

mini Manuel

de

Comptabilité de gestion

Cours + Exos

Bernard Augé

Maître de conférences en sciences de gestion
à l'université Montpellier 1

Gérald Naro

Professeur en sciences de gestion
à l'université Montpellier 1

Alexandre Vernhet

Professeur agrégé en économie et gestion
à l'université Montpellier 1

DUNOD

Tout le catalogue sur
www.dunod.com



Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements



d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée. Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du

droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).

© Dunod, Paris, 2013

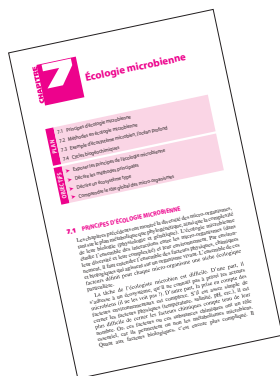
ISBN 978-2-10-059057-5

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Comment utiliser ce Mini-Manuel

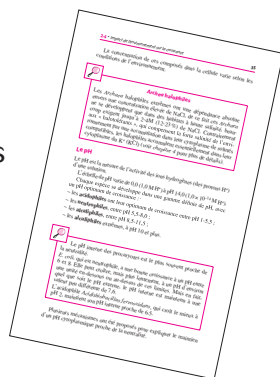
La page d'entrée de chapitre



Elle donne le plan du cours, ainsi qu'un rappel des objectifs pédagogiques du chapitre

Le cours

Le cours, concis et structuré, expose les notions importantes du programme



Les rubriques



Une erreur à éviter



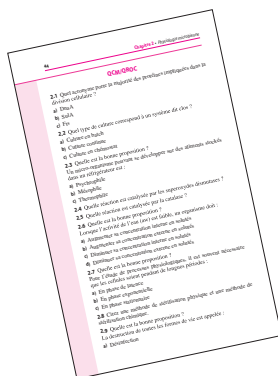
Un peu de méthode



Un exemple pour comprendre



Les points clés à retenir



Les exercices, QCM ou QROC

Ils sont proposés en fin de chapitre, avec leur solutions, pour se tester tout au long de l'année.

Bernard Augé et Gérard Naro sont également auteurs
du *Mini Manuel de Contrôle de gestion* (Dunod, 2011).

Table des matières

Introduction	1
1 Le système d'information de la comptabilité de gestion	3
Introduction	3
1.1 Le traitement de l'information comptable	3
1.2 Les différentes catégories de coûts	10
1.3 L'évaluation des stocks	12
Exercice	18
Solution	24
2 La méthode des coûts complets par les centres d'analyse	27
Introduction	27
2.1 Principes et concepts fondamentaux	27
2.2 La méthode des centres d'analyse	28
2.3 Apports et limites	43
Exercices	45
Solutions	49
3 La méthode des coûts partiels	59
Introduction	59
3.1 Le coût direct	60
3.2 La relation coût-volume-profit : le direct-costing	63
3.3 L'analyse des marges de contribution : le direct-costing évolué	70
3.4 L'analyse marginaliste : le coût marginal	73
Exercices	80
Solutions	85

4	Le contrôle des centres de coûts	95
	Introduction	95
	4.1 Le contrôle des variations : l'imputation rationnelle des charges fixes	95
	4.2 Le contrôle de l'efficacité : les écarts sur coût	102
	4.3 Apports et limites	119
	Exercices	122
	Solutions	126
5	La méthode GP-UVA	135
	Introduction	135
	5.1 Principes et concepts fondamentaux	135
	5.2 La méthode GP-UVA	136
	5.3 Apports et limites	144
	Exercice	145
	Solution	150
6	La méthode des coûts cachés	155
	Introduction	155
	6.1 Principes et concepts fondamentaux	155
	6.2 La méthode des coûts cachés	156
	6.3 Apports et limites	158
	Exercice	159
	Solution	162
7	Le calcul des coûts à base d'activités	165
	Introduction	165
	7.1 Principes et concepts fondamentaux	166
	7.2 La méthode des coûts par activité	168

7.3	Apports et limites	174
	Exercices	176
	Solutions	181
8	La méthode des coûts cibles	191
	Introduction	191
	8.1 Principes et concepts fondamentaux	191
	8.2 La méthode des coûts cibles	192
	8.3 Apports et limites	199
	Exercices	200
	Solutions	206
	Index	215

Introduction

La comptabilité de gestion, centrée initialement sur l'analyse des coûts, a considérablement évolué depuis ses origines au XIX^e siècle jusqu'à nos jours. Son objet s'est élargi, sa problématique s'est modifiée sous l'emprise des changements stratégiques et technologiques.

La comptabilité de gestion est née de la comptabilité industrielle développée à la fin du XIX^e siècle et au début du XX^e, par des ingénieurs en quête d'efficience dans les grandes entreprises industrielles pour lesquelles ils devaient organiser le travail et optimiser les méthodes de production. Au-delà du domaine réservé des ingénieurs, la comptabilité industrielle, comptabilité d'usine au départ, est devenue par la suite l'affaire des comptables. En France, dès le plan comptable 1947, elle prit la dénomination de « comptabilité analytique d'exploitation » aux côtés de la « comptabilité générale ». C'est d'ailleurs cette même appellation qu'ont retenue les plans comptables successifs de 1957 et 1982. C'est surtout à partir du début des années 1990 que l'on commencera à employer le terme de « comptabilité de gestion », pour bien signifier qu'une telle comptabilité est désormais du ressort des gestionnaires autant que des comptables. Dans les pays anglo-saxons, au-delà du vocable « *cost accounting* », simple « comptabilité de coût », le terme de « *management accounting* » traduirait davantage notre acception française de comptabilité de gestion, bien qu'il recouvre une réalité beaucoup plus large s'apparentant davantage au contrôle de gestion.

Le plan comptable 1982 assigne à la comptabilité analytique, plusieurs objectifs. D'une part :

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens ou services) pour les comparer aux prix de vente correspondants.

D'autre part :

- établir des prévisions de charges et de produits courants (coûts préétablis et budgets d'exploitation, par exemple) ;
- en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple).

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision. Elle apporte son concours dans l'application de méthodes mathématiques telles que la recherche opérationnelle.

L'objet central de la comptabilité de gestion demeure donc, à l'origine, l'étude des *consommations de ressources* de l'entreprise, ou en d'autres termes, l'*analyse des coûts*. Bien plus qu'une constatation *a posteriori*, loin de se limiter uniquement à un calcul de coût, c'est la *maîtrise des coûts* que vise désormais la comptabilité de gestion. Sa problématique réside dans la modélisation des chaînes de causalité au sein des processus de l'entreprise, entre les actions et les coûts : identifier des causalités pour pouvoir mieux comprendre la formation des coûts afin d'agir dès leur source et de la sorte, les réduire.

Par ailleurs, au-delà des coûts, les méthodes les plus récentes, telles que la méthode ABC par exemple, fortement inspirées par l'approche en termes de chaîne de valeur développée en stratégie par M. Porter (1986), élargissent l'objet de la comptabilité de gestion à la maîtrise de la relation valeur-coût. La valeur créée pour le client nécessite de mettre en œuvre un certain nombre d'activités consommatrices de ressources. Dès lors, comment optimiser au mieux cette relation entre la valeur créée et les coûts encourus ? Toute la problématique se résume à maximiser la marge entre la valeur créée, c'est-à-dire la somme qu'est prêt à payer le client pour acquérir le produit ou le service offert, et la somme des coûts des activités engagées. L'on se rapproche ici de la problématique plus générale du management des performances.

Plus que de comptabilité de gestion, certains auteurs estiment que l'on pourrait employer le terme de « comptabilité managériale ». Le terme de gestion traduirait de façon restrictive, ce qui relève de l'opérationnel, alors que le terme management ferait davantage référence à la stratégie. Par ailleurs, pour reprendre la célèbre formule de Peter Drucker : « *Management is personnel* ». En effet, l'idée de management fait référence à des activités d'animation des hommes. Or précisément, si l'on désire intervenir directement sur la chaîne de causalité entre les actions et les coûts (ou de la création de valeur), il convient de se préoccuper du comportement des acteurs. Car, si ces activités qui créent de la valeur et les consommations de ressources qu'elles génèrent sont à l'origine des coûts, ce sont bien les hommes qui réalisent ces activités. Il devient dès lors impérieux de s'intéresser à leurs comportements, mais aussi à leur implication dans la réduction des coûts et la création de valeur.

Le système d'information de la comptabilité de gestion

OBJECTIFS

- Présenter le système d'information de la comptabilité de gestion.
- Présenter les modes de regroupement des charges et les différents types de coûts.
- Appréhender la valorisation des éléments en stocks.

PLAN

- 1.1 Le traitement de l'information comptable
- 1.2 Les différentes catégories de coûts
- 1.3 L'évaluation des stocks

INTRODUCTION

L'objectif de la comptabilité de gestion est de fournir aux décideurs une information économique, de gestion, pour l'aide à la prise de décision. Pour ce faire, il convient préalablement d'établir le périmètre des informations comptables retenues, de présenter les différents modes de reclassement des charges, conduisant au travers de regroupements à définir les principales catégories de coûts, ainsi que d'appréhender la valorisation des éléments en stock.

1.1 LE TRAITEMENT DE L'INFORMATION COMPTABLE

Les coûts, selon le plan comptable général 1982, correspondent à « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». Pour ce faire, il importe de définir préalablement le périmètre du système d'information de la comptabilité de gestion conduisant à l'élaboration d'une typologie de coûts. Comme le souligne Henri Bouquin¹ « pour être pertinent en matière de décision de gestion, le calcul des coûts doit privilégier une logique économique et s'affranchir des logiques juridiques et fiscales qui prévalent en comptabilité générale ».

1. H. Bouquin, *Comptabilité de gestion*, Sirey, 1997.