

GESTION D'ENTREPRISE

MB351- 457

Année 2021/22

ÉCOLE NATIONALE SUPÉRIEURE EN SYSTÈMES AVANCÉS ET RÉSEAUX

Account



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

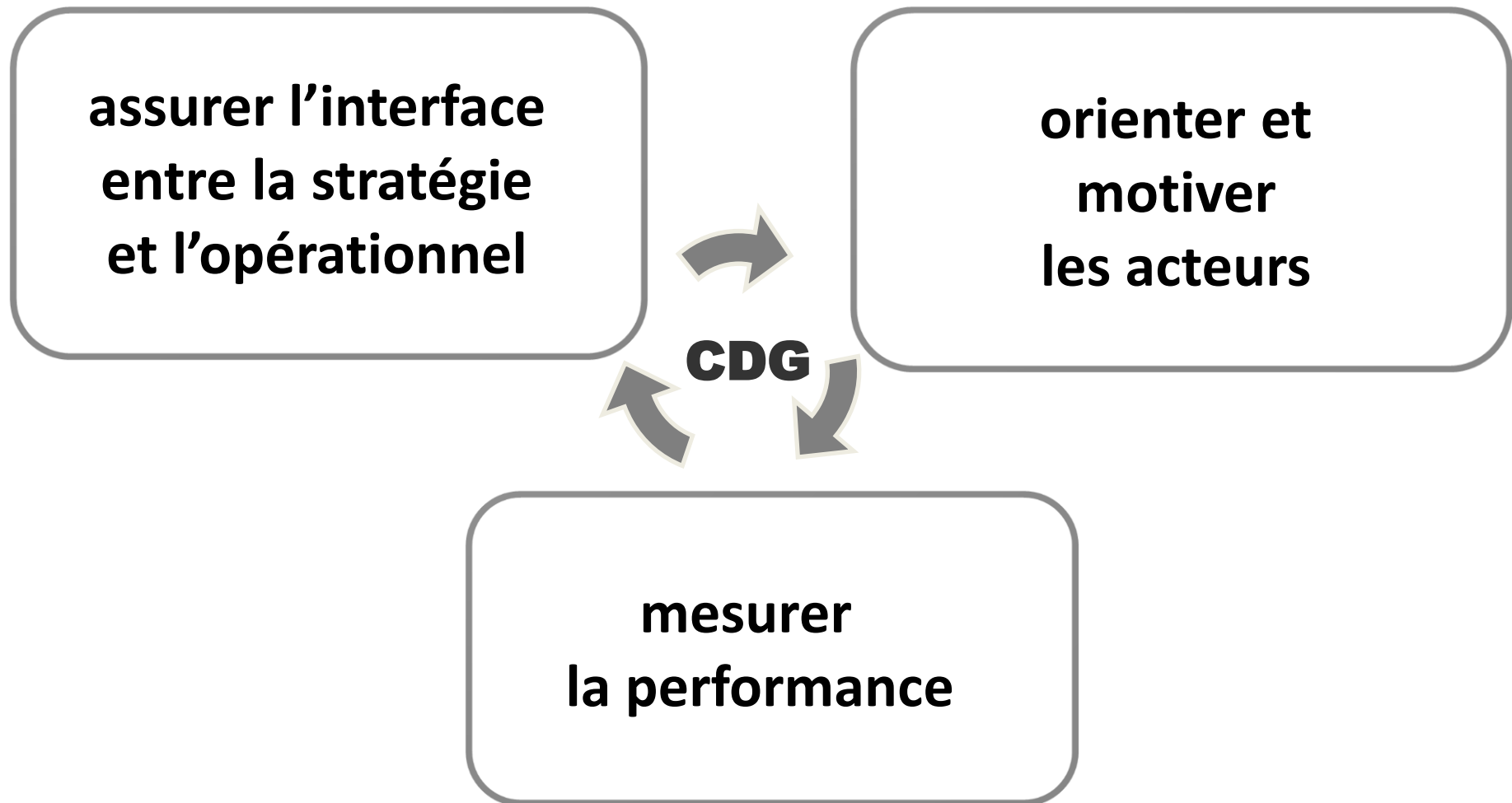
Efficienne : moyens/résultats

« 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

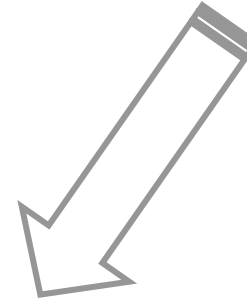
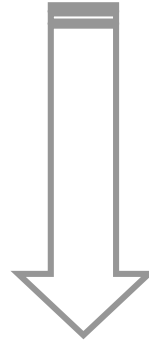
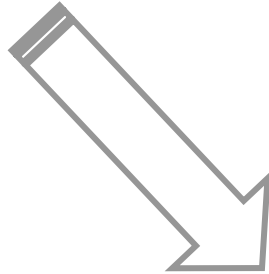
est au centre de 3 objectifs



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

PRESENT

La comptabilité analytique

Analyse et maîtrise des flux

Connaissance :

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

**Analyse
Décisions
action**



FUTUR COURT TERME

Le budget, les prévisions

**Simulation de décisions
internes et externes**

Vision à un an généralement

Elaboration tableaux de bord

STRATEGIE

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

Gestion des investissements

Analyse de rentabilité

Gestion de croissance

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.

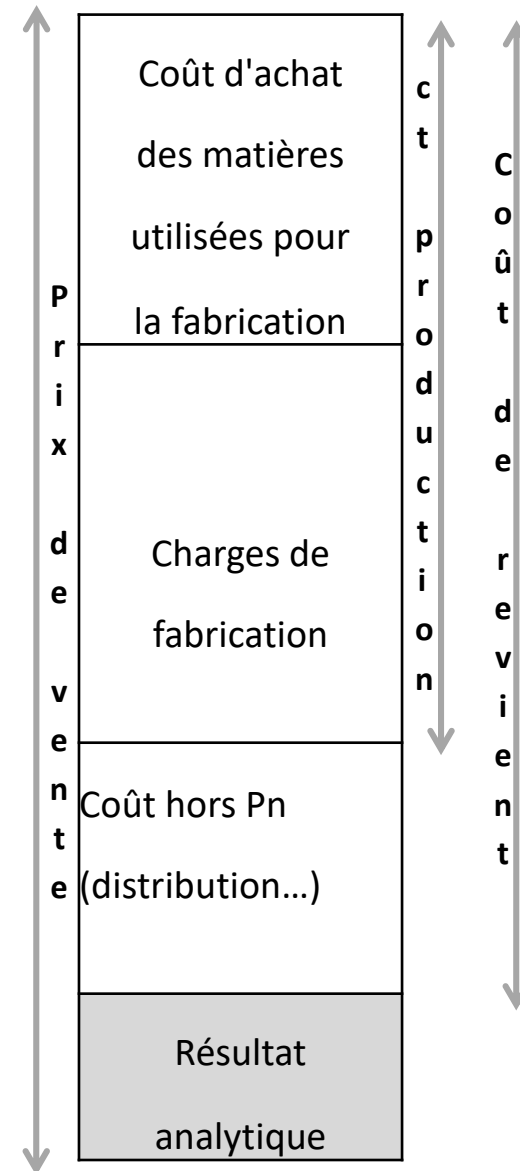
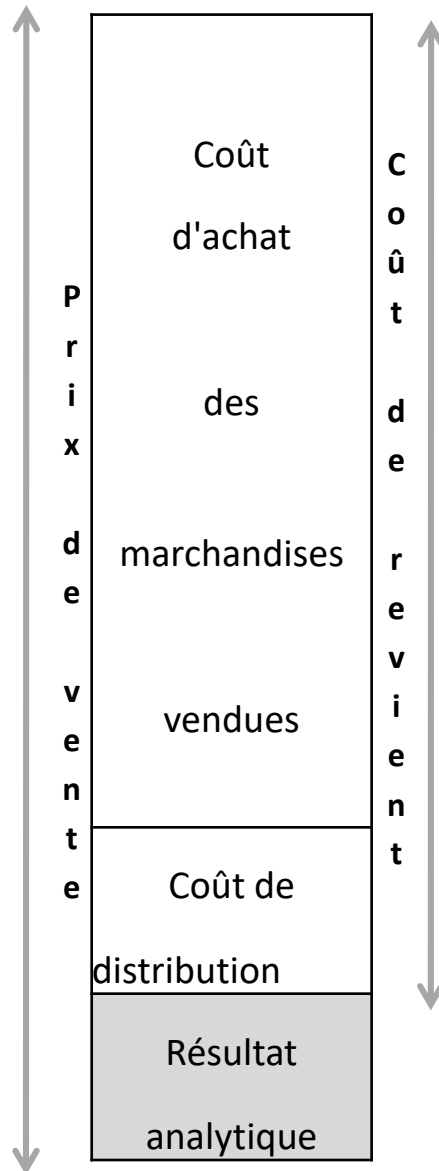
1) Principes généraux et définitions

– 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. 9

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.

— Éléments 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...

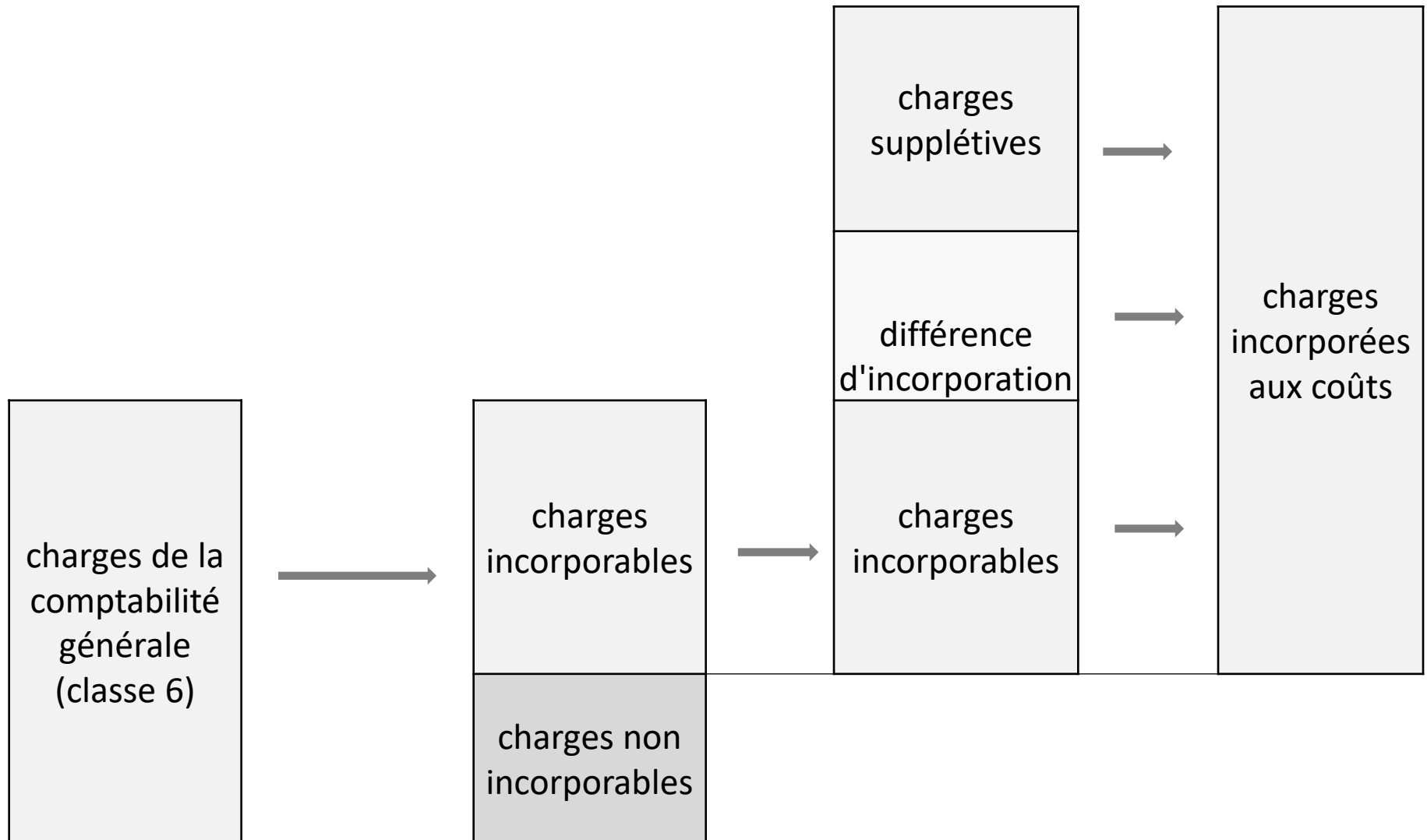
Comptabilité de gestion

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

Schématisations



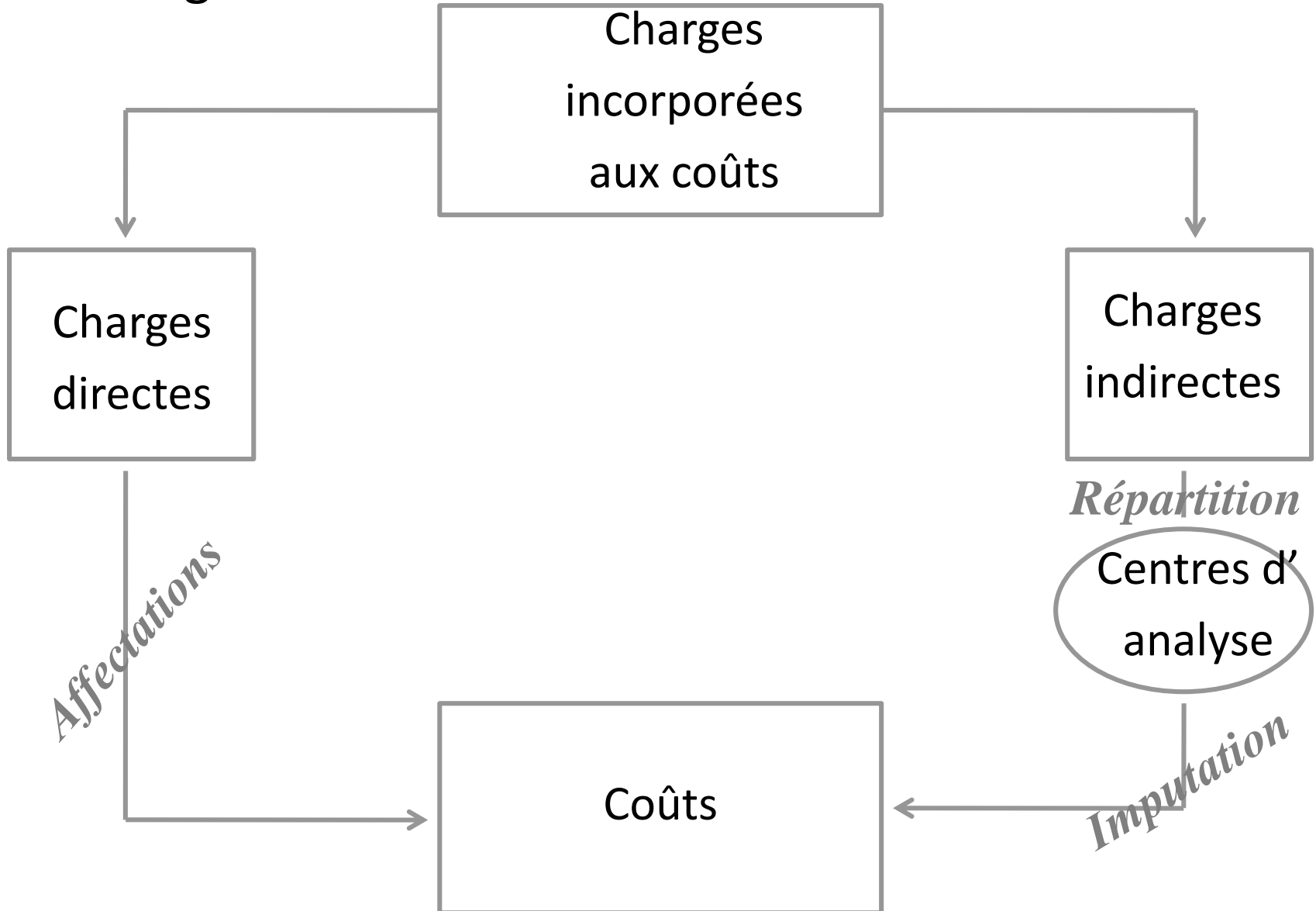
Partie II : Comptabilité analytique

– 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 schéma

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

Éléments de comptabilité des stocks: exemple

	Quantité entrée	Coût entrée ou coût de gestion	Quantité sortie
31/03 en stock	800	18.50	
07/04 Sortie A			600
09/04 Entrée	1400	19	
14/04 Sortie B			1500
17/04 Entrée	500	19.20	
24/04 Sortie C			400
28/04 Entrée	700	19.40	
30/04 en stock	900	?	

Éléments de comptabilité des stocks: exemple

a)Cump fin période18,994	Quantité entrée	Coût entrée ou coût de gestion	Quantité sortie et valeur appro
31/03 en stock	800	18.50	
07/04 Sortie A			
09/04 Entrée	1400	19	
14/04 Sortie B			
17/04 Entrée	500	19.20	
24/04 Sortie C			
28/04 Entrée	700	19.40	
30/04 en stock	900	?	

Éléments de comptabilité des stocks: exemple

b)Cump à chaque entrée	Quantité entrée	Coût entrée ou coût de gestion	Quantité sortie
31/03 en stock	800	18.50	
07/04 Sortie A			
09/04 Entrée	1400	19	
14/04 Sortie B			
17/04 Entrée	500	19.20	
24/04 Sortie C			
28/04 Entrée	700	19.40	
30/04 en stock	900	?	

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

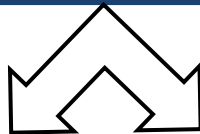
Temps rémunéré

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%

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

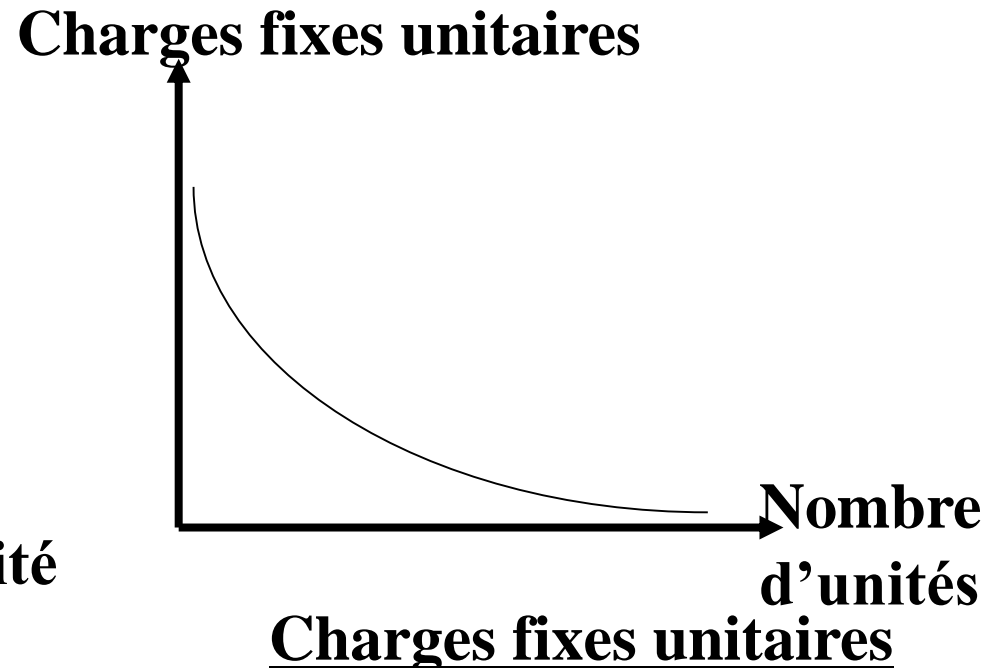
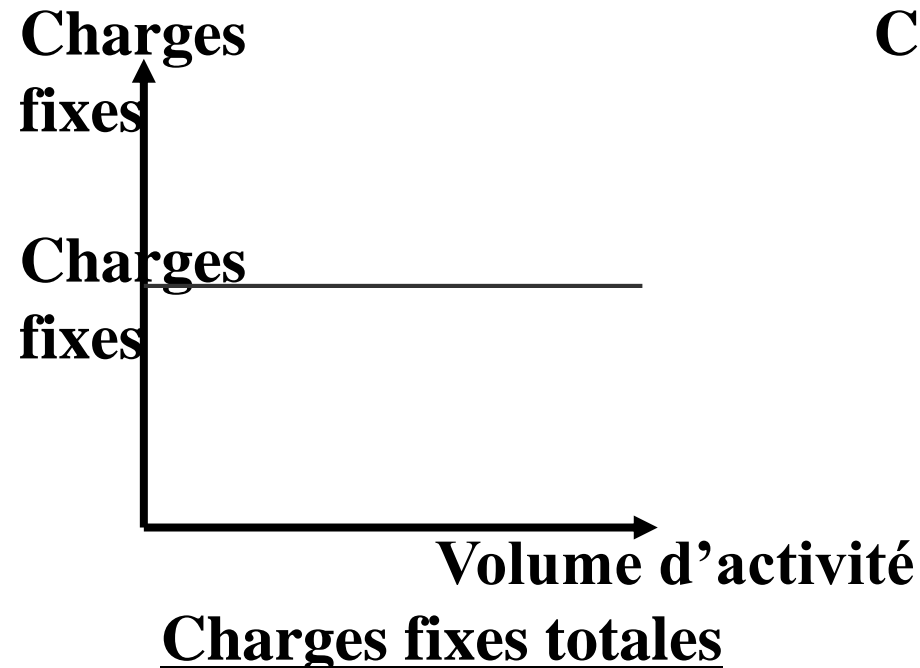
Charges de structure stables.

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 des 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 = $200\ 000 / 2 = 100\ 000$ €


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

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

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 = $(MCV / CA) \times 100$

- ➔ 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

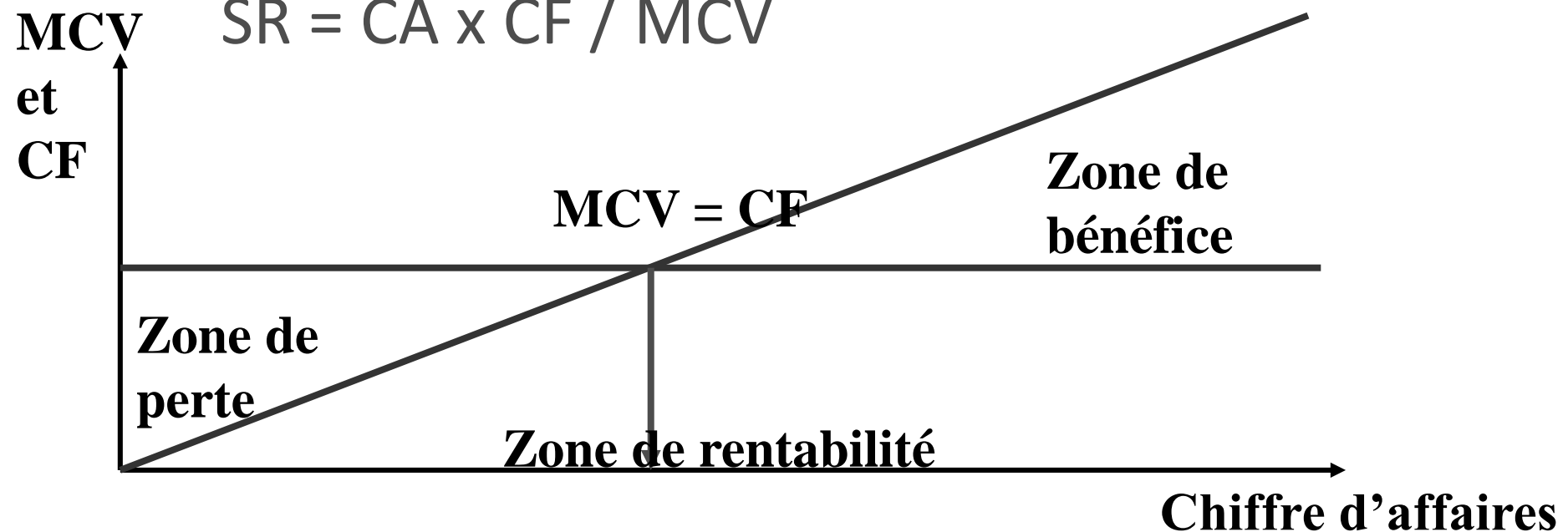
Seuil de rentabilité

Deux représentations

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

$R = 0$ quand $MCV = CF$

$$SR = CA \times CF / MCV$$



Comptabilité de gestion

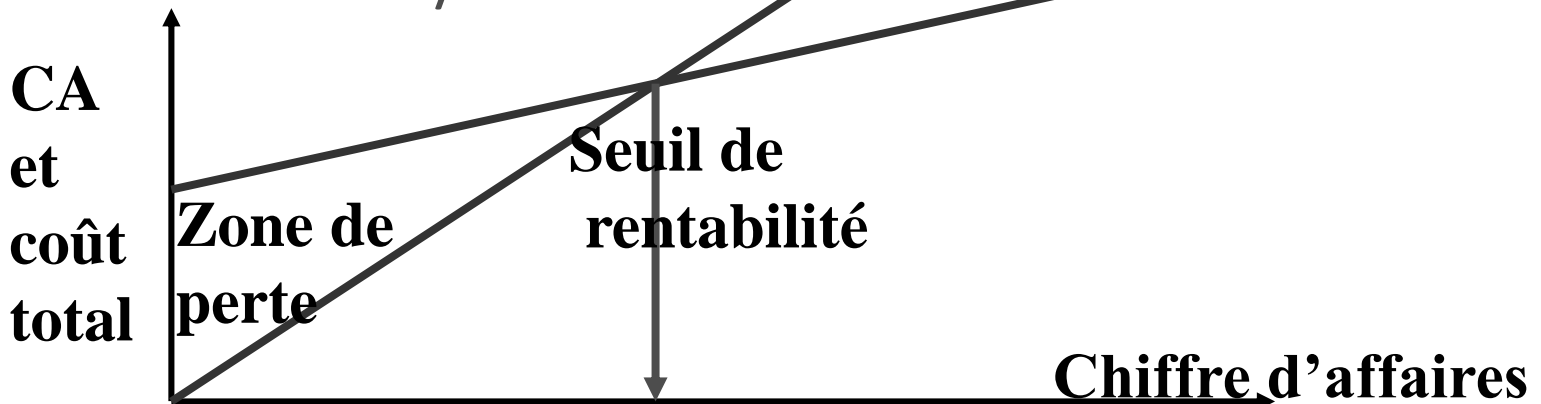
Seuil de rentabilité

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 : $SR = CF / T \times MCV$



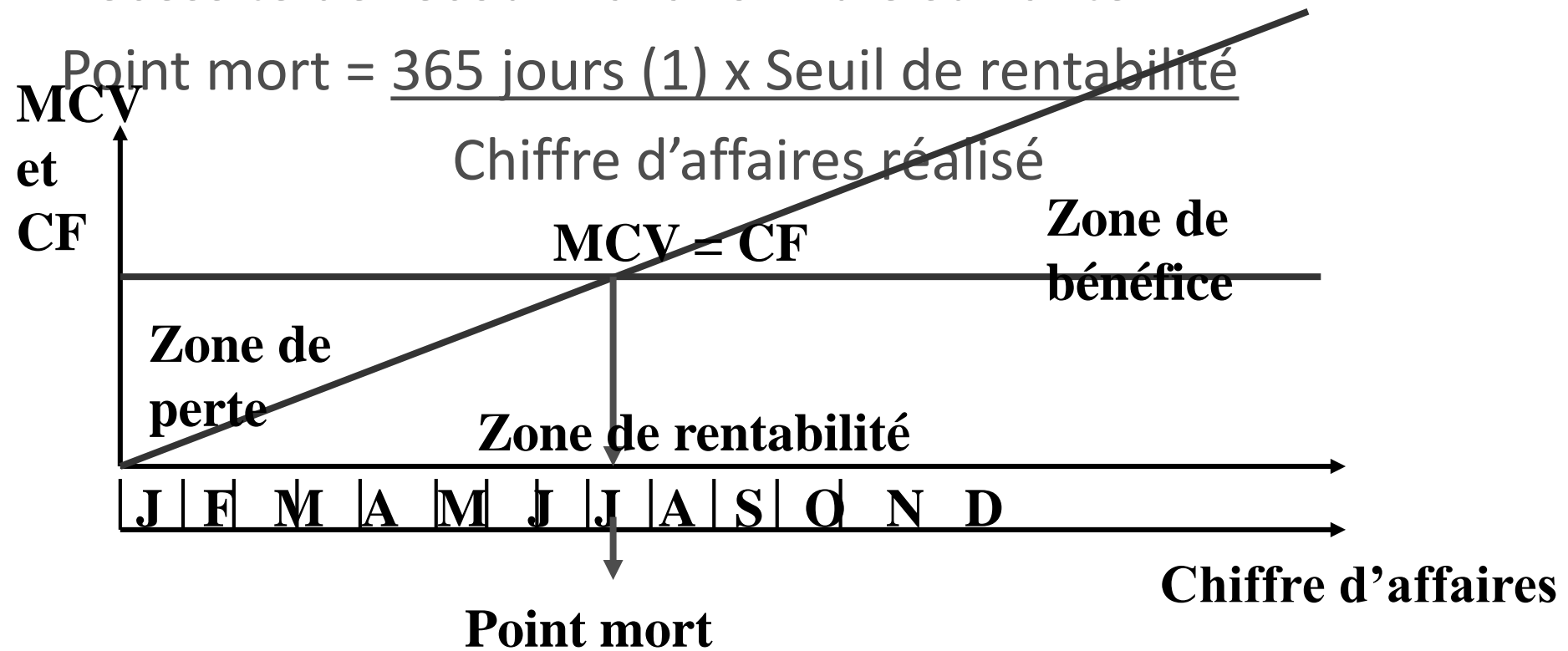
Comptabilité de gestion

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 :

$$\text{Point mort} = \frac{365 \text{ jours (1)} \times \text{Seuil de rentabilité}}{\text{Chiffre d'affaires réalisé}}$$



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.