

INTRODUCTION

En plus de la comptabilité financière, il y a la comptabilité de gestion (Management accounting) (ancienne appellation : comptabilité analytique). D'une façon générale, elle sert à donner de l'information pour la gestion interne (connaissance de la structure des coûts...).

Attention elle est confidentielle.

I. Les limites de la comptabilité financière

1. Résultat unique

Ce résultat unique n'est pas suffisant pour bien gérer une entreprise ; en effet il peut masquer des bénéfices sur certains produits et services, et des pertes sur d'autres.

CR		BILAN	
Actif	Passif	CP :	CS
Charges	Produits	Réserves	+ si bénéfice
Un résultat unique		1 résultat	- si perte
		Dettes	

2. Inventaire intermittent des stocks (Stock initial, stock final)

Le code du commerce oblige de produire des comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexe) au moins une fois tous les 12 mois mais cela ne suffit pas pour bien gérer une entreprise.

On adopte alors le système d'inventaire permanent des stocks. bilan = balance sheet

compte annuel = financial statements. compte de résultat = profit and loss account
annexe = notes

On n'a pas un classement par centre de responsabilités (aux USA : Business Unit) ou par fonction (achats, production, distribution...), par produits, services, par marché...

4. La période de 12 mois ne convient pas

C'est une période trop longue pour pouvoir réagir à temps.

La période de référence est donc très souvent le mois.

II. Les objectifs de la comptabilité de gestion

1. Outil d'évaluation

Ex : Evaluation des encours et des produits finis. Evaluation au coût de production d'un logiciel utilisé par un cabinet d'actuariat

2. Outil d'analyse

Elle fournit une grille d'analyse pour expliquer les résultats.

Par exemple, on établit les coûts d'achat, de production... puis on analyse mois par mois l'évolution.

3. Support de décision

Etablissement de budget prévisionnel.

Elle permet d'établir des prévisions de charge, de constater les réalisations, et de fournir une base chiffrée pour l'explication des écarts. (gestion budgétaire)

4. Information des décideurs

D'une façon générale, la comptabilité de gestion est orientée vers les décideurs dans l'entreprise, alors que la comptabilité financière donne de l'information aux tiers.

COMPTABILITE DE GESTION

III. Pertinence et exactitude

En comptabilité de gestion, on travaille souvent en K€ arrondi (contrairement à la comptabilité financière). On travaille à partir de la balance (des totaux). On va à l'essentiel.

1. Exactitude

On peut aboutir à des résultats exacts d'un point de vue mathématique, mais différents selon les hypothèses de travail.

Par exemple, pour répondre à la question : quel est le coût d'un bien ou d'un service ?

Selon que l'on travaille en coût complet, coût variable simple, coût direct, coût marginal..., on peut aboutir à différents coûts.

Il existe donc différents coûts en fonction de la méthode adoptée.

L'exactitude des calculs ne garanti donc pas en comptabilité analytique le caractère significatif ; on peut avoir tort (prendre des mauvaises décisions) avec une très grande précision.

Il faut donc avoir la méthode adaptée à l'entreprise.

2. Pertinence

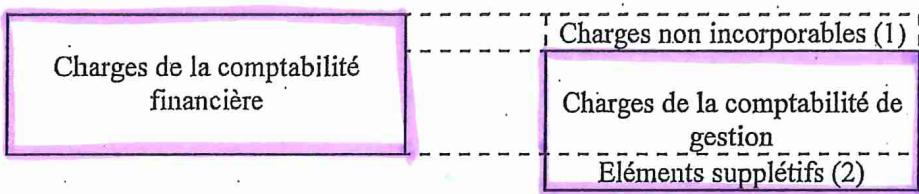
La pertinence d'une information ou d'un mode de calcul caractérise ce qui est conforme à l'objectif recherché.

CLASSIFICATION DES CHARGES EN COMPTABILITE ANALYTIQUE ET COUTS CORRESPONDANTS

I. Des charges de la comptabilité financière aux charges de la comptabilité de gestion

Remarque de vocabulaire :

D'après le PCG, le terme frais est traditionnellement utilisé pour désigner soit des charges, soit un regroupement de charges.



1. Charges non incorporables

D'une façon générale, on ne reprend pas en comptabilité de gestion les charges exceptionnelles (Comptes 67..) car on veut calculer des « coûts normaux », qui reflètent l'exploitation habituelle.

(1) Exemple de charges exceptionnelles : dotation aux amortissements exceptionnels, dotation aux provisions exceptionnelles.

2. Eléments supplétifs

(2) Ex : La rémunération des capitaux propres

Rappel : il n'existe pas de compte de charge rémunération des capitaux propres en comptabilité financière. L'affectation du résultat donne lieu à l'écriture suivante (hypothèse de distribution de la totalité du résultat) :

Date A G 0

12 Résultat	10000	
457 Associés, dividende à payer		10000
Affectation du résultat		
Date règlement		
45 Associés, dividende à payer	10000	
512 Banque		10000
Règlement dividende		

COMPTABILITE DE GESTION

II. Classification des charges en comptabilité de gestion

Rappel : en comptabilité financière, le critère du classement est la nature des charges.

1. Les charges opérationnelles (ou variables) (CO)

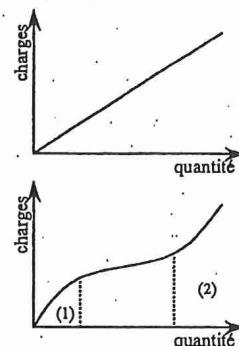
Une représentation simplifiée de ce type de charges est linéaire :

Exemple : Achats de matières premières

Une représentation plus conforme à la réalité :

(1) Phase d'apprentissage

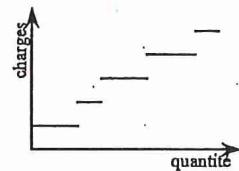
(2) La structure n'est plus adaptée : phase de surchauffe



2. Les charges de structure (CS) (ou fixes)

Ces charges varient par paliers.

Exemple : les charges de personnel (salaires et charges sociales pour les CDI en France).



Un CDD, le travail intérimaire, sont des charges opérationnelles.

Les entreprises cherchent à abaisser leurs charges de structure en faisant appel à la sous-traitance.

Plus une entreprise a des charges de structure, plus elle présente de risques (en cas de baisse subite d'activité elle ne peut adapter rapidement ce type de charge).

COMPTABILITE DE GESTION

3. Charges semi-variables

D'une façon générale, il s'agit de toutes les charges qui comportent une partie fixe et une partie variable (la rémunération des commerciaux, un abonnement et une partie consommation, par exemple l'électricité, le téléphone...)

4. Les charges directes (CD)

D'après le PCG, il s'agit de charges que l'on peut affecter immédiatement (sans calcul intermédiaire ou sans ambiguïté) au coût d'un produit ou d'un service déterminé.

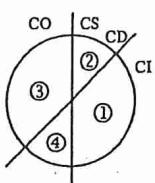
Exemples :

- matière première utilisée exclusivement pour la fabrication d'un produit.
- salaires et charges sociales pour un seul service.

5. Les charges indirectes (CI)

Ce sont des charges qui nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées au coût d'un produit ou service déterminé.

Exemple : les charges liées à l'entretien général des locaux représentent une charge indirecte par rapport à chaque produit ou service.

6. Combinations possibles

① Loyer du siège social.

② Les dotations aux amortissements de machines qui servent à fabriquer un seul produit.

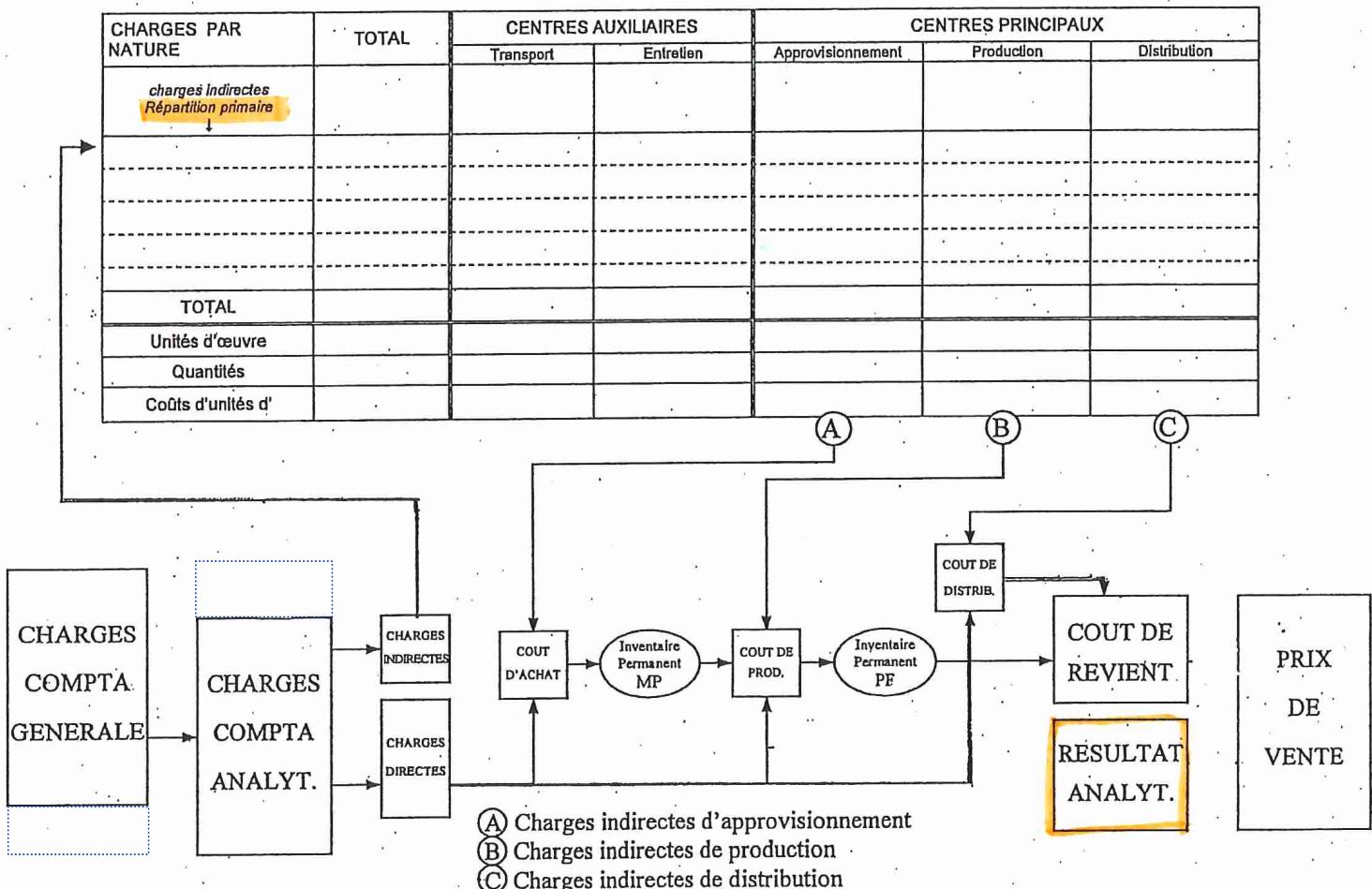
③ Des matières premières utilisées pour un seul type de produit.

④ Consommation d'électricité d'une unité de fabrication de plusieurs produits.

*concerne tous les produits
Charge indirecte et de structure
indépendante du niveau d'activité*

COMPTABILITE DE GESTION

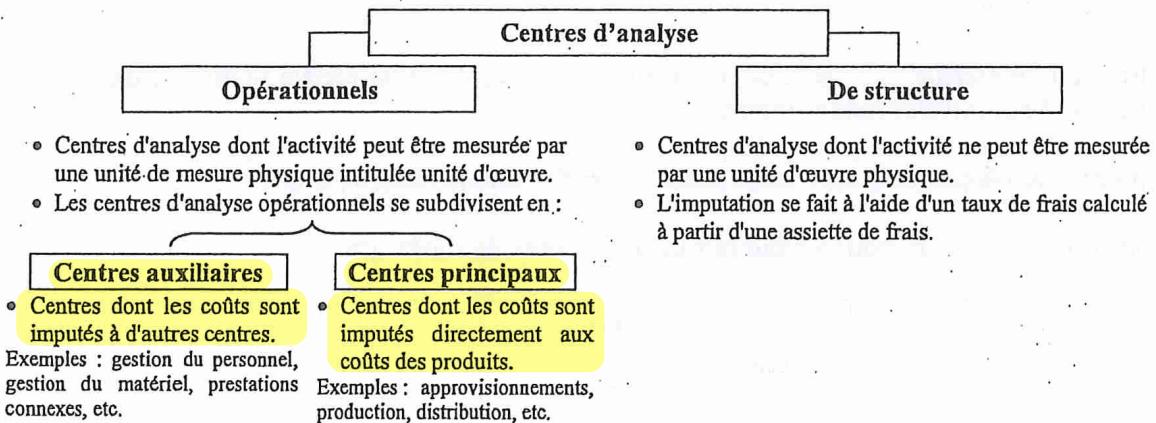
LE COUT COMPLET

I. Le réseau des coûts et le cheminement des charges1. Schéma d'ensemble

COMPTABILITE DE GESTION

2. Les centres d'analyse

L'activité de l'entreprise est divisée en centres d'analyse dans lesquels sont regroupées les charges indirectes avant leur répartition.



Les centres d'analyse correspondent soit :

- à une division réelle de l'entreprise appelée centre de travail (atelier, magasin, bureaux...) selon l'organigramme ;
- à une division fictive de l'entreprise relative aux fonctions assumées (administration, gestion du personnel...).

Calculs

Le calcul de répartition des charges indirectes s'effectue en trois phases et se présente sous la forme d'un tableau.

Répartition primaire	→ Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse d'après des clés de répartition.
Répartition secondaire	→ Répartition du coût des centres auxiliaires dans les centres d'analyse principaux.
Calcul du coût de l'unité d'œuvre	→ $\frac{\text{Coût du centre}}{\text{Nbr d'unités d'œuvre}} \rightarrow \text{coût à imputer} = \frac{\text{coût de l'unité}}{\text{d'œuvre}} \times \frac{\text{nbr d'unité}}{\text{d'œuvre utilisées}}$
Calcul du taux de frais	→ $\frac{\text{Coût du centre}}{\text{Assiette de frais}} \rightarrow \text{coût à imputer} = \text{assiette de frais} \times \frac{\text{taux de frais}}{100}$

À NOTER :

- Les notions de centres opérationnels et de centres de structure sont propres à chaque entreprise
- Les centres d'analyse correspondent à l'organigramme de structure de l'entreprise
- Il peut être créé un centre de calcul intitulé : autres frais à couvrir ou centre administratif. (ex : grandes sociétés : il peut s'agir des frais de siège social) Il est destiné à rassembler les charges et les coûts qui ne sont pas ventilés dans des centres d'analyse déterminés. Ils sont imputés directement aux coûts de revient
- Une fois la répartition secondaire effectuée le montant de chaque centre auxiliaire doit être nul.

COMPTABILITE DE GESTION

3. Cession interne des centres auxiliaires

La répartition secondaire peut concerner d'autres centres auxiliaires.

Deux situations peuvent se présenter :

- transfert en escalier : le coût constaté de chaque centre à un certain niveau de calcul est transféré aux suivants sans réciprocité.
- prestations réciproques : les centres auxiliaires se fournissent réciproquement.

Exemple de calcul de prestations réciproques d'après la méthode algébrique.

		Centres auxiliaires	
		Entretien	Energie
Répartition primaire		6 000	18 000
Entretien		-	10 %
Energie		40 %	-
Totaux à répartir		?	?

$$\begin{array}{l} x \\ \text{Total à répartir du centre entretien} = \text{Total du centre entretien après répartition primaire} + 40 \% \text{ du total à répartir du centre énergie} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} y \\ \text{Total à répartir du centre énergie} = \text{Total du centre énergie après répartition primaire} + 10 \% \text{ du total à répartir du centre entretien} \end{array}$$

$$\Rightarrow \text{Total du centre entretien à répartir} = 13 750$$

$$\Rightarrow \text{Total du centre énergie à répartir} = 19 375$$

A NOTER :

- Pour éviter les erreurs, les centres auxiliaires à transfert en escalier doivent être disposés, dans le tableau des charges indirectes, dans l'ordre des prestations fournies.
- Les prestations réciproques peuvent concerner plus de deux centres. Le système doit comprendre autant d'équations que de centres se fournissant les prestations.

COMPTABILITE DE GESTION

4. Le choix d'une unité d'œuvre

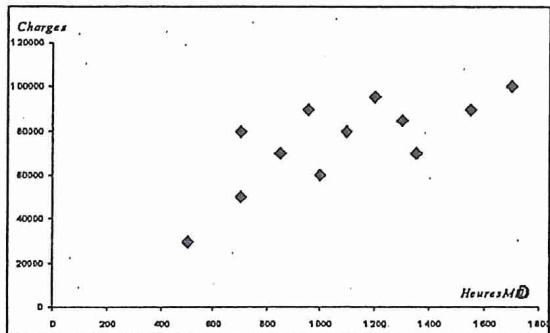
Définition de l'unité d'œuvre : il s'agit d'une unité de mesure de l'activité d'un centre d'analyse.

Pour choisir, si plusieurs unités d'œuvre semblent à priori possibles, il peut être utile de faire une étude statistique.

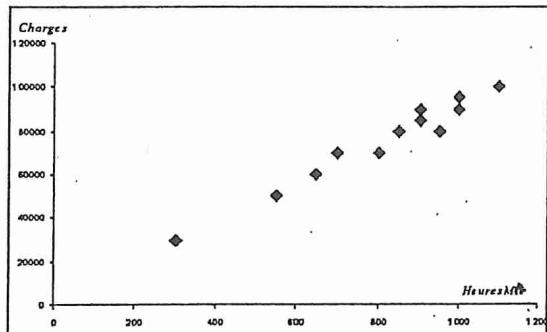
Exemple : En vue d'une application de la méthode des centres d'analyse l'entreprise a relevé durant un an les informations suivantes concernant un atelier.

Mois	Charges	Heure de main-d'œuvre	Heure machine	Matière consommée (kg)
1	80 000	700	850	8 000
2	60 000	1 000	650	8 000
3	70 000	850	700	6 500
4	85 000	1 300	900	9 500
5	90 000	950	900	7 500
6	70 000	1 350	800	10 500
7	50 000	700	550	6 000
8	30 000	500	300	5 000
9	90 000	1 550	1 000	12 500
10	80 000	1 100	950	13 500
11	100 000	1 700	1 100	11 500
12	95 000	1 200	1 000	10 500

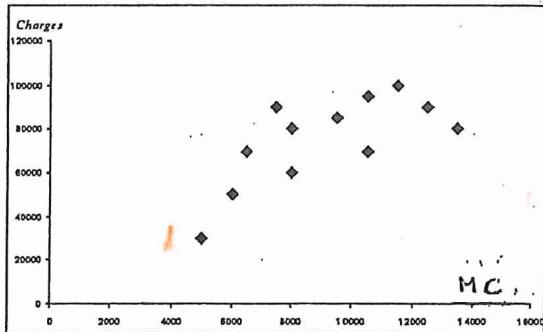
Ces données nous permettent de présenter les graphiques suivants :



Charges en fonction des heures de main d'œuvre



Charges en fonction des heures machine



Charges en fonction des matières consommées

L'examen de ces graphiques permet de choisir comme unité d'œuvre l'heure machine car c'est dans ce cas que la variation des charges en fonction de l'unité envisagée fait apparaître une tendance la plus proche de la tendance linéaire.



COMPTABILITE DE GESTION

Celle étude graphique pourrait être complétée ou remplacée par un calcul de coefficient de corrélation.

Ainsi, un calcul de $r = \frac{\sum X_i Y_i}{\sqrt{\sum X_i^2} \times \sqrt{\sum Y_i^2}}$ conduit aux résultats suivants :

- en fonction des heures de main-d'œuvre $r = 0.74$
- en fonction des heures machines $r = 0.98$
- en fonction des matières consommées $r = 0.70$

5. Construction des différents coûts complets

L'habitude est d'opérer sous forme de tableaux :

ELEMENTS	QUANTITES	PRIX UNITAIRES COUTS UNITAIRES	MONTANTS

Pour une entreprise industrielle, les coûts sont déterminés aux différents stades : de l'achat, de la production et de la vente.

Coût d'achat des matières :

= Achats + frais directs et indirects sur achats.

Coût de production des Produits Finis :

= Coût d'achat des matières consommées + les frais de fabrication directs et indirects.

Coût de revient des Produits Finis :

= Coûts de production des produits vendus + les frais de distribution directs et indirects

Le coût de revient est la somme des éléments de charge qui, pour un produit ou un service déterminé, correspond au stade final (frais de vente ou de distribution compris). Le terme « coût de revient » s'applique donc à une vente qui a été effectuée.

Le terme de coût ne doit pas être confondu avec celui de prix. Le mot prix s'applique aux transactions d'une entreprise avec l'extérieur (ex : prix d'achat, prix de vente...)

D'après le PCG, un prix implique une notion de résultat. Un coût, parce qu'il est une somme de charges, est propre à l'entreprise qui le calcule.

CAS N° 1 : DIFFÉRENCES DE TRAITEMENT COMPTABLE

1.1

De la comptabilité générale d'une entreprise, on relève les charges suivantes pour le mois M.

Achats d'approvisionnements non stockés	12 000
Autres charges externes : achats de sous-traitance et services extérieurs	21 500
Autres charges externes : autres services extérieurs	10 200
Impôts, taxes et versements assimilés	5 300
Charges de personnel	63 200
<u>Charges exceptionnelles</u> X	(3 400) on ne prend pas
Dotations aux amortissements et aux provisions	18 300 - 6 100 on ne prend pas
dont 6 100 Euros de dotations aux amortissements et aux provisions (<u>charges exceptionnelles</u>) X	
Il a été décidé de retenir en comptabilité de gestion :	
- la rémunération conventionnelle du travail de l'exploitant	7 000
- la rémunération conventionnelle au taux de 12 %, des 600 000 Euros de capitaux propres de l'entreprise	6000 (600 000 x 12% / 12)
	<u>137 600</u>

éléments supplétifs { Travail à faire :

Déterminer le montant des charges incorporables en comptabilité analytique.

1 éléments qui n'existent pas en comptabilité générale

1.2

La comptabilité analytique d'une entreprise a retenu, pour le calcul des coûts d'une période déterminée, 210 000 de charges dont 15 800 d'éléments supplétifs. Par contre, les différences d'incorporation sur amortissements et provisions et sur autres charges se sont élevées à 22 500.

= charges exceptionnelles

Déterminer le montant des charges constatées en comptabilité générale.

$$210 000 - 15 800 + 22 500 = 216 700$$

1.3

Résultat analytique sur marchandises et produits (bénéfice)
 Différences d'incorporation sur amortissements et provisions
 Différences d'incorporation sur autres charges
 Différences d'incorporation pour éléments supplétifs

$$\begin{array}{r}
 83 235 \\
 - 2500 \\
 - 1 718 \\
 + 7 300 \\
 \hline
 86 317
 \end{array}
 \} \text{charges exceptionnelles}$$

Indiquer le résultat de la comptabilité générale.

Résultat = produit - charge

On a pas introduit les charges exceptionnelles dans le résultat, donc on les enlève pour le général

Après inventaire = après les écritures d'amortissements, de provisions et de régularisation mais avant les écritures de regroupement au compte de résultat

CAS N° 2

A. L'entreprise industrielle « Les Tréfileries CHARJINDY » qui fabrique deux produits finis P1 et P2 vous fait part des soldes de sa balance établie après inventaire, mais avant les écritures de regroupement au compte de Résultat. Elle vous fait remarquer que les comptes n'y sont pas classés conformément au Plan comptable.

L'entreprise « Les Tréfileries CHARJINDY » pratique l'inventaire intermittent et arrête ses comptes chaque année le 31 décembre.

Le produit fini P1 utilise une matière première M1 ; le produit fini P2 utilise une matière première M2.

Les matières 1^{re} sont des charges directes par rapport aux produits

SOLDES DE LA BALANCE DE L'ENTREPRISE « LES TRÉFILERIES CHARJINDY » ÉTABLIE APRÈS INVENTAIRE AU 31 DÉCEMBRE (N)

COMPTES	SOLDES
Achats de matières premières M1	478 400
Achats de matières premières M2	262 880
Amortissements des constructions	10 000
Amortissements du matériel de bureau et matériel informatique	9 600
Amortissements du matériel de transport	38 000
Caisse	21 668
Capital social	150 000
Charges constatées d'avance	160
Charges à payer (à des créateurs divers)	3 920
Clients	38 900
Clients douteux ou litigieux	8 000
Constructions	60 000
Créditeurs divers	44 160
Crédit Lyonnais	31 772
Dépôts et cautionnements versés	800
Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles	5 600
Fournisseurs - Effets à payer	37 380
Clients - Effets à recevoir	26 800
Fournisseurs	58 500
Charges de personnel	80 000
Autres charges de gestion courante	12 000
Charges financières	2 400
Impôts sur les bénéfices	26 000
Impôts, taxes et versements assimilés	24 000
Matériel de transport	48 000
Matériel de bureau et matériel informatique	16 000
Produits à recevoir (de débiteurs divers)	100
Provision pour dépréciation des comptes de clients douteux ou litigieux	4 800
Réserve légale	8 800
Stock de matières premières M1 (au 1 ^{er} /1/N)	52 800
Stock de matières premières M2 (au 1 ^{er} /1/N)	56 880
Terrains	20 000
Transports de biens et transports collectifs du personnel	20 000
Primes d'assurance	32 000
Ventes de produits P1 (hors taxes)	580 000
Ventes de produits P2 (hors taxes)	380 000

Autres renseignements :

- Stocks au 31/12/N (évaluation extra-comptable) : *au inventaire physique*
 - matières premières M1 : 51 200
 - matières premières M2 : 67 760
- Il n'existe aucun stock de produits finis P1 et P2, ni d'en-cours, tant en début qu'en fin d'exercice.

Travail demandé

1^o Présenter de façon détaillée le compte de Résultat permettant de connaître le résultat de l'exercice. En déduire le résultat courant ~~avant impôts~~ (solde intermédiaire de gestion).

2^o Présenter le bilan de l'entreprise « Les Tréfileries CHARJINDY » au 31 décembre de l'année N permettant de vérifier le résultat déjà trouvé au 1^o ci-dessus.

N.B. : Les documents de synthèse ci-dessus seront établis selon le système de base du P.C.G.

B. L'entreprise « Les Tréfileries CHARJINDY » n'a jamais tenu jusqu'à maintenant de comptabilité analytique.

La direction de l'entreprise, non satisfaite par le résultat global du compte de Résultat courant avant impôts, souhaiterait cependant connaître de façon extra-comptable deux résultats distincts :

- résultat réalisé sur le produit P1 ;
- résultat réalisé sur le produit P2.

Dans ce but, vous décidez de procéder à une ventilation des charges par nature en retenant les quatre hypothèses suivantes pour la répartition des charges communes (ou charges indirectes) :

- 1^e hypothèse : répartition proportionnelle au coût des matières premières consommées par chaque produit (arrondir les sommes trouvées à l'ento)
- 2^e hypothèse : répartition proportionnelle aux charges de main-d'œuvre directe (M.O.D.) spécifiques à chaque produit.
- 3^e hypothèse : répartition proportionnelle au chiffre d'affaires réalisé sur chaque produit.
- 4^e hypothèse : répartition moitié pour le produit P1, moitié pour le produit P2.

Charges par nature	Total	Charges directes		Charges indirectes ou charges communes aux deux produits
		P1	P2	
Charges de personnel	80 000	36 000	28 000	16 000
Impôts, taxes et versements assimilés	24 000	8 000	6 000	10 000
Primes d'assurance	32 000			32 000
Transports de biens et transports collectifs du personnel	20 000	9 600	8 000	2 400
Autres charges de gestion courante	12 000	2 400	1 600	8 000
Charges financières	2 400			2 400
Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles	5 600		800	4 800
TOTAUX.....	176 000	56 000	44 400	75 600

Travail demandé :

1° Présenter de façon résumée et en y faisant figurer les matières premières consommées les comptes d'exploitation analytiques (ou élémentaires) par produits :

- exploitation pour P1,
- exploitation pour P2,

afin de faire apparaître le résultat réalisé sur chacun de ces produits dans les quatre hypothèses retenues (arrondir les calculs de répartition à l'euro).

2° A l'aide d'un tableau récapitulatif, comparer pour chacun des produits et dans chaque hypothèse envisagée, les éléments suivants :

- chiffre d'affaires réalisé ;
- coût des matières consommées ;
- charges directes ;
- charges indirectes ;
- total des charges ;
- résultat réalisé.

Que pouvez-vous en conclure sur le plan de la gestion de l'entreprise ?

3° Quelles critiques principales peut-on formuler à l'encontre des méthodes retenues pour la répartition des charges indirectes ? Justifiez vos critiques à l'aide d'exemples simples.

4° La Direction de l'entreprise « Les Tréfileries CHARJINDY », très intéressée par vos travaux d'analyse annuelle (exercice allant du 1^{er} janvier au 31 décembre N) vous demande s'il serait possible de connaître les mêmes résultats partiels, mais de façon plus sûre et à des dates plus rapprochées, par exemple, le trimestre et même le mois. Elle aimera également connaître à tout moment l'état exact de ses stocks. Que devez-vous lui répondre ?

5° La présente étude de cas faisait état d'une entreprise industrielle. On vous demande si une comptabilité analytique peut également se concevoir dans une entreprise commerciale ou agricole. Que devez-vous répondre ?

évaluation par rapport aux charges indirectes les plus importante, ici les primes d'assurance

	P1	P2	Total
Coût MP Consommé	480 000	252 000	732 000
H1	65,6%	36,4%	
Coût main d'œuvre	36 000	28 000	64 000
H2	56%	44%	
CA	580 000	380 000	960 000
H3	60%	40%	
Rentabilité			
H4	59%	50%	

A) Les résultats suivants peuvent varier en fonction de l'arrondi choisi, il aurait fallu ne pas arrondir

Calcul du résultat

Sous H1 :	1	P1	P2
CA (Ventes)	580 000	380 000	
Coût NIP consu	480 000	252 000	
Charges directes	56 000	44 400	
Charges indirectes	49 574	26 026	
Résultat	-5574	57574	

Pas bonne hypothèse © Théo Jalabert
lien entre les matières 1^{ère} consommées et la pâme d'assurance (le risque).

$$\rightarrow 75600 \times 65,6\% = 49574 -$$

(ou pour ne pas faire d'arrondi, ce qui est mieux : $\frac{75600 \times 480000}{732000} = 49574$)

Sous H2 -	P1	P2
CA	580 000	380 000
Coût NIP consu	480 000	252 000
Charges directes	56 000	44 400
Charges indirectes	42 336	33 264
Résultat	1664	50336

Idem. Le risque accident de travail n'est pas couvert par les assurances mais par l'URSSAF.

$$\rightarrow 75600 \times 56\%$$

Sous H3	P1	P2
CA	580 000	380 000
Coût NIP consu	480 000	252 000
Charges directes	56 000	44 400
Charges indirectes	45 360	30 240
Résultat	-1360	53360

Idem .

$$\rightarrow 75600 \times 60\%$$

Sous H4	P1	P2
CA	580 000	380 000
Coût NIP consu	480 000	252 000
Charges directes	56 000	44 400
Charges indirectes	37 800	37 800
Résultat	6 200	45 800

Idem

$$\rightarrow 75600 \times 50\%$$

	H1	H2	H3	H4
P1	-5574	1664	-1360	6200
P2	57574	50336	53360	45800

Aucun critère de répartition n'est valable ; pertinent pour répartir les primes d'assurances.

On peut déterminer que ce qui pèse sur la rentabilité de P1 par rapport à P2 est le coût des matières premières consommées qui représente pour P1 82,75% des ventes et pour P2 seulement 66,31%.

Pour prendre la décision de supprimer le produit P1 ou le maintenir, il faut prendre en compte l'éventuelle complémentarité des produits, par exemple : si les clients achètent d'abord P1 puis P2.

Si on supprime le produit P1, à court terme les charges indirectes de structure, ex : le loyer, ne va pas diminuer

Pour le contrat s'assurance responsabilité civile, il n'y a pas de corrélation avec les matières premières consommées, ici du fer pour fabriquer les fils.