

# Comptabilité analytique

## Exercice 3

# Place centrale dans le processus de décision – publique comme privé

- Dès que décision → on se tourne vers la Compta analytique : formidable légitimité
- Rationalité économique

*« Qu'en dit la compta ana ? »*



# Suite de la comptabilité générale ?

- Comptabilité générale

- Publique (fisc, analystes, ...)
- Obligation légale
- Cadre assez strictement défini

- Comptabilité analytique

# Suite de la comptabilité générale ?

- Comptabilité générale

- Publique (fisc, analystes, ...)
- Obligation légale
- Cadre assez strictement défini

- Comptabilité analytique

- Interne (contrôle de gestion, audit interne,..)
- Ce n'est pas une obligation légale
- Cadre éminemment variable

# Distinction comptabilité générale/comptabilité analytique

## Comptabilité générale

- Tournée vers l'**extérieur**:
  - Préoccupations Fiscales
  - Stratégie vis-à-vis des acteurs financiers et fiscaux
  - Obligatoire
  - Construction très normée
- Charges et produits classés **par nature**
  - Cad selon une nomenclature des partenaires extérieurs (fournisseurs, banque, etc)

# Distinction comptabilité générale/comptabilité analytique

## Comptabilité générale

- Tournée vers l'**extérieur**:
  - Préoccupations Fiscales
  - Stratégie vis-à-vis des acteurs financiers et fiscaux
  - Obligatoire
  - Construction très normée
- Charges et produits classés **par nature**
  - Cad selon une nomenclature des partenaires extérieurs (fournisseurs, banque, etc)

## Comptabilité analytique

- **Usage interne**:
  - Chercher à évaluer des rentabilités de sous-ensembles dans l'entreprise (ex: un produit, un atelier,..)
  - Facultative
  - Une seule obligation légale: la tenue des stocks
- Charges et produits classés **par destination**
  - Que cherche-t-on à évaluer?
  - Ex: produit, atelier, zone géographique ...

# Que cherche-t-on ?

- Le coût de revient d'un bien ou d'un service
- Le coût de production d'un bien
- Le coût d'un atelier, d'une usine
- l'évaluation de la valeur d'un stock

# Objets de la compta analytique

1. **Evaluer des biens et des services au bilan** de la compta générale (ex : stocks produits ou "prod immobilisée")
2. Fournir des **paramètres de contrôle**
  - apprécier la rentabilité d'une activité ou d'un produit
  - comparer entre elles des unités semblables
  - confronter des performances aux prévisions
  - surveiller d'éventuelles dérives de consommations ou de productivité
3. Eventuellement **justifier des prix de vente** (devis, facturation, etc...)
4. Fournir des données pour les calculs économiques **d'aide à la décision** (fermer un atelier, accepter une commande, lancer un nouveau produit, etc)



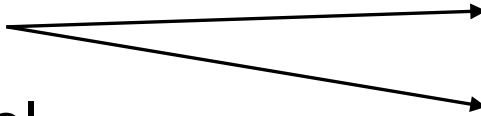
# Le mécanisme de base

- Classement par nature
  - Achats
  - Personnel
  - Loyers
  - ...

# Le mécanisme de base

- Classement par nature
  - Achats
  - Personnel
  - Loyers
  - ...
- Classement par destination
  - Atelier A
  - Atelier B
  - Produit A
  - Produit B

# Le mécanisme de base

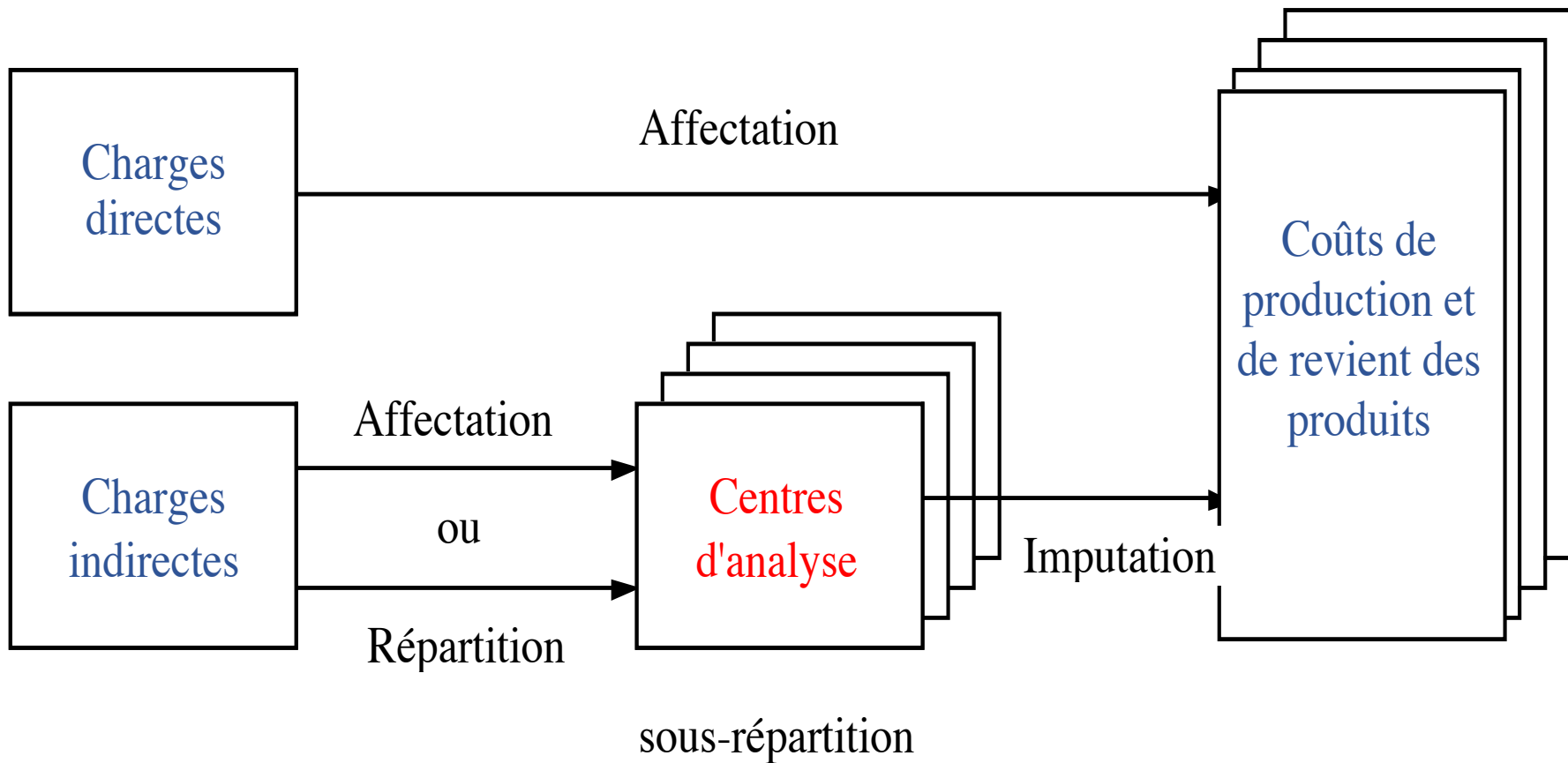
- Classement par nature
    - Achats
    - Personnel
    - Loyers
    - ...
  - Classement par destination
    - Atelier A
    - Atelier B
    - Produit A
    - Produit B
- 
- ```
graph LR; A[Achats] --> B[Atelier A]; A --> C[Atelier B];
```

# Le mécanisme de base

- Classement par nature
    - Achats
    - Personnel
    - Loyers
    - ...
  - Classement par destination
    - Atelier A
    - Atelier B
    - Produit A
    - Produit B
- 
- The diagram illustrates the flow of costs from their nature to their destination. On the left, under 'Classement par nature', are the categories: Achats, Personnel, Loyers, and ... . On the right, under 'Classement par destination', are the categories: Atelier A, Atelier B, Produit A, and Produit B. Arrows indicate the following mappings: 'Achats' points to 'Atelier A'; 'Personnel' points to 'Atelier B'; 'Loyers' points to 'Produit A'; and the ellipsis '...' points to 'Produit B'.

# Deux types de charges

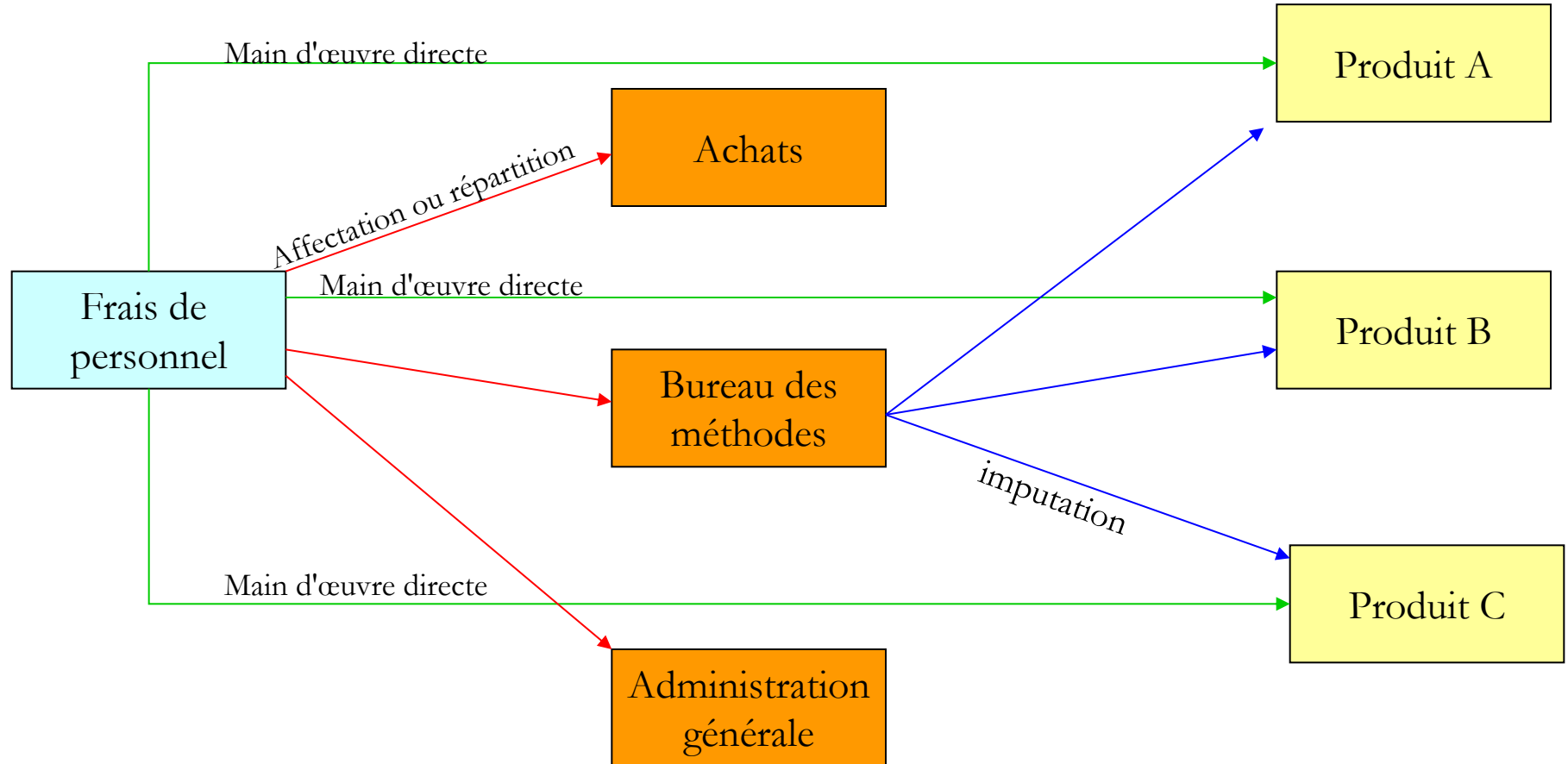
- Charges directes
  - Matière première
  - Main d'œuvre directe
  - Transport des marchandises
  - ...
- Charges indirectes
  - Charges financières
  - PDG
  - Cantine
  - ...



# Comment répartir les charges indirectes?

1. Découpage de l'entreprise en **centres (sections) d'analyse** : correspondent souvent à des centres de travail tirés de l'organigramme (ex : ateliers, services, bureaux...)
  - Rq 1 : chaque entreprise fait ses choix de SA et de répartition des charges selon les outils à sa disposition, son activité, l'objectif de son système de compta analytique.
  - Rq 2 : on distingue les centres d'analyse principaux (charges des centres imputées aux coûts de produits) et les centres auxiliaires (charges transmises à d'autres centres).
2. **Affectation** des charges aux centres d'analyse si un moyen de mesure est disponible (ex: compteur d'électricité). Sinon **répartition** entre les centres avec des **clés de répartition (ventilation)**, cad une convention (ex: prorata de m<sup>2</sup> pour un loyer).
3. **Imputation** des charges indirectes (cf. planches suivantes).

# Exemple : frais de personnel





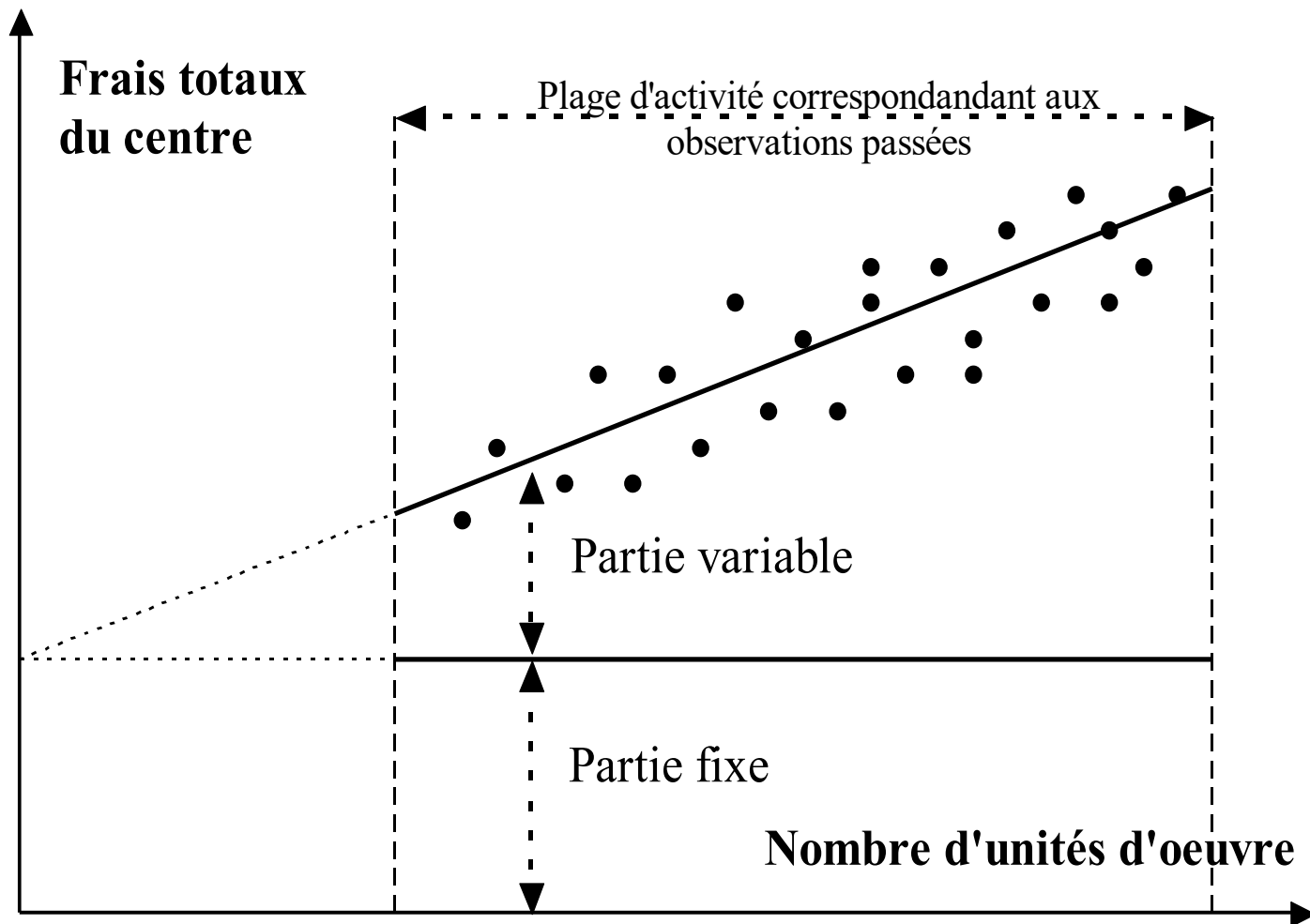
## 2 possibilités d'imputation des charges indirectes à des coûts

### 1) **Recours à des unités d'œuvre:**

- Déf: indicateurs permettant de mesurer l'activité d'un centre d'analyse.
- Choix d'une **unité d'œuvre**, théoriquement celle qui assure la meilleure corrélation entre les frais du centre et le nombre d'unité d'œuvre.
- Détermination du **coût d'une unité d'œuvre** ( = charges de la section d 'analyse à répartir / nb d'unités d 'œuvre).
- Imputation aux coûts au prorata de la **consommation d'u.o.**
- Unités d'œuvre les plus courantes : **heure de main d'œuvre directe** (MOD) du centre (l'UO communément utilisée), **heure de machine du centre**.

# Choix de l'unité d'oeuvre d'un centre en théorie

- En théorie, la "bonne" unité d'oeuvre est celle qui assure la meilleure corrélation linéaire entre les frais du centre et l'activité mesurée dans cette U d'OE/



# Imputation des charges indirectes à des coûts (suite)

## 2) **Quand l'activité d'un centre ne peut se mesurer pas une unité physique (centre de structure), recours à des taux de frais:**

- Déf: pourcentage des charges d'un centre d'analyse imputé à un coût.
- $\text{Taux de frais} = \frac{\text{frais du centre}}{\text{somme des achats de MP}}$   
(assiette)
- Ex 1: les frais d'un centre "administration générale", imputés aux coûts de revient des ventes au prorata des coûts de production des quantités vendues.
- Ex 2: les frais d'un centre « distribution », imputés aux prix de revient des ventes au prorata des chiffres d'affaires de chaque produit.

# Différentes charges

- Charges variables / Charges fixes

# Différentes charges

- Charges variables / Charges fixes
- Charges directes / Charges indirectes

# Différentes charges

- Charges variables / Charges fixes
- Charges directes / Charges indirectes
- Charges non incorporables / supplétives

# Autres distinctions importantes

## (1)

- Coût de production / coût de revient
  - **Coût de production** : ensemble des coûts engagés au cours des opérations de production jusqu'à leur stockage et/ou leur vente.
  - **Coût de revient** : les produits vendus incluent coût de production + une quote-part de charge hors-production (R&D, distribution...).
- Charges fixes / charges variables
  - **Charges variables** : ce sont des charges qui évoluent proportionnellement à la production. Ex: MP.
  - **Charges fixes** : charges qui sont constantes par *palier* de production. Ex: loyer d'une usine.
  - Rq: les ch directes sont souvent variables et inversement. Exemples de charges directes fixes et de charges indirectes variables ?

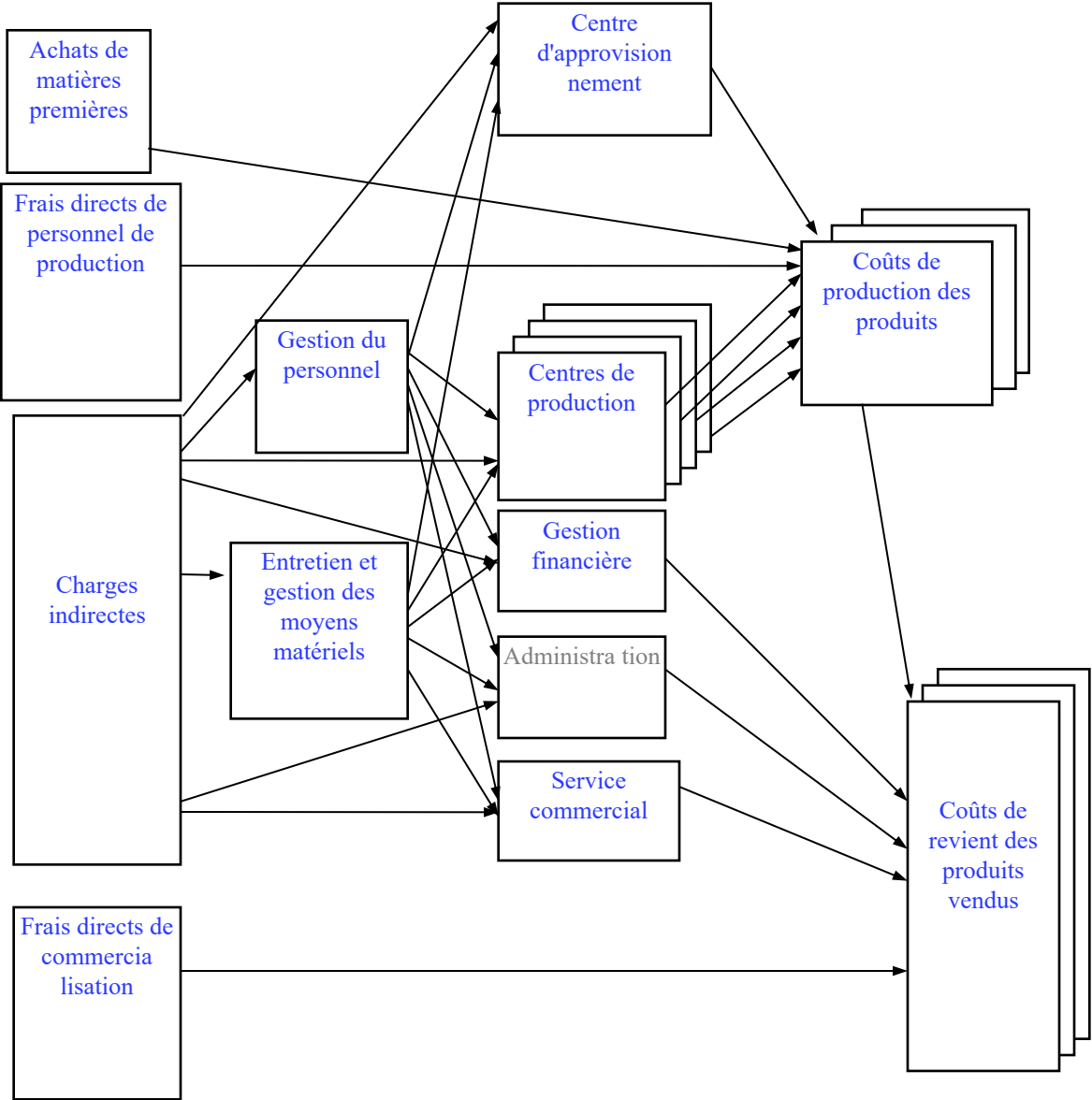
# Autres distinctions importantes

## (2)

- Charges non incorporables / charges supplétives:
  - **Charges non incorporables** : charges enregistrées en compta générale et exclues en analytique. Ce sont des charges exceptionnelles (ex : dotation en prévision d'un redressement fiscal) ou hors exploitation (ex : amortissement de frais d'établissement).
  - **Charges supplétives** : charges non enregistrées en compta générale mais pouvant être retenues en compta analytique. Ex : prise en compte d'une rémunération des capitaux



| Charges | Coûts des centres |            |            | Coûts des produits |
|---------|-------------------|------------|------------|--------------------|
|         | auxiliaires       | principaux | principaux |                    |



# Valorisation des stocks

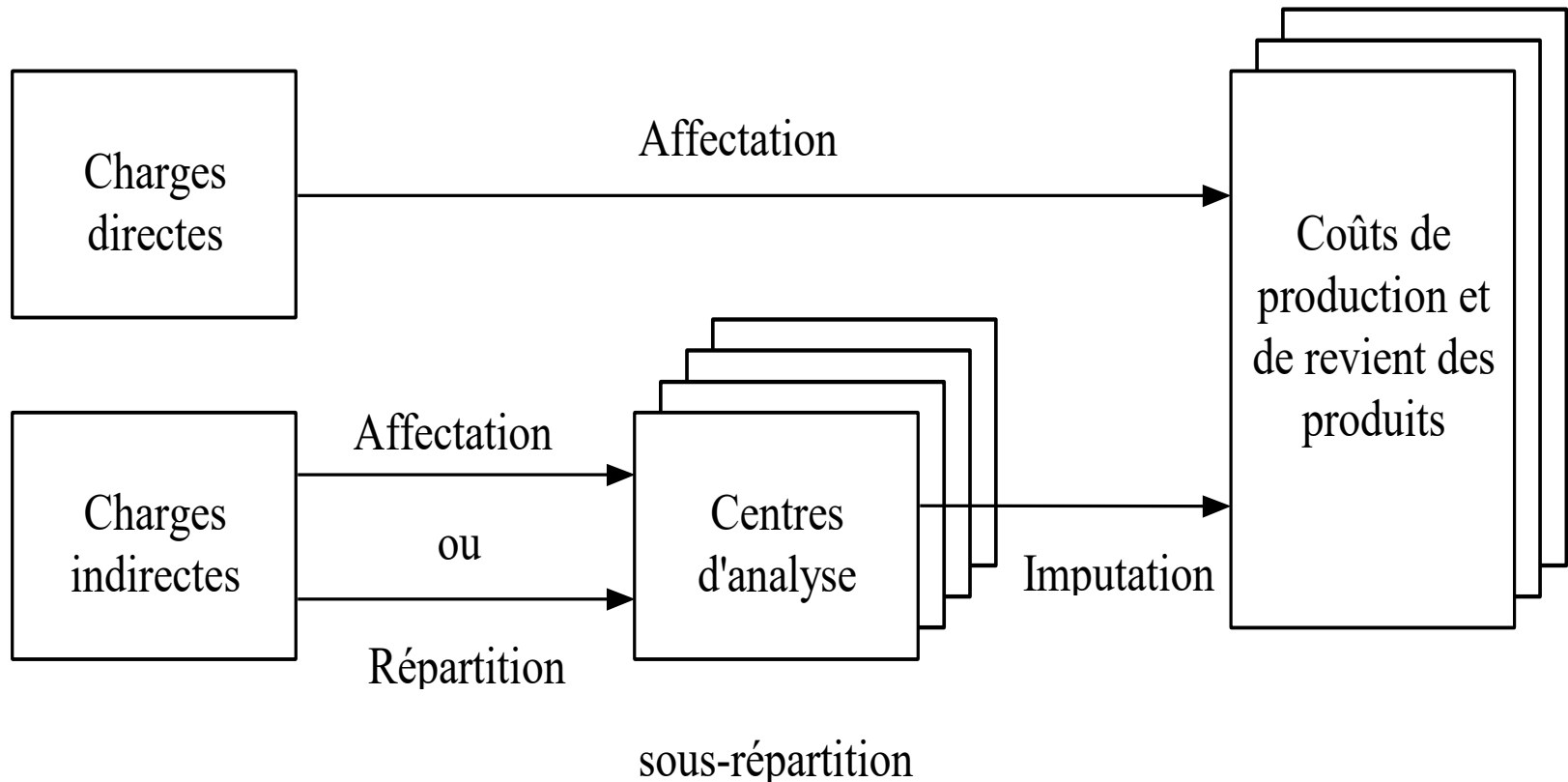
- Valeur du stock en fin de période = valeur du stock en début de période + entrées – sorties
- Entrées évaluées au coût historique d'acquisition (MP ou marchandises) ou au coût de production (PF)
- Sorties évaluées selon la méthode *premier entré- premier sorti* (FIFO) ou celle du *coût moyen pondéré* (CMP)

- Très souvent le direct costing est utilisé pour calculer **le coût de produire une unité supplémentaire**. On considère que cette production additionnelle ne va pas générer de charges fixes supplémentaires.

### **Mais Attention :**

- Les charges fixes ne restent fixes en général que sur une plage donnée d'activité. Elles varient sur une échelle d'activité large.
- Les charges variables peuvent être majorées par certains événements tels que des heures supplémentaires.
- **Pour tempérer cette critique on incorpore parfois dans les marges par produit les charges fixes directes (ou spécifiques).**

# Méthode d'analyse en coûts complets



# Un outil de jugement

- Le chef convoque son ingénieur :

*« Le contrôleur de gestion a terminé sa compta analytique. Il nous a communiqué le coût de revient de votre produit. Il est de 4,56 €, soit 17% de plus que l'an dernier. Pourriez-vous justifier un tel dérapage ? »*

# Un outil de jugement

- REFLEXE : Se rappeler toujours que derrière un chiffre de coût se cache une compta analytique, donc des flèches partout

Retour à l'exercice

# Compte de résultat de la comptabilité générale :

| CHARGES                     |  |               | PRODUITS                                 |               |
|-----------------------------|--|---------------|------------------------------------------|---------------|
| Achat matières premières    |  | 220000        | Ventes                                   | 770000        |
| Diminution stocks mat 1ères |  | 13000         | Accroissement stocks de produits finis : |               |
| Autres achats               |  | 89500         | - A :                                    | 11750         |
| Services extérieurs         |  | 170000        | - B :                                    | 32400         |
| Charges personnel           |  | 287500        | - C :                                    | 39900         |
| Impôts et taxes             |  | 7500          |                                          |               |
| Dotation amortissements     |  | 17000         |                                          |               |
| Dotation provisions         |  | 3000          |                                          |               |
| Charges financières         |  | 2500          |                                          |               |
|                             |  |               |                                          |               |
| <b>CHARGES</b>              |  | <b>810000</b> | <b>PRODUITS</b>                          | <b>854050</b> |
|                             |  |               |                                          |               |
| <b>Résultat (bénéfice)</b>  |  | <b>44050</b>  |                                          |               |
|                             |  | <b>854050</b> |                                          | <b>854050</b> |





|                                     | Charges directes & variables de production |               |               | Charges directes & variables de distribution |               |              | Charges indirectes & fixes à répartir |                     |               |
|-------------------------------------|--------------------------------------------|---------------|---------------|----------------------------------------------|---------------|--------------|---------------------------------------|---------------------|---------------|
|                                     | A                                          | B             | C             | A                                            | B             | C            | ADM                                   | ENT et<br>BUR<br>TK | COM           |
| <b>Matières premières</b>           | <b>31 000</b>                              | <b>37 500</b> | 175000        |                                              |               |              |                                       |                     |               |
| <b>Électricité</b>                  | <b>7 500</b>                               | <b>10 500</b> | 14 000        |                                              |               |              |                                       | 3 500               |               |
| <b>Frais industriels</b>            | <b>9 500</b>                               | <b>16 000</b> | 32 000        |                                              |               |              |                                       | 14 500              |               |
| <b>Charges commerciales</b>         |                                            |               |               | 15 000                                       | 15 000        | 31000        |                                       |                     | 15 500        |
| <b>Frais de transport</b>           |                                            |               |               | 7 000                                        | 9 500         | 14000        | 13 500                                |                     |               |
| <b>Dépenses administratives</b>     |                                            |               |               |                                              |               |              | 23 000                                |                     |               |
| <b>Impôts et taxes</b>              |                                            |               |               |                                              |               |              | 7 500                                 |                     |               |
| <b>Charges de personnel</b>         | <b>21 000</b>                              | <b>38 000</b> | 85 500        |                                              |               |              | 51 000                                | 92 000              |               |
| <b>Charges financières</b>          |                                            |               |               |                                              |               |              | 2 500                                 |                     |               |
| <b>Dotations aux amortissements</b> |                                            |               |               |                                              |               |              | 17 000                                |                     |               |
| <b>TOTAUX</b>                       | <b>69 000</b>                              | <b>102000</b> | <b>306500</b> | 22 000                                       | <b>24 500</b> | <b>45000</b> | <b>114 500</b>                        | <b>110 000</b>      | <b>15 500</b> |

# Calcul en coûts complets (1)

|                                   | à répartir | A              | B              | C              |
|-----------------------------------|------------|----------------|----------------|----------------|
| Coût variable de production       | -          | 69 000         | 102 000        | 306 500        |
| Entretien et bureaux TK           | 110 000 →  | 33 000         | 27 500         | 27 500         |
| Administration et ch. financières | 114 500    |                |                |                |
|                                   | + 22 000 ↺ |                |                |                |
|                                   | _____      |                |                |                |
|                                   | 136 500 →  | 39 000         | 32 500         | 65 000         |
| <b>Coût de production</b>         |            | <b>141 000</b> | <b>162 000</b> | <b>399 000</b> |

# Calcul en coûts complets (2)

|                                   | à répartir | A              | B              | C               |
|-----------------------------------|------------|----------------|----------------|-----------------|
| Coût de production                |            | 141 000        | 162 000        | 399 000         |
| Coût de production des ventes     |            | 129 250        | 129 600        | 359 100         |
| Coûts de distribution variables   |            | 22 000         | 24 500         | 45 000          |
| Coûts de distribution fixes       | 15 500     | 3 725          | 3 725          | 8 050           |
| <b>Coût de revient des ventes</b> |            | <b>154 975</b> | <b>157 825</b> | <b>412 150</b>  |
| Ventes                            |            | 185 000        | 185 000        | 400 000         |
| <b>Résultats par produit</b>      |            | <b>30 025</b>  | <b>27 175</b>  | <b>- 12 150</b> |
| Résultat total                    |            |                | 45 050         |                 |

# Que penser de la méthode en coûts complets?

- par rapport à deux usages :
  - Analyse de rentabilité : peut-on dire que le produit C n'est pas rentable car son coût de revient complet  $> CA$  ?
  - Analyse prévisionnelle : peut-on dire que la prod de 7000 unités de A l'an prochain nous coûtera  $154975/5500 * 7000$  ?

# Que penser de la méthode en coûts complets?

- Raisonnement / coût complet unitaire pose plusieurs problèmes
- Problème 1 : Fluctuation du coût complet unitaire en fonction du niveau d'activité (coûts indirects/fixes +/- absorbés)
- Problème 2 : Le coût d'un produit peut dépendre de l'activité des ateliers voisins

# La « Rentabilité » d'une activité

- Décision : augmenter ou diminuer la prod ?
- **Le coût de revient ne représente pas, du fait de l'existence de charges fixes, non modifiées par la décision, ce qu'on économiserait vraiment en diminuant une production, ni ce qu'on dépenserait vraiment en l'accroissant**
- Comment faire ?

# Que penser de la méthode en coûts complets?

- par rapport à deux usages :
  - Analyse de rentabilité : peut-on dire que le produit C n'est pas rentable car son coût de revient complet  $> CA$  ?
  - Analyse prévisionnelle : peut-on dire que la prod de 7000 unités de A l'an prochain nous coûtera  $154975/5500 * 7000$  ?



# Que penser de la méthode en coûts complets?

- Raisonnement / coût complet unitaire pose plusieurs problèmes
- Problème 1 : Fluctuation du coût complet unitaire en fonction du niveau d'activité (coûts indirects/fixes +/- absorbés)
- Problème 2 : Le coût d'un produit peut dépendre de l'activité des ateliers voisins

# La « Rentabilité » d'une activité

- Décision : augmenter ou diminuer la prod ?
- **Le coût de revient ne représente pas, du fait de l'existence de charges fixes, non modifiées par la décision, ce qu'on économiserait vraiment en diminuant une production, ni ce qu'on dépenserait vraiment en l'accroissant**
- Comment faire ?

Le « direct » costing

# Le direct costing

Lorsqu' on calcule le coût des produits :

- **Méthode 1** : on ne garde que les charges directes. Pb: il y a des charges fixes dedans.
- **Méthode 2** : on ne garde que les charges directes et variables. Pb : et le reste ?
- **Méthode 3 (base = sens US)** : on garde les charges variables, qu' elles soient directes ou pas.

# Différentes déf du "direct costing"

Quelles charges prendre en compte ?

1. L'ensemble des charges directes  
... mais incluent des charges fixes
2. L'ensemble des charges variables (définition US)  
... mais existence de charges variables indirectes (donc à ventiler)
3. L'ensemble des charges variables et directes  
... mais risque de ne représenter que peu de charges

|                   | Charges directes | Charges indirectes |
|-------------------|------------------|--------------------|
| Charges variables |                  |                    |
| Charges fixes     |                  |                    |

# Définitions

- Charges fixes : charges qui ne varient que par palier avec le volume de production
- Charges variables : charges qui varient avec le volume de production. On considère souvent que la variation est linéaire dans certaines plages de production
- Le concept de variabilité des charges devient plus compliqué quand on le considère au sein des SA (variabilité des frais de section / Unités d' Oeuvre)

- *En 2004 : structure de coûts des équipementiers automobiles étant composée en moyenne d'un tiers de charges fixes et de deux tiers de charges variables, ils doivent trouver 6 % de volumes supplémentaires pour compenser au niveau de leur marge la baisse de 2 % des prix de vente que leur imposent chaque année leurs clients constructeurs », explique Gaëtan Toulemonde, spécialiste du secteur à la Deutsche Bank.*
- Dans une déchetterie 2016 : 65% de charges fixes

# Le direct costing

- Les coûts fixes (inclus dans les coûts des produits en coûts complets) sont transférés globalement à la charge du résultat
- La présentation des résultats fait apparaître par produit une marge de contribution à la couverture des frais fixes
- $\text{Marge de production} = \text{CA} - \text{coût PO var}$
- $\text{Marge} = \text{marge PO} - \text{coût dist var}$



# Conclusion

- Le direct costing est un éclairage supplémentaire permettant de prendre des décisions dans l'entreprise, mais :
  - la notion de charge variable est ambiguë (car les coûts fixes évoluent aussi, par paliers + vraie linéarité ?)
  - le coût variable ne se compare pas au prix
- Pas de méthode parfaite, plusieurs outils

# Direct costing

|                                        | A             | B             | C             |
|----------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Coût variable de production            | 69 000        | 102 000       | 306 500       |
| Coût variable de production des ventes | 63 250        | 81 600        | 275 850       |
| Coût variable de distribution          | 22 000        | 24 500        | 45 000        |
| Coût variable des ventes               | 85 250        | 106 100       | 320 850       |
| Ventes                                 | 185 000       | 185 000       | 400 000       |
| <b>Marges variables</b>                | <b>99 750</b> | <b>78 900</b> | <b>79 150</b> |
| Marges en %                            | 54%           | 43%           | 20%           |
|                                        |               |               |               |
|                                        |               |               |               |

# Direct costing

|                                        | A             | B             | C             |
|----------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Coût variable de production            | 69 000        | 102 000       | 306 500       |
| Coût variable de production des ventes | 63 250        | 81 600        | 275 850       |
| Coût variable de distribution          | 22 000        | 24 500        | 45 000        |
| Coût variable des ventes               | 85 250        | 106 100       | 320 850       |
| Ventes                                 | 185 000       | 185 000       | 400 000       |
| <b>Marges variables</b>                | <b>99 750</b> | <b>78 900</b> | <b>79 150</b> |
| Marges en %                            | 54%           | 43%           | 20%           |
| Charges fixes à couvrir                |               | 240 000       |               |
| <b>Résultat global</b>                 |               | <b>17 800</b> |               |

# Des résultats différents ?

# Différences de coûts stockés

- pour A :  $500 (141\ 000 - 69\ 000) / 6\ 000 = 6\ 000$
- pour B :  $1\ 000 (162\ 000 - 102\ 000) / 5\ 000 = 12\ 000$
- pour C :  $1\ 000 (399\ 000 - 306\ 500) / 10\ 000 = 9\ 250$

total de 27 250, égal à la différence de résultats.