

LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE ENTREPRISE ECONOMIQUE

THE KEEPING OF COST ACCOUNTING IN ECONOMIC ENTERPRISES

Talal Mohamed El-Khomeiny BOUCHDOUB*

Université d'Alger 3, Algérie

bouchedoub.talal@gmail.com

Ahmed Amine BENALIA

Cadre comptable et financier SONELGAZ, Algérie

ahmed_benalia@yahoo.fr

Date Soumission :	Date Acceptation :	Date Publication :
07-10-2020	03-11-2020	28-12-2020

Abstract:

Financial accounting and cost-accounting are the most widely used accounting methods in economic companies. The first is an informative tool and has a legal role, the second is as an analytical tool that allows managers taking the right decisions. In addition to these differences, there are more detailed ones regarding the nature, the purposes and methods of each accounting. Keeping in mind what precedes, should the practice of these two types of accounting in Algeria by EPROD COMPANY guarantee the close match between the analytical result and the accounting one despite the differences and the separate keeping?

Key words: Financial accounting, cost accounting, cost, result, management decision.

Résumé :

La comptabilité générale et la comptabilité analytique les plus utilisées par les entreprises économiques, la première constitue un outil d'information et joue un rôle juridique. En revanche la seconde se présente comme un outil d'analyse qui permet aux gestionnaires de prendre les bonnes décisions. Or, en plus de ces différences on rencontre des différences encore plus détaillées

*Auteur Correspondant

**LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE
ENTREPRISE ECONOMIQUE
THE KEEPING OF COST-ACCOUNTING IN ECONOMIC ENTERPRISES**

au sujet de la nature, des buts, et les méthodes de chaque comptabilité. Partant de là, la pratique de ces deux types de comptabilité en Algérie par *l'Entreprise EPROD*, ne devrait-elle pas garantir la concordance entre le résultat analytique et le résultat comptable malgré les différences et la tenue séparée ?

Mots clés : Comptabilité générale, comptabilité analytique, coût, résultat, décision de gestion.

1- Introduction

Si la comptabilité générale, du fait de son caractère obligatoire, constitue un excellent outil qui permet d'enregistrer les actes de gestion et la sauvegarde des éléments justificatifs (documents et pièces comptables) et du patrimoine de l'entreprise, par ricochet, elle présente toutefois certaines lacunes qui la rendent inefficace face à certaines situations.

En effet, si la comptabilité générale permet de traduire les transactions entre l'entreprise et ses interlocuteurs (fournisseurs, clients, organismes étatiques, sociaux, ...etc), elle se trouve limitée quant à l'enregistrement des actes de gestion et des flux internes à l'entreprise, c'est-à-dire entre services, entre le niveau Direction générale et celui des activités opérationnelles.

Elle se trouve aussi limitée par rapport à la valorisation de certains éléments de l'actif, à l'exemple des stocks, puisque sa base de valorisation est issue des documents juridiques externes.

C'est à ce titre que la comptabilité analytique apparaît comme étant un meilleur moyen pour traiter de ces questions. Elle constitue, ainsi, un outil de valorisation des charges, des coûts et d'autres éléments du bilan de l'entreprise, et aussi un précieux outil d'aide à la décision de gestion grâce aux informations qu'elle fournit.

Dans l'hypothèse où l'on considère que les deux systèmes, comptabilité générale et comptabilité analytique, cohabitent au niveau de l'entreprise et que la première constitue la principale source des informations relatives aux charges et aux coûts, pour alimenter la deuxième et lui permettre de procéder aux affectations nécessaires par destination :

- De quelle façon sont liées les deux comptabilités en matière d'enregistrement des informations ?

- Y a-t-il une correspondance entre les chiffres de la comptabilité générale et la comptabilité analytique qui permet d'assurer une cohérence ?
- Quelle est la méthodologie à adopter, et quels sont les moyens à mettre en œuvre, pour une bonne tenue de la comptabilité analytique et qui garantit cet équilibre des chiffres ?

Le présent article, a pour but d'illustrer le fonctionnement ainsi que le mode de tenue d'une comptabilité analytique, dont l'objectif principal n'est pas d'aboutir à une détermination des coûts, mais de décrire un système et son fonctionnement.

2- Définition de la comptabilité analytique

La première définition la décrit en tant que technique qui traite des coûts pour éclairer la décision : « *la comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision. Le réseau analytique à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs* » (Dubrulle et Jourdain, 2003, P-P : 1-9).

La deuxième définition proposée par le Plan Comptable Général français de 1982 et reprise par H.BOUQUIN stipule que : « *La comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants :*

D'une part :

- *Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;*
- *Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;*
- *Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;*

D'autre part :

- *Établir des prévisions de charges et de produits d'exploitation (coûts préétablis et budgets d'exploitation, par exemple ;*
- *En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple)*

**LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE
ENTREPRISE ECONOMIQUE
THE KEEPING OF COST-ACCOUNTING IN ECONOMIC ENTERPRISES**

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer la prise de décision » (Bouquin, 2003, P : 8).

3- Objectifs de la comptabilité analytique

D'une manière générale les objectifs de la comptabilité analytique sont (Leclere, 1997, P-P : 1-7):

- Analyser la formation du résultat global et dégager la contribution des différentes activités pour l'expliquer, vu qu'il représente la somme algébrique des résultats des activités.
- Déterminer des bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise, comme les immobilisations de l'entreprise créées par elle-même ou les stocks fabriqués par ses propres moyens.
- Fournir, dans le cadre du système de contrôle de gestion, les informations comptables nécessaires au contrôle budgétaire, ce qui fait de la comptabilité analytique un instrument du contrôle de gestion.
- L'aide à la prise de décision de gestion (qui peut engager l'avenir de l'entreprise) grâce aux informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements.

4- L'articulation de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique

4-1. Différences entre les charges considérées par les comptabilités générale et analytique

Il y a trois catégories de charges qui permettent de construire une passerelle entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique (Cuyaubere et Muller, 1993, P-P: 88-91) :

4-1-1. Les charges incorporables

On peut y distinguer :

- Les charges incluses pour un montant identique à celui figurant dans la comptabilité générale : il s'agit de tous les éléments ayant un caractère normal en rapport avec l'activité de l'entreprise ;

- Les charges incluses pour un montant différent de celui enregistré en comptabilité générale (communément : charges de substitution) : l'abonnement des charges, les différences sur amortissements et les différences sur provisions sont les trois cas principaux dans cette catégorie de charges.

4-1-2. Les charges supplétives

Il s'agit de charges qui n'apparaissent pas en comptabilité générale, mais qui doivent entrer cependant dans le calcul des coûts en comptabilité analytique, car elles correspondent à la rémunération de l'un des facteurs de production : travail ou rémunération de l'exploitant individuel, capital ou rémunération des apporteurs de capitaux. Les éléments supplétifs peuvent être directs ou indirects.

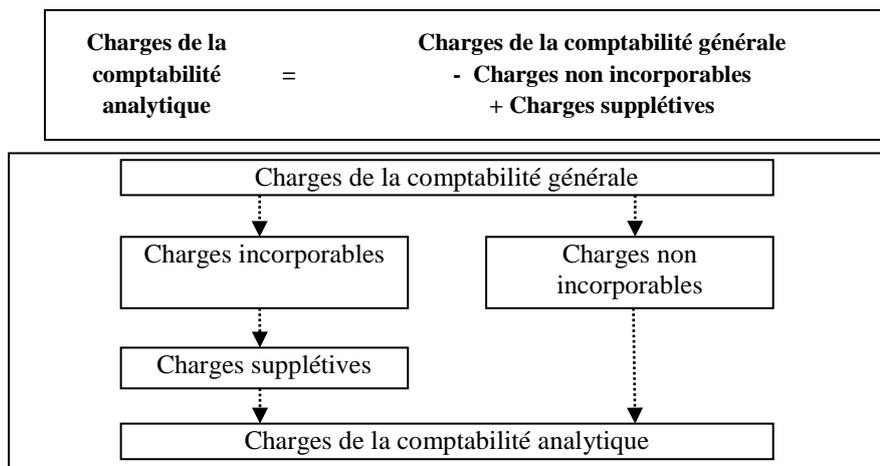
4-1-3. Les charges non incorporables :

Ce sont les charges qui ne sont pas reprises en comptabilité analytique, bien qu'enregistrées par la comptabilité générale, car elles ne relèvent pas de l'exploitation normale de l'entreprise. Elles sont considérées comme anormales et doivent être exclues, soit parce qu'elles n'ont pas trait à l'objet normal de l'entreprise, soit parce qu'elles concernent un autre exercice.

4-2. Le rapprochement entre les charges incorporées en comptabilité générale et analytique

La figure ci-dessus représente les liens entre charges de la comptabilité générale et celles de la comptabilité analytique traduite par la formule suivante :

Figure N°01 : Passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique



**LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE
ENTREPRISE ECONOMIQUE
THE KEEPING OF COST-ACCOUNTING IN ECONOMIC ENTERPRISES**

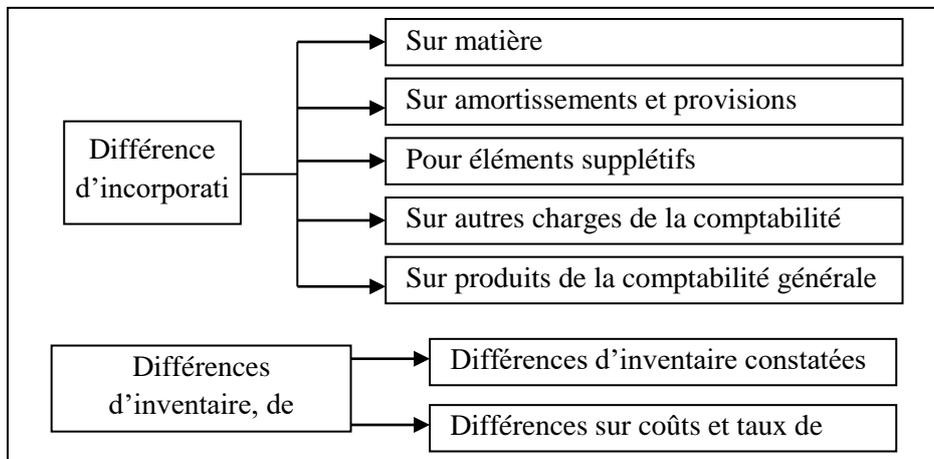
Source : Yves De RONGE, Comptabilité de gestion, Edition De Boek Université, Bruxelles, 1999, p : 123.

Les comptes d'écarts d'incorporation vont permettre aussi le passage des résultats de la comptabilité analytique vers ceux de la comptabilité générale par la formule suivante :

Résultats de la comptabilité générale	=	Σ des marges nettes des produits en comptabilité analytique \pm écarts d'incorporation
--	---	---

Le point de départ de ce rapprochement est le résultat analytique qui sera rapproché à celui de la comptabilité générale. Ce sont les différences qui permettent ce rapprochement, elles peuvent être résumées comme suit :

Figure N°02 : Les différences d'incorporation



Source : Etabli par les auteurs.

4-3. Transfert des charges de la comptabilité générale vers la comptabilité analytique

Pour permettre ce transfert, trois techniques sont utilisées (De Ronge, 1999, P : 124):

- **La méthode extra comptable du tableau d'exploitation** : qui procède par un reclassement des charges et des produits de la

comptabilité générale afin d'obtenir les tableaux requis par la comptabilité analytique.

- **Les systèmes de comptabilité intégrée sur ordinateur :** la codification d'un compte de la comptabilité générale et celle d'un compte de la comptabilité analytique (il y a une double imputation).
- **La méthode des comptes réfléchis :** Chaque fois qu'un compte de charges ou de produits doit jouer avec un compte de la comptabilité analytique, on lui substitue un compte homologue et indépendant dit « compte réfléchi » par analogie avec l'image du compte de charges et de produits que donnerait un miroir.

5- La tenue d'une comptabilité analytique au sein d'une entreprise

Le cas pratique de cet article est issu des documents physiques et comptables d'une société de production d'envergure nationale en Algérie. La société EPROD est une entreprise spécialisée dans la fabrication de peinture décorative, elle exerce en parallèlement à cette activité principale, une activité de revente en l'état de produits similaires pour la couverture de ses frais.

Il arrive que cette entreprise assure quelques prestations de services, pour une clientèle spécifique, à l'exemple de transports, de locations de matériel ou autres prestations figurant au niveau de son registre de commerce.

L'entreprise est organisée en un niveau central auquel appartiennent trois régions de production et de distribution.

5-1. La fonction comptable de la société EPROD

La fonction comptable est dévolue à la direction de la finance, de la comptabilité et du contrôle de gestion. La diversité des structures, la dispersion géographique des trois (03) sites de production, ainsi que le volume des opérations ont conduit à la décentralisation de la tenue de la comptabilité et à y déléguer une partie de la fonction comptable.

5-1-1. Niveaux d'exercice de la fonction comptable

La fonction comptable sur le plan de la structure est exercée à deux niveaux :

**LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE
ENTREPRISE ECONOMIQUE
THE KEEPING OF COST-ACCOUNTING IN ECONOMIC ENTERPRISES**

A- Niveau centralisé :

Les services centraux de la direction des finances, de la comptabilité et du contrôle de gestion sont chargés :

- D'élaborer la réglementation comptable et fiscale ;
- D'assurer aux unités les systèmes comptables appropriés ;
- De coordonner et contrôler l'activité de l'ensemble des services comptables pour assurer les arrêtés périodiques et la clôture des comptes ;
- D'assurer la tenue du fichier des immobilisations ;
- De produire les comptes de l'entreprise ;
- D'assurer la fonction audit financier et comptable.

B- Niveau décentralisé :

Le niveau décentralisé de l'organisation de EPROD est composé de trois (03) unités qui abritent les trois usines de l'entreprise assurant l'approvisionnement de ses clients sur une grande partie du territoire national ; ces unités sont dépendantes hiérarchiquement de la direction de la production.

L'organisation comptable à ce niveau s'appuie donc sur le concept fonctionnel, les structures comptables assurent la tenue de la comptabilité générale et analytique des unités qui leurs sont rattachées. Ainsi la tenue de la comptabilité est effectuée par 3 centres.

Le service comptable au niveau unité, il s'occupe de la comptabilisation de toutes les opérations induites par l'unité au niveau de l'administration et par les structures techniques.

5-1-2. Présentation du système comptable

A- Comptabilité générale/Comptabilité analytique

Outre la comptabilité générale, qui est tenue conformément aux règles prescrites par le Système Comptable et Financier (SCF), l'entreprise dispose d'une comptabilité analytique qui permet de déterminer et d'analyser les éléments constitutifs des coûts, du coût de revient et des résultats, elle permet aussi le contrôle budgétaire.

Le principe de base est l'autonomie de la comptabilité analytique par rapport à la comptabilité générale, les informations de la comptabilité générale sont "*réfléchies*" en comptabilité analytique et servent de support aux différents calculs relatifs à l'activité assurée par l'entreprise, c'est à dire la production de ses principaux produits, à côté

de laquelle des activités annexes sont exercées (autres prestations de services vendues).

En d'autres termes, chaque opération passée en comptabilité générale est simultanément saisie au moyen des comptes de la comptabilité analytique, dans certains cas cette saisie simultanée aboutit à une génération automatique des écritures en comptabilité analytique qui allège les travaux d'enregistrement (à l'exemple de la paie et des stocks).

B- Les objectifs de la comptabilité analytique de EPROD

Les objectifs poursuivis par l'adoption du système de comptabilité analytique à EPROD sont :

- Le suivi des dépenses (contrôle budgétaire y compris), des charges et des coûts par centre comptable, et ce pour pouvoir établir un historique des niveaux de charges engendrées par l'exercice des différentes activités dans l'entreprise ;
- La recherche des éléments contribuant à diminuer les coûts (économies de dépenses), en précisant que les principales actions de diminution des coûts restent, pour une grande part, réservées pour la maintenance ;
- L'établissement des prévisions budgétaires par un suivi de l'historique des charges et coûts, grâce à la satisfaction du premier objectif ;

Quelques problèmes au niveau de l'évaluation de certaines charges d'exploitation sont toutefois constatés lors de l'établissement des bilans analytiques (appelés comptes d'exploitation analytiques à EPROD), à l'exemple des charges de la maintenance, certains postes des bilans par unités comme les dettes par unité qui sont difficiles à attribuer (du fait de la gestion centralisée de la dette).

5-2. Le système de comptabilité analytique de EPROD

La comptabilité analytique de EPROD est structurée selon un plan comptable analytique qui retrace l'organisation de l'entreprise depuis le niveau central jusqu'à celui des unités de base, ce plan est structuré suivant une codification spécifique des comptes analytiques qui reprend l'architecture des activités exercées par l'entreprise, leur lieu d'exercice ainsi que les infrastructures de base.

Le principe de base suivi est celui de l'autonomie de la comptabilité analytique par rapport à la comptabilité générale. Le

**LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE
ENTREPRISE ECONOMIQUE
THE KEEPING OF COST-ACCOUNTING IN ECONOMIC ENTERPRISES**

champ de saisie au niveau de la solution informatique de EPROD est illustré comme suit :

Figure N°03 : Le champ de saisie au niveau de la solution informatique

Compte	Contrepartie	Code budgétaire	Code analytique	Montant
6xxx	xxx	2x	9xxxxx	xxxxxx

Source : Etabli sur la base des documents de la société EPROD

C'est ainsi que l'enregistrement de l'information de la comptabilité générale est systématiquement transposé en comptabilité analytique et alimente le système de calcul des coûts et prix de revient, chaque montant est ainsi affecté par destination de façon précise.

5-2-1. La codification du plan comptable analytique

Le plan comptable analytique est une donnée de base indispensable au niveau du système de comptabilité analytique ; car il illustre, à travers sa codification, l'organisation de l'entreprise en termes d'architecture organisationnelle et en termes de représentation des différentes activités et de leur position dans l'organisation.

La codification des activités au plan comptable a pour double objectif d'ordonner les statistiques internes et de simplifier le traitement et la restitution de l'information de gestion.

A- Les comptes principaux utilisés (racines à deux chiffres)

La codification générale des comptes analytiques utilise le code « 9 », qui représente la comptabilité analytique (classe 9 similairement à la proposition de codification qu'utilise le PCG français). La comptabilité analytique met en œuvre, ainsi, des comptes dont les règles de fonctionnement présentent des caractéristiques spécifiques :

- *Les comptes 92- Comptes de structures :*

La conception retenue par EPROD en matière de comptes de structures repose sur trois principes :

- Les comptes 92 enregistrent les charges indirectes qui représentent les différentes structures qui composent l'entreprise ;

- L'emploi des sections homogènes avec une correspondance totale entre les comptes 92 et 93 avec l'organisation de l'entreprise ;
- La création de centres de responsabilité qui fournissent un élément efficace de contrôle de gestion.

- *Les comptes 93- Comptes d'activité et de coûts de revient :*

La structure des comptes d'activité et de coût de revient peut être classée en trois groupes de l'activité d'exploitation :

- Activité principale de production ;
- Achats pour la revente.
- Autres activités annexes (prestations de services) ;

- *Les comptes 97- Comptes de différences d'incorporation :*

Ce groupe de comptes enregistre les montants comptabilisés en comptabilité générale en intégrant les informations qui doivent intervenir dans la détermination des différents coûts, il s'agit des :

- Charges non incorporables ;
- Eléments supplétifs ;
- Produits non incorporables ;
- Ecart qui découlent inéluctablement de la prise en charge approximative des éléments de la comptabilité générale.

- *Les comptes 98- Comptes de produits et de résultat :*

Ce groupe de comptes faisait apparaître les produits, ainsi que les résultats d'exploitation pour l'ensemble des produits et des activités de EPROD.

B- Le moule général de la codification

La codification des comptes analytiques est à neuf (09) chiffres, elle devrait permettre théoriquement de transcrire le fait de gestion le plus élémentaire concourant à la formation du coût de revient quelle que soit la nature et le lieu où il se manifeste.

Pour les comptes de structure (92) :

9	2	x	x	x
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

Chaque position d'un compte analytique possède une signification, les principales indications qu'il peut fournir sont :

- (1) et (2): Racine comptable ;
- (3) : La fonction (Administration centrale, régionale) ;

**LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE
ENTREPRISE ECONOMIQUE
THE KEEPING OF COST-ACCOUNTING IN ECONOMIC ENTERPRISES**

- (4) : La sous-fonction ;
- (5) : Le centre de frais (structure au sein du centre comptable).

Pour les comptes d'activité et de cout de revient (93) :

9	3	x	x	x	x	x
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)

- (1) et (2) : Racine comptable ;
- (3) : L'unité décentralisée ;
- (4) : L'activité (production, vente en l'état, prestation...) ;
- (5) : Le produit, le service, l'article à vendre ;
- (6) et (7) : La composante du produit / L'acte de gestion.

Pour les comptes de produits et des résultats (98) :

9	8	x	x	x	X
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)

- (1) et (2) : Racine comptable ;
- (3) : L'unité décentralisée ;
- (4) : L'activité (production, vente en l'état, prestation...) ;
- (5) : Le produit, le service, l'article à vendre ;
- (6) : L'atelier ou le point de vente.

Ces comptes, disposent d'une structure symétrique à celle des comptes d'activité et de coûts de revient, enregistrent les produits liés aux ventes par type d'élément vendu.

Il est à noter aussi que les charges et les produits sont analysés par une table des codes budgétaires qui permettent de décomposer par nature de charges ou de produits, les coûts d'exploitation et le cout de revient, ainsi que les résultats correspondants.

Les comptes principaux ci-dessus font l'objet d'une décomposition de telle sorte que le degré d'analyse des faits de gestion soit poussé au maximum, la comptabilité analytique à EPROD utilise pour cela des codes de regroupement.

C- Les notions de code budgétaire

Ce code d'analyse permet aux agents comptables, à partir des informations de base manipulées, d'ordonner les charges et les produits selon leur nature, il est saisi obligatoirement à chaque écriture comptable au niveau du système suivant l'illustration du

champ de saisie décrit plus haut. Il s'agit d'un élément d'enregistrement comptable servant à la fois :

- A la codification des natures de charges existantes au niveau de la comptabilité générale ;
- Comme code budgétaire servant à l'analyse des écarts avec les réalisations ;
- A l'imputation des charges par destination (structure ou activité) en comptabilité analytique ;

Cette classification répond à la nécessité de déterminer le volume de chaque nature de charge ou de produit, aux fins d'en analyser l'évolution et procéder aux comparaisons entre les données physiques et les données financières, en termes de dépenses et de recettes.

Les codes budgétaires sont classés comme suit :

Tableau N°01 : Plan comptable analytique

Code budgétaire	Libellés	Compte correspondant en comptabilité générale
1x	Matières et fournitures consommées	60x
2x	Services	61x-62x
3x	Charges du personnel	63
4x	Impôts et taxes	64
5x	Charges financières	65 - 66
6x	Frais divers	-
7x	Charges indirectes et réparties	-
8x	Charges hors exploitation	
9x	Produits	7x

Source : Etabli sur la base des documents de la société EPROD

5-2-2. Le mode de valorisation des charges classées par nature et calcul du coût de revient

A- L'enchaînement des différentes charges par nature et le prix de revient

Les "*tableaux de synthèse plan comptable analytique*" émis par le département contrôle de gestion à EPROD, ainsi que les synthèses des projets de budgets émis pour chaque exercice, font apparaître les différentes charges qui contribuent à la formation du coût de revient.

**LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE
ENTREPRISE ECONOMIQUE
THE KEEPING OF COST-ACCOUNTING IN ECONOMIC ENTERPRISES**

Ces dernières sont regroupées par nature (suivant les codes budgétaires) et par type de production dont le détail est donné dans le tableau suivant :

Tableau N°02 : Les tableaux de synthèse plan comptable analytique

C.B	Libellés
1x	Matières et fournitures consommées
2x	Services
3x	Charges du personnel
4x	Impôts et taxes
5x	Charges financières
6x	Frais divers
7x	Charges indir. et réparties
8x	Charges hors exploitation
9x	Produits
	Résultat [9 – (1 à 7)]
	Quantités
	Coût unitaire

Source : Etabli sur documents de la base des société EPROD

La somme des charges de 1 à 8 donne un total qui sera divisé par les quantités produites, vendues ou prestées pour obtenir le coût de revient unitaire dans sa globalité ainsi que par activité.

Le résultat analytique, quant à lui, est obtenu en diminuant des produits (code 9) le total des charges (codes de 1 à 7).

B- La gestion des stocks

A l'exception de l'activité ventes de services, toutes les matières premières nécessaires à la production font l'objet d'un stockage, ainsi que les produits achetés en vue de leur revente en l'état, le stockage en question suit une méthodologie uniforme pour tous les types de stock, pour calculer le coût d'entrée en stock et du coût de sortie. Le calcul relatif aux stocks est résumé par le tableau suivant :

Tableau N°03 : Le calcul relatif aux stocks

Type de stock	Destination	Coût d'achat	Coût de sortie des stocks
Pièces de sécurité	Machines de production	Prix d'achat (HT) + transport / fret + frais de douane + assurances...	Coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée (C.U.M.P)
Lubrifiants et produits chimiques		Prix d'achat HT.	

Matières premières	Atelier de production	Prix d'achat (HT) + transport	
Produits destinés à la revente	Magasins et points de vente		

Source : Etabli par les auteurs.

C- Les autres charges

Au coût d'achat des matières consommées viennent s'ajouter les autres charges exposées au tableau ci-dessus dont chacune est calculée suivant un processus spécifique :

- **Les services** : ils sont valorisés selon les facturations des prestataires et ce pour chaque catégorie de charges intégrant cette catégorie.
- **Les frais du personnel** : Leur calcul se fait à partir de tableaux descriptifs qui fournissent toutes les informations nécessaires à cet effet, notamment les effectifs (en nombre et par filière de production) en spécifiant leur répartition :
 - Par intitulé de poste et profil (agent de maîtrise, cadre, chef de division...);
 - Par répartition effectif actif/inactif en justifiant les raisons relatives à l'inactivité (formation ou autre);
 - Par inventaire départs/entrées (avec justification : retraite, recrutement, renvoi...);
 - par type de formation par catégorie socioprofessionnelle (formation technique, en gestion, en informatique ou en sécurité pour cadres, maîtrise ou exécution).
- **Les charges de structure et frais divers** : elles font référence aux moyens de production, elles se composent essentiellement des intérêts des remboursements liés à l'acquisition des moyens de production (frais financiers), des dotations aux amortissements liés à ceux-ci, des frais d'assurance et des provisions relatives à l'exploitation et en particulier des charges de maintenance.

5-3. Les charges par destination

5-3-1. Charges directes et indirectes

Les charges sont classées, selon leur participation à l'activité d'exploitation, en charges directes et charges indirectes, chaque type de charge comporte une quote-part de quelques ou de toutes les charges

**LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE
ENTREPRISE ECONOMIQUE
THE KEEPING OF COST-ACCOUNTING IN ECONOMIC ENTERPRISES**

classées par nature ; c'est, pour ainsi dire, une autre façon de répartir les charges.

Les entretiens systématiques suivent un programme qui spécifie la désignation et le type des machines et des composants faisant l'objet de l'entretien ainsi que le nombre et le type de visites à effectuer.

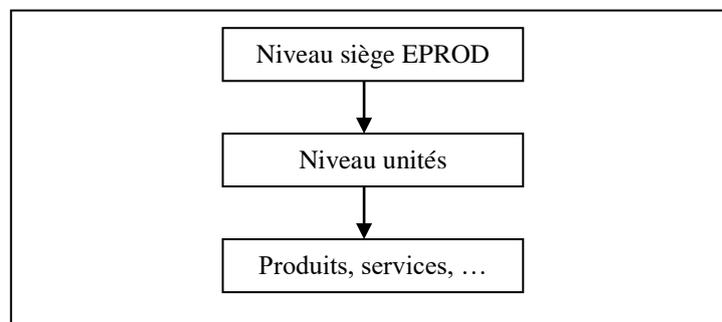
Le coût de revient global calculé pour toute l'activité production est une référence pour calculer le résultat de la production de l'entreprise, c'est le volume de vente effectué par EPROD dont il est question.

D'autre part, chaque unité régionale de production calcule son propre coût de revient dans le but de satisfaire aux besoins d'analyse des performances de chaque unité.

5-3-2. Modalités de répartition des charges d'administration et de structure

L'organisation de EPROD depuis la direction générale jusqu'aux unités de base est structurée en trois niveaux selon les types des unités de production :

Figure N°04 : les niveaux de répartition des charges d'administration et de structure



Source : Etabli sur la base des documents de la société EPROD

Les charges indirectes sont de trois types : les charges de l'administration niveau du siège de la société, les charges d'administration des unités régionales et les charges communes diverses :

A- Les charges de l'administration du niveau siège de la société

Il s'agit, pour l'essentiel, des dépenses générées directement par les structures qui composent l'organisation du siège de la société (niveau central), les directions fonctionnelles, les charges du personnel et les charges communes.

- *Les charges des structures fonctionnelles* : (PDG, Direction Finance Comptabilité, et Contrôle de Gestion, Direction de la Ressource Humaine, le Département de l'Administration Générale) toute nature de charge confondue sont réparties au prorata des effectifs les unités régionales. Les charges de la direction commerciale sont réparties en fonction des effectifs sur les services commerciaux des unités ;
- *Les charges des structures techniques* : (Direction de la Production et les sous- structures rattachées à elle : Département exploitation, département maintenance et département informatique) sont réparties sur les structures en charge de la gestion de la production, au niveau des unités, au prorata des volumes de production.

B- Les charges de l'administration régionale EPROD

Ce sont les charges générées par les structures fonctionnelles et opérationnelles des unités régionales et ce dans le cadre de leur fonctionnement.

- **Les charges de l'administration centrale :**

- *Les charges des structures fonctionnelles* : (Direction de l'unité, les structures chargées de la gestion du personnel, de la finance et de la comptabilité, des moyens généraux), au même titre que celles de l'administration centrale, sont réparties au prorata des effectifs actifs sur les activités (production, vente en l'état, prestations de services), ensuite sur les produits et services en fonction des volumes réalisés ;
- *Les charges des structures techniques* : (services exploitation, services maintenance, services informatique) sont réparties sur les centrales de production au prorata des puissances installées. Les autres charges liées au service commercial sont réparties sur les produits en fonction des ventes réalisées (pour les produits et les services)

C- Les charges communes diverses

Elles sont de trois types :

- *Les frais financiers* : ce sont toutes les dépenses engagées par l'établissement relatives à l'utilisation des moyens de financement, dans le cadre du remboursement des prêts obtenus à l'occasion de l'extension de son activité. Ils sont répartis directement sur les

**LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE
ENTREPRISE ECONOMIQUE
THE KEEPING OF COST-ACCOUNTING IN ECONOMIC ENTERPRISES**

unités opérationnelles proportionnellement aux coûts engendrés pour leur réalisation.

- *Les charges d'assurance* : ce sont les frais réglés par l'établissement au titre de contrats souscrits pour chaque type d'assurance pour la couverture des risques encourus durant un exercice donné, et ce pour :
 - Pour les installations liées aux moyens de production pour lesquels le montant de l'assurance est individualisé ;
 - Pour les autres biens suivant une police d'assurance commune (bâtiments, véhicules,...etc).
- *Les amortissements* : ce sont les amortissements linéaires des investissements qui existent dans l'entreprise.

5-4. Exemple du calcul du coût de revient du Kilo produit

5-4-1. Les données de base

A- Les prix de vente des produits

- Prix du Kilo de produit vendu appliqué par l'entreprise à travers tout le territoire national :

Produit 1 : 880 DA	Produit 2 : 110 DA
Produit 3 : 660 DA	Produit 4 : 680 DA

B- Les différentes charges intégrant le calcul

- Les charges du personnel : La note n° 2001/155/DRH du 14/08/2013 portant les coûts du personnel dont le contenu détermine l'effectif avec le salaire de chaque catégorie socioprofessionnelle donne cette information ; son caractère de confidentialité empêche d'en exposer les détails.
- Quelques autres charges :

Tableau N°04 : Les charges de structure prévisionnelles

Type de charge	Montant (10 ³ DA)
Frais généraux sociaux	287
Assurances matériel	192
Assurances (automobiles)	0,97
Amortissements industriels	648

Source : Etabli sur la base des documents de la société EPROD

C- Quelques informations supplémentaires

- Pour le mois considéré, l'entreprise n'a vendu aucun service, ni aucune marchandise, habituellement vendue en l'état, dans le cadre de ses activités ;

5-4-2. Calcul du coût de revient du Kilo de produit

A-Détermination du coût de revient annuel pour l'exercice 2017

Tableau N°05 : Le coût de revient annuel pour l'exercice 2017

CB	Libellés	Produit 1	Produit 2	Produit 3	Produit 4	TOTAL
1	Matières et fourn. Consummées	6707912	5118361	11990	976822	12815085
2	Services	268712	155877	49709	199946	674244
3	Frais de personnel	739033	358858	68401	502545	1668837
4	Impôts et taxes	3241	206	307	211	3965
5	Charges de struct. et frais divers	5876590	5139725	202495	817163	12035973
6	Frais des sections auxiliaires	5	0	0	28	33
7	Charges indirectes et réparties	278473	392669	60979	144780	876901
8	Charges Hors exploitation	0	0	0	0	0
	TOTAL DES CHARGES	13873966	11165696	393881	2641495	28075038
9	Produits	14436400	11661100	290400	1416848	27804748
	Résultat [9 – (1 à 7)]	562434	495404	-103481	-1224647	-270290
	Quantités	164050	106010	440	2083,60	272583,60
	Coût unitaire DA/unité	84,5715696	105,3268	895,1841	1267,755	102,9961
	Prix de vente unitaires	88	110	660	680	

Source : Etabli sur la base des documents de la société EPROD

B- Concordance entre résultats général et analytique pour l'exercice 2017

Tableau N°06 : Concordance entre résultats général et analytique pour l'exercice 2017

Libellés	TV	TG	Hyd	Diesel	TOTAL
Résultat [9 – (1 à 7)]	562434	495404	-103481	-1224647	-270290
Résultat de la comptabilité générale	-	-	-	-	-270290
Ecart / Résultat général et analytique					0

Source : Etabli sur la base des documents de la société EPROD

**LA TENUE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE AU SEIN D'UNE
ENTREPRISE ECONOMIQUE
THE KEEPING OF COST-ACCOUNTING IN ECONOMIC ENTERPRISES**

Du fait qu'il soit difficile de reporter les actes de gestion à l'origine de la formation des coûts, à partir de la comptabilité, les trois tableaux, ci-dessus, résument trois parties principales liées à la tenue de la comptabilité analytique, à savoir :

- L'illustration des charges et des coûts pour la production représentant l'activité principale de EPROD (premier tableau) ;
- La détermination des résultats par filière, soit un compte de résultat analytique par activité (premier tableau) ;
- Le contrôle de concordance des résultats entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique ;

Le contrôle de concordance vise à vérifier la cohérence des codes budgétaires utilisés avec les comptes analytiques et comptes de la comptabilité générale. Les erreurs de cohérences peuvent être d'une gravité plus ou moins forte, selon le genre et l'importance des anomalies.

6- Conclusion

La comptabilité analytique constitue un outil précieux dont la vocation finale est de renseigner sur le niveau des charges et des coûts au niveau d'une entreprise, afin d'aider les gestionnaires et les décideurs à prendre leurs décisions à tous les niveaux fonctionnel/administratif, opérationnel/technique.

A travers le cas pratique de cet article, nous avons traité la tenue de la comptabilité analytique et son fonctionnement, depuis la comptabilisation des charges jusqu'à la formation des coûts.

L'occasion aura été bénéfique pour observer les pratiques au niveau d'une entreprise expérimentée en la matière qui pratique cette discipline depuis sa création à l'ère coloniale.

L'occasion a été aussi offerte pour traiter de la relation existante entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique, puisque la première est la source de la deuxième, l'obligation de concordance et les différents contrôles permettent de vérifier les informations de la comptabilité analytique à deux niveaux :

- Celui de la comptabilisation à partir de la comptabilité générale ;

- Celui de la bonne formation des coûts et des résultats au niveau de la comptabilité analytique afin de contrôler cette concordance.

Au-delà de ces aspects, nous avons constaté que la responsabilité de la tenue d'une bonne comptabilité analytique n'est pas celle des services comptables uniquement.

En effet, la comptabilité analytique et les coûts sont le fruit du travail de plusieurs parties prenantes, à savoir :

- Les services gestionnaires et les services techniques qui sont à l'origine de la génération des charges, et qui en transmettent les éléments aux services comptables pour leur enregistrement ;
- Les services commerciaux pour la partie liée au chiffre d'affaire et résultat, qui en transmettent, eux aussi, les éléments pour comptabilisation ;
- L'ensemble des chefs de structure et responsables d'activité à travers le respect des procédures en matière d'imputation des charges aux structures et activités adéquates ;
- Les services comptables à travers la discipline d'enregistrement issue de l'exhaustivité et de l'exactitude du report des informations transmises par les autres acteurs.

Bibliographie

1. BOUQUIN.H, *Comptabilité de gestion*, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2003, P. 8.
2. CUYAUBERE.T et MULLER.J, *Contrôle de gestion*, Tome 1, La comptabilité analytique, Edition La Villeguerin, Paris, 1993, P-P.88-91.
3. DE RONGE.Y, *Comptabilité de gestion*, Edition De Bœk Université, Bruxelles, 1999, p.123.
4. DUBRULLE.L et JOURDAIN.D, *Comptabilité analytique et gestion*, Editions Dunod, Paris, 2003, PP. 1-9.
5. LECLERE.D, *L'essentiel de la comptabilité analytique*, Les éditions d'organisation, Paris,1997, P-P.1-7.
6. SOCIETE EPROD, Compte de résultat de la comptabilité générale 2017.
7. SOCIETE EPROD, Procédure de contrôles de fin d'exercice 2017.
8. SOCIETE EPROD, Processus de comptabilité analytique 1995.
9. SOCIETE EPROD, Compte d'exploitation analytique 2017.