

# Gestion d'entreprise

- **Partie II : Comptabilité analytique**

*Introduction et présentation générale*

**A) Le calcul des coûts complets**

- Principes généraux et définitions
- La relation entre comptabilité analytique et comptabilité générale
- L'organisation de l'analyse
- La saisie des données – le coût de l'information
- Les inconvénients des coûts complets

**B) Les méthodes fondées sur l'analyse de la variabilité**

- La variabilité des coûts

# Partie II : Comptabilité analytique

- Introduction

Processus par lequel les managers peuvent s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et de manière efficiente.

Efficacité : objectifs/résultats

Efficiency : moyens/résultats

*« Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsabilités et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'attente des objectifs de l'organisation. »*

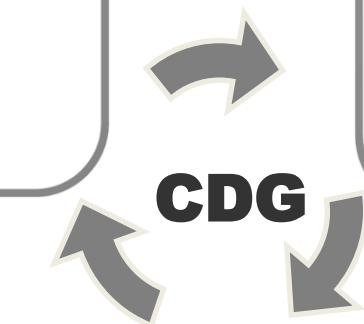
R N Anthony 1965

# Le contrôle de gestion

est au centre de 3 objectifs

assurer l'interface  
entre la stratégie  
et l'opérationnel

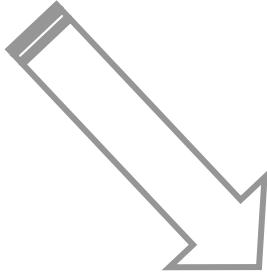
orienter et  
motiver  
les acteurs



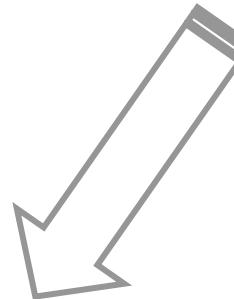
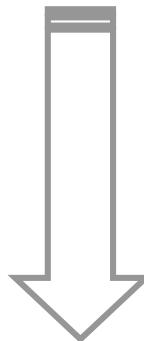
mesurer  
la performance

# Comptabilités de gestion

Analyse des coûts



comptabilité analytique



**Mode de traitement des données**

- ◆ Sert à calculer des coûts (regrouper des charges), des rentabilités, des marges...
- ◆ Sert à les comprendre

**Evaluation de certains postes d'actif**

**Interface de gestion prévisionnelle**

# LA LOGIQUE DES OUTILS DE GESTION

## PASSE

**La comptabilité générale**

**Analyse financière**

**Analyse exploitation**

**Fiscal essentiellement**

**Pour les banquiers aussi**

## FUTUR COURT TERME

**Le budget, les prévisions**

**Simulation de décisions internes et externes**

**Vision à un an généralement**

**Elaboration tableaux de bord**

## PRESENT

**La comptabilité analytique**

**Analyse et maîtrise des flux**

**Connaissance :**

- du seuil de rentabilité,
- des rendements,
- des marges partielles,
- des coûts ...

## STRATEGIE

**Vision de l'entreprise à 3/4/5 ans**

**Gestion des investissements**

**Analyse de rentabilité**

**Gestion de croissance**

**Analyse  
Décisions  
action**



# Partie II : Comptabilité analytique

- Présentation générale
  - Instrument à usage interne pour la gestion de sous-ensembles distingués dans l'activité de l'entreprise et pour le contrôle à posteriori des responsables chargés de cette gestion.
  - Distinction technique entre les comptabilités générale et analytique :
    - La première classe les charges « par nature »
    - La deuxième les classe « par destination » afin de déterminer quelle part d'une charge peut être attribuée à un produit A, une activité B...

# Partie II : Comptabilité analytique

- Présentation générale
  - La comptabilité analytique permet de calculer divers types de coûts, dont les usages sont multiples:
    - Justifier des prix de vente lorsque c'est nécessaire
    - Servir à prendre des décisions
    - Contrôler a posteriori par analyse des écarts les réalisations et prévisions
    - Evaluer certains biens fabriqués dans l'entreprise pour être utilisés par elle ou être mis en stock.
  - Ces divers usages renvoient à des qualités différentes et des modèles propres.

# Partie II : Comptabilité analytique

## A) Le calcul des coûts complets

*C'est le système le plus ancien et le plus répandu, la loi en impose le principe pour l'évaluation des stocks et des éléments de patrimoine produits par l'entreprise.*

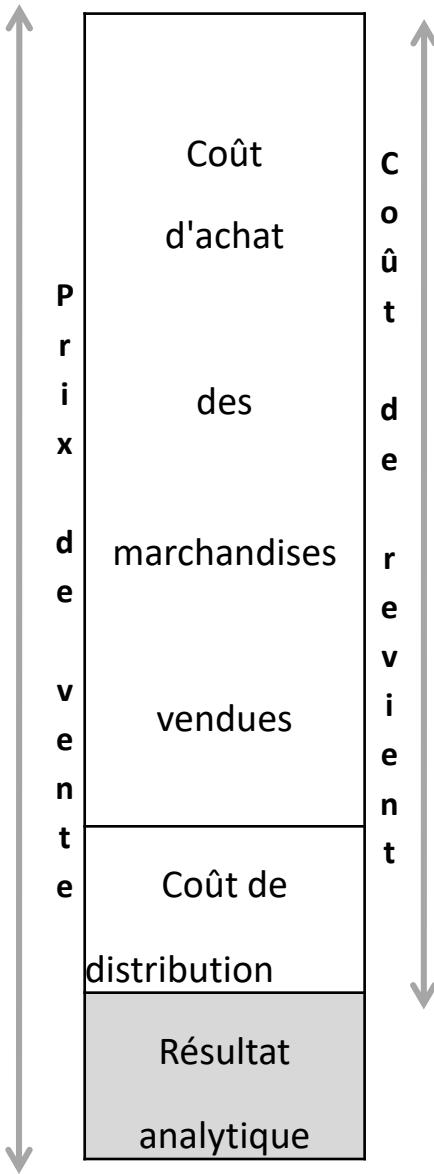
### 1) Principes généraux et définitions

#### – Les différents types de coûts

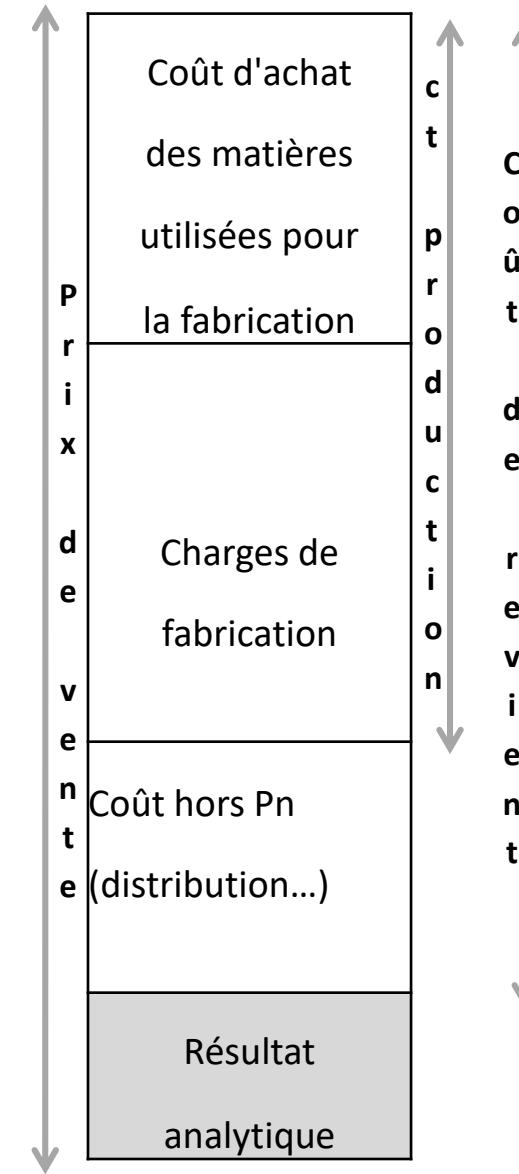
- Au sens général du terme, c'est un regroupement de charges pouvant correspondre : à une fonction de l'entreprise, à un moyen d'exploitation, à une responsabilité, à une activité...
- En ce qui concerne les coûts des produits d'entreprises de production ou de transformation, on différencie les coûts de production et les coûts de revient.
- On parle de coûts complets lorsque ces coûts calculés tiennent compte de toutes les charges supportées par l'entreprise.

# *Des coûts au prix de vente*

Entreprise commerciale



Entreprise industrielle



# Partie II : Comptabilité analytique

- De coûts partiels lorsqu'on ne prend en compte dans le calcul qu'une partie des charges.
  - Les coûts peuvent être calculés ex post : ce sont des coûts constatés; on parle aussi de coût réels ou historiques.
- Eléments de base du calcul des coûts
- En principe, les charges de classe 6 de la comptabilité générale (relatives à l'exploitation de l'exercice). Elles sont reprises et ventilées.
  - Mais certaines sont considérées comme non incorporables
  - En revanche, d'autres charges dites supplétives peuvent être prises en compte. (cf exemple)
- La période de calcul
- Le calcul des coûts peut concerner un objet, une série. La période peut dépendre d'un cycle, souvent le mois, plus ou moins...

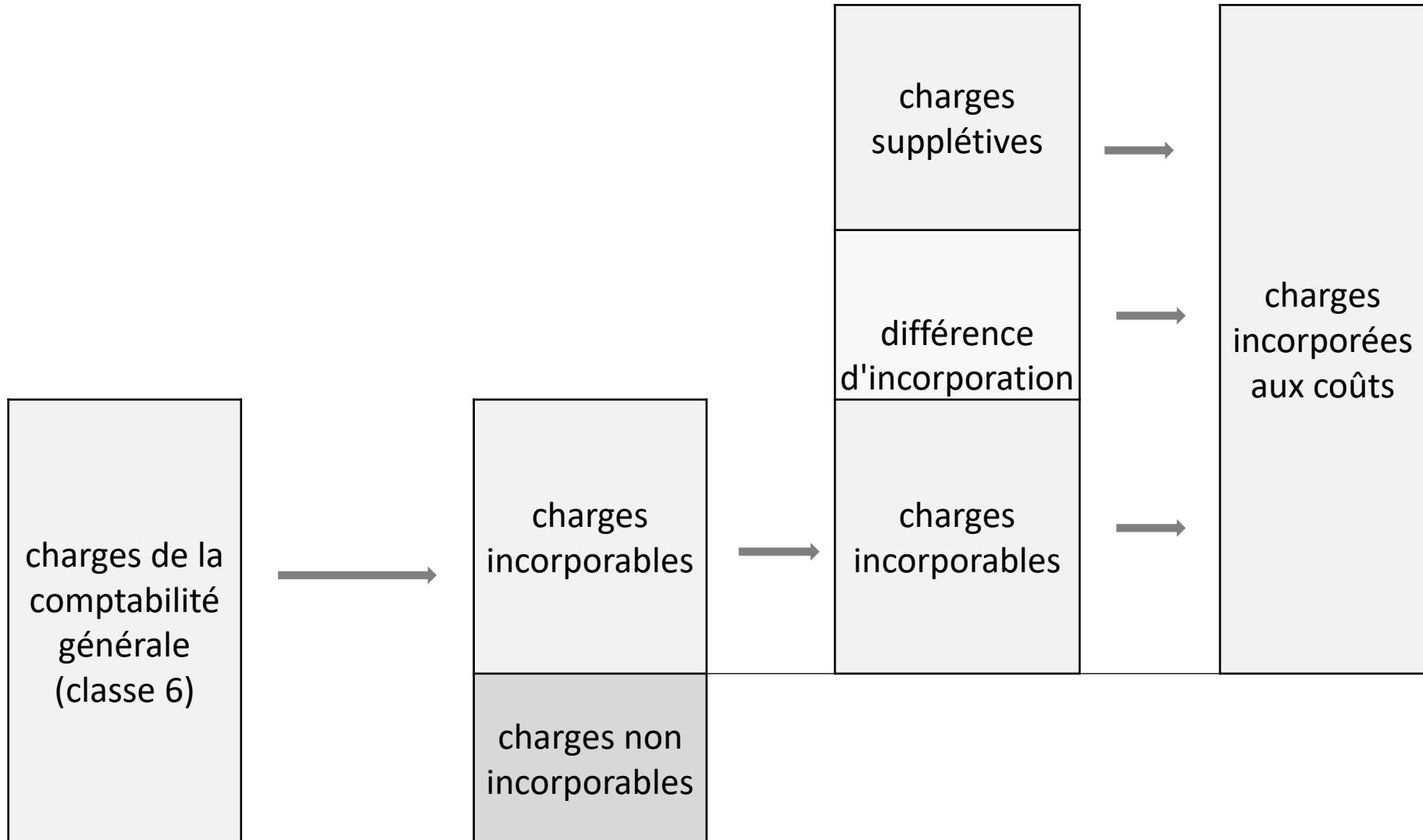
# Comptabilité de gestion

## 2) La relation entre comptabilités générale et analytique

- *Les charges non incorporables* sont enregistrées en comptabilité générale mais sont écartées du calcul des coûts en comptabilité analytique car elles ne concernent pas les conditions normales et courantes du fonctionnement de l'entreprise.
- *Les charges incorporables* sont constituées de l'ensemble des charges de la comptabilité générale moins les précédentes.
- *Les charges de substitution* sont celles incorporées aux coûts pour des montants différents de la comptabilité générale (charge d'usage ou étalée, valeur de remplacement, abondement de charges).
- *Les charges supplétives* sont des « charges fictives » non enregistrées en comptabilité générale : rémunération du travail de l'exploitant, des capitaux propres.

# Comptabilité de gestion

## Schématisons



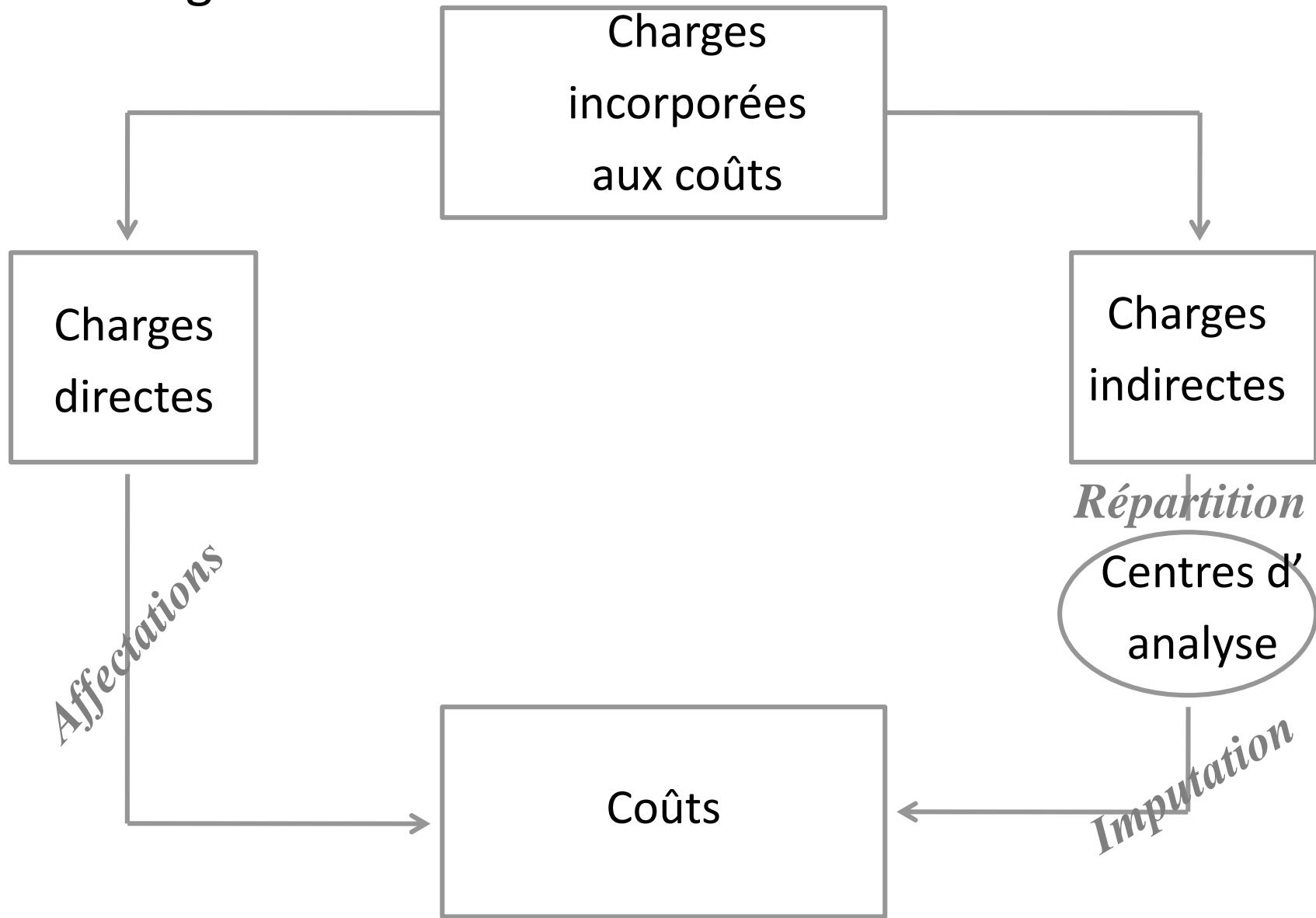
# Partie II : Comptabilité analytique

## – Charges directes et indirectes

- Une charge est dite directe par rapport au coût du produit considéré si son affectation est possible sans calcul intermédiaire, il suffit de pouvoir la mesurer (ex : Matières premières, marchandises, main d'œuvre directe...)
- Une charge est dite indirecte dans le cas contraire. Son traitement comprend alors trois opérations successives :
  - Ventilation sur des centres d'analyses correspondant dans la comptabilité générale à des centres de travail (services, magasin, atelier...) tels qu'ils résultent de la division physique de l'entreprise
  - Cession de prestations entre centres d'analyse : répartition primaire ou sous-répartition
  - Imputation des coûts des centres d'analyse aux coûts recherchés

## Partie II : Comptabilité analytique

### – Charges directes et indirectes



# Partie II : Comptabilité analytique

## 3) L'organisation de l'analyse : a) les centres d'analyse

- Il peut être ouvert autant de centres d'analyse que la complexité de l'entreprise le nécessitent. A côté des centres de travail, calqués sur la division physique de l'entreprise, on peut trouver des centres qui correspondent à une division de nature plus fonctionnelle que physique, gestion financière, administration générale, gestion du personnel, production, distribution...
- Les transferts de charges entre centres peuvent se faire « en escalier » ou croisés.
- L'imputation des charges des centres aux coûts des produits peuvent se faire grâce au coût de l'unité d'œuvre de chacun des centres opérationnels, soit dans les centres de structure dont l'activité peut être mesurée par des clés de répartition (ou ventilation) ou à des taux de frais.

**Les centres sont appelés principaux ou auxiliaires en fonction.**

Cf schema

# Partie II : Comptabilité analytique

b) La prise en compte des décalages dans le temps : stocks

- Evaluation des entrées et des sorties.

- Les stocks ne sont pas une obligation pour l'entreprise
- Les stocks représentent un coût : coût de possession, coût de gestion, ...
- Les stocks sont source de risques ...
- Les stocks doivent être gérés selon une procédure d'inventaire comptable permanent
- Le problème est de savoir comment évaluer les entrées et les sorties de stock

- Evaluation des entrées :

Coût total d'achat ou coût d'acquisition

= Prix d'achat net + frais d'approvisionnement directs  
+ frais d'approvisionnement indirects imputés

# Partie II : Comptabilité analytique

b) La prise en compte des décalages dans le temps : stocks

- Les produits approvisionnés. Il s'agit :

- Des marchandises (biens achetés et destinés à être revendus sans transformation)
- Des matières premières (biens destinés à être incorporés aux produits fabriqués)
- Des matières consommables (biens qui concourent à la fabrication sans entrer dans la composition des produits élaborés)
- Des emballages (éléments destinés à contenir le bien livré à la clientèle)

- Evaluation des sorties : 3 méthodes autorisées

- ▲ Prix unitaire moyen pondéré
- ▲ LIFO
- ▲ FIFO

# Partie II : Comptabilité analytique

## c) Choix des unités d'œuvre

- La meilleure unité d'œuvre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives , en corrélation la plus étroite avec le total des frais du centre
  - L'heure de main d'œuvre
  - L'heure machine
  - L'unité de fourniture travaillée (nombre, poids, volume, surface, longueur,...)
  - L'unité de produit élaboré (nombre, poids, volume, surface, longueur,...)

## d) Choix des taux de frais et des clés de ventilation :

- Dans le cas où aucune unité d' œuvre n'est envisageable : clés de répartition ou taux de frais . L'assiette de ventilation sera la somme des coûts de production des quantités vendues.

# Partie II : Comptabilité analytique

## 4) La saisie des données – le coût de l'information

- Toutes les mesures effectuées pour ventiler les charges prises en compte par l'analyse donnent lieu à de très nombreux relevés, qu'il s'agisse d'affecter les charges directes, de compter les unités d'œuvre, ou de compter les quantités relatives aux entrées et aux sorties de stock. Exemples:

- relevé de compteurs
- relevé de tonnage produit par atelier,
- détail d'heures d'entretien dans les diverses unités d'une usine,
- Bon de travail d'un ouvrier,
- Journal des entrées en magasin,
- Journal des sorties de magasin,
- Fiche de stock pour un produit,
- ...

# **Les différentes dimensions du temps de travail**

## **Temps rémunéré**

Temps de présence

Absences  
rémuné-  
rées

Temps d'activité

Temps  
morts

**Temps productif**

**Temps non productif**



Mise en route  
Réglage  
Maintenance

# Partie II : Comptabilité analytique

## 5) Les inconvénients des coûts complets

- La méthode des couts complets et le degré de ses ventilations répond essentiellement à des exigences réglementaires ou contractuelles (juste prix).
- Si une entreprise signe un contrat avec des partenaires (sous-traitance, marchés exclusifs, activités communes, mandataires communs,...) sa comptabilité analytique doit être adaptée au contrat pour en suivre les effets.
- Les coûts complets n'ont pas les qualités requises pour exercer un contrôle des responsabilités , cela est dû aux choix de ventilation des charges et à l'existence de charges qui ne varient pas proportionnellement à l'activité.
- Pour répondre aux critiques, d'autres méthodes ont été mises au point. Deux de ces méthodes , fondées sur la distinction entre coûts fixes et coûts variables tentent de mieux prendre en compte et contrôler les effets des variations de l'activité.

# Répartition des charges indirectes :

## Exemple

### Entreprise Omega

Fabrication : 15 460

Entretien : 9 600

Approvisionnement : 6 700

Administratif : 7 000

Distribution : 6 700

# Répartition des charges indirectes :

## Entreprise Omega

### Centres principaux

Approvisionnement : 6 700

Fabrication : 15 460

Distribution : 6 700

### Centres auxiliaires

Entretien : 9 600

Administratif : 7 000

# Répartition des charges indirectes :

## Centres principaux

### Approvisionnement : 6 700

Unité d'œuvre : kg de matière achetée

Nombre d'UO : 4 200

Coût de l'UO : 1,595

### Fabrication : 15 460

Unité d'œuvre : Heure de main d'oeuvre

Nombre d'UO : 6 000

Coût de l'UO : 2,577

### Distribution : 6 700

Unité d'œuvre : 100€ de chiffre d'affaires

# Répartition des charges indirectes :

## La répartition primaire :

- Ventilation entre tous les centres d'analyse concernés
- Par affectation
- Par répartition
  - Lorsqu'il existe des moyens de mesure, les charges indirectes sont affectées aux centres, proportionnellement aux quantités utilisées.
  - Sinon : répartition à l'aide de clés.

# Répartition des charges indirectes :

## Centres auxiliaires

### Répartition du centre Administration

Entretien : 5%

Approvisionnement : 40%

Fabrication : 35%

Distribution : 20%

### Répartition du centre Entretien

Administration : 10%

Approvisionnement : 25%

Fabrication : 15%

Distribution : 50%

Eléments de charges	Total	Centres auxiliaires		Centres principaux		
		Administ°	Entretien	Approvist	Fabrication	Distribution
Totaux de la répartition primaire	<b>45 460</b>	7 000	9 600	6 700	15 460	6 700
administration	100%		5%	40%	35%	20%
	100%	10%		25%	15%	50%

Répartition secondaire adm			3200	2800	1600
Répartition secondaire ent			2500	1500	5000
Total répartition secondaire	<b>45 460</b>	<b>= 0</b>	<b>= 0</b>	<b>12 400</b>	<b>19 760</b>
				<b>13 300</b>	<b>45 460</b>

$$X=0,1Y+7000$$

$$Y=0,05X+9600$$

$$X= 8000$$

$$Y= 10000$$

# Comptabilité de gestion

## B) Les méthodes fondées sur l'analyse de la variabilité des coûts

### 1) La variabilité des coûts

*Faisons l'hypothèse d'une entreprise ne fabriquant qu'un seul produit (l'activité ou la production se mesurant en nombre d'articles fabriqués).*

→ Un certain nombre de charges prises en compte par la comptabilité générale sont constantes par rapport à la production ou ne varieront que par paliers.

→ D'autres charges varient avec le volume d'activité ou de production.

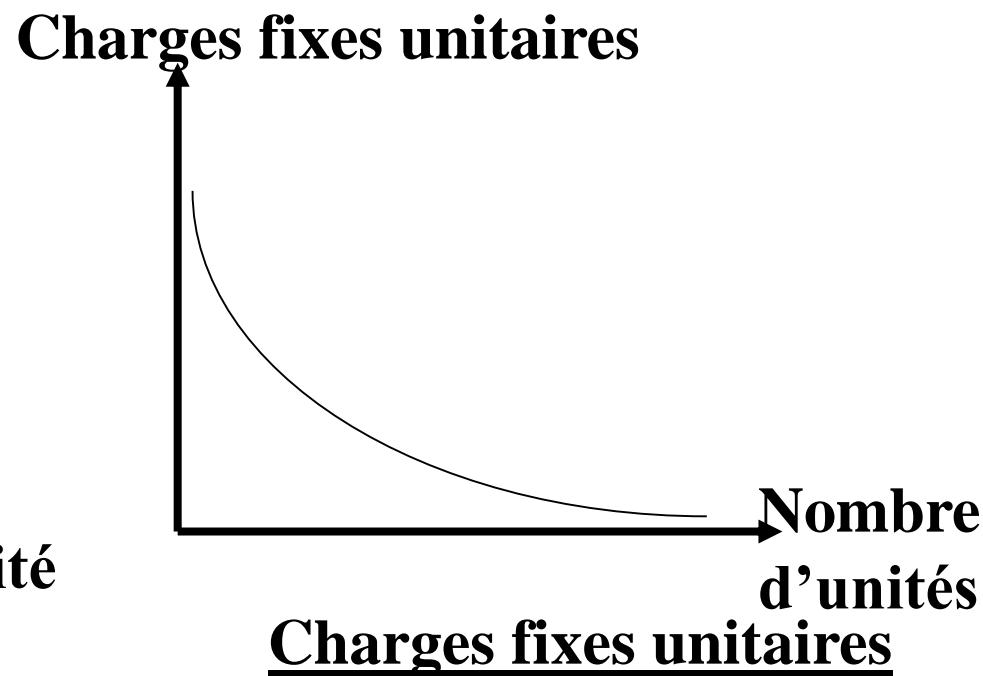
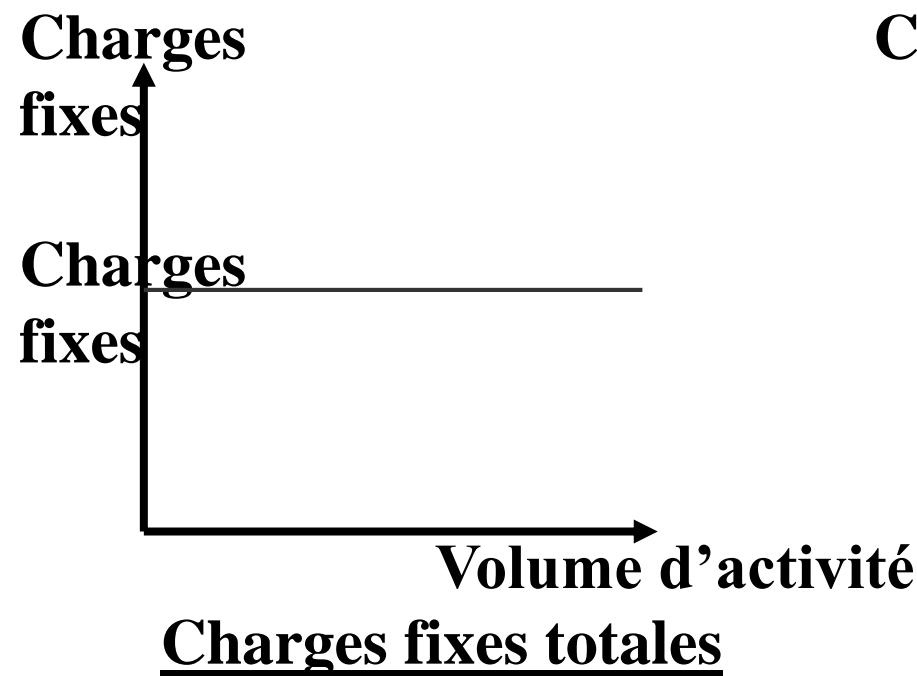
# Comptabilité de gestion

## Charges de structure stables.

Exemples :

- loyers,
- prime d'assurance,
- dotation aux amortissements,...

→ Lorsque les quantités augmentent, les charges fixes unitaires diminuent



# Comptabilité de gestion

## Charges de structure stables.

- Les charges fixes totales sont représentées par une constante.
  - Les charges fixes unitaires diminuent et tendent vers zéro quand l'activité augmente.
-  Elles représentent les économies d'échelle.

# Comptabilité de gestion

## Charges de structure stables: exemple

→ Le matériel acquis pour fabriquer les chaises a coûté 1M€. Il est amorti sur 5 ans en linéaire. Chaque année on impute donc un cinquième de ce coût à celui des produits fabriqués, soit un montant fixe de 200000 € qui ne varie pas quelles que soient les quantités produites.

→ Une machine servant à fabriquer les chaises a une valeur de 1 M€ amortie sur 5 ans. Si une seule chaise est produite, le coût fixe affecté à celle-ci sera donc de 200 000 €.

2 chaises produites : coût =  $200\ 000 / 2 = 100\ 000 \text{ €}$

10 000 chaises: coût =  $200\ 000 / 10\ 000 = 20 \text{ €}$

50 000 chaises : coût =  $200\ 000 / 50\ 000 = 4 \text{ €}$

# Comptabilité de gestion

## Charges de structure non stables.

- Toute croissance structurelle de l'entreprise entraîne un accroissement de ses charges fixes :
  - ➔ un montant de charges est associé à un niveau maximal d'activité.
- Tout dépassement de ce niveau d'activité provoque un changement des coûts de structure :
  - ➔ ce changement s'effectue par paliers.

# Comptabilité de gestion

## Principe de la méthode du coût variable:

Elle ne retient que

→ les seules charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise.

- Que les charges soient directes ou indirectes,
- Sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume d'activité.

# Comptabilité de gestion

## Remarque

La distinction coût variable – coût fixe ne recoupe pas nécessairement celle entre coût direct et coût indirect.

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Matières premières MOD	Publicité produit Salaire chef de produit
Charges indirectes	Matières consommables (électricité...)	Loyers Amortissement

# Comptabilité de gestion

## **Objectif**

- Mettre en évidence la contribution de chaque produit à la réalisation de la marge globale de l'entreprise et à la couverture de ses charges fixes.
- Dégager une marge : un bénéfice ne peut être réalisé que si la marge globale est supérieure au montant des charges fixes.

# Comptabilité de gestion

## Mise en œuvre de la méthode du coût variable : 4 étapes.

- ➔ Calcul du chiffre d'affaires de l'exercice.
- ➔ Recensement et ventilation des charges en coût variable et en coût fixe.
- ➔ Calcul de la marge sur coût variable.

*Marge sur coût variable = Chiffre d'affaires – Coût variable*

*Taux de MCV = TMSCV= (MCV / CA) x 100*

- ➔ Calcul résultat.

*Résultat = MCV – Coût fixe*

# Comptabilité de gestion

**METHODE DU COUT VARIABLE**  
**le modèle analytique global ou**  
**le compte de résultat différentiel**

## CHIFFRE D'AFFAIRES

- coût variable d'approvisionnement
- coût variable de production
- coût variable de distribution

= MARGE SUR COUTS VARIABLES

- coûts fixes

= RESULTAT

# Comptabilité de gestion

## METHODE DU COUT VARIABLE le modèle analytique par produit/service

P1	P2	P3	Entreprise
CA1	CA2	CA3	CA Total
- CV1	- CV2	- CV3	- CV Totaux
MSCV1	MSCV2	MSCV3	MSCV
			- coûts fixes
			= Résultat

# Comptabilité de gestion

Application L'entreprise JOQUERI fabrique et commercialise trois produits (U2, UB40 et UE30).

Eléments	Produit U2	Produit UB40	Produit UE30
Prix de vente	400	500	600
Qté produite et vendue	1 500	1 600	1 000
Coût proportionnel variable	280	400	450
Charges fixes	350 000		

# Comptabilité de gestion

Application L'entreprise JOQUERI fabrique et commercialise trois produits (U2, UB40 et UE30).

*Travail à faire :*

1. Calculer dans un seul tableau les marges sur coût variable unitaires pour chaque produit ainsi que le résultat de l'entreprise en faisant apparaître les taux de marge de chaque produit.
2. Classer les produits en fonction de leur rentabilité après avoir indiqué les différents critères de classement possibles.

# Comptabilité de gestion

Application L'entreprise JOQUERI fabrique et commercialise trois produits (U2, UB40 et UE30).

1.

Produit U2	Qté	Px unit	Montant
CA	1 500	400	600 000
Coût variable	1 500	280	420 000
MCV	1 500	120	180 000
Tx MCV			30%

# Comptabilité de gestion

Application L'entreprise JOQUERI fabrique et commercialise trois produits (U2, UB40 et UE30).

Produit UB40	Qté	Px unit	Montant
CA	1 600	500	800 000
Coût variable	1 600	400	640 000
MCV	1 600	100	160 000
Tx MCV			20%

# Comptabilité de gestion

Application L'entreprise JOQUERI fabrique et commercialise trois produits (U2, UB40 et UE30).

Produit UE30	Qté	Px unit	Montant
CA	1 000	600	600 000
Coût variable	1 000	450	450 000
MCV	1 000	150	150 000
Tx MCV			25%

# Comptabilité de gestion

Application L'entreprise JOQUERI fabrique et commercialise trois produits (U2, UB40 et UE30).

<u>TOTAL</u>	CA	2 000 000
	CV	1 510 000
	MCV	490 000
	CF	350 000
	Rés.	140 000

## 2. Classement des produits:

- la marge sur coût variable unitaire des produits : UE30, U2 et UB40.
- la marge sur coût variable totale du produit : U2, UB40, UE30.
- le taux de marge ou marge sur coût variable relative : U2, UE30, UB40.

# Comptabilité de gestion

## Analyse de la rentabilité: choix et décisions

- ✓ Quel est le volume d'activité qui absorbe totalement les coûts de structure?
- ✓ Doit-on accepter une commande qui entraîne un changement de palier?
- ✓ Faut-il abandonner un produit apparemment déficitaire?
- ✓ Quels sont les seuils de rentabilité?

# Comptabilité de gestion

## Outil d'analyse des résultats

### Objectif

Permet de procéder à une analyse des résultats,



support essentiel pour la prise de décision stratégique.

### Seuil de rentabilité

- représente le chiffre d'affaires qui permet à l'entreprise de couvrir la totalité des charges.
- à ce niveau de chiffre d'affaires, le résultat est nul.
- l'entreprise ne réalise alors ni bénéfice ni perte.
- au-delà du seuil de rentabilité, l'entreprise commence à dégager des bénéfices.

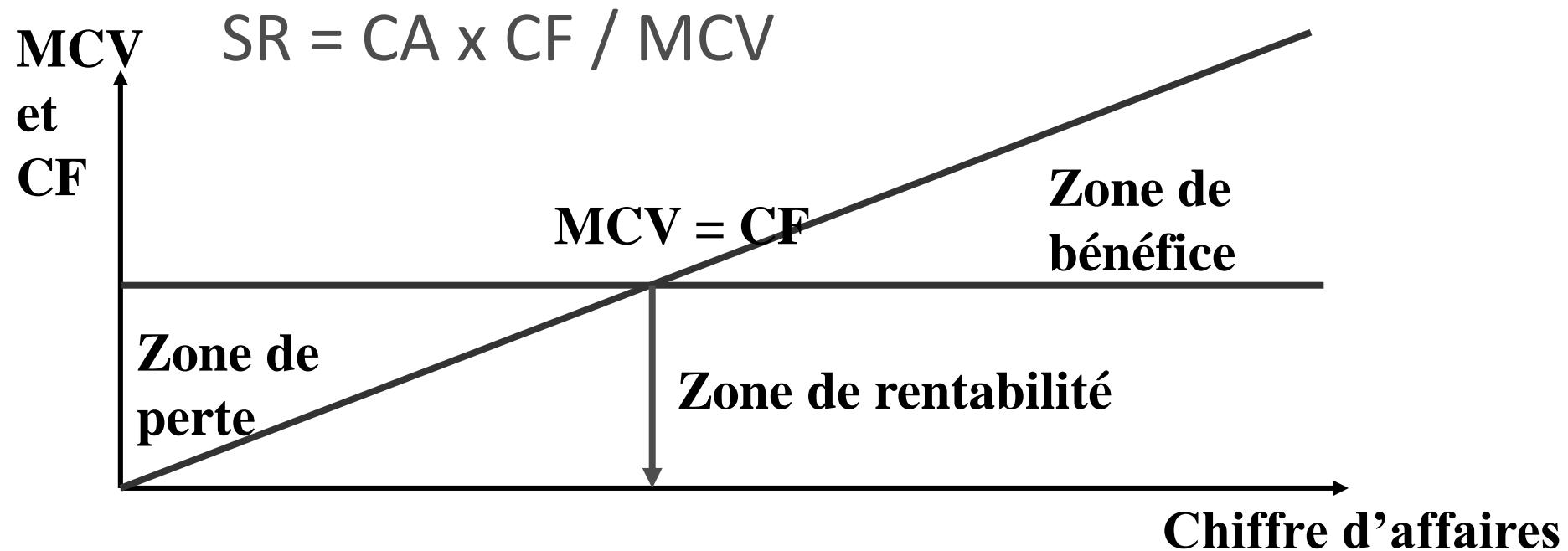
# Comptabilité de gestion

## Seuil de rentabilité

### Deux représentations

- Le seuil de rentabilité est atteint lorsque la marge sur coût variable est égale aux charges fixes

$$R = 0 \text{ quand } MCV = CF$$



# Comptabilité de gestion

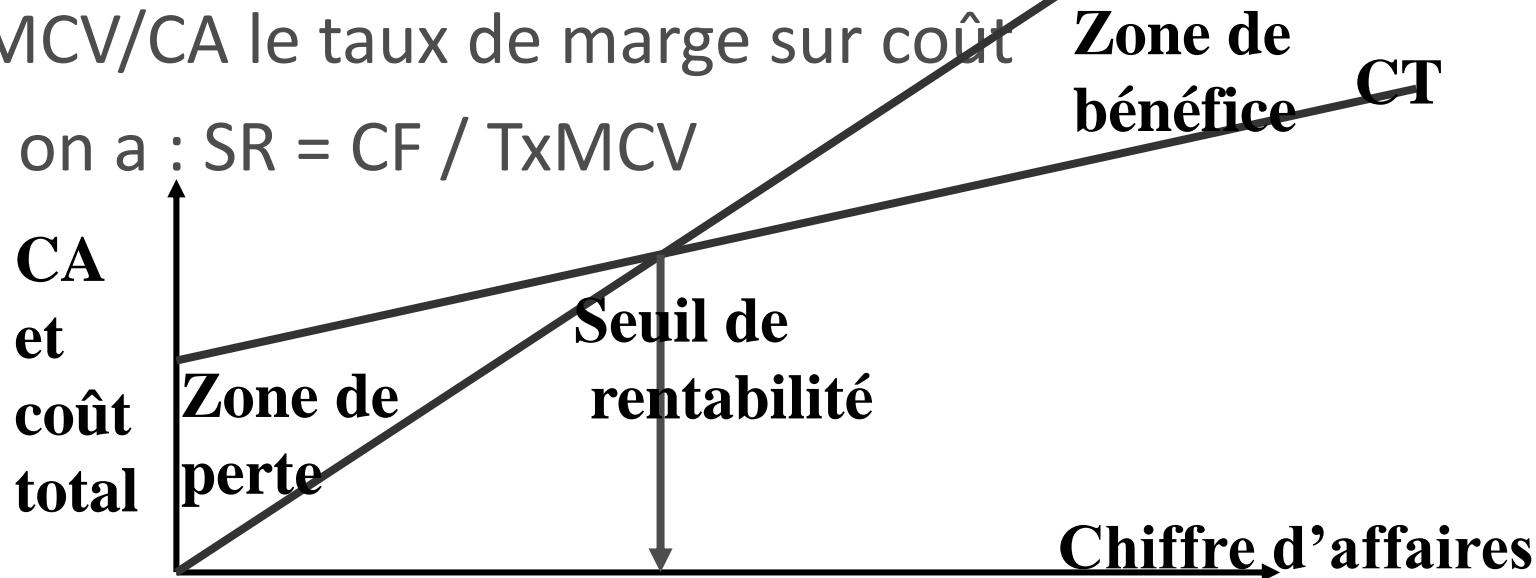
## Seuil de rentabilité

### Deux représentations

- Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le chiffre d'affaires couvre le coût total (charges fixes + charges variables).

$R = 0$  quand  $CA = CT$ .

Avec  $T=MCV/CA$  le taux de marge sur coût variable, on a :  $SR = CF / TxMCV$



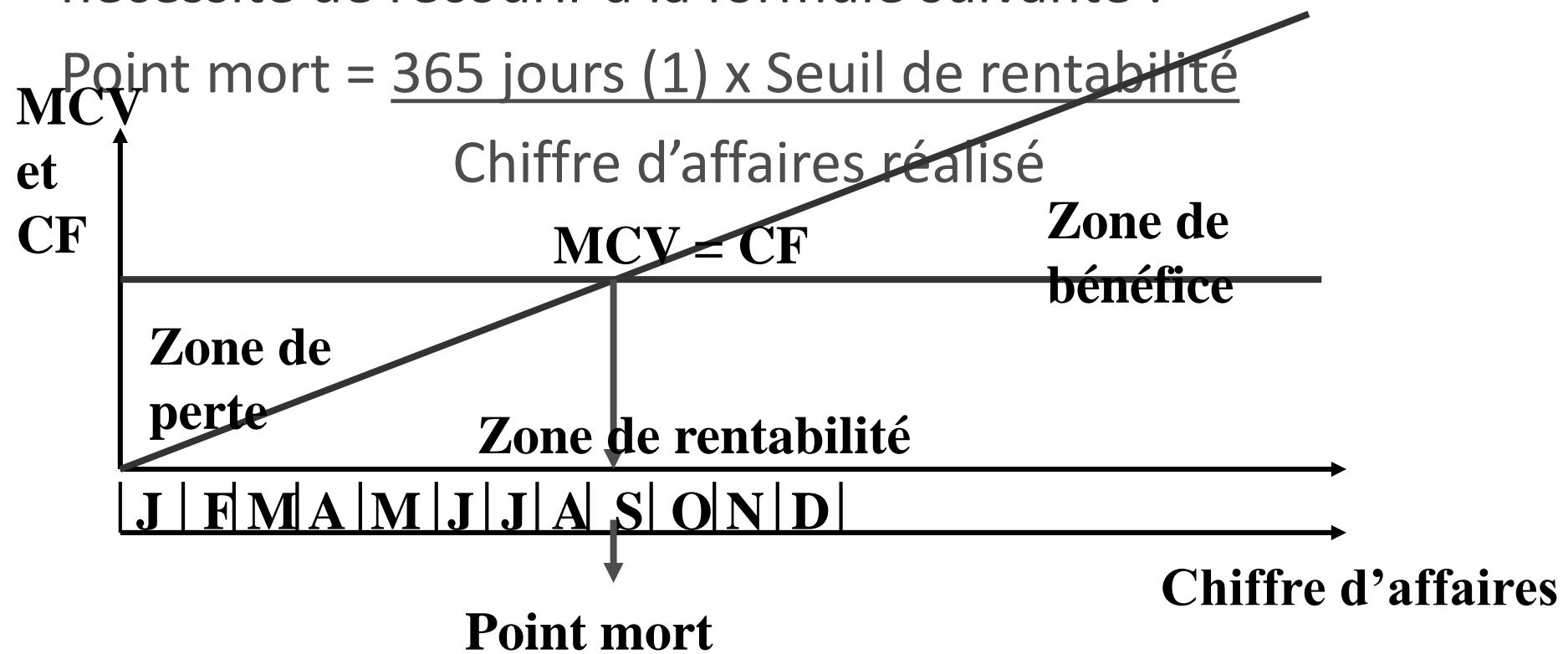
# Comptabilité de gestion

## Seuil de rentabilité

### Point mort

- Le point mort représente la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint. La détermination du point mort nécessite de recourir à la formule suivante :

$$\text{Point mort} = \frac{365 \text{ jours}}{(1)} \times \text{Seuil de rentabilité}$$



# Comptabilité de gestion

## Seuil de rentabilité

### Exemple (cf exercices)

- L'entreprise SANDRA est spécialisée dans la production et la vente de planches à voile. Elle utilise pour sa gestion la méthode du coût variable. Les renseignements prévisionnels concernant l'exercice N sont les suivants:

- Fabrication et vente de planches à voile : 10 000 unités
  - Prix de vente d'une planche : 500 €
  - Coût variable de fabrication d'une planche : 250 €
  - Coût variable unitaire de commercialisation : 50 €
  - Charges fixes : 1 000 000 €
1. Calculer la marge sur coût variable et le résultat de l'entreprise SANDRA.
  2. Déterminer le seuil de rentabilité.