa place de leader sur le marché de l'UHT, par la disponibilité permanente de ses produits dans toutes la gamme, l'innovation, et une politique de prix en phase avec le pouvoir d'achat des consommateurs.
- La sécurisation en amont des approvisionnements en matières premières, par le développement de la production laitière.

Figure N°. 15 : Organigramme groupe Tchiv-Lait



**Section 02 : Analyse comparatif entre les méthodes des centres d'analyses et la méthode ABC cas TCHIN LAIT**

La comptabilité de gestion permet de produire une information régulière et standardisée pour maîtriser les coûts d'une entreprise. Ces informations permettent d'étudier une très grande variété de décisions, et aussi l'identification de domaines de performance ou de non-performance.

En raison de cette importance, nous voyons qu'il y a incontestablement un besoin d'un système d'information pour informer la direction et tous les responsables sur l'atteinte des objectifs fixés. Cela suppose la mise en place d'un instrument de gestion interne (à l'usage des managers) qui produit des informations pouvant guider les managers dans leurs décisions de gestion.

L'entreprise Tchín-lait à laquelle nous avons porté notre choix pour réaliser ce travail, est une entreprise spécialisée dans la production et la commercialisation, d'une part, des laits longue conservation UHT (ultra haute température) sous le label CANDIA depuis 2001 et, d'autre part, des produits dérivés tels que les laits et jus, boisson à l'orange, Cocktail de fruit, ...

Son objectif est d'être leader dans le marché, en offrant une diversité de produits tout en maîtrisant l'aspect qualité et coût.

Pour réaliser un tel objectif, Tchín-lait a besoin de mieux maîtriser ses coûts afin d'être compétitive sur le marché.

Afin de maîtriser ces coûts, Tchín-lait utilise les méthodes classiques (sections homogènes) pour la détermination des coûts de revient de ses produits, mais ses méthodes sont-elles suffisantes pour statuer sur la rentabilité de chacun de ses produits ?

D'où le thème de notre travail :

« L'analyse comparatif de la méthode ABC (activity based costing) et celle de la méthode des centres d'analyses ».

Notre ambition c'est d'aider l'entreprise Tchín-lait à choisir la méthode adéquate pour le calcul de ses coûts dans le contexte économique actuel, et laquelle qui va permettre de mieux déterminer et maîtriser les coûts ?

La méthode ABC permet de mieux déterminer et de mieux maîtriser les coûts des produits Tchín-lait que la méthode des sections homogène

Pour mieux cerner cette étude, nous allons dans le premier temps recourir aux concepts, et aux notions qui se rapportent au sujet de cette étude (méthodes de calcul de coût de revient).

Dans un second temps, nous allons recueillir des informations auprès des responsables de service de l'entreprise Tchîn-lait.

Notre travail se scindera en plusieurs chapitres :

- Le premier sera consacré au cadre théorique sur les méthodes de calcul des coûts.
- Le second chapitre sera consacré à relater la méthode appliquée par l'entreprise Tchîn-lait pour le calcul de ces coûts (méthode des sections homogène).
- Le troisième chapitre sera dédié à l'étude de la mise en place de la méthode ABC dans l'entreprise Tchîn-lait.

Enfin, une conclusion viendra pour illuminer le résultat de l'étude.

## **2.1. Exposition de la méthode des sections homogènes appliquée a Tchîn-lait.**

### **2.1.1. Rappel sur la méthodologie**

La méthode des sections homogènes est une méthode de calcul du coût complet d'un produit, elle permet d'établir des prix de revient complet, Cette dernière possède un caractère historique qui lui confère une pertinence sur le plan du contrôle et de l'évaluation plutôt que sur celui de la gestion, dans la mesure où la connaissance du passé n'a intérêt que si les éléments sont susceptibles de se reproduire ou tout au moins d'engager pour l'avenir.

Tout d'abord il faut analyser les charges incorporables en charges directes et indirectes : les charges directes sont imputées directement aux productions réalisées pendant la période de calcul des coûts, les charges indirectes sont ensuite réparties entre les centres d'analyse avant d'être imputés aux produits.

Il faut savoir que les centres d'analyse sont des sections ou divisions comptable de l'entreprise, qui regroupent des éléments de charges indirectes. On distingue deux types de sections : sections principales et sections secondaires dites auxiliaires, leur existence est liée à celle d'une unité d'œuvre qui mesure l'activité.

En résumé les étapes de la méthode sont comme suite :

- Step1 : distinction entre charges directe et indirectes.
- Step2 : affectation des charges directes aux produits.
- Step3 : Affectation des charges indirectes entre les centres d'analyses.
- Step4 : imputation des centres auxiliaires aux centres principaux.
- Step5 : Imputation des coûts de centres principaux aux produits.

**2.1.2. Application de la méthode à l'entreprise Tchiv-lait:**

Dans cette section, nous allons exposer, comment cette méthode est-elle abordée à Tchiv-lait ?

**2.1.2.1. Analyse des charges**

Avant de procéder au calcul de coût de revient, il faut tout d'abord définir la période pour laquelle on veut effectuer ce calcul, pour Tchiv-lait cette période est égale à un trimestre de l'année, ce qui fait trois périodes par an, sans oublier que Tchiv-lait détermine un coût standard des produits qui se fait au début de chaque exercice comptable, et cela afin de valoriser ces produits finis et semi-finis.

À la fin de chaque période (un trimestre) le contrôleur de gestion analyse les charges transmises par la comptabilité générale, il contrôle alors ces charges pour déterminer les charges analytiques qui vont être la base de calcul des coûts (charges incorporables + charges supplémentaires - charge non incorporable).

Puis une autre distinction sera faite, il s'agit de séparer les charges incorporables, en charge directe et indirecte. Comme rappel, les charges directes sont des charges qui peuvent être affectées directement ou immédiatement aux produits sans faire de calcul intermédiaire, cependant les charges indirectes sont des charges qui nécessitent un calcul préalable.

**2.1.2.2. Les centres d'analyse**

Pour simplifier la méthode de calcul, Tchiv-lait a identifié trois sections principales, à savoir l'approvisionnement, production et distribution, et une seule section auxiliaire (administration), qui regroupe toutes les autres sections auxiliaires. Les charges indirectes sont réparties sur ces sections selon les informations analytiques issues de leur système de comptabilisation ERP (Microsoft Dynamics Navision), ou toutes les charges sont imputées directement aux centres d'analyses.

Pour la section approvisionnement, leur système ERP calcule à n'importe quelle période de l'année le coût d'achat des produits fabriqués, reste seulement les frais de la structure que Tchiv-lait a jugé qu'il n'est pas important de garder cette section, et d'introduire ces charges de structure dans la section administration.

**2.1.2.3. Le choix des unités d'œuvre :**

Comme rappel de définition, les unités d'œuvre, permettent en comptabilité analytique de répartir des charges indirectes selon critères tels que le volume d'heures utilisées, le volume de chiffres d'affaires, le nombre de salariés... pour les imputer ensuite dans un calcul de coût de revient d'un bien ou d'un service.

Tchîn-lait a choisi pour la répartition de ces charges, les unités représentées dans le tableau ci-dessous :

**Tableau N° 6 : Tableau de répartition des charges.**

Sections	Administration	Production	Distribution
L'unité d'œuvre	Section auxiliaire	Nombre de litres produits	Nombre de litres vendus

- Les charges de la section administration est réparti au prorata des charges des deux sections production et distribution, vu la difficulté de trouver une clé de répartition.

#### 2.1.2.4. Détermination du cout d'un litre de lait

##### ❖ La base de données de travail

Pour notre cas pratique nous avons choisit le produit « Boisson orange 20cl » pour simuler le calcul des couts.

Les données de l'année 2021 sont comme suite :

#### A. Les litrages réalisés

Le litrage réalisé pour la production de la boisson d'orange 20 cl pour l'année 2021 est de 10 154 522L et le volume de vente est de 11 818 143L. ce dernier est supérieur au volume de production de plus de 16 % , donc on constate que l'entreprise Tchîn-lait a fait appel au stock de l'année 2020.

**Tableau N° 7 : litrages réalisés.**

Production	Distribution
10 154 522L	<b>11 818 143L</b>

**B. Les charges directes :** Les charges directe (amortissement, main d'œuvre directe.. etc.) Liée à la production de la boisson d'orange 20 cl sont de 15 679 344 DA, tandis que les charges liée a la distribution sont de 5 170 539DA. Les charges directes de production sont supérieures de trois fois plus que les charges directes de distribution.

**Tableau N° 8 : Charges directes**

Production	Distribution
15 679 344 DA	<b>5 170 539 DA</b>

**C. Matières consommées :** Cette rubrique représente les charges de matières premières consommées par le produit orange 20cl. ils sont de 111 413 174 DA.ces charges de matières premières représente une grande partie du cout du produit orange 20cl

**D. Charges indirectes :** Les charges indirectes liées au produit fabriqué (boisson d'orange 20 cl) sont les services extérieurs, les frais du personnel, les impôts et charges financière ainsi que les amortissements pour un total de 25 716 923DA.

**Tableau N° 9 : Charges indirectes**

Charges	Service extérieur	Autre service extérieur	Frais personnel	Impôt et taxe	Charge financière	Amortissement	Total
Total	2 097 175	2 637 756	10 572 531	56 103	1 298 334	9 055 026	25 716 923

(Source : établie par nos soins a partir des données de l'entreprise)

Les frais du personnel représentent la charge la plus importante avec un taux de 41% du total des charges indirectes pour un montant de 10 572 531DA, vient après la charge de l'amortissement avec un taux de 35% du total des charges.la rubrique la plus faible des charge est les charges d'impôt et taxe , elle représente qu'un taux de 0.21% du total des charges indirectes

#### ❖ Répartition des charges indirecte

**A. Répartition primaire des charges indirectes :** consiste à répartir les charges indirectes incorporables dans les centres d'analyses auxiliaires (administration) et principaux (production et de distribution).

**Tableau N° 10 : Répartition primaire des charges indirectes :**

Charges	Administration	Production	Distribution
<b>Service extérieur</b>	1 125 072	972 103	-
<b>Autre service extérieur</b>	-	341 394	2 296 362
<b>Frais personnel</b>	1 699 461	6 556 696	2 316 374
<b>Impôt et taxe</b>	56 103	-	-
<b>Charge financière</b>	1 298 334	-	-
<b>Amortissement</b>	311 260	7 809 152	934 614
<b>Total</b>	<b>4 490 230</b>	<b>15 679 344</b>	<b>5 547 349</b>

(Source : établie par nos soins a partir des données de l'entreprise)



La répartition primaire des charges sur les centres d'analyses dicte que la production constitue 61% des charges indirecte totales.

### B. Répartition secondaire des charges

Elle consiste à répartir le total de la répartition primaire du centre auxiliaire (administration) sur les centres principaux (production et distribution) en utilisant les clés de répartition. à la fin de ce processus de répartition secondaire, on calcule le total de répartition secondaire, qu'on doit utiliser dans la prochaine étape de calcul.

**Tableau N° 11 : Répartition secondaire des charges.**

Total	Administration	Production		Distribution	
151 645 090	4 490 230	136 436 973		10 717 888	
	-4 490 230	36%	1 616 482	64%	2 873 747
151 645 090	-	<b>138 053 455</b>		<b>12 591 635</b>	

(Source : établie par nos soins à partir des données de l'entreprise)

Après avoir réparti les charges de l'administration entre les deux centres de production et de distribution il s'est avéré que 36 % des charges d'administration soit un montant (de 1 616 482 DA) sont liées à la production et 64%, soit un montant de (2 873 747 DA) sont liées à la distribution.

### C. Calcul du coût des unités d'œuvres

Pour calculer le coût des unités d'œuvres des centres principaux (production et distribution), on doit diviser le total de répartition secondaire de ces deux centres sur le nombre des unités d'œuvres de chaque centre concerné

**Tableau N° 12 : Calcul du coût des unités d'œuvres**

Total	Production	Distribution
<b>Unité d'œuvre</b>	<b>Nombre b d'unités produites</b>	<b>Nombre d'unité vendu</b>
<b>Nombre d'unités d'œuvre</b>	10 154 522	11 818 143
<b>Coût d'unité d'œuvre</b>	<b>13.59</b>	<b>1.15</b>

(Source : établie par nos soins à partir des données de l'entreprise)

Le coût d'unité d'œuvre pour la production d'une boisson d'orange 20 cl est de 13.59 DA.

Alors que le prix d'unité d'œuvre pour sa distribution est de 1.15 DA.

❖ **Calcul du coût de production**

Le cout de production représente la somme des charges directes (main d'œuvre machine, amortissement), des charges indirectes (consommation indirecte, Services extérieur et autres, administration et énergie). Le total des charges de production sera diviser sur les quantités produite de la boisson d'orange 20 cl, ainsi on aura le cout unitaire de production.

**Tableau N°. 13 : Calcul du coût de production.**

	<b>Quantité</b>	<b>Coût unitaire</b>	<b>Montant</b>
<b>Consommation directe</b>	-	-	111 413 174
<b>Charges directes de production :</b>			
Main d'œuvre machine	706 H	220 348	14 365 688
<b>Charges indirectes :</b>			
Consommation Indirecte	-	-	1 803 119
S. Extérieurs	-	-	972 103
Autres services	-	-	341 394
Administration	-	-	1 616 482
Energies et autres	-	-	7 514 336
<b>Coût de production</b>	<b>10 154 522</b>	<b>13.59</b>	<b>138 026 296</b>
<b>S.I</b>	<b>1 700 028</b>	<b>11.74</b>	<b>19 958 329</b>
<b>Coût de production</b>	<b>11 854 550</b>	<b>13.33</b>	<b>157 984 625</b>

(Source : établie par nos soins a partir des données de l'entreprise)

Le cout d'une unité produite de la boisson d'orange 20 CL est de 13.59 DA. Après considération du stock initial, le cout d'une unité produite est estimé a 13.33 DA.

❖ **Calcul du coût de distribution (coût complet) :**

Le cout de distribution représente, le cout de production des produits vendus à qui on ajoutera les charges directe et indirectes liée à la distribution

Tableau N°. 14 : Calcul du coût de distribution (coût complet).

	Quantité	Coût unitaire	Montant
<b>Coût de production des produits vendus</b>	11 818 143	13.33	157 535 846
<b>Charges directes de distribution</b>	-	-	5 170 539
<b>Charges Indirecte de distribution</b>	-	-	5 547 349
<b>CUMP</b>	<b>11 818 143</b>	<b>14.24</b>	<b>168 253 734</b>

(Source : établie par nos soins a partir des données de l'entreprise)

Après avoir obtenue le cout de production, nous allons y rajouter les charges (directes et indirectes) liées a la distribution de ce produit (en l'occurrence la boisson d'orange 20 cl) ; nous aurons des lors le cout de revient de ce produit, soit 14.24 DA.

	Quantité	Coût Unitaire	Montant
<b>Prix de vente</b>	<b>11 818 143</b>	<b>14.9</b>	<b>176 090 330</b>
<b>Coût de revient</b>	<b>11 818 143</b>	<b>14.24</b>	<b>168 290 356</b>
<b>Résultat</b>	<b>11 818 143</b>	-	<b>7 799 974</b>

(Source : établie par nos soins a partir des données de l'entreprise)

La différence entre le prix de vente (14.9DA) et le cout de revient (14.24DA) nous donne le résultat par unité produite de la boisson d'orange 20 cl (0.66DA). le résultat global des 11 818 143 unités produite de la boisson d'orange 20 cl est de 7 799 974DA (11 818 143 \* 0.66 = 7 799 794DA )

### 2.1.3. Les avantages et limites de la méthode des sections homogène :

La méthode des sections homogènes, comme autres méthodes, présente un certain nombre d'avantages et inconvénients.

#### 2.1.3.1. Les avantages de la méthode

Voici quelques avantages que présente cette méthode :

- Elle prend en charge la totalité des charges incorporables.
- Elle permet de déterminer le cout de revient d'un produit.
- Les stocks sont évalués la leur coût complet.

**❖ Les inconvénients**

Cette méthode ne présente pas seulement des avantages, néanmoins quelques reproches peuvent être formulés à son égard.

- Elle ne prend pas en charge la variation du niveau d'activité.
- La répartition des charges n'est pas exacte, puisqu'elle est basée sur des estimations, le même cas pour les clés de répartitions.

Après avoir vu les avantages et limite de la méthode, on va aborder dans le chapitre suivant la méthode ABC, et d'analyser ses avantages et limite, et les confronter à ceux de la méthode des sections homogène, pour enfin voir la quelle des deux méthodes est avantageuse pour Tchîn-lait.

**2.2. Mise en œuvre de la méthode abc pour tchin-lait**

Dans ce chapitre, nous allons essayer de mettre en œuvre la méthode ABC pour l'entreprise Tchîn-lait, sachant que le système de comptabilisation actuel est basé sur l'enregistrement des données comptable par des axes analytiques, qui représentent les sections, et non les activités. Dans il est difficile pour nous d'avoir des informations exactes sur les ressources consommées par les activités.

**2.2.1. Rappel sur la méthodologie :**

La méthode ABC est une méthode permettant d'analyser au travers des coûts consommés par les activités la performance des processus, et la contribution de chaque activité par objet de coûts (les produits, les services, les gammes, ...). La méthode permet par ailleurs d'analyser de manière fine les coûts indirects qui composent les produits et/ou services.

Ces activités, peuvent être des activités qui contribuent directement à la réalisation du produits, et peuvent être des activités supports qui aident d'autres activités à réaliser leur missions (GRH, l'informatique, ...), comme elles peuvent être des activités de structure qui contribuent à la réalisation des objectifs (Direction générale, ...).

La mise en place d'une telle méthode nécessite plusieurs étapes :

- **Analyser les processus :** cette étape permet de déterminer et d'identifier tous les produits ou service de l'entreprise ainsi que toutes les activités nécessaires pour les réaliser.
- **Affectation des charges aux activités :** dans cette étape, nous procédons à la répartition des charges par activités.
- **Choix des inducteurs de coût :** Le coût unitaire de l'inducteur est le rapport entre le total des ressources et la quantité d'inducteurs.

- **Regroupement des charges pour les activités qui ont le même inducteur** : dans cette étape on regroupe toutes les activités qui ont le même inducteur de cout.
- **Calcul des couts des inducteurs et l'imputation des produits** : et enfin on calcule le cout total des inducteurs par produits.

**2.2.2. Application de la méthode pour Tchîn-lait :**

Pour applique la méthode ABC a Tchîn-lait, nous avons adopté la démarche décrite précédemment.

Nous avons procédé tout d'abord a collecté les informations relatives aux activités de chaque poste de travail, pour cela nous avons utilisé la méthode fonctionnelle, qui consisté à faire une analyse fonction par fonction.

Nous avons fait le tour des services au niveau de l'entreprise, avec une seul simple question : « quelle sont les activités principales dans votre service ? Sans descendre à un niveau de détail plus fin ». A cet effet un canevas a été réalisé.

**Tableau N°. 15 : Canevas des activités de chaque service.**

Taches - activités	Fréquence		Fournisseur (déclencheur d'activité)	Produit (output)	Client (destinataire de l'activité)	Observation
	Nombre	Période				
Établir le bon de réception	Chaque réception	Quotidienne	Cout d'achat	Bon de réception	Contrôle gestion de stock	Chaque réception

La liste des taches détaillées pour chaque structure de l'entreprise est présentée en annexes.

Après cela nous avons déterminé pour chaque activité retenue son inducteur de coût, le résultat final de l'analyse est présenté dans le tableau ci-dessous

Tableau N°. 16 : Représentation des inducteurs pour chaque activité.

Activités	Nature de l'inducteur
Assurer la gestion administrative	Millier de CA
Tenir la comptabilité	Nombre d'écriture comptable
Assure l'approvisionnement	Nombre de commande d'achat
Gestion des stocks des matières	Nombre de réception
Conditionnement des produits	Nombre OF
Reconstitution et traitement UHT	Nombre SF
Gestion des clients	Nombre facture de vente
Planification et livraison des expéditions	Nombre de palettes expédiées

On affectera les charges aux activités et l'attribution d'un inducteur pour chaque activité.

### 2.2.3. Calcul de cout de revient

Pour l'année 2021, TCHIN LAIT a enregistré les données suivantes :

Tableau N°. 17 : Calcul de cout de revient pour l'année 2021.

Activités	Nature de l'inducteur	Nombre d'inducteurs	Valeur	Cout de l'inducteur
Assurer la gestion administrative	Millier de CA	3 488 394	48	167 811 920
Tenir la comptabilité	Nombre d'écriture comptable	46 640	3 958	184 593 112
Assurer l'approvisionnement	Nombre de commande achat	1 908	123	234 936 688
Gestion des stocks des matières	Nombre de réceptions	11 898	49	587 341 718
Conditionnement des produits	Nombre OF	1 549	263 831	408 674 846
Reconstitution et traitement UHT	Nombre SF	11 387	83 742	953 574 641
Gestion des clients	Nombre de factures de ventes	16 408	13 955	228 977 093
Planification et livraison des expéditions	Nombre palettes expédiées	507 906	902	458 131 212

(Source : établie par nos soins a partir des données de l'entreprise)

On calcule la valeur unitaire des inducteurs pour l'ensemble des produits.

Pour le produit Boisson Orange 20cl le nombre d'inducteur est comme suite :

**Tableau N°. 18 : Représentation de nombre d'inducteur pour boisson Orange 20cl.**

Activités	Nature de l'inducteur	Nombre d'inducteurs
Assurer la gestion administrative	Millier de CA	16 398
Tenir la comptabilité	Nombre d'écriture comptable	600
Assure les approvisionnements	Nombre de commande achat	28
Gestion des stocks des matières	Nombre de réceptions	110
Conditionnement des produits	Nombre OF	13
Reconstitution et traitement UHT	Nombre SF	90
Gestion des clients	Nombre de facture vente	112
Planification et livraison des expéditions	Nombre de palettes expédiées	3 568

(Source : établie par nos soins a partir des données de l'entreprise)

Les charges directes pour ce produit au cours de cette année est (Matière, énergies...) :

**120 730 629 DA**

Les charges directes = (Consommation matière + main d'œuvre directe + énergies)

Application des données pour le calcul des coûts :

Tableau N°. 19 : Calcul des coûts.

Activités	Nature de l'inducteur	Nombre d'inducteurs	Coût de l'inducteur	Montant
Assurer la gestion administrative	Millier de CA	16 398	48	787 104
Tenir la comptabilité	Nombre d'écriture comptable	600	3 958	2 374 800
Assure les approvisionnements	Nombre de commande achat	28	123 132	3 447 696
Gestion des stocks des matières	Nombre de réceptions	110	49 365	5 430 150
Conditionnement des produits	Nombre OF	13	263 831	3 429 803
Reconstitution et traitement UHT	Nombre SF	90	83 742	7 536 780
Gestion des clients	Nombre facture vente	112	13 955	1 562 960
Planification et livraison des expéditions	Nombre de palettes expédiées	3 568	902	3 218 336
			<b>Total charges indirectes</b>	<b>27 787 629</b>
			<b>Total charges directes</b>	<b>120 730 629</b>
			<b>Total charges</b>	<b>148 518 258</b>
			<b>Quantité produite</b>	<b>10 154 522</b>
			<b>Coût unitaire</b>	<b>14.63</b>

(Source : établie par nos soins à partir des données de l'entreprise)

Après le calcul de la valeur unitaire des inducteurs pour la boisson d'orange 20 cl, on additionne les montants des charges (directe + indirecte) on obtiendra un total des charges qu'on divisera par la quantité produite, afin de parvenir à un coût de revient de 14.63 DA.



## Analyse Comparatif du résultat des deux méthodes :

Tableau N°. 20 : Comparaison du résultat des deux méthodes.

Produit	Cout de revient		
	Système classique	Méthode ABC	Ecart
Boisson orange 20cl	14.24	14.63	0.39

(Source : établie par nos soins a partir des données de l'entreprise)

Après avoir calculé le cout de revient pour le produit (Boisson Orange 20 cl) par la méthode des centres d'analyses, nous aboutîmes a un cout de revient de 14.24 DA tandis que le calcul du cout de revient par la méthode ABC a révélé un prix de revient de 14.63, Il y a certes une différence qui reste minime et négligeable, de ce fait nous pouvons conclure que le calcul des couts de revient ne diffère pas entre les deux méthodes, et donc cela ne justifie pas l'utilité de la mise en place de la méthode ABC au seins de TCHIN LAIT en vue des moyens supplémentaires qu'ils faudra employés (nouveau logiciel pour l'imputation des charges , plus de personnel ... etc.).

# **Conclusion générale**

Tout au long de ce travail, nous avons tenté d'apporter des éléments de réponse, que nous jugeons essentiels, à la question « **est-ce que le cout de revient d'un produit fabriqué par TCHIN-LAIT en appliquant la méthode ABC diffère de celui calculé par la méthode des sections homogènes ?** ». Afin de répondre à cette question, nous avons essayé d'établir une comparaison de cout de revient du même produit par deux méthodes à TCHIN LAIT.

Le contrôle de gestion est une fonction de vigilance qui en fait le garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien. Il remplit donc un rôle particulièrement important pour garantir que les buts de l'entreprise sont correctement déclinés au sein de la structure. Le contrôle de gestion utilise toute une gamme d'outils comptables et statistiques : la gestion budgétaire, le tableau de bord, et la comptabilité analytique, qui est l'outil privilégié de ce processus.

La comptabilité analytique est devenue un outil stratégique indispensable pour les entreprises. Il permet aux responsables d'avoir une analyse fine des performances pour leur permettre de prendre les décisions les plus adéquates à travers les méthodes de calcul des coûts qui proposent une modélisation du fonctionnement de l'entreprise.

La pertinence d'une méthode de calcul de coût telle qu'elle soit dépendue de sa capacité à refléter la réalité, une caractéristique qui s'illustre dans le traitement des données, sa capacité à préciser la provenance et l'impact d'une charge, la bonne affectation de celle-ci au calcul de coût.

Le choix des méthodes de calcul des coûts doit être adapté aux choix stratégiques de l'entreprise, aussi, la méthode utilisée doit fournir les données permettant au contrôleur de gestion d'apprécier la gestion et de s'adapter aux objectifs de l'entreprise.

Parmi les méthodes de la comptabilité analytique nous avons opté pour une comparaison entre la méthode des sections homogènes qui repose sur la distinction entre charges directes et charges indirectes et l'affectation de la totalité de ces charges (incorporables et supplétives) dans les coûts. Les charges directes sont imputées directement aux produits concernés alors que les charges indirectes sont réparties entre les centres d'analyse avant d'être imputées entre les produits en fonction d'unités d'œuvres.

Tandis que la méthode ABC devrait permettre de résoudre les inefficiences des systèmes traditionnels de calcul des coûts, par la prise en compte de trois dimensions : la hiérarchisation des coûts indirects, la distinction entre coût des ressources utilisées et nécessaires, ainsi que la mise en évidence des coûts inutiles.

La prise en compte de ces trois dimensions n'est possible que par l'organisation du contrôle de gestion sur la base des activités de l'entreprise. L'ABC apporte une connaissance pertinente du coût des produits par une affectation plus rigoureuse des charges indirectes, au travers des activités. Les activités sont des tâches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et de consommation des ressources.

Au terme de cette étude, il serait nécessaire de rappeler les principaux résultats auxquels nous sommes parvenus ainsi que les limites de notre travail.

Nous avons utilisé dans notre étude deux méthodes celle des centres d'analyses ainsi que la méthode ABC afin de comparer entre ces deux dernières.

Etant donné les résultats auxquels nous sommes parvenus, il serait nécessaire d'en rappeler l'essentiel.

- La première hypothèse est confirmée puisque le contrôle de gestion sert effectivement à motiver les responsables à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de TCHIN LAIT.
- Notre choix sur la méthode est justifié parce que celle-ci répond à l'objectif de notre problématique qui consiste à calculer le coût de revient de TCHIN LAIT, selon deux méthodes (méthode des centres d'analyses et ABC), et elle peut être appliquée sur des données venant directement de la comptabilité générale de TCHIN-LAIT.

Pour les différentes étapes de mise en place, nous avons suivi cinq étapes pour chacun des méthodes qui correspondent à la démarche d'implantation d'un système de comptabilité analytique dans TCHIN LAIT. Concernant la première méthode (centres d'analyses), la première étape, c'est l'analyse des processus qui correspond. La seconde est le découpage de l'entreprise de TCHIN-LAIT en sections auxiliaires et principales. L'entreprise est découpée en trois centres, Administration, production et distribution. La troisième consiste à choisir les unités d'œuvres capables de modéliser les charges des centres d'analyse. Dans la quatrième étape, nous avons procédé aux recueils des données sur les charges de l'entreprise TCHIN LAIT. Dans la dernière étape, nous sommes passés à la répartition des charges de sur les sections auxiliaires et principales, puis nous avons procédé à la répartition des charges des sections auxiliaires sur les sections principales et, enfin la détermination du coût de revient de la boisson d'orange 20cl. La deuxième méthode identifie premièrement les activités de

l'entreprise, par la suite les charges indirectes sont généralement saisies aux niveaux des divisions de l'entreprise, ces charges sont ensuite réparties entre les activités de chaque division. Troisièmement on choisit un inducteur de cout pour remplacer le terme unité d'œuvre juste après on calcule le cout unitaire de l'inducteur. De ce fait la deuxième hypothèse est confirmée. La troisième hypothèse stipule que le cout de revient diffère entre les deux méthodes, cette supposition est infirmée puisque le cout de revient obtenue par les deux méthodes est pratiquement identique néanmoins la différence reste négligeable, et le cout de revient ne diffère pas entre les deux méthodes.

Les limites de cette étude sont de plusieurs ordres : elles sont liées aux contraintes matérielles importantes (insuffisance du système d'information de l'entreprise, durée limitée de l'étude...etc.) ont fait que les résultats obtenus ne sont pas suffisamment représentatifs de l'objectifs de notre mémoire.

Enfin, nous ouvrirons des perspectives de recherches, L'application des deux méthodes (centres d'analyses et ABC) sur plusieurs produits, et d'essayer d'appliquer au niveau de cette entreprise une autre méthode de calcul des cout qui est UVA (la méthode des unités de valeur ajoutée).

## **Références bibliographiques**

# Bibliographie

## Ouvrages

1. Loning H. ;Melleret V. ;Meric J., « Le contrôle de gestion, outil et pratique », Edition dunod, paris, 2008.
2. Davasse H, ParruitteM, « introduction à la comptabilité », Foucher, 2011.
3. Est un ingénieur et économiste américain (1856,1915) ; promoteur le plus connu de l'organisation scientifique du travail (O.S.T). Il réalisa la première pratique du temps d'un travail.
4. Ingénieur américain. Il prolongea l'action de Taylor en développant l'aspect social de l'organisation scientifique du travail.
5. Jean-Louis MALO, Jean-Charles MATHE, « l'essentiel du contrôle de gestion », éd : Organisation, Paris, 2000.
6. François GIRUD et alii, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », éd :Guliano , Paris, 2004.
7. Guy DUMAS, Daniel LARUE, « contrôle de gestion », édition : Litec, Paris, 2005.
8. Franck BAZUREA et alii, « dictionnaire d'économie, et de science sociales », éd : Berti, Paris, 2007.
9. Nicolas BERLAND, « Mesurer et piloter la performance », éd : e-ebook, Paris, 2009.
10. Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « contrôle de gestion », éd : Dunod, Paris, 2010.
11. BRIGITTE DORIATH, CONTROLE DE GESTION, DUNOD, 4EME EDITION, PARIS, 2005.
12. Alazard. C ; et Separi .S « contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007.
13. Alazard C et Sépari S, « contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2010
14. LONING et ALL, « le contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris 1998.
15. Marie G (2005), « le contrôle de gestion prévisionnelle », Economica, paris.
16. Charls. H, Bhimani, A. Datar, S, Foster, G, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », Paris : Edition Pearson Education, 2006.
17. Lochard J., «la gestion budgétaire» Édition d'organisation, Paris, 1998.
18. Guedj N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », Organisation, Paris 2000.
19. Norbert, G, « Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », 3<sup>eme</sup> Edition D'organisation, Paris, 2000.

20. Tazdait Ali, « Maitrise du système comptable financier », 1<sup>ère</sup> Edition ACG, Année 2009.
21. Cullmann H, la comptabilité analytique », éditions Bouchène, Paris.
22. Le ministère français de la fonction publique, de la réforme de l'Etat et de l'aménagement du territoire, le contrôle de gestion.
23. Margotteau E, « contrôle de gestion », Ellipses, Paris, 2001.
24. BOUIN .X et SIMON.F.
25. Manoubia BEN AMARA TILLELI, Cours de comptabilité analytique de gestion, 2016/2017.
26. Didier L, « l'essentiel de la comptabilité analytique », Organisation, Paris.
27. Launois R., Typologie des coûts en comptabilité analytique.
28. Doriath B., « gestion budgétaire », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2008.
29. Mykita P. ; Tuszyński J., «contrôle de gestion prévision et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance», 2002.
30. Lochard J., « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, France, 1998.
31. Gervais M , « le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Economica 1990.
32. Béatrice ; Grandguillot F,«L'essentiel du contrôle de gestion» 4eme édition, Lextenso, Paris,2009.
33. GERVAIS M, «Contrôle de gestion», 6<sup>e</sup> édition, Economica, Paris, 1997
34. Leroy M., « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Éditions d'Organisation, Paris, 1998
35. Alazard.C, S. Separi, « contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> édition Donud, paris, 1993
36. Pige benoit, Lardy Philippe, « reporting et contrôle budgétaire », Edition Dunod, Paris, 2003.
37. Bescos P.L., Dobler P.H., Mendoza C., Naulleau G., Giraud F., Montchrestien, Paris, 1997
38. Giraud F, Sauplic O, Naullead M, Bescos P.
39. MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, Paris, Bréal éditions, 3ème édition, 2004.
40. BRIMSON James, Feature costing : beyond ABC, journal of cost management, 1998
41. ENGEL F., KLETZ F., cours de Comptabilité Analytique, École des Mines de Paris, Paris, Mars 2005.
42. ALAIN –CHARLES MARTNET et AHMED SILEM, « lexique de gestion », édition DALLOZ, 2000



43. DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier « comptabilité analytique de gestion », édition DONOD, paris, 2007
44. LURKIN P, États financiers, analyse et interprétation, Bruxelles : Boeck-Wesmack, 1990
45. GERVAIS M, «Contrôle de gestion», 6<sup>e</sup> édition, Economica, Paris, 1997.
46. Leroy M., « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Éditions d'Organisation, Paris, 1998.
47. C .GOUJET, Christian RAULET « comptabilité analytique et contrôle de gestion », édition DUNOD, paris 2001.
48. Michel Lebas, « Comptabilité analytique de gestion », Nathan, 1986
49. GERARD MELYON « comptabilité analytique » ,3eme édition BREAL, 2004
50. BOUGHABA A : « comptabilité analytique d'exploitation », BERTIE Edition ALGER, 1991.
51. Z.ARAB : la comptabilité Analytique dans une Entreprise – Rôle et objectif, rapport de stage d'expertise comptable, novembre2000
52. J .MARGERIN, G.AUSSET « comptabilité analytique : outil de gestion, AIDE A LA Décision », édition d'organisation, 1994
53. Claude Cossu et Richard Milkoff, « Comptabilité de gestion », nathan, 1997.
54. 7<sup>ème</sup> forum national des Associations & Fondations, Stand « Différence » n°114, Paris, 25 octobre 2012.
55. IDELHAKKAR Brahim : « comptabilité analytique », p23 ,6<sup>ème</sup> édition, paris, 2009
56. Mottis N., « Contrôle de gestion », 2<sup>éd</sup> Ems, Paris, 2006
57. Berland N, De Drongé Y « contrôle de gestion perspectives stratégique et managériales», PEARSON, 2012
58. Baron P., Corformat D., Helley A., La mutation du contrôle de gestion, Organisation, Paris, 2000
59. DidierL, « l'essentiel de la comptabilité analytique »,Eyrolles, Paris, 2007
60. Saada T, Burlaud A, Simon C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », VUIBERT, 2008
61. Langlois G, Bonnier C, Bringer M « contrôle de gestion », FOUCHER, Paris, 2006,

### **Dictionnaires et encyclopédies**

1. Encyclopédie de comptabilité, « contrôle de gestion et audit », Sous la direction de Collasse B, Economica, Paris, 2000, P. 559.
2. MAHE H, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1998
3. MAHE H, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1998

# Table des matières

Remerciements .....	
Liste des abréviations .....	
Liste des tableaux .....	
Liste des figures .....	
Introduction générale.....	1

## **Chapitre I : Présentation du cadre conceptuel du contrôle de gestion**

Introduction .....	4
1. Généralités sur le contrôle de gestion .....	4
1.1. Historique et définitions de contrôle de gestion .....	4
1.1.1. Historique de contrôle de gestion.....	4
1.1.2. Définitions du contrôle de gestion .....	5
1.2. Objectifs du contrôle de gestion .....	7
1.3. Caractéristiques du contrôle de gestion .....	8
1.4. Rôles et limites du contrôle de gestion .....	11
1.4.1. Rôles du contrôle de gestion .....	11
1.4.2. Les limites du contrôle de gestion .....	13
1.5. Les formes du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.....	14
2. Les outils du contrôle de gestion.....	16
2.1. La comptabilité générale .....	17
2.1.1. Définition de la comptabilité générale .....	17
2.1.2. Les objectifs de la comptabilité générale.....	17
2.1.3. Les insuffisances de la comptabilité générale :.....	17
2.2. La comptabilité analytique .....	18
2.2.1. Définition .....	18
2.2.2. La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique (Comptabilité de gestion) :.....	18
2.2.3. Les objectifs de la comptabilité analytique.....	19
2.2.4. Concepts de base de la comptabilité analytique.....	20
2.3. La gestion Budgétaire .....	24
2.3.1. Définition de la gestion budgétaire .....	24
2.3.2. Les fonctions de la gestion budgétaire.....	25

2.3.3. Les objectifs de la gestion budgétaire .....	25
2.3.4. Les procédures de la gestion budgétaire .....	26
2.3.5. Les limites de la gestion budgétaire : .....	27
2.4. Le tableau de bord de gestion .....	27
2.4.1. L'évolution du tableau de bord .....	28
2.4.2. Définition du tableau de bord.....	28
2.4.3. Les objectifs du tableau de bord .....	29
2.4.4. Les principaux instruments et le rôle de tableau de bord : .....	29
2.4.5. Les limites du tableau de bord .....	31
2.5. Le reporting .....	32
2.5.1. La définition du reporting .....	32
2.5.2. Les objectifs et les types de reporting .....	32

## **Chapitre II : La comptabilité analytique outil de contrôle de gestion**

Introduction .....	34
Section 01 : Généralités sur la comptabilité analytique. ....	34
1.1. Historique et définitions de la comptabilité analytique .....	34
1.1.1. Historique de la comptabilité analytique .....	34
1.1.2. Définitions de la comptabilité analytique .....	36
1.2. Caractéristiques et objectif de la comptabilité analytique .....	37
1.2.1. Caractéristiques de la comptabilité analytique.....	37
1.2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique .....	38
1.3. Les rôles de la comptabilité analytique .....	41
1.4. Les insuffisances et les avantages de la comptabilité analytique : .....	42
1.4.1. Les insuffisances .....	42
1.4.2. Les avantages .....	42
Section 02 : Les systèmes de calcul des coûts.....	43
2.1. Les méthodes des coûts complets .....	43
2.1.1. La méthode des sections homogènes .....	43
2.1.2. La méthode à base d'activité ou méthode A.B.C. (Activity Based Costing).....	48
2.1.3. La méthode ABM (Activity Based management).....	54
2.2. Les méthodes des couts partiels.....	55
2.2.1. La méthode l'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF) .....	55
2.2.2. La méthode des coûts variables (directs costing) .....	58

2.2.3. La méthode des coûts directs .....	59
2.2.4. Autres méthodes d'analyse des coûts .....	60
<b>Chapitre III : La comptabilité analytique au sein de Tchín-lait</b>	
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil « Tchín-Lait » .....	63
1.1. Préambule .....	63
1.2. Données générales .....	63
1.2.1. Historique.....	63
1.2.2. Choix stratégique .....	65
1.2.3. Situation géographique .....	67
1.3. Données Techniques.....	67
1.3.1. Capacité de production .....	68
1.3.2. Le procédé UHT .....	68
1.3.3. La gamme de produits.....	69
1.4. Données économiques .....	70
1.4.1. Ressources humaines .....	70
1.5. Perspectives à 2025 .....	73
1.5.1. Les objectifs stratégiques à l'horizon 2025.....	73
1.5.2. Ces objectifs reposent sur 3 axes principaux :.....	73
Section 02 : Analyse comparatif entre les méthodes des centres d'analyses et la méthode ABC cas TCHIN LAIT .....	75
2.1. Exposition de la méthode des sections homogènes appliquée a Tchín-lait.....	76
2.1.1. Rappel sur la méthodologie .....	76
2.1.2. Application de la méthode a l'entreprise Tchín-lait: .....	77
2.1.3. Les avantages et limites de la méthode des sections homogène :.....	82
2.2. Mise en œuvre de la méthode abc pour tchín-lait.....	83
2.2.1. Rappel sur la méthodologie : .....	83
2.2.2. Application de la méthode pour Tchín-lait :.....	84
2.2.3. Calcul de cout de revient.....	85
Conclusion générale .....	89
Références bibliographiques .....	
Annexes .....	
Résumé .....	

# **Annexes**

## Charges pour l'année 2021

Compte	61	62	63	64	66	68	
Désignation	service extérieur	autre service extérieur	frais personnel	impôt et taxe	charge financière	amortissement	Total
Charges	331 040 595	359 065 816	1 309 737 694	11 935 040	276 201 366	935 883 694	3 223 864 206

## Répartition des charges par section analytique

compte	Charges	Admin	ventes	Production
61	service extérieur	239 342 351	-	91 698 245
62	autreservice extérieur	-	326 862 213	32 203 603
63	frais personnel	361 535 188	329 710 773	618 491 734
64	impôt et taxe	11 935 040	-	-
66	charge financière	276 201 366	-	-
68	amortissement	66 215 900	133 032 137	736 635 657
	Total	955 229 845	789 605 123	1 479 029 238

## Part des charges pour la boisson orange 20 cl

compte	Charges	Admin	ventes	Production
61	service extérieur	1 125 072	-	972 103
62	autreservice extérieur		2 296 362	341 394
63	frais personnel	1 699 461	2 316 374	6 556 696
64	impôt et taxe	56 103		-
66	charge financière	1 298 334		-
68	amortissement	311 260	934 614	7 809 152
	Total	4 490 230	5 547 349	15 679 344

## informations sur la production

Consommation directe:	111 413 174
Consommation indirecte:	1 803 119
Temps de production MOM	706 heures
Cout d'une heure MOM	20 353
Quantité produite	10 154 522

## information sur les ventes

Charges directes	5 170 539
Charges indirectes	5 547 349
Qté vendue	11 818 143
Prix de vente	14,90

## Informations sur le stock produit fini

Stock début période	1 700 028
Cout stock début période	11,74

Les données cout par activités pour l'année 2021

Activités	Nature de l'inducteur	Nbr d'inducteurs	Cout
Assurer la gestion administrative	Millier de CA	3 488 394	167 811 920
Tenir la comptabilité	Nbr d'écriture comptable	46 640	184 593 112
Assure les approvisionnement	Nbr de commande achat	1 908	234 936 688
Gestion des stocks des matières	Nbr de réceptions	11 898	587 341 718
Conditionnement des produits	Nbr OF	1 549	408 674 846
Reconstitution et traitement UHT	Nbr SF	11 387	953 574 641
Gestion des clients	Nbr facture vente	16 408	228 977 093
Planification et livraison des expéditions	Nbr palettes expédier	507 906	457 954 187

Les données cout par activités pour l'année 2021 pour la boisson orange 20 cl

Activités	Nature de l'inducteur	Nbr d'inducteurs
Assurer la gestion administrative	Millier de CA	16 398
Tenir la comptabilité	Nbr d'écriture comptable	600
Assure les approvisionnement	Nbr de commande achat	28
Gestion des stocks des matières	Nbr de réceptions	110
Conditionnement des produits	Nbr OF	13
Reconstitution et traitement UHT	Nbr SF	90
Gestion des clients	Nbr facture vente	112
Planification et livraison des expéditions	Nbr palettes expédier	3 568

Consommations( Matière, energies...)

120 730 629



## **Résumé**

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'entreprise pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente. Pour exercer ses missions, le contrôle de gestion dispose de nombreux outils tel que : la gestion budgétaire, le tableau de bord de gestion et la comptabilité analytique. La comptabilité analytique analyse les chiffres présentés par la comptabilité générale pour mieux expliquer les résultats de l'entreprise et ainsi identifier les leviers de croissance. La comptabilité analytique peut être mise en place suivant plusieurs méthodes, parmi ces méthodes nous avons la méthode des centres d'analyses, qui permet d'expliquer le résultat. Pour l'application de cette méthode il faut passer par cinq étapes, afin de mesurer toutes les sommes dépensées. Ainsi que la méthode par activité (ABC) qui permet d'analyser des coûts consommés par les activités et la contribution de chaque activité par objet de coûts (les produits, les services, les gammes, ...). Ce mémoire, s'intéresse à présenter une comparaison des systèmes de comptabilité analytique basée sur les deux méthodes celle des sections homogènes et de la méthode ABC et donc la détermination du coût de revient d'un produit et déduire une différence si présente pour améliorer l'activité et donner des services dans des conditions meilleures.

**Mots clés** : contrôle de gestion, la comptabilité analytique, la méthode des sections homogènes, la méthode ABC, Tchic-lait

## **Summary**

Management control is the process by which leaders influence members of the firm to implement strategies effectively and efficiently.

To carry out its missions, management control has many tools such as: budget management, the management dashboard and cost accounting.

Cost accounting analyzes the figures presented by general accounting to better explain the company's results and thus identify growth levers. Analytical accounting can be set up according to several methods, among these methods we have the analysis center method, which explains the result. For the application of this method it is necessary to go through five stages, in order to measure all the sums spent. As well as the method by activity (ABC) which makes it possible to analyze the costs consumed by the activities and the contribution of each activity by cost object (products, services, ranges, etc.).

This thesis, is interested in presenting the comparison of analytical accounting systems based on the two methods that of the homogeneous sections and the ABC method in the determination of the cost price of a product and to know if the ABC method is the correct the inefficiencies of the analysis centers method to improve activity and provide services under better conditions.

**Keywords**: management control, cost accounting, the homogeneous sections method, ABC method , Tchic-lait company