

Brigitte Doriath
Agrégée d'économie et gestion

Christian Goujet
Agrégé d'économie et gestion

Comptabilité de gestion

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 978-2-10-056591-7

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

AVANT-PROPOS	1
CHAPITRE 1 – LA COMPTABILITÉ DE GESTION : OBJECTIFS ET PLACE DANS LE SYSTÈME D'INFORMATION COMPTABLE	3
I. Les objectifs d'une comptabilité de gestion	4
1. Une entreprise commerciale	4
2. Une entreprise industrielle	6
3. Objectifs et problématique de la comptabilité de gestion	8
4. Tableau comparatif des objectifs et méthodes de la comptabilité financière et de la comptabilité de gestion	11
II. Processus productif et système d'information comptable de gestion	12
1. La représentation du processus de production de l'entreprise	12
2. La structure organisationnelle	14
3. Le système d'information comptable de gestion	18
Thème d'application	22
CHAPITRE 2 – LE MODÈLE DES CENTRES D'ANALYSE : PRÉSENTATION GÉNÉRALE	25
I. Le réseau d'analyse des coûts	26
1. Principes	26
2. Modalités	26
3. L'organisation de la collecte des données	30
4. Le réseau d'analyse de la société Electre	30
II. La démarche de calcul des coûts	32
1. Le schéma hiérarchique des coûts	32
2. Application au cas Electre	34
Exercices	39
Problème de synthèse	42
Thème d'application	49

CHAPITRE 3 – LE MODÈLE DES CENTRES D’ANALYSE : LE TRAITEMENT DES CHARGES	53
I. Les charges prises en compte en comptabilité de gestion	54
1. Principe	54
2. Le cas de la société anonyme TN (Tuiles Nouvelles)	56
II. La mesure des charges directes	58
1. La mesure des consommations de matières premières	58
2. La valorisation du coût de la main-d’œuvre	60
III. Le traitement des charges indirectes	60
1. La répartition primaire des charges indirectes	60
2. La répartition secondaire des charges indirectes	62
3. Le calcul du coût des unités d’œuvre	63
4. Récapitulatif le tableau d’analyse des charges indirectes	67
Exercices	69
Problème de synthèse	76
 CHAPITRE 4 – LE MODÈLE DES CENTRES D’ANALYSE : LE CALCUL DES COÛTS COMPLETS	 83
I. La démarche de calcul des coûts complets	84
1. La notion de coût complet	84
2. Le schéma de production et la démarche de calcul des coûts	84
3. Application à la SA TN	85
II. L’évaluation des consommations de stocks	87
1. Problématique	87
2. Le suivi quantitatif des stocks : inventaire permanent et inventaire intermittent	87
3. L’évaluation des entrées en stock	88
4. L’évaluation des sorties de stock	89
III. L’impact des déchets, rebuts et en-cours de production sur le calcul des coûts	92
1. Les déchets et rebuts	92
2. Les en-cours de production	94
IV. Cas de synthèse	95
1. Les données du mois de mai	95
2. Le calcul des coûts du mois de mai	97
V. Les apports et les limites de la méthode des coûts complets	102
1. Intérêt du coût complet pour la gestion	102
2. Limites du coût complet	103
3. Limites du modèle des centres d’analyse	103
Exercices	106
Problème de synthèse	116

CHAPITRE 5 – LE MODÈLE À BASE D’ACTIVITÉS : CARACTÉRISATION	119
I. Les notions fondamentales mobilisées par le modèle	
à base d’activités	120
1. Les activités	120
2. Les processus	121
3. Les charges traçables	121
4. Les inducteurs	122
II. Le réseau d’analyse	123
1. Principes	123
2. L’élaboration du modèle	127
III. Comparaison avec le modèle des centres d’analyse	133
<i>Exercices</i>	135
<i>Problème de synthèse</i>	145
 CHAPITRE 6 – LE MODÈLE À BASE D’ACTIVITÉS : MISE EN ŒUVRE	 151
I. La démarche de calcul des coûts avec un réseau d’analyse simple	152
1. La démarche générale	152
2. Le calcul des coûts des activités et des inducteurs	152
3. La détermination du coût des objets de calcul	153
4. Application : le cas Electre	155
II. La démarche de calcul des coûts avec un réseau d’analyse comportant des activités secondaires	160
1. La démarche générale	160
2. Les étapes	160
3. Application au cas Press+	160
III. Les apports et les limites du modèle	167
1. Les apports	167
2. Les limites	168
<i>Exercices</i>	169
<i>Problème de synthèse</i>	173
<i>Thème d’application</i>	185
 CHAPITRE 7 – CHARGES OPÉRATIONNELLES ET CHARGES DE STRUCTURE	 189
I. La variation des charges en fonction de l’activité de l’entreprise	190
1. Principe	190
2. Application à la société Super V	191
3. Les critères de variabilité	193
II. L’intérêt d’une analyse de variabilité	196
1. La notion de marge sur coût variable	196
2. Utilisation de l’analyse pour la prévision	197
3. Le suivi du taux de marge sur coût variable	198
III. Les limites de l’analyse de la variabilité des charges	198

1. Limites du modèle concernant le comportement des charges de structure	199
2. Limites du modèle concernant le comportement des charges opérationnelles	201
<i>Exercices</i>	205
<i>Thème d'application</i>	211
 CHAPITRE 8 – LE SEUIL DE RENTABILITÉ	215
I. La détermination du seuil de rentabilité	216
1. Principe du seuil de rentabilité	216
2. Application à la société SuperV	216
3. Représentation graphique du seuil de rentabilité	217
4. La date d'obtention du seuil de rentabilité	217
II. Les limites du seuil de rentabilité	218
1. Seuil de rentabilité et modification des charges de structure	218
2. Seuil de rentabilité et productions multiples	219
III. L'évaluation du risque d'exploitation	221
1. La marge de sécurité	221
2. Risque et structure des charges	221
3. Seuil de rentabilité en avenir aléatoire	222
<i>Exercices</i>	226
<i>Problème de synthèse</i>	229
 CHAPITRE 9 – L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES DE STRUCTURE	237
I. Le retraitement des charges de structure par l'imputation rationnelle	238
1. Le principe du retraitement des charges de structure par l'imputation rationnelle	238
2. Application de la méthode à la société Unipro	238
3. Représentation graphique des écarts d'imputation	239
4. Intérêt de l'imputation rationnelle	239
II. Les incidences du retraitement sur le résultat comptable	241
1. Principe	241
2. Application à la société Unipro	241
3. Résultat comptable et suractivité	245
<i>Exercices</i>	247
<i>Problème de synthèse</i>	250
<i>Thème d'application</i>	251
 CHAPITRE 10 – LES COÛTS PARTIELS	257
I. Le coût variable	258
1. Principe de la méthode	258
2. L'exemple de la SRT	259
3. Les limites du coût variable	263

II. Le coût spécifique	265
1. Principe de la méthode	265
2. Application à la SRT	266
3. Apports de la méthode du coût spécifique	267
4. Les limites du coût spécifique	268
5. Coût spécifique et coût direct	269
III. Les insuffisances des méthodes de coûts partiels	269
1. L'évolution des modes de production	269
2. L'adaptation des méthodes au champ des décisions	270
<i>Exercices</i>	271
<i>Problèmes de synthèse</i>	279
<i>Thème d'application</i>	286
 CHAPITRE 11 – LE COÛT MARGINAL	291
I. La détermination du coût marginal	292
1. Principe et définition du coût marginal	292
2. Exemple de la société Mobibu	292
II. Les apports de l'analyse marginale pour la gestion de l'entreprise	295
1. La politique de prix de la société Motel4	295
2. Application de tarifs différenciés	296
3. La détermination d'un prix de vente optimum	297
<i>Exercices</i>	298
 Annexe statistique	303
I. Ajustement par la méthode des moindres carrés	303
1. Principe	303
2. Formule de calcul	303
3. Détermination sur tableur	304
II. La corrélation	305
1. Principe	305
2. Formule de calcul	305
3. Interprétation du coefficient de corrélation	305
III. Recherche d'une probabilité sur la loi normale	306
1. Calcul à partir d'une table de la loi normale	306
2. Calcul à partir de formules de logiciels tableurs	307
 INDEX	309

AVANT-PROPOS

Cet ouvrage couvre le champ de la comptabilité traditionnellement appelée analytique et plus communément dénommée aujourd'hui comptabilité de gestion. Dans le référentiel du BTS « Comptabilité et gestion des organisations », ce domaine correspond au processus 7 : « **Détermination et analyse des coûts** ». La démarche suivie dans notre présentation s'efforce d'intégrer au mieux trois idées-forces qui ont présidé à l'écriture du référentiel :

- **L'approche par les processus**

Celle-ci est conforme aux évolutions récentes de l'analyse des organisations.

Un processus est défini comme « un ensemble d'activités reliées entre elles par des échanges de produits ou d'informations et contribuant à la fourniture d'une même prestation à un client interne ou externe à l'entreprise »¹.

La comptabilité de gestion répond bien à cette définition.

Elle repose sur un échange d'informations entre les différents services de l'entreprise :

- informations fournies sur le coût des matières premières par le service des achats ;
- informations sur le coût du personnel transmises par les services comptables ;
- informations sur les ressources consommées dans les services de production et de distribution, etc.

Elle livre une prestation à des clients internes (les « managers » de l'entreprise) qui ont besoin de connaître les coûts pour prendre leurs décisions (prix de ventes, conception de nouveaux produits, choix des biens ou services à développer, etc.).

- **La compréhension de logiques fondamentales**

Deux modèles de comptabilité de gestion coexistent aujourd'hui :

- le modèle des centres d'analyse, préconisé par le Plan comptable général 1982 ;
- le modèle à base d'activités, qui propose une solution alternative face aux évolutions organisationnelles.

1. D'après Lorino : *Contrôle de gestion et pilotage*.

Le choix du modèle implique une réflexion sur les apports et les limites de l'un ou de l'autre en référence au type d'organisation auquel il s'applique.

L'enseignement de la comptabilité de gestion ne peut plus se limiter à l'étude de techniques de calcul de coûts. Une réflexion plus globale et plus critique s'impose désormais. C'est pourquoi nous avons choisi, conformément à l'esprit du référentiel, d'alléger notre exposé de certaines difficultés techniques afin que l'étudiant s'approprie les logiques fondamentales de la comptabilité de gestion.

• **La mise en œuvre de compétences multiples**

En comptabilité de gestion, les compétences requises ne relèvent pas aujourd'hui de la seule technique comptable, mais aussi de l'organisation, de l'informatique et de la communication.

L'efficacité des comptabilités de gestion repose sur une bonne compréhension de l'organisation des structures de production dans lesquelles elles s'insèrent. Celles-ci sont plus ou moins complexes et très diversifiées. Contrairement à la comptabilité financière, qui dispose d'un cadre général obligatoire unique (le Plan comptable général 1999), la comptabilité de gestion doit s'adapter à cette complexité et à cette diversité, et il convient de donner aux étudiants un minimum d'outils pour les analyser.

L'outil informatique est aujourd'hui au centre de tous les systèmes de calcul des coûts. Dès lors, la compétence spécifique du comptable de gestion ne réside plus dans son aptitude à aligner de longs tableaux de calculs sans erreurs, mais bien davantage dans sa capacité à utiliser et paramétrer un logiciel « ad hoc », à reconnaître dans le système global d'information de l'entreprise la localisation des données dont il a besoin, à mettre en œuvre un logiciel outil pour développer des analyses complémentaires.

La comptabilité de gestion n'a un sens que par rapport aux besoins de ses utilisateurs et n'est donc utile que si elle fait l'objet d'une bonne communication.

Afin de permettre cette approche « multi-dimensionnelle » des compétences, l'appui sur des situations pratiques, certes schématisées, mais relevant tant de sociétés de type industriel que du domaine des services, nous a paru constituer la méthode la plus appropriée pour présenter la majeure partie des éléments du cours. Le même souci nous a conduits à proposer à la fin des chapitres dont le contenu pouvait s'y prêter :

- de courts exercices permettant l'application directe du cours ;
- des problèmes de synthèse conduisant à des analyses et à la rédaction de rapports ou notes de synthèse écrites, dans l'esprit de ce qui pourrait être demandé dans la nouvelle épreuve E5 de l'examen. Certains d'entre eux mobilisent l'outil informatique ;
- des thèmes d'application pouvant servir de support aux « activités professionnelles de synthèse » prévues dans le référentiel.

Chapitre 1

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

Toutes les entreprises¹ sont tenues d'avoir une **comptabilité financière** (ou comptabilité générale) ; celle-ci a un caractère obligatoire ; son cadre et ses méthodes sont fixés par le Plan comptable général 1999.

Si la comptabilité financière fournit un ensemble riche d'informations, dont le résultat annuel global, elle est insuffisante pour le manager qui a besoin d'une information plus analytique pour prendre les décisions qui permettront d'améliorer les performances de son entreprise. Cette information doit, par exemple, lui permettre de répondre aux questions suivantes :

- Combien coûtent telle marchandise, tel produit, tel service ?
- Comment chacun contribue-t-il à la rentabilité globale de l'entreprise ?
- Sur quelle composante des coûts est-il possible d'agir afin d'améliorer sa compétitivité ?
- Dans quelle mesure chaque activité réalisée contribue-t-elle à ajouter de la valeur au produit livré au client ?

Pour répondre à ces questions, la comptabilité de gestion doit s'appuyer sur un système d'information prenant en compte les spécificités du processus de production de l'entreprise.

I. Les objectifs d'une comptabilité de gestion

II. Processus productif et système d'information comptable de gestion

1. Par simplification et du fait de la polysémie du terme organisation, nous emploierons le terme entreprise, sachant que l'exposé s'applique à d'autres types d'entités.

I. Les objectifs d’une comptabilité de gestion

Nous illustrerons ce point en envisageant successivement le cas d’une entreprise commerciale et d’une entreprise industrielle.

1. Une entreprise commerciale

1.1. Énoncé de la situation



La société Super V emploie 20 salariés : 4 au siège social et 16 dans deux magasins de type supérette qui assurent la distribution de produits alimentaires et d’autres produits d’usage courant.

Les achats sont centralisés au siège et les livraisons effectuées chaque jour en fonction de besoins exprimés par les magasins.

La comptabilité financière fournit chaque année le résultat global de la société dans un compte de résultat qui, pour l’année N, se présente sous la forme simplifiée suivante (données en euros) :

Charges		Produits	
Achats de marchandises	3 000 000	Ventes de marchandises	3 900 000
Variations de stocks	150 000		
Autres charges externes	50 000		
Charges de personnel	500 000		
Dotations aux amortissements	18 000		
Charges financières	5 000		
Résultat	177 000		
Total	3 900 000	Total	3 900 000

La tenue de cette comptabilité financière pour la détermination de ce résultat global constitue pour l’entreprise une obligation réglementaire.

Elle est, en particulier, un moyen de preuve auprès des tiers :

- pour justifier de la réalité des opérations effectuées (factures d’achat) ;
- pour fournir les bases de calcul de divers prélèvements dont l’entreprise est redevable.

Elle doit, de ce fait, respecter un cadre obligatoire, fixé en France par le Plan comptable général (PCG).

1.2. Les questions que se posent les gestionnaires

La connaissance du résultat global n’est pas suffisante pour les dirigeants de la société Super V qui ont besoin d’autres informations pour guider leurs décisions, en particulier :

Quel est le résultat de chaque magasin ?

La réponse à cette question est en effet nécessaire si l’on veut mettre en place un système d’intéressement des salariés susceptible d’accroître leur efficacité commerciale.

Elle est aussi primordiale si l’on se place dans une optique de réorganisation et de développement de la structure (abandon des magasins non rentables, recherche de nouvelles implantations).

Quel est le bénéfice réalisé sur chaque type de produit (ventilation entre alimentaire et non alimentaire ou autres ventilations plus fines) ?

- La réponse à cette question peut déboucher :
- sur une modification des surfaces de vente consacrées aux différents articles ;
 - sur une amélioration de la négociation ou sur la recherche de nouveaux fournisseurs ;
 - sur une remise en cause éventuelle de la distribution de certains produits.

Quel est le coût de gestion d’une référence ?

- Le siège souhaite en effet améliorer la marge commerciale par la recherche d’une réduction des coûts liés au processus d’approvisionnement, jusqu’à la mise en place des produits dans les rayons des deux magasins.
- La réponse à cette question peut conduire aux décisions suivantes :
- changement de fournisseurs ;
 - réduction du nombre de fournisseurs ;
 - réorganisation du processus d’approvisionnement ;
 - réduction du nombre de références.

1.3. Les réponses offertes par la comptabilité de gestion

a) Un modèle de tableau répondant aux préoccupations du dirigeant

Tableau d’analyse du résultat

	Magasin 1			Magasin 2			Ensemble		
	Alim	Autres	Total	Alim	Autres	Total	Alim	Autres	Total
Ventes (CA)	1 720 000	430 000	2 150 000	1 225 000	525 000	1 750 000	2 945 000	955 000	3 900 000
Coût d’achat des ventes	1 479 200	283 800	1 763 000	1 024 050	362 950	1 387 000	2 503 250	646 750	3 150 000
Marge sur coût d’achat	240 800	146 200	387 000	200 950	162 050	363 000	441 750	308 250	750 000
Taux de marge	14,00 %	34,00 %	18,00 %	16,40 %	30,87 %	20,74 %	15,00 %	32,28 %	19,23 %
Charges de personnel	221 192	61 008	282 200	148 225	69 575	217 800	369 417	130 583	500 000
Autres charges	29 565	10 585	40 150	25 185	7 665	32 850	54 750	18 250	73 000
Résultat	−9 957	74 607	64 650	27 540	84 810	112 350	17 583	159 417	177 000
Rentabilité en % du CA	−0,58 %	17,35 %	3,01 %	2,25 %	16,15 %	6,42 %	0,60 %	16,69 %	4,54 %

Ce tableau permet de constater en particulier :

- que le magasin 2, bien qu'il ait un chiffre d'affaires plus faible que le magasin 1, contribue davantage à la formation du résultat ;
- que le secteur alimentation, sur lequel est réalisée la plus grosse partie des ventes, ne dégager pratiquement pas de bénéfice, celui-ci provenant presque exclusivement des autres produits.

b) Comparaison du tableau ci-dessus avec le compte de résultat fourni par la comptabilité financière

Cette comparaison induit deux observations principales :

1. Le tableau reprend, pour les mêmes montants, les flux enregistrés par la comptabilité financière (voir dernière colonne) :

- ventes ;
- coût d'achat des marchandises vendues (achats + variations de stocks) ;
- charges de personnel ;
- autres charges (autres charges externes ; dotations aux amortissements ; charges financières).

Comptabilité financière et comptabilité de gestion traitent donc les mêmes flux externes et conduisent de ce fait au même résultat global¹.

2. La comptabilité de gestion analyse ces flux de façon plus fine, en fonction des besoins de la gestion. Pour parvenir à ce résultat, elle ne peut, comme la comptabilité financière, se limiter à l'enregistrement de **flux externes** (achats salaires) ; elle doit aussi étudier les **flux internes** (flux de marchandises entre les différentes unités de l'entreprise, affectation des salariés à différents magasins, aux différentes tâches, etc.).

Le modèle de la comptabilité de gestion doit donc s'appuyer sur une analyse organisationnelle de l'entreprise.

2. Une entreprise industrielle

2.1. Énoncé de la situation



La société Sono emploie vingt-cinq salariés pour le montage et la commercialisation d'enceintes acoustiques à partir de divers composants (boîtiers, haut-parleurs, filtres électroniques).

Deux modèles d'enceintes, E1 et E2, sont commercialisés par l'intermédiaire de magasins spécialisés. Une force de vente, composée de quatre représentants, assure la prospection et le suivi de cette clientèle.

1. Nous serons amenés par la suite à nuancer cette affirmation, la comptabilité de gestion ne prenant en charge que les opérations courantes, alors que la comptabilité financière doit aussi traiter certaines opérations à caractère exceptionnel.

Informations fournies par la comptabilité financière

Le compte de résultat pour l'année N se présente ainsi :

Charges		Produits	
Achats de composants	1 702 500	Ventes de produits finis	
Variations de stocks de composants	– 128 300	E1 : 6 450 à 220 €	1 419 000
Autres charges externes	302 000	E2 : 8 136 à 250 €	2 034 000
Charges de personnel	849 300	Production stockée	– 212 700
Dotations aux amortissements	402 400		
Charges financières	41 141		
Résultat	71 259		
Total	3 240 300		3 240 300

2.2. Les questions qui se posent aux gestionnaires

La connaissance *a posteriori* de ce résultat global ne répond pas à certaines des interrogations des dirigeants de la société Sono :

- pour le développement de la société convient-il de faire porter l'effort des commerciaux sur le modèle E1 ou le modèle E2 ?
- les prix de vente de chacun des modèles assurent-ils une rentabilité suffisante ?
- comment peut-on évaluer en fin d'année le stock de produits ? Cette évaluation est en effet nécessaire pour calculer le résultat global, qui dépend de la valeur de la production stockée.

2.3. Les réponses apportées par la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion fournit au décideur le tableau suivant :

Coût de revient et résultat des produits E1 et E2

	Coût unitaire E1	Coût unitaire E2	Total
Coût matière	104,00	153,00	
Coût de main-d'œuvre directe	39,00	49,50	
Charges indirectes de fabrication	35,00	42,00	
Coût de production unitaire	178,00	244,50	
Coût de distribution	11,00	12,50	
Coût administratif	4,50	5,25	
Coût de revient	193,50	262,25	
Prix de vente	220,00	250,00	
Résultat unitaire	26,50	– 12,25	
Quantités vendues	6 450,00	8 136,00	
Résultat global	170 925,00	– 99 666,00	71 259