

Brigitte Doriath
Agrégée d'économie et gestion

Christian Goujet
Agrégé d'économie et gestion

Comptabilité de gestion

Corrigés

Processus 7 :
Détermination et analyse des coûts

5^e édition

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, 2011
ISBN 978-2-10-056784-3

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.

TABLE DES MATIÈRES

1 – La comptabilité de gestion : objectifs et place dans le système d'information comptable	1
Thème d'application	1
2 – Le modèle des centres d'analyse : présentation générale	4
Exercices	4
Problèmes de synthèse	7
Thème d'application	16
3 – Le modèle des centres d'analyse : le traitement des charges	18
Exercices	18
Problèmes de synthèse	24
4 – Le modèle des centres d'analyse : le calcul des coûts complets	30
Exercices	30
Problème de synthèse	40
5 – Le modèle à base d'activités : caractérisation	44
Exercices	44
Problème de synthèse	49
6 – La comptabilité à base d'activités : mise en œuvre	52
Exercices	52
Problèmes de synthèse	55
Thèmes d'application	65
7 – Charges opérationnelles et charges de structure	71
Exercices	71
8 – Le seuil de rentabilité	78
Exercices	78
Problèmes de synthèse	81

9 – L'imputation rationnelle des charges de structure	87
Exercices	87
Problème de synthèse	90
Thème d'application	94
 10 – Les coûts partiels	 97
Exercices	97
Problèmes de synthèse	107
Thème d'application	112
 11 – Le coût marginal	 117
Exercices	117

LA COMPTABILITÉ DE GESTION : OBJECTIFS ET PLACE DANS LE SYSTÈME D'INFORMATION COMPTABLE

THÈME D'APPLICATION

1) Tableau de calcul mensuel avec formules permettant d'obtenir les informations recherchées

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1	Mois 01	Mag 1			Mag 2			Ensemble		
2		Alim	Autres	Total	Alim	Autres	Total	Alim	Autres	Total
3	Ventes (CA)	Zone de saisie		=+B3+C3	Zone de saisie		=+E3+F3	=+B3+E3	=+C3+F3	=+H3+I3
4	Coût d'achat des ventes			=+B4+C4			=+E4+F4	=+B4+E4	=+C4+F4	=+H4+I4
5	Marge sur coût d'achat	=+B3-B4	=+C3-C4	=+D3-D4	=+E3-E4	=+F3-F4	=+G3-G4	=+B5+E5	=+C5+F5	=+H5+I5
6	Taux de marge	=+B5/B3	=+C5/C3	=+D5/D3	=+E5/E3	=+F5/F3	=+G5/G3	=+H5/H3	=+I5/I3	=+J5/J3

2) Consolidation des données mensuelles dans le tableau annuel

La plupart des logiciels tableurs offrent cette possibilité de consolidation de données sur une feuille unique. Celle-ci peut être réalisée à partir de l'écriture d'une fonction ou de l'ouverture d'un menu. **Sous Excel**, par exemple :

- la zone de consolidation étant située sur feuille 2, on se place sur la cellule en haut à gauche de la zone destinée à recevoir les données consolidées, soit ici B3 ;
- dans le menu : **Données Consolider**, on indique la liste des zones à consolider ; celles-ci ont été au préalable nommées sur la feuille 1 : Mois1, Mois2... Mois12 ;
- on coche la case « lier aux données sources » pour permettre une mise à jour automatique ;
- on sélectionne la fonction somme, la consolidation pouvant se faire à partir d'autres fonctions (moyenne, etc.).

Remarques

- Les zones à consolider doivent bien se limiter ici aux lignes ventes, coût d'achat et marge sur coût d'achat.
- Les taux de marge ne sont pas à inclure dans la consolidation puisqu'ils ne doivent pas être ajoutés.

3) Formules de calcul dans le tableau annuel

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1		Mag 1			Mag 2			Ensemble		
2		Alim.	Autres	Total	Alim.	Autres	Total	Alim.	Autres	Total
3	Ventes	Données obtenues par consolidation des feuilles mensuelles								
4	Coût d'achat des ventes									
5	Marge sur coût d'achat									
6	Taux de marge	=B5/B3	=C5/C3	=D5/D3	=E5/E3	=F5/F3	=G5/G3	=H5/H3	=I5/I3	=J5/J3
7	Charges de personnel	=D7*B3/D3	=D7*C3/D3	Saisie	=G7*E3/G3	=G7*F3/G3	Saisie	=B7+E7	=C7+F7	=+D7+G7
8	Autres charges	=H8*B4/H4	=I8*C4/I4	=B8+C8	=H8*E4/H4	=I8*F4/I4	=E8+F8	Saisie	Saisie	=H8+I8
9	Résultat	=B5-B7-B8	=C5-C7-C8	=B9+C9	=E5-E7-E8	=F5-F7-F8	=E9+F9	=B9+E9	=C9+F9	=H9+I9
10	Rentabilité	=B9/B3	=C9/C3	=D9/D3	=E9/E3	=F9/F3	=G9/G3	=H9/H3	=I9/I3	=J9/J3

4) Vérification de la répartition des charges de personnel et analyse des résultats**• Vérification de la répartition des charges de personnel**

Pour le magasin 1 : le montant saisi a été de 320 500. Il a été réparti au prorata du chiffre d'affaires à raison de :

$320\,500 \times 1\,806\,000 / 2\,257\,500 = 256\,400$ pour l'alimentaire ;

$320\,500 \times 451\,500 / 2\,257\,500 = 64\,100$ pour le non alimentaire.

• Analyse des résultats

On retrouve les mêmes distorsions que pour l'année N entre :

- l'alimentaire et le non alimentaire. C'est sur ce dernier que se réalise pratiquement la totalité du résultat ;
- les rentabilités des deux magasins : avec un chiffre d'affaires de 20 % inférieur, le magasin 2 dégage un bénéfice deux fois et demi plus élevé que le magasin 1. Cela est dû à une meilleure marge sur l'alimentaire et au fait que la répartition des activités est plus favorable car une part plus importante de son chiffre d'affaires est réalisée sur le rayon à forte marge (non alimentaire).

Entre les deux années, le chiffre d'affaires progresse partout et les taux de marges sur coût d'achat s'améliorent.

En revanche, le résultat global est à peu près stagnant ; il diminue même en % du chiffre d'affaires.

Ce sont donc les charges autres que les achats qui ont progressé plus vite que le chiffre d'affaires. La société doit surveiller l'évolution de ses frais de structure.

5) Fiabilité des résultats

- **Les charges de personnel** sont affectées directement aux magasins (zones de saisie). Cela ne pose pas de problème pour les 16 personnes qui sont employées dans les supérettes ; les charges correspondantes peuvent en effet être considérées comme « directes » par rapport aux magasins.

En revanche, les salaires des 4 personnes employées au siège social ont dû faire l'objet d'une imputation dont les bases ne nous sont pas données.

Cette imputation correspond-t-elle réellement au travail fourni par le siège social pour les deux magasins ?

À l'intérieur de chaque magasin, la répartition s'est faite en fonction du chiffre d'affaires réalisé. Ce qui laisse entendre que le travail demandé aux salariés est fonction du chiffre d'affaires ce qui n'a rien d'une évidence.

Une affectation au moins partielle par rayon n'est-elle pas possible dans la mesure où sans doute une partie des salariés est spécialisée par rayon ?

Cette incertitude sur la répartition des charges de personnel laisse planer un doute sur les conclusions précédentes dans la mesure où les différences de rentabilité entre les magasins et les rayons se jouent pour une large part à ce niveau.

- **Les autres charges** sont saisies globalement par rayon, puis réparties entre les magasins au prorata des coûts d'achat des matières.

En ce qui concerne les amortissements, une partie au moins pourrait être affectée directement aux magasins (immobilisations propres à chaque magasin et à chaque rayon).

Pour les autres charges externes, une analyse plus fine serait sans doute nécessaire.

Mais cette incertitude sur les autres charges n'est pas très importante car elle porte sur moins de 4 % du montant total des charges.

LE MODÈLE

DES CENTRES D'ANALYSE :

PRÉSENTATION GÉNÉRALE

EXERCICES

1. Société « Cuisines et salles de bains »

Cette application, simple, a pour objectif de vérifier l'acquisition d'une terminologie précise, relative au traitement des charges directes et indirectes, nécessaire à la compréhension du fonctionnement du modèle du PCG 1982.

1) Les charges salariales des ateliers sont des charges directes

- Directes par rapport à quoi ? L'affirmation ne le précise pas. Il n'est donc *a priori* pas possible de répondre à cette question.
- Si l'on calcule le coût de l'atelier découpe ou de l'atelier montage, les charges salariales de ces deux ateliers sont effectivement directes.
- Si l'on calcule le coût d'un modèle standard ou sur mesure, les charges de main d'œuvre sont directes. Il est cependant nécessaire d'évaluer ou de mesurer le temps nécessaire à la production de tel ou tel modèle.
- Cependant, les charges salariales liées au personnel d'encadrement de ces ateliers sont des charges indirectes par rapport aux différents produits ou types de produits.

2) Les charges du service « Conception des modèles sur mesure » sont des charges directes

Dans ce cas, ce service ayant une activité dédiée aux modèles produits sur mesure, les charges de ce service sont directes par rapports à ces modèles.

3) Le coût des matières premières est réparti entre les modèles standard et sur mesure

Le coût des matières premières est *affecté* aux modèles standard et sur mesure, les consommations de matières étant considérées comme des charges directes par rapport aux deux types de modèles.

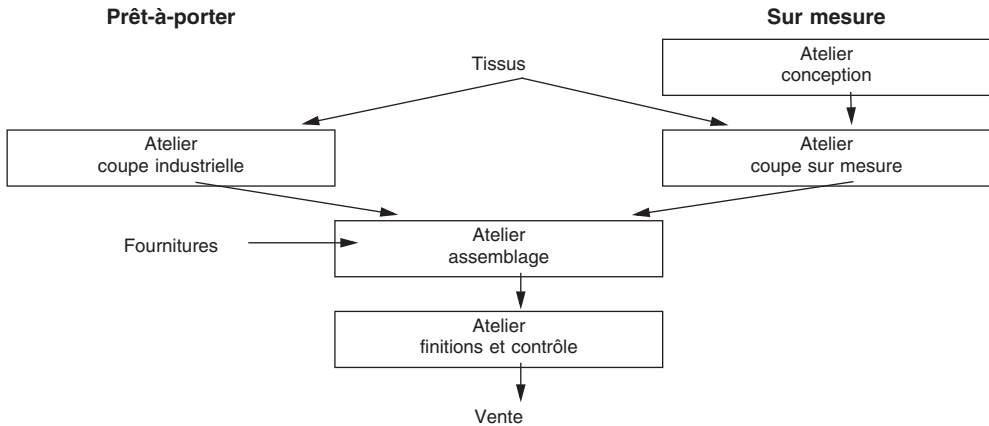
Le terme répartition concerne les charges indirectes qui, lorsqu'elles ne peuvent pas être directement affectées à un ou plusieurs centres d'analyse (certitude de la mesure de la consommation), sont réparties entre ces centres à l'aide d'une clé de répartition (évaluation des consommations).

4) Les charges de l'atelier montage sont imputées au coût des modèles standard et sur mesure à l'aide de clés de répartition

Les charges de l'atelier montage, charges indirectes par rapport aux types de modèles, sont effectivement imputées à ces modèles mais à l'aide d'une *unité d'œuvre*, déterminée à partir d'analyses techniques et statistiques (corrélation).

2. La société Norbert

1) Schéma de production des pantalons



2) Coût de revient et résultat pour chaque type de pantalon

• Coût d'achat des matières consommées

Matières	Tissus			Fournitures		
Achats	5 400	10,00	54 000	4 500	3,00	13 500
Centre	540	4,44	2 400	135	4,44	600
Approvisionnements						
Coût d'achat	5 400	10,44	56 400	4 500	3,13	14 100

• Coût de production du mois d'avril

Éléments	Pantalons standard			Pantalons sur mesure		
	Quantité	Coûts unitaires	Montants	Quantité	Coûts unitaires	Montants
Coût d'achat des matières consommées						
– Tissus ⁽¹⁾	4 920	10,44	51 387	480	10,44	5 013
– Fournitures	4 100	3,13	12 847	400	3,13	1 253
Total			64 233			6 267
Ateliers coupe						
– coupe industrielle			7 120			
– coupe mesure industrielle						6 110
– main-d'œuvre directe			3 600			2 000

Éléments	Pantalons standard			Pantalons sur mesure		
	Quantité	Coûts unitaires	Montants	Quantité	Coûts unitaires	Montants
Atelier assemblage						
– frais de centre	4 100	3,04	12 455	400	3,04	1 215
– main-d'œuvre directe			34 200			1 800
Atelier finition-contrôle						
– frais de centre	410	1,11	456	40	1,11	44
– main-d'œuvre directe			3 550			450
Coût de production de la période	4 100	30,64	125 614	400	44,72	17 886

(1) Nombre de pantalons produits × 1,2.

• **Coût de revient et résultat**

Éléments	Pantalons standard			Pantalons sur mesure		
	Quantité	Coûts unitaires	Montants	Quantité	Coûts unitaires	Montants
Coût de production des produits vendus	4 000	30,64	122 550	400	44,72	17 886
Commercialisation	4 000	0,34	1 364	400	0,34	136
Administration	1 226	0,14	175	179	0,14	25
Coût de revient	4 000	31,02	124 088	400	45,12	18 048
Chiffre d'affaires	4 000	40,00	160 000	400	50,00	20 000
Résultat	4 000	8,98	35 912	400	4,88	1 952