

Le système comptable mis en place dans une organisation doit permettre de répondre rapidement à quatre questions :

- ↳ Quelle est la situation de l'association ?
- ↳ Pourquoi est-elle ainsi ?
- ↳ Comment l'améliorer ?
- ↳ Comment répartir équitablement les résultats après prélèvement fiscal ?

Si la **Comptabilité Générale**, à travers les documents de synthèse (Bilan, Compte de Résultat, Annexe), permet d'apprécier la situation de l'association à un moment donné, elle n'est pas suffisante au diagnostic, à la prise de décision, à la surveillance des organes de la structure.

D'une manière générale, le **contrôle de gestion** (avec la comptabilité analytique) doit fournir tous les éléments de nature à éclairer sur la prise de décision (abandon d'une activité, embauche ou licenciement ...). C'est un outil de transparence à l'égard des apporteurs de fonds, des adhérents et des dirigeants eux-mêmes.

## I- LE CALCUL ET L'ANALYSE DES COÛTS : LA DIVERSITÉ DES COÛTS

### 1. Objectifs du contrôle de gestion

A partir d'une analyse plus fine des charges et des produits, la comptabilité analytique va permettre le calcul de coûts, véritables indicateurs de gestion. L'étude de ces coûts et de leur évolution dans le temps permet de déceler les forces et les faiblesses de l'association et de prendre si nécessaire les décisions correctives qui s'imposent.

Comparaison Comptabilité Générale et Comptabilité Analytique

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

Ces deux comptabilités doivent être **autonomes, cohérentes et complémentaires**.

### 2. La diversité des coûts

#### Identifier la nature des coûts

Toute action de l'association entraîne des consommations de ressources (matières premières, main d'œuvre) et se traduit en comptabilité par l'enregistrement de charges.

Il faut distinguer, en comptabilité, les charges et les coûts.

Un **coût** est une **somme de charges** correspondant soit à un **secteur** d'activité soit à un **stade** de production.

Exemples :

- le coût de fabrication d'une revue
- le coût de l'animation socioculturelle d'un établissement

Une **charge** renvoie à une catégorie, définie dans le **plan comptable** par un compte à deux chiffres et appartenant, obligatoirement, à la **classe 6**.

## 1. Méthode de calcul des coûts

La comptabilité analytique a deux aspects :

- ✓ Aspect historique : les calculs interviennent après les faits qui les ont engendrés (coûts ex-post). Les coûts réels obtenus vont permettre d'analyser la performance de l'entreprise.
- ✓ Aspect prévisionnel : Les calculs interviennent avant les faits qui les engendreront (coûts ex-ante). Les coûts prévisionnels ou préétablis seront, en fin de période, comparés avec les coûts réels. L'analyse des écarts constatés permettra de prendre les décisions nécessaires.

### **Coût de revient complet – coût de revient partiel**

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts :

- ↳ Coût complet : il incorpore la totalité des charges enregistrées en comptabilité qui peuvent être rapportées à l'élément considéré. La méthode du coût de revient complet conduit au calcul du résultat :

$$\text{Résultat} = \text{Prix de vente} - \text{coût de revient complet}$$

- ↳ Coût partiel : il n'incorpore que les charges qui présentent un caractère particulier. Le coût variable, par exemple, n'incorpore que les charges variables. La méthode du coût de revient partiel conduit au calcul d'une marge :

$$\text{Marge} = \text{Prix de vente} - \text{coût de revient partiel}$$

### **Exercices 1 et 2 : Les établissements « Mère Grand »**

## **II- LE COÛT DE REVIENT COMPLET**

### **1. Intérêt du calcul du coût de revient**

Le premier motif du calcul du coût de revient est de permettre la connaissance de l'organisation de l'association, de la structure de ses charges, de la composition de ses coûts. L'analyse nécessaire pour établir un coût de revient, pour classer les charges, est souvent profitable, car elle permet de détecter les mauvaises organisations génératrices de frais excessifs.

IL est toujours facile de dire qu'il faut « comprimer les coûts » ...sans la connaissance du mécanisme les entraînant, on s'expose à ne pas pouvoir agir.

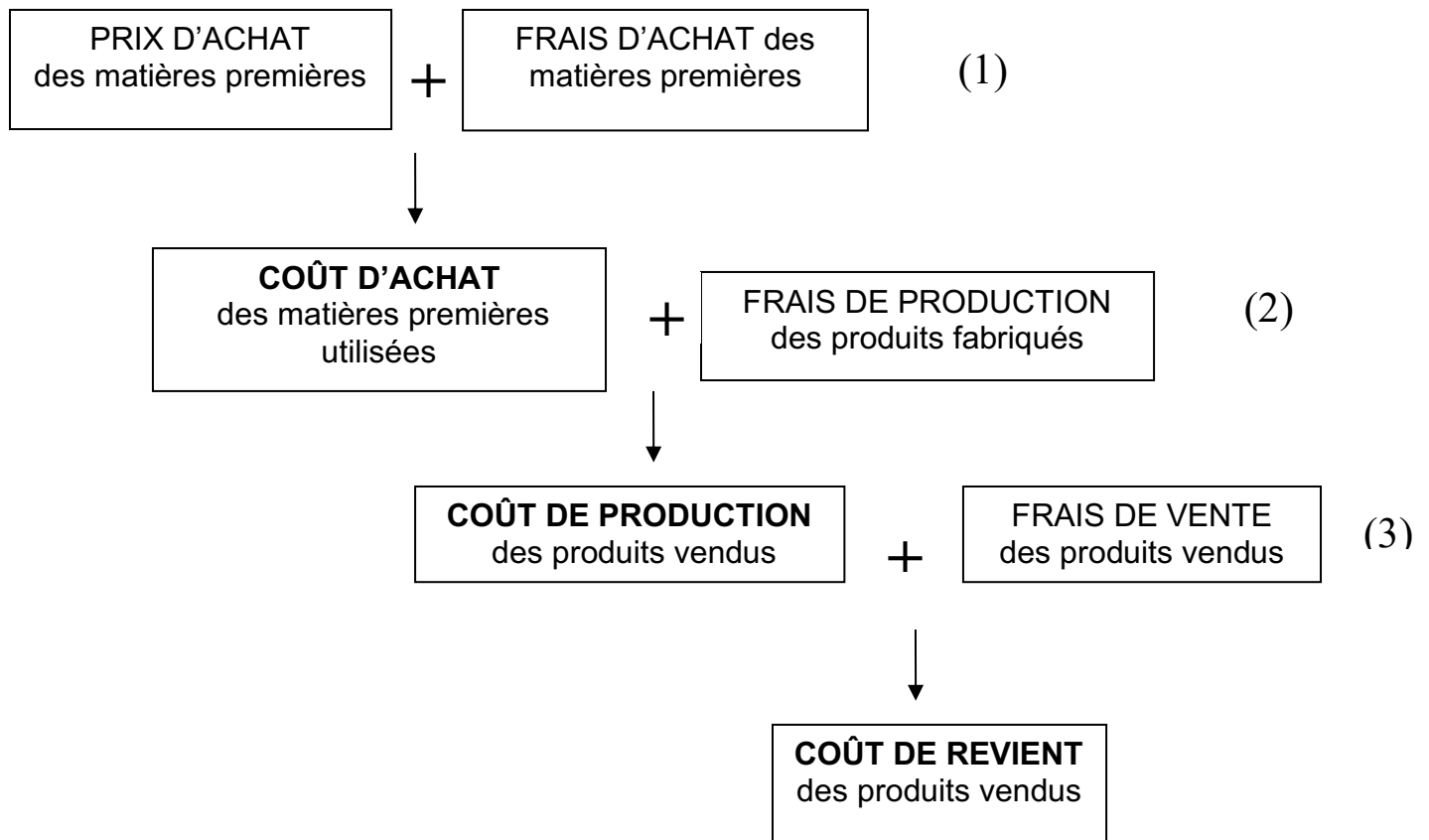
### **2. Les éléments constitutifs du coût de revient**

Il peut être déterminé aux différents stades de l'élaboration d'un produit :

- ↳ Coût du produit approvisionné (ou coût d'achat)
- ↳ Coût du produit fabriqué (ou coût de production)
- ↳ Coût du produit distribué (ou coût de revient)

Pour calculer le coût de revient des produits vendus, il faut respecter les étapes suivantes :

1. Repérer :
  - a. Les **charges directes** qui ne concernent qu'un produit, un service ou une activité,
  - b. Les **charges indirectes** qui concernent plusieurs produits, services ou activités.
2. Calculer le coût d'achat des matières et fournitures **achetées**,
3. Établir les comptes de stocks de ces matières et fournitures et valoriser les consommations,
4. Calculer le coût de production des **produits fabriqués**,
5. Établir les comptes de stocks des produits fabriqués et valoriser les sorties
6. Calculer le coût de revient des **produits vendus**
7. Déterminer le résultat par produit.



(1) Ce sont toutes les charges (de transport, de manutention, d'assurance, de déchargement, de magasinage...) qui incombent à l'entreprise lorsque celle-ci effectue des achats de matières premières.

(2) Ce sont toutes les charges qui sont nécessaires à la production (main d'œuvre, amortissements et coûts d'entretien des locaux et de l'équipement, frais de gestion et d'administration des installations de production...)

(3) Ce sont toutes les charges (de transport, de manutention ...) qui incombent à l'entreprise pour faire parvenir le produit au client.

### **3. L'analyse des charges**

Le coût de revient d'un produit ou d'un service est une somme de charges.

Dans l'analyse des charges retenues par la comptabilité analytique, on distingue deux sortes de charges incorporées aux coûts.

- ↳ Les charges directes qu'il est possible d'incorporer immédiatement dans un coût (exemple : on sait qu'il faut 20 minutes de main d'œuvre pour fabriquer tel produit)
- ↳ Les charges indirectes qui sont des charges générales concernant souvent tous les services d'une structure (exemple : le loyer, les charges d'eau et d'électricité...)

Prenons pour exemple le calcul effectué par un céramiste du coût de revient d'un vase en faïence émaillé qu'il produit régulièrement.

Il s'agit d'un vase tourné de 32 cm, pesant 1,2 kg après ses 2 cuissons, émaillé en blanc à l'intérieur et en jaune à l'extérieur, et vendu 45 € (prix basé sur la concurrence).

Le céramiste a répertorié les charges suivantes :

**Charges directes :**

- 5 minutes pour la préparation de la terre
- 15 minutes de main d'œuvre pour le tournage
- 10 minutes de main d'œuvre pour la finition
- 5 minutes de manipulation diverses pour l'enfournement
- 10 minutes pour l'émaillage

Il évalue son temps de travail à 10 € de l'heure auquel s'ajoute 50 % de cotisations sociales.

2,5 kg de faïence pour un vase, le kg lui coûtant 0,80 €

Il peut mettre 8 vases dans son four, or un vase nécessite 2 cuissons et l'utilisation du four lui coûte 3 € par cuisson.

**Charges indirectes :**

Son loyer s'élève à 500 € par mois et il décide de le répartir en fonction du temps de travail dans son atelier (soit 160h/mois)

Sa participation à des salons de poterie lui coûte 1 500 €/an et il souhaite répartir cette charge en fonction du chiffre d'affaires réalisé durant ces marchés (5 000 €).

**Calcul du coût de revient d'un vase**

Nature de la charge	Nombre d'unités utilisées	Coût d'une unité d'oeuvre	Charge à incorporer
<b>Charges directes</b>			
<b>Charges indirectes</b>			
<b>TOTAL</b>			<b>€</b>

**Calcul du résultat réalisé sur chaque vase :**

Commentaires :

## ANALYSE DES ÉTABLISSEMENTS "MÈRE GRAND" - EXERCICE 1

Les établissements "Mère Grand" sont spécialisés dans la fabrication de confitures. Ils traitent avec la société "TOUFRUIT" qui se charge d'acheter sur pied les fruits aux producteurs et de les acheminer jusqu'à la conserverie. La société "TOUFRUIT" vous communique quelques renseignements après l'opération "cerises" sur le plateau ardéchois qui s'est étalée sur le mois de Juin.

- salaire horaire d'un ramasseur : 11,52 €
- horaire journalier moyen : 8 H
- nombre de jours ouvrables en juin : 21
- charges patronales : 40 % du salaire
- indemnités de repas et d'hébergement : 18 € par jour ouvrable (remboursement de frais),

Les ramasseurs utilisent pour les besoins de leur travail :

- 2 tracteurs équipés de remorque, ils consomment par jour en moyenne chacun 5 litres de Gaz-oil à 1,86 € le litre.
- 1 camionnette, consommation mensuelle : 105 litres à 1,89 € le litre (S95) ; la camionnette n'est utilisée que les jours de ramassage.
- D'autre part, on considère que les frais indirects s'élèvent à 21 210 € sur l'année (assurances, matériel, amortissements du matériel, frais de recrutement, etc ...) Ces frais indirects sont imputés proportionnellement aux nombres d'heures de ramassage effectués sur une base de 12 000 heures année.

### TRAVAIL A FAIRE

Calculer :

- le coût mensuel d'un ramasseur
- le coût journalier de ramassage de cette campagne "cerises" sur le plateau ardéchois sachant qu'on a employé 7 ramasseurs sur des bases identiques.

### EXERCICE 2

Sachant que courant juin on a ramassé en moyenne journalièrement : 2,4 tonnes de cerises

- que le kg de cerises sur pied était payé aux producteurs : 0,21 €
- que le coût de stockage et de transport (Ardèche-Lyon) s'élève à 315 € la tonne.

### TRAVAIL A FAIRE

Calculer à quel prix la société Toufruit vendra le kg de cerises sachant qu'elle désire réaliser un bénéfice égal à 30% du prix de vente.

### EXERCICE 3

On supposera que la conserverie "Mère Grand" de Lyon, ne dispose d'aucun stock de matières premières et d'emballages au 01/06.

Vous disposez des renseignements suivants pour le mois de juin.

- Achats de cerises : 9 000 kg à 1,438 € le kg.
- Achats de sucre : 26 T à 466,37 € la tonne.
- Achats de pectine : 150 kg à 7,10 € le kg.
- Achats de pots : 200 000 pots, coût total : 45 525,74 €

Les autres charges engagées au cours de ce mois peuvent être reclassées par fonctions (voir annexe)

Sachant que cette entreprise a réalisé en juin 60 000 pots de confiture de cerises de 500 g et qu'il entre dans un pot de confiture

- 125 g de cerises
- 400 g de sucre
- 2 g de pectine

### TRAVAIL DEMANDE

1/ Compléter le tableau de reclassement des charges.

2/ Calculer le coût de production d'un pot de 500 g de confiture.

3/ Calculer le coût de revient des pots vendus (quantité vendue : 40 000 pots)

4/ Le résultat réalisé en juin sur la vente de 40 000 pots à raison de 25 000 pots à des grossistes à 1,10 €, et 15 000 à des détaillants à 1,55 €, analyser ce résultat.

### ANNEXE

Charges par nature	Sommes	Ventilation par fonction			
		Production		Distribution	
		%	Montant	%	Montant
Achats fournitures non stockables	1 219,59	20		80	
Publicité	1 524,49			100	
Transports	4 573,47	30		70	
Rémunération du personnel	10 671,43	70		30	
Charges de S.S	6 097,96	70		30	
Dotations aux amortissements	1 829,39	80		20	
Total					

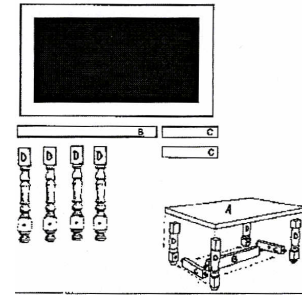
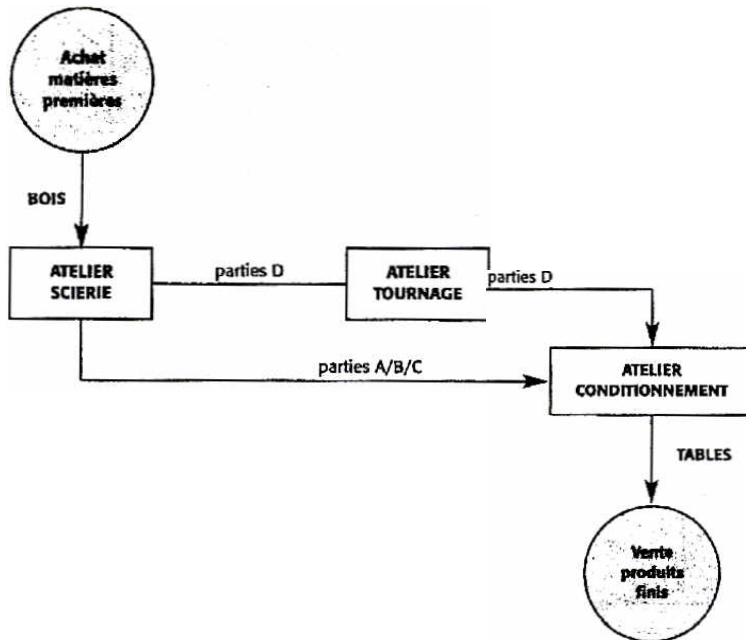
L'entreprise BÉRARDAN fabrique des tables de salon en kit. Un grossiste vient de passer la commande n° 420 de 10 tables de salon.

Travail à faire :

- 1/ Précisez la définition de l'unité d'oeuvre et de son rôle.
- 2/ Dites quelle est la différence essentielle entre les deux grands types de charges du tableau de calcul des coûts de la commande n° 420 (annexe 5).
- 3/ Calculez le coût de revient de la commande n° 420 à partir des annexes. Vous calculerez successivement pour cette commande : le coût d'achat du bois utilisé, le coût de production et le coût de revient (annexe 5).
- 4/ Que va apporter à l'entreprise la connaissance de ce coût de revient ?

Annexe 1 : Plan d'une table de salon

Annexe 2 : Activité schématisée de l'entreprise



Annexe 3 : Résultats du tableau de répartition

Éléments	Approvisionnement	Atelier scierie	Atelier tournage	Atelier conditionnement	Distribution
Unité d'oeuvre	20€ d'achat	1 plateau A traité	1 pied D tourné	1 table emballée	100 € de vente
Coût unité d'oeuvre	4,40 €	1,80 €	2,70€	2,10 €	1 ,40 €

Annexe 4 : Renseignements complémentaires :

Prix d'achat d'1 m<sup>3</sup> de bois : 550 €.

Coût main-d'oeuvre directe :

- ↳ atelier scierie: 32 €/heure,
- ↳ atelier tournage: 35 €/heure,
- ↳ atelier conditionnement: 34 €/heure.

Prix de vente d'une table : 95 € HT

La fabrication de 10 tables nécessite 0,5 m<sup>3</sup> de bois.

La main-d'oeuvre directe utilisée pour la commande n° 420 est de :

- ↳ 4 heures pour l'atelier scierie,
- ↳ 6 heures pour l'atelier tournage,
- ↳ 5 heures pour l'atelier conditionnement emballage.

TABLEAU DE CALCUL DES COÛTS DE LA COMMANDE N° 420		
ÉLÉMENTS	CALCUL	MONTANT
Coût d'achat du bois utilisé		
- Achat bois (charges directes)	.....	.....
- Charges indirectes d'approvisionnement	.....	.....
Coût d'achat du bois utilisé		
Coût de production de la commande		
- Coût d'achat	.....	.....
- Charges directes de production:		
• scierie	.....	.....
• tournage	.....	.....
• conditionnement	.....	.....
- Charges indirectes de production		
• scierie	.....	.....
• tournage	.....	.....
• conditionnement	.....	.....
Coût de production de la commande		
Coût de revient de la commande		
- Coût de production de la commande	.....	.....
- Coût hors production:	.....	.....
- Charges indirectes de distribution		
Coût de revient de la commande		