PRESENTATION DE LA COMPTABILITE

DE GESTION

I Définition, Mission et Objectifs de la C.A :

« La comptabilité de Gestion est conçue pour mettre en relief les éléments de coûts, coûts de revient et résultats qui présentent le plus d’intérêt pour la direction de l‘entreprise. »

Cette définition du PCGF, consacre la CG comme un outil d’analyse interne utilisé par les gestionnaires, c’est pourquoi, d’ailleurs , de nombreux auteurs préfèrent parler de comptabilité de gestion ou de comptabilité managériale.

Concrètement , la CG a tout d’abord comme objectif d’analyser la formation du résultat global et de dégager la contribution des différentes activités à ce résultat.

* Comptabilité De Gestion et Comptabilité Financière :

Traditionnellement la CG a été souvent opposée à la CF qui est essentiellement un outil d’information externe. En effet, celle-ci a pour objectif d’enregistrer les opérations réalisées avec l’extérieur, c’est à dire les flux entre les entreprises et les tiers ( clients, fournisseurs..) afin de pouvoir présenter périodiquement des états financiers permettant de juger la situation financière globale de l’entreprise. Néanmoins dès que l’activité devient un peu complexe, la comptabilité générale apparaît insuffisante pour satisfaire certains besoins d’information pour la gestion interne et non plus externe. Ainsi la CF permet-elle de constater un résultat global, mais pas de l’expliquer. C’est à partir du moment où la direction commence à se poser des questions sur le fonctionnement de l’entreprise, qu’elle songe à mettre en place un système de CG.

Le calcul du coût des produits par la CG permet par ailleurs d’évaluer le stocks de produits finis. Elle permet ainsi de compléter la CF en lui fournissant le coût de certains éléments d’actifs créés par l’entreprise qui sont pris en compte dans l’établissement des états financiers annuels.

|  |  |
| --- | --- |
| Compt.Financière | Compt. de Gestion |
| Analyse les charges par nature | Analyse les charges en fonction de leur destination ( fonction i, produit j..) |
| Enregistre les charges par nature | Détermine les coûts au niveau de chaque fonction ou opération |
| Détermine le résultat global | Détermine le coût de revient et le résultat spécifique par activité ou produit |

* Comptabilité De Gestion et Gestion Prévisionnelle :

L’analyse de la structure des coûts ne sert pas seulement à étudier le passé ou à compléter la CF, elle sert surtout à orienter les décisions futures. Faut-il par exemple continuer la fabrication directe d’un produit ou au contraire le sous-traiter ? Faut il acheter et entretenir les camions de livraison, ou au contraire les louer ? Toutes ces études dites d’opportunité passent par une analyse comparative des coûts.

* Comptabilité De Gestion et Politique de Prix :

Dans le cadre e cette gestion prévisionnelle, un intérêt tout particulier doit être porté à l’établissement des prix. La CF fournit les données qui, confrontées avec d’autres données de nature commerciale permettent de prendre les décisions en matière d’établissement de devis par les clients, d’établissement de prix de cession interne ou de fixation de prix de vente.

* Comptabilité De Gestion et Gestion Budgétaire :

La connaissance des coûts passés permet en grande partie de prévoir les coûts futurs, en fonction des hypothèses du niveau d’activité retenu. Elle permet donc d’établir des budgets qui explicitent les programmes d’action prévus. La gestion budgétaire permet de simuler cette action, d’étudier plusieurs scénarios possibles et de prendre les décisions en fonctions des résultats estimés. Lorsque la gestion budgétaire est informatisée, on peut en faisant varier les hypothèses obtenir très rapidement un chiffrage des résultats prévisionnels et se rapprocher le plus possible de l’optimum.

* Comptabilité De Gestion et Contrôle de Gestion

La connaissance des coûts grâce à la CG, va permettre d’introduire en gestion un aspect normatif, c’est à dire la possibilité de comparer la réalité à une norme, de comparer les coûts réels à des coûts prévisionnels, encore dénommés coûts préétablis ou standards.

II NOTIONS DE COUTS

1. Définitions :

La fabrication d’un produit ou l’élaboration d’un service nécessite généralement le passage par plusieurs stades intermédiaires. La CG détermine à chacun de ces stades ce qu’a coûté le produit ou le service dans l‘état où il se trouve. Cette valeur du produit en cours de fabrication est un coût.

Le coût est donc un ensemble de charges calculé à un stade autre que le stade final. (coût d’achat, coût de production,..).

Un coût de Revient est une accumulation de charges sur un bien ou service au stade final de son élaboration ( vente incluse).

Une marge est la différence entre un Prix de Vente et un Coût

Un résultat est la différence entre un Prix de Vente et un Coût de Revient.

1. Classification :

* Coûts fonctionnels et coûts opérationnels :

La fonction est un ensemble d’opérations identiques concourant à la satisfaction d’un ensemble d’impératifs de l’entreprise. mais chaque fonction est souvent assumée par plusieurs opérations ou services.

*Exemple : La fonction administrative regroupe les services comptable, financier, du personnel. La fonction Production regroupe les opérations de fonderie de moulage, de conditionnement et de conditionnement.*

Dans un premier temps le coût peut être établi et analysé au niveau de chaque opération, il peut alors éclairer un responsable hésitant à sous traiter une des opérations. Dans un second temps, la somme des coûts opérationnels permet d’obtenir le coût fonctionnel intéressant pour le chef d’entreprise, dans la mesure où il peut agir sur ce coût puisqu’il en connaît la formation, et prendre les décisions en toute objectivité.

* Coûts Hiérarchisés :

Ce sont des coûts déterminés par rapport au degré d’avancement dans l’élaboration et la distribution du produit fabriqué ou par rapport au degré d’achèvement du service rendu à un client.

Pour un produit manufacturé , la progression des coûts hiérarchisés s’établit comme suit :

* Le coût d’achat des matières premières comprenant :
* Le prix d’achat des matières premières
* Les charges relatives à l’achat
* Les charges relatives au stockage

Ce coût se rapporte à la quantité achetée.

* Le coût de production comprenant :
* Le coût d’achat des seules matières premières mises en fabrication
* Les charges de fabrication (main d’œuvre, électricité, loyer, amortissement ..)

Ce coût se rapporte à la seule quantité fabriquée.

* Les coûts Hors production constitués principalement des frais de distribution e d’administration générale supportés pour vendre les fabrications.

Ce coût se rapporte à la quantité vendue.

* Le coût de revient des produits finis vendus constitué du :
* Coût de production des quantités vendues.
* Coût Hors production

Calcul des coûts complets :

La méthode des centres d’analyse

Avant de procéder à l’imputation des charges incorporables aux différents coûts, il est indispensable de procéder au classement de ces charges. La détermination des coûts complets nécessite une distinction entre :

* Les charges directes qui ne concernent qu’un seul coût et qui peuvent être affectées sans calcul intermédiaire.
* Les charges indirectes qui concernent plusieurs coûts et qui doivent faire l’objet d’un traitement préalable avant d’être imputées aux différents coûts.

I CHARGES DIRECTES ET CHARGES INDIRECTES :

C’est le mode de cheminement des charges à l’intérieur d’un *réseau d’analyse* qui détermine leur caractère direct ou indirect.

1. Identification des charges directes :

Leur affectation aux coûts repose sur l’existence de moyens de mesure. C’est ainsi que par exemple, les matières premières utilisées pour la fabrication d’un produit et identifiées par un bon de sortie, constituent une charge directe de production pour ce produit.

De même le montant des salaires et charges sociales relatif à des heures de travail passées par un ouvrier à la réalisation d’une commande et mesurées par un bon de travail, représente un élément de charges directes affecté au coût de cette commande.

Exemple : *L’existence ou non de compteurs électriques divisionnaires pour la mesure des consommations des machines conditionne le classement des frais d’électricité.*

Les systèmes d’information traditionnels ne retiennent, pour des raisons de commodité, parmi ces charges, que les matières et la MOD. Ces éléments sont en effet relativement faciles à identifier dans des conditions acceptables de collecte de l’information.

1. **L’imputation des charges indirectes :**

Leur incorporation aux coûts exige un traitement préalable qui comporte toujours une certaine dose d’arbitraire. La qualité d’un système d’information à savoir sa précision, sa fiabilité et son efficience déterminent sa capacité à identifier nettement des charges directes ou à traiter de façon satisfaisante les charges indirectes.

Le traitement préalable de ces charges, quelle que soit la méthode retenue, comporte deux étapes :

* La répartition : qui consiste à ventiler, en fonction de leur finalité ou de leur utilité, les charges indirectes.
* L’imputation : qui consiste à incorporer aux différents coûts, une quote-part calculée, des charges indirectes précédemment réparties.

L’utilisation de critères d’imputation empiriques peuvent néanmoins s‘avérer dangereuse dans la mesure où ils peuvent handicaper la compétitivité de certains produits au profit d’autres. Leur choix arbitraire fausse les résultats et remet en cause toute la procédure de calcul des coûts.

###### Application :

Dans les charges mensuelles d’une entreprise industrielle, le comptable a choisi de classer les éléments suivants parmi les charges indirectes.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Total** | Production | **Distribution** |
| Salaires | 30 000 | 40% | 60% |
| Mat. Consommables | 6 000 | 80% | 20% |
| Dotations aux amort. | 15 000 | 60% | 40% |

***Informations complémentaires*** :

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Total** | **Commande X20 ( 1000 unités)** | **Commande X30 ( 1000 unités)** |
| Salaires directs de fabrication | 60 000 | 48 000 | 12 000 |
| Prix de vente | 180 000 | 120 000 | 60 000 |
| Mat. Premières Consommées | 70 000 | 42 000 | 28 000 |

L’imputation aux coûts est réalisée empiriquement pour les charges indirectes :

***1ere Méthode :***

* Charges indirectes de production réparties en fonction des salaires directs de fabrication.
* Charges indirectes de distribution réparties en fonction du chiffre d’affaires réalisé.

***2eme Méthode :***

* Charges indirectes de production réparties proportionnellement aux MP utilisées.
* Charges indirectes de distribution réparties proportionnellement aux quantités vendues.

***Solution :***

***Etape1 : Répartition des charges indirectes :***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Production | **Distribution** |
| Salaires indirects | 12 000 | 18 000 |
| Mat. Consommables | 4 800 | 1 200 |
| Dotations aux amort. | 9 000 | 6 000 |
| Total | **25 800** | **25 200** |

***Etape 2 : Imputation***

***1ere Méthode :***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | X 20 | **X 30** |
| Salaires indirects | 20 640 | 5 160 |
| Mat. Consommables | 16 800 | 8 400 |

Détermination du coût de revient :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | X 20 | **X 30** |
| Mat. Premières | 42 000 | 28 000 |
| Salaires directs | 48 000 | 12 000 |
| Ch Ind. de Production | 20 640 | 5 160 |
| Ch Ind. de Distribution | 16 800 | 8 400 |
| **Coût de revient** | **127 440** | **53 560** |

***2eme Méthode :***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | X 20 | **X 30** |
| Salaires indirects | 15 480 | 10 320 |
| Mat. Consommables | 12 600 | 12 600 |

Détermination du coût de revient :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | X 20 | **X 30** |
| Mat. Premières | 42 000 | 28 000 |
| Salaires directs | 48 000 | 12 000 |
| Ch Ind. de Production | 15 480 | 10 320 |
| Ch Ind. de Distribution | 12 600 | 12 600 |
| **Coût de revient** | **118 080** | **62 920** |

*Commentaires :*

L’utilisation de critères d’imputation empiriques fausse les résultats et donne lieu à des interprétations très différentes. . Pour minimiser ces risques, il est intéressant d’organiser davantage le traitement des C.I en recourant à la méthode des centres d’analyse.

**II Definition et typologie des centres d’analyse :**

1. **Définition :**

Un centre d’analyse est un compartiment d’ordre comptable regroupant des éléments de charges indirectes avant de les imputer aux coûts. Chaque centre est constitué d’activités homogènes, technologiquement distinctes des activités des autres centres.

Dans la pratique, les centres d’analyse correspondent souvent aux différents services ou ateliers. Ainsi par exemple, un «Service informatique » ou un «Atelier conditionnement » peuvent constituer des centres d’analyse. Néanmoins, plusieurs services peuvent aussi être regroupées en un même centre ( par exemple toutes les activités administratives) et si dans un même service ou atelier on effectue des tâches technologiquement distinctes, il est possible de définir plusieurs centres ou sections.

**2- Classification basée sur le mode d’imputation des charges indirectes :**

L’imputation des charges indirectes aux coûts doit s’appuyer sur des critères qui en limitent l’arbitraire au maximum. L’hypothèse la plus largement retenue consiste à établir une relation de proportionnalité entre la prestation reçue par un centre d’analyse, par un produit ou par un service et la quote-part correspondante de charges indirectes. On peut alors distinguer :

1. Les centres de travail : Dont les prestations peuvent être mesurées au moyen d’une unité physique, appelée *unité d’œuvre,* permettant d’imputer aux coûts les charges indirectes de ce centre. Cette unité peut être exprimée en unités de temps ( heures, minutes), ou en autres unités physiques : Poids (kg, tonne), surface (m2), volume (l, m3), nombre d’objets..
2. Les centres de frais : Dont l’activité ne peut être mesurée de façon satisfaisante au moyen d’une unité physique. L’imputation des charges indirectes sera réalisée sur un modèle de relation de proportionnalité avec une base monétaire, appelée « Assiette de frais ».

Prenons l’exemple d’un centre d’analyse « Distribution » correspondant à un service chargé de vendre plusieurs produits dont les coûts sont très différents. L’imputation des charges de ce centre sur la base du *nombre* des articles vendus risque de pénaliser les produits les moins chers, en augmentant exagérément leur coût de revient. Au contraire, une imputation réalisée sur la base du *coût de production* de chaque catégorie de produits permet de pondérer les quantités vendues au moyen des coûts. Un raisonnement analogue peut être mené à propos du centre approvisionnement dont l’assiette de frais, généralement retenue, est le *prix global* des achats réalisés.

1. Classification basée sur le mode de traitement préalable des charges indirectes :

Les prestations fournies par les centres d’analyse peuvent être destinées directement à des produits ou services. Il s’agit alors de centres principaux. Si celles-ci sont destinées à d’autres centres d’analyse, il s’agit alors de centres auxiliaires.

1. Les centres principaux : ce sont des centres assumant une fonction opérationnelle ( production, approvisionnement, distribution..) dont les charges sont imputées au moyen des unités d’œuvre ou assiettes de frais directement aux produits.
2. Les centres auxiliaires : Ils jouent un rôle plus fonctionnel ( comptabilité, entretien) et travaillent pour d’autres centres. Les charges sont cédées aux centres auxquels ils fournissent des prestations au cours d’une phase de « Répartition secondaire ».

III LA REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES :

1. La Répartition Primaire :

Elle consiste à répartir les charges indirectes, classées par nature, dans les centres d’analyse concernés. Pour chaque catégorie de charges, on recherche une clé de répartition permettant de traduire de façon objective la consommation de chaque centre.

Exemple :

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Charges par nature | Total | Adm. | Magasin | Menuiserie | Montage | Finition | Distribution |
| Charges de personnel | 12 000 | 60%  7 200 | 10%  1200 | 10%  1 200 | 10%  1 200 | 10%  1 200 |  |
| Impôts et taxes | 2 500 | 90%  2 250 |  |  |  |  | 10%  250 |
| Loyers | 2 800 | 5%  140 | 5%  140 | 30%  840 | 30%  840 | 20%  560 | 10%  280 |
| Entretien | 2 000 | 10%  200 |  |  | 20%  400 | 20%  400 | 50%  1 000 |
| Services Extérieurs | 4 300 | 30%  1 290 | 10%  430 |  |  |  | 60%  2 580 |
| Autres S . Extérieurs | 600 | 95%  570 | 5%  30 |  |  |  |  |
| Charges de financement | 275 | 100%  275 |  |  |  |  |  |
| Dotations aux amort. | 3 000 | 5%  150 | 5%  150 | 25%  750 | 25%  750 | 25%  750 | 15%  450 |
| Total Répartition Primaire | 27 475 | 12075 | 1 950 | 2 790 | 3 190 | 2 910 | 4 560 |

1. La Répartition Secondaire :

Elle consiste à rajouter aux charges primaires des centres d’analyse, une quote-part des charges des centres auxiliaires correspondant aux prestations fournies par ces derniers. Cette quote-part est évaluée sur la base des unités d’œuvre consommées ou sur la base d’une clé de répartition.

Une fois les centres auxiliaires vidés, ils sont fermés. Ensuite, les centres principaux sont vidés pour imputer les charges indirectes aux coûts.

1. La Répartition Secondaire Hiérarchisée : Cela se produit lorsque les centres situés « en amont » dans l’analyse, fournissent des prestations aux centres situés en aval, mais n’en reçoivent pas de ces derniers. Les charges correspondantes se déversent donc en cascade et atteignent progressivement les centres principaux.

Exemple :

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Centres d’analyse | Total | Adm. | Magasin | Menuiserie | Montage | Finition | Distribution |
| Total Répartition Primaire | 27 475 | 12075 | 1 950 | 2 790 | 3 190 | 2 910 | 4 560 |
| Administration |  | -100%  -12 075 | 10%  1207,5 | 30%  3 622,5 | 30%  3 622,5 | 20%  2 415 | 10%  1207,5 |
| Magasin |  |  | -100%  -3 157,5 | 30%  947,25 | 35%  1 105,125 | 35%  1 105,125 |  |
| Total Après Répartition Secondaire | 27 475 | 0 | 0 | 7 359,75 | 7 917,625 | 6 430,125 | 5 767,5 |

b- Répartition Secondaire avec prestations croisées : Cela se produit lorsque les centres auxiliaires se fournissent réciproquement et simultanément des prestations. Il s’agit alors de retrouver le total imputable aux centres concernés.

Exemple 1:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Centres d’analyse | Administration | Entretien | Atelier | Distribution |
| Total Après Rép. Primaire | 5000 | 8000 | 12000 | 4000 |
| Taux de Répartition secondaire | - 100% | 25% | 50% | 25% |
| 30% | -100% | 40% | 30% |

Soit X le total des charges à répartir du centre Administration

Soit Y le total des charges à répartir du centre Entretien

X = 5000 +30%Y X = 5000 + 0.3 (8000 +0.25 X) X = 7400/0.925 = 8000

Y = 8000 +25%X Y = 8000 +25% X Y = 10 000

D’où, la répartition secondaire suivante :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Centres d’analyse | Administration | Entretien | Atelier | Distribution |
| Total Après Rép. Primaire | 5000 | 8000 | 12000 | 4000 |
| Administration (8000) | - 8000% | 2000 | 4000 | 2000 |
| Entretien ( 10000) | 3000 | -10000 | 4000 | 3000 |
| Total Après Rép. Secondaire | 0 | 0 | 20 000 | 9 000 |

Exemple 2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Centres | Force mot ; | Vapeur | Approv. | Atelier A | Atelier B | Distribut° |
| Total R.P | 7800 | 20000 | 16480 | 29400 | 20880 | 5736 |
| Force Motrice | -  *- 10 000* | 2  2000 | 1  1000 | 4  4000 | 2  2000 | 1  1000 |
| Vapeur | 1 | -  *- 22000* | 1  2200 | 4  8800 | 4  8800 | - |
| Total Après R.S | 0 | 0 | 19 680 | 42200 | 31680 | 6736 |
| Unité d’œuvre ou Assiette de Frais | - | - | Kg Mat 1ère acheté | Kg Mat 1ère utilisé | Heure de MOD | 100 D de C.A |
| Nombre |  |  | 9840 | 8440 | 2640 | 3368 |
| Coût Unitaire |  |  | 2 | 5 | 12 | 2 |

Détermination du total à répartir :

X = 7800 + 10% Y X= 10 000

Y = 20000 +20% X Y = 20 000

Ce tableau nous permet de calculer le coût de revient complet de la commande n°150, ayant consommé 600 kg de matières premières et nécessité 1240 h de MOD, vendue à 45 000 D.

Calcul du coût de revient de la commande N° 150 :

Mat. 1ère: 600\* 12,4= 7440

MOD : 1240\* 8 = 9920

Atelier A : 600\* 5 = 3000

Atelier B : 1240\*12 =14880

Coût de distribution : 450\* 2 = 900

Coût de Revient : 36 140

Chiffre d’affaires 45 000

Résultat Analytique : 8 860