

1 Comptabilité générale et comptabilité analytique

1.1 Comptabilité générale

1.1.1 Objectifs

Ils sont au nombre de 2 :

- déterminer un résultat globale par la confrontation d'un compte de résultat unique de charges et des produits de l'exercice comptable
- établir une situation patrimoniale reposant sur les flux financiers faisant ressortir le résultat trouvé au compte de résultat.

1.1.2 Nature et Méthode

- la Comptabilité Générale est une comptabilité juridiquement obligatoire. C'est une comptabilité légale basée sur la notion d'exercice annuel.
- la Comptabilité Générale est une comptabilité précise, certifiée, formelle, soumise à des règles rigides et normatives.
- la méthode comptable est caractérisée par une exactitude totale et une rapidité des résultats.

1.2 Comptabilité analytique

1.2.1 Définition

La comptabilité analytique obtient des résultats analytiques par activités, par articles. Il s'agit de confronter dans des comptes d'exploitations analytiques les charges et produits relatifs à chaque activité, chaque article ce qui n'est possible qu'après un reclassement préalable des charges et des produits par destination

1.2.2 Objectifs

4 principaux objectifs :

- calculer les coûts de chacune des composantes du coût de revient d'un produit, d'un service.
- analyser les conditions d'exploitation de l'Entreprise par l'Etablissement d'inventaires permanent et par l'étude des charges et des produits.
- déterminer l'origine du profit à l'intérieur de l'Entreprise.
- faciliter le gestion prévisionnelle par le rapprochement des prévisions et des réalisations permettant les prises de décision en analysant les écarts et la recherche de leurs causes.

1.2.3 Nature et méthodes

- la Comptabilité analytique est facultative mais nécessaire.
 - la Comptabilité analytique est soumise à des règles souples et évolutives.
- C'est une comptabilité approchée quant au calcul mais pertinente devant fournir des renseignements à intervalles de temps très rapprochés (généralement au mois)

2 Les coûts

2.1 Définition

- un coût est le total des charges afférentes à un article ou à un service rendu.
- il est possible de calculer des coûts à des stades différents d'élaboration.

2.2 Elements constitutifs des coûts

2.2.1 Les charges incorporables

Des charges incorporables au coût sont les charges normales et courantes. Ce sont celles enregistrées en comptabilité générale dans les charges d'exploitation et les charges financières.

- la périodicité des calculs est le plus souvent le mois. Or en comptabilité Générale, les régularisations d'inventaires ne sont faites qu'en fin d'année. Il faut donc tenir compte des charges non encore inscrites quitte à procéder à des estimations. Cette opération complexe s'appelle l'abonnement des charges.

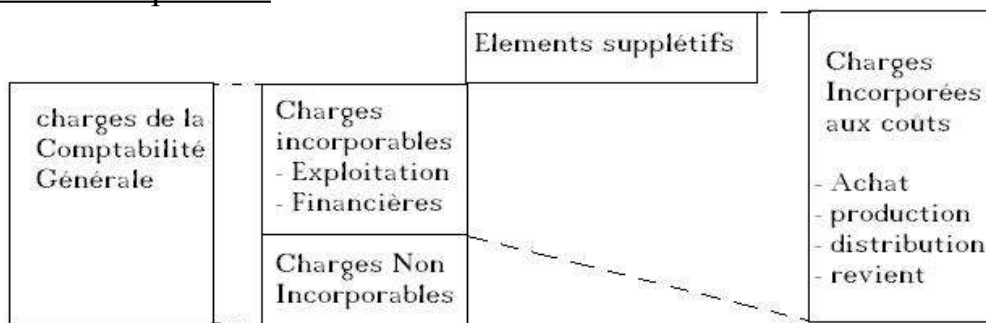
2.2.2 Les éléments supplétifs

Les éléments supplétifs sont des charges qui bien que non enregistrée en Comptabilité Générale peuvent entrer dans le calcul des coûts. Il s'agit de la rémunération du travail de l'entrepreneur individuelle et de la rémunération théorique à un taux conventionnel des capitaux propres de l'Entreprise.

2.2.3 Les charges non incorporables

Les charges exclues du calcul des coûts sont appelées charges non incorporables et constituent des charges hors exploitations. Il s'agit des charges exceptionnelles.

2.2.4 Schéma récapitulatif

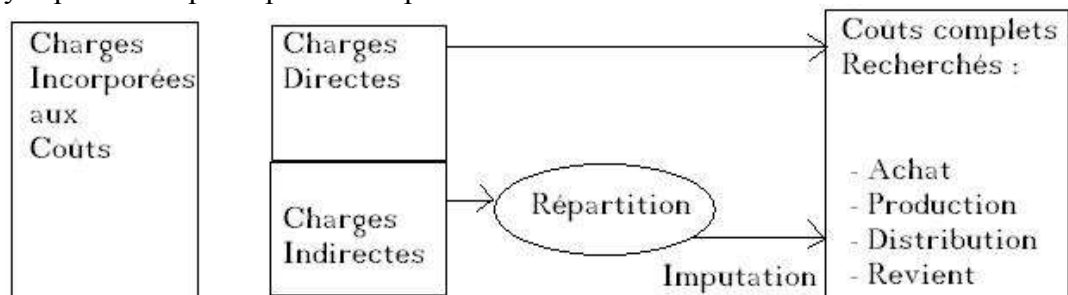


2.3 Analyse des charges incorporées aux coûts

- Les charges incorporées aux coûts sont réparties en charges directes et les charges indirectes entre les différents articles ou services en fonction de leur destination.
- Les charges directes sont des charges pour lesquelles l'affectation au coût se fait immédiatement n'entraînant aucune contestation.

Ex : la matière première --> coût d'achat (direct)
ouvriers salaire --> coût de production (direct)
commission des commerciaux --> coût de distribution (direct)

- Les charges indirectes sont des charges qui ont des destinations multiples. Il y a nécessité d'une analyse pour les répartir puis les importer aux coûts.



2.4 Le cycle d'Exploitation

Le schéma distribué permet de montrer les flux dans l'Entreprise, l'intervention du stockage , l'ordre de calcul des coûts et la détermination du résultat.

2.5 La hiérarchie des coûts

$$\text{COUT D'ACHAT} = \text{PRIX D'ACHAT} + \text{CHARGES/ACHATS}$$

(des matières premières à acheter)

$$\text{COUT DE PRODUCTION} = \text{COUT D'ACHAT} + \text{CHARGES DE PRODUCTION}$$

(produits finis fabriqués) (des Mat. Prem.)

$$\text{COUT DE REVIENT} = \text{COUT DE PRODUCTION} + \text{COUT DE DISTRIBUTION}$$

(produits finis fabriqués et vendues)

Détermination du coût d'achat des MPC et du coût des Productions finis fabriqués et vendues

-> Principe

$$\text{Stock initial} + \text{Achat} - \text{stock final} = \text{Consommation}$$

$$\begin{array}{rclcl} 3 & 15 & 2 & & 16 \\ & +/- \Delta \text{ Stock} & + \text{Achat} & = & 16 \\ & 1 & 15 & & \end{array}$$

-> Stock

La détermination du coût d'achat des MPC et du coût de production des productions finis vendus pose le problème de l'évaluation des sorties de stock. En effet les entrées n stock ne posent pas de problème majeur puisque :

- les entrées en stock de matière Première sont chiffrées en coût d'achat.
- Les entrées en stock de produits finis sont chiffrées en coût de production.

En ce qui concerne les sorties de stocks, il s'agit de s'arrêter sur une méthode d'évaluation des sorties.

3.L'inventaire permanent

- Entrée de 400 kg à 20€ le kg
- Sortie de 150 kg
- Entrée de 600 kg à 24,25 € / kg
- Sortie de 300 kg
- Entrée de 1450 kg pour 42050 €
- Sortie de 800 kg
- Sortie de 400 kg

3.1 Méthode fondée sur la notion de coûts moyens unitaires pondérés

ENTRÉES			SORTIES			Inventaire permanent		
Q	CU	T	Q	CU	T	Q	CU	T
400	20	8000				400	20	8000
			150	20	3000	250	20	5000
600	24,25	14 550				850	23	19 550
			300	23	6 900	550	23	12 650
1450	29	42 050				2000	27,35	54 700
			800	27,35	21 880	1200	27,35	32 820
			400	27,35	10 940	800	27,35	21 880
2450		64 600	1600		42 720			

3.2.2 Méthode DEPS (LIFO)

entrées			sorties			IP		
Q	CU	T	Q	CU	T	Q	CU	T
400	20	8000	150	20	3000	400	20	8000
						250	20	5000
600	24,25	14550				250	20	5000
						600	24,25	14550
			300	24,25	7275	250	20	5000
						300	24,25	7275
1450	29	42050				250	20	5000
						300	24,25	7275
						1450	29	42050
			800	29	23200	250	20	5000
						300	24,25	7275
						650	29	18850
			400	29	11600	250	20	5000
						300	24,25	7275
						250	29	7250
								19525

3.3 Coût préalable ou coût standard

- Méthode utilisée en gestion prévisionnelle pour les prévisions budgétaires
- Le coût approché : l'évaluation des sorties se fait à un coût historique pour faciliter les travaux comptables.

4. Les encours, les produits résiduels et les sous-produits

Les processus de fabrication plus ou moins complexes donnent naissance aux produits finis recherchés et parfois à d'autres éléments comme les produits encours, les produits résiduels et les sous-produits.

4.1 Les produits encours

La durée du cycle de production peut être telle que des produits ne soient pas terminés en fin de période. Il s'agit de produits encours. Ou qu'il ne soit qu'un stade intermédiaire de réalisation, il s'agit de production semi-finis. La valeur des encours affecte le coût de production des produits finis.

Le coût de production des produits finis doit être majoré du coût de production des encours de début de période et diminué le coût de production des encours de fin de période.

4.2 Les produits résiduels

- Les produits résiduels sont représentés par les déchets et les rebus.
- Les déchets représentent des résidus de fabrication.
- Les rebus sont des objets défectueux n'obéissant pas aux normes de fabrication.
- Les déchets et rebus sans valeur marchande ne font pas l'objet d'une évaluation et leur coût éventuel de destruction est intégré dans celui du coût du produit principal.
- Les déchets et rebus avec valeur marchande plus ou moins importante sont déduits des coûts du produit principal au réemployés après recyclage.

4.3 Les sous produits

Les sous-produits représentent des produits obtenus en même temps que le produit principal mais dont ils sont une résultante. Ces sous-produits viennent en déduction du coût de production du produit principal.

5. La méthode des centres homogènes

La méthode des centres homogènes ou des centres d'analyse ou des centres de responsabilité est fondée sur une analyse et une répartition des charges indirectes dans des divisions de l'Entreprise appelés centres ou sections

5.1 Les centres d'analyse

L'activité de l'Entreprise est divisée en centre d'analyse correspondant généralement à son organigramme de structure.

Chaque division de l'Entreprise constitue un centre de responsabilité qui peut lui même être partagé en centres ou sections de travail représentés par des centres opérationnelles et des centres fonctionnelles.

Les sections sont appelées homogènes du fait de l'homogénéité des charges qui le constituent.

5.2 Les centres homogènes

L'activité de ceux-ci est mesurée par une unité caractéristique de ses performances dites unité d'oeuvre général exprimé en unité de temps ou en unité ϕ à défaut en unité monétaire (proportionnellement à l'euro de CA réalisé)

Cette unité d'oeuvre reflétant l'activité du centre homogène est utilisé pour répartir le coût entre les différents articles ou services.

$\text{COUT de l'unité d'oeuvre (l'UO)} = \text{COUT DU CENTRE} / \text{nombre d'UO}$

$\text{COUT A IMPUTER} = \text{COUT DE l'UO} * \text{NB d'UO commandé}$

5.3 Les différents centres homogènes

En comptabilité analytique, on distingue les centres homogènes entre :

- centres auxiliaires liés à une fonction dont les coûts sont cédés à d'autres centres.
- centres principaux ou opérationnels dont le coût des UO sont imputés directement au coût des produits.

5.4 Tableau de répartition des charges indirectes entre les centres

La répartition sous forme de tableau en 3 étapes :

a) Répartition primaire

Il s'agit de la répartition des charges indirectes entre les différents centres concernés par l'application de clé de répartition ou par l'affectation grâce à des moyens de mesure appropriés.

b) Répartition secondaire

Le coût des centres auxiliaires n'étant pas directement imputé au coût des articles puisque l'essentiel de leur oeuvre est cédé à d'autres centres. On répartit à leur tour les centres auxiliaires dans les centres principaux.

c) Calcul de l'UO

Après la répartition secondaire, on calcule le total de chaque centre principal et on fixe la nature de l'UO choisie. Après avoir dit le nombre de l'UO par centre, on calcule le coût unitaire de l'UO qui permet d'imputer les charges entre les différents coûts.

5.5 Transfert croisés

La répartition des centres auxiliaires se complique lorsque 2 ou plusieurs sections auxiliaires se livrent réciproquement des prestations.

Ces transferts nécessitent un calcul préalable pour déterminer équitablement les charges de chaque centre.

	aux.		princip.		
	A	B	C	D	
283000	27000	36000	140000	80000	Répartition Primaire
	-31225	6245	12490	12490	
	4225	-42245	25347	12673	
283000	0	0	177837	105163	

Grille de répartition des charges secondaires

	A	B	C	D
A		20	40	40
B	10		60	30

La méthode consiste à mettre une équation la répartition des centres auxiliaires entre eux et de calculer ainsi le total à répartir.

Soit X le total du centre A à répartir

Soit Y le total du centre B à répartir

$$\begin{aligned} x &= 27000 + 0.10y & \Leftrightarrow & 0.98x = 27000 + 36000 & \Leftrightarrow & x = 31225 \\ y &= 36000 + 0.20x & & y = 36000 + 0.20x & & y = 42245 \end{aligned}$$

6.Charges variables et charges fixes

6.1 Comportement de charges

Les charges ne comportent pas de façons homogènes par rapport aux variations du niveau de l'activité. Certaines ne sont pas affectées par ses variations ; d'autres évoluent avec elles.

L'étude des dépenses engagées par l'Entreprise, montre que les charges peuvent être variable c-à-d proportionnelles à l'activité et fixes pour un certain palier d'activité voire semi-proportionnelles.

Les charges opérationnelles ou charges variables évoluent proportionnellement à l'activité de l'Entreprise.

Les charges de structures sont des charges fixes. Elles restent stable quelque soit le niveau d'activité de l'Entreprise.

6.2 Influence des charges fixes sur les coûts

La méthode des coûts réels complets englobe toutes les charges de l'Entreprise sans tenir compte du degré d'activité de l'Entreprise. Hors, l'existence des charges fixes a une répercussion directe sur le calcul du coût unitaire des produits selon le niveau d'activité.

coûts	Niveau d'activité	Sous activité 80 % 80	Activité Normale 100 % 100	Sur-Activité 120 % 120 produits
charges variables (2 € / produit)		160	200	240
charges fixes		300	300	300
Total		460	500	540
coût unitaires				
CV		2	2	2
CF		3,75	3	2,5
Total		5,75	5	4,5

L'augmentation de l'activité se traduit par :

- l'augmentation du coût total
- la diminution du coût unitaire

La diminution de l'activité se traduit par :

- la diminution du coût total
- l'augmentation du coût unitaire

L'Entreprise a toujours intérêt à faire croître sa production pour assurer une meilleure absorption des charges fixes (économie d'échelle).

7. Imputation rationnelle des charges fixes

7.1 Méthode

L'imputation rationnelle permet de neutraliser l'incidence des charges fixes et de rationaliser les coûts pour les rendre comparables. Les coûts sont calculés en incluant les charges fixes selon le rapport entre l'activité réelle et l'activité normale préalablement définie. Cette correction permet une comparaison des coûts et fournit au décideur des bases intéressantes. Néanmoins, elle corrige théoriquement les coûts fixes et elle ne modifie pas la réalité (c-à-d le coût constaté).

Un coût d'imputation rationnel est un coût indépendant de l'activité du centre qu'il concerne. Pour cela, on impute les charges fixes au coût qui selon le rapport activité réelle / activité normale. Le résultat de ce rapport est appelé coefficient d'imputation rationnelle (CIR). Le tableau précédent devient :

	Sous activité	activité normale	Sur-Activité
CIR	$80/100 = 0,8$	CIR $\frac{100}{100} = 1$	CIR $\frac{120}{100} = 1,2$
charges variables (2€/article)	160	200	240
charges fixes	240	300	360
coût Total	400	500	600
coûts unitaires			
CV	2	2	2
CF	3	3	3
Total	5	5	5

7.2 Avantages et inconvénients

a) Avantages

- analyser les coûts en fonction des coûts unitaires de base
- évaluer l'incidence de la sur activité / sous activité.

b) Inconvénients

- difficultés de déterminer l'activité normale de l'Entreprise
- complexité de répartition des charges directes et indirectes en charges variables et charges fixes selon la sur et la sous activité.
- la Comptabilité doit enregistrer des faits réels et non des faits considérés comme normaux.

8.Méthode des coûts variables (Direct Costing Simple)

8.1 Définition et méthode

Un coût variable est un coût comprenant exclusivement des charges qui varient avec la production vendue.

La méthode des coûts variables ne tient pas compte des variations d'activité d'une période à l'autre en ce qui concerne les charges fixes.

8.2 Marge sur coût variable et résultat

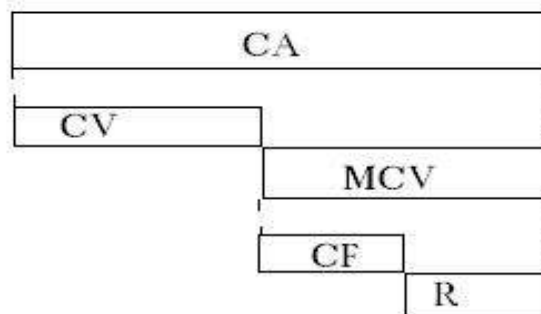
La marge sur coût variable est la différence entre les ventes nettes et le coût variable de ces ventes.

$MCV = CA - CV$ (chiffre d'affaires - coût variable)

Elle est un indicateur de performance du produit puisqu'elle permet de mesurer sa contribution à l'absorption des charges fixes.

Le résultat est obtenu en retranchant de la MCV le montant des charges fixes.

$R = MCV - CF$ (charges fixes)



8.3 Inconvénients et avantages

a) Inconvénients

- difficulté de distinguer charge variable et charge fixe.
- difficulté de comparaison dans l'espace (inter-Entreprise)

b) Avantages

- Simplification des calculs des coûts
- Objectivité dans les calculs
- Evaluation des devis indépendants des variations d'activité
- Détermination facile du seuil de rentabilité
- Détermination des productions les plus rentables
- Orientation de la politique des ventes

8.4 Intérêt de la méthode

a) En ce qui concerne la responsabilité des dépenses engagées

Le personnel opérationnel peut être considéré comme responsable de l'évolution des charges variables alors qu'il ne l'est que rarement des charges fixes.

b) En ce qui concerne la rentabilité

La rentabilité des produits est déterminée à partir de la marge sur coût variable ce qui permet de sélectionner la production la plus rentable (celle qui a la plus forte marge)

c) En ce qui concerne l'exploitation

Les responsables de l'Entreprise vont pouvoir déterminer le chiffre d'affaires et/ou la production indispensable à la couverture des charges fixes, c-à-d le point critique en dessous duquel l'Entreprise ne doit pas descendre afin d'éviter les pertes). Ce minimum est appelé seuil de rentabilité.

d) En ce qui concerne les prévisions

Le fait de connaître le comportement des charges donne la possibilité de calculer les coûts et les résultats prévisionnels. Le prix de décision en est donc facilité.

9. Le seuil de rentabilité

9.1 Définition

Le seuil de rentabilité (ou point mort) est le niveau d'activité pour lequel le résultat est nul. Au delà de ce seuil, l'Entreprise réalise des bénéfices.

9.2 Calcul

Le tableau d'exploitation diffère :

Désignat°	Montant	%
CA	150 000	100
CV	-90 000	60
RCV	60 000	40
CF (charges fixes)	-40 000	27
R	20 000	13

$RCV = CF$	CA	100 000
$0,40x = 40 000$	CV	60 000
$x = 100 000$	RCV	40 000
	CF	40 000
	R	0

9.3 Détermination de la date du seuil de rentabilité

Elle est déterminée à partir de la durée des ventes qui sont nécessaires pour atteindre le seuil de rentabilité.

a) CA régulièrement réparti dans l'exercice

La durée des ventes est facilement calculée en utilisant la série des ventes cumulées croissantes.

Calcul :

b) CA inégalement réparti dans l'exercice

La durée des ventes est déterminée à l'aide de la série cumulée du CA

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le CA cumulé est égal au CA calculé ce qui situe le seuil de rentabilité.

Une date plus précise peut être calculée à condition de connaître la répartition des ventes à l'intérieur du mois ou de considérer qu'elles sont régulièrement réparties.

On calcule la variation du CA :