

mini Manuel

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



ÉDITEUR DE SAVOIRS

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

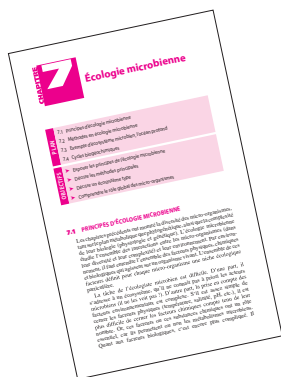
ISBN 978-2-10-058911-1

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^e et 3^e 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

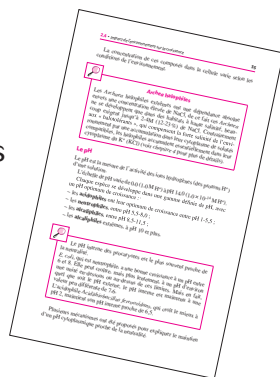
La page d'entrée de chapitre



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



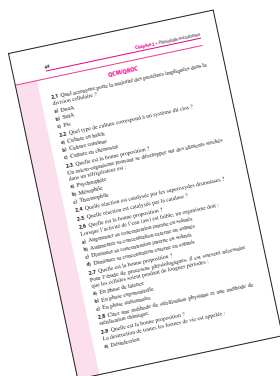
Un peu de méthode



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.

La mise en place du système d'information nous interpelle d'une part sur les éléments qui le constituent, et d'autre part, sur le reclassement de ces éléments.

a) Le système d'information de la comptabilité de gestion

Si la base du système d'information de la comptabilité de gestion est le système d'information de la comptabilité générale, il convient de s'interroger au travers de deux questions :

- Faut-il prendre en considération toutes les charges de la comptabilité générale ? Non !

Nous distinguerons les charges de la comptabilité générale incorporées aux coûts et les charges non incorporables.

- Faut-il ne prendre que les charges de la comptabilité générale ? Non !

Nous distinguerons les charges supplétives, charges qui n'existent pas en comptabilité générale et les charges de substitution, charges qui existent en comptabilité générale mais dont l'évaluation en comptabilité de gestion est différente.

Le traitement des charges de la comptabilité générale

■ Charges incorporables

Ce sont les charges de la comptabilité générale retenues pour le calcul des coûts. Il s'agit de consommations de ressources qui relèvent des activités normales d'exploitation de l'entité. Laissées à la discrétion de l'analyste, « l'incorporabilité » des charges est souvent appréciée par rapport à celles dont le caractère est jugé de nature non incorporable.

■ Charges non incorporables

Ce sont les charges de la comptabilité générale qui ne rentrent pas dans la formation des coûts. Ce sont principalement des charges qui ont un caractère anormal, irrégulier, exceptionnel, hors exploitation, non redondant pour l'activité de l'entité. Elles concernent principalement les charges exceptionnelles.

Les charges calculées

La logique économique et de management de la comptabilité de gestion nécessite de procéder à d'autres retraitements (de calculer certaines charges) afin d'approcher la réalité des coûts. Ainsi, il convient, d'une part, de tenir compte de charges consommées mais qui n'apparaissent pas en comptabilité générale : les charges supplétives, et d'autre part, de corriger certaines charges de la comptabilité générale dont les critères d'évaluation en comptabilité de gestion sont différents : les charges de substitution.

■ Charges supplétives

Ce sont les charges qui n'existent pas en comptabilité générale dont l'intégration permet, d'une part, d'effectuer des comparaisons entre organisations qui n'ont pas le même statut juridique ou la même structure financière, et d'autre part, d'approcher le coût réel des produits et prestations réalisés. Deux types de charges supplétives :

- ▶ **Rémunération conventionnelle du travail de l'exploitant qui n'est pas considéré en tant que tel.** Dans le cadre de l'exploitation individuelle, l'entrepreneur est rémunéré par un prélèvement sur les bénéfices et non par un salaire. Aucune charge n'étant enregistrée en comptabilité générale, il convient d'intégrer une rémunération fictive correspondant à son travail effectif.
- ▶ **Rémunération conventionnelle des capitaux propres.** La comptabilité générale ne prend pas en compte la rémunération des capitaux propres alors qu'elle constitue une charge économique au même titre que les capitaux empruntés. Ainsi, pour les entreprises, cette rémunération peut être calculée comme un intérêt fictif à un taux moyen sur la base des capitaux empruntés.

■ Charges de substitution

Ce sont les charges qui existent en comptabilité générale mais évaluées de manière différente en comptabilité de gestion :

- ▶ **Valeur remplacement matière.** Concernant les matières premières, la valeur de remplacement se substitue à la valeur normale. C'est le cas au cours d'une période de calcul où l'entreprise bénéficie d'une remise exceptionnelle importante sur une matière première, la valeur retenue pour le calcul sera la valeur habituelle permettant ainsi d'apprécier la performance de l'activité.
- ▶ **Charges d'usage.** Calculé selon la réglementation fiscale, l'amortissement pratiqué en comptabilité générale ne reflète pas souvent la dépréciation économique de l'investissement. Il convient de substituer à la dotation aux amortissements enregistrée en comptabilité générale une charge d'usage représentant ainsi l'amortissement économique. Pour ce faire, le calcul de la charge d'usage prend en compte la valeur actuelle de l'investissement et se définit par le rapport suivant :

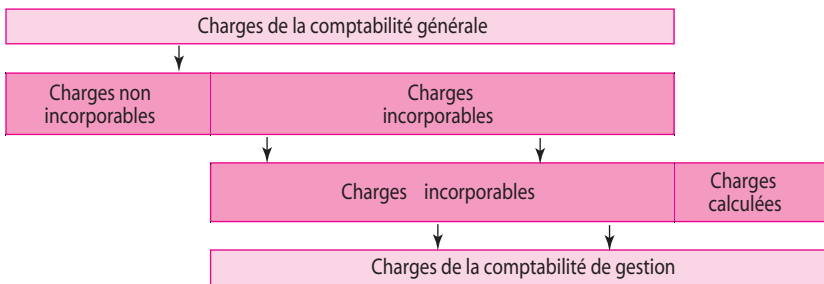
$$\frac{\text{Valeur d'usage de l'immobilisation}}{\text{Durée d'usage}}$$

- ▶ **Charges étalées.** De même, dans une logique économique, les charges étalées (plus facile à calculer) se substituent aux dotations

aux provisions ou aux dépréciations comptabilisées en comptabilité générale. Le calcul s'effectue selon des critères économiques (méthodes statistiques) retenus par l'organisation.

- **Charges abonnées.** Certaines charges enregistrées en comptabilité générale (primes d'assurance, électricité, téléphone, impôt, taxes...) ont une périodicité d'enregistrement qui ne correspond pas à la périodicité retenue en comptabilité de gestion. Il convient de les répartir sur toute la période analytique. Ainsi la facture concernant le téléphone que notre opérateur nous envoie tous les deux mois ne sera enregistrée en comptabilité générale qu'une seule fois (par exemple au mois de mai pour les consommations des mois de mars et d'avril) alors que la période de calcul retenue est le mois (production régulière de données de gestion).

Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité de gestion peut être schématisé ainsi :



b) Le reclassement des charges et des produits

Le système d'information de la comptabilité de gestion repose sur une analyse des flux internes dont l'objectif est de déterminer des coûts par produit, activité, service... Le classement des charges par nature proposé par la comptabilité générale (60 « Achat », 61/62 « Services et autres services extérieurs », 63 « Impôts et taxes », 64 « Charges de personnel », etc.) n'est plus pertinent car il ne favorise pas la lisibilité et la traçabilité nécessitées par l'analyse des coûts. Pour ce faire, il convient de procéder aux reclassements des charges et des produits.

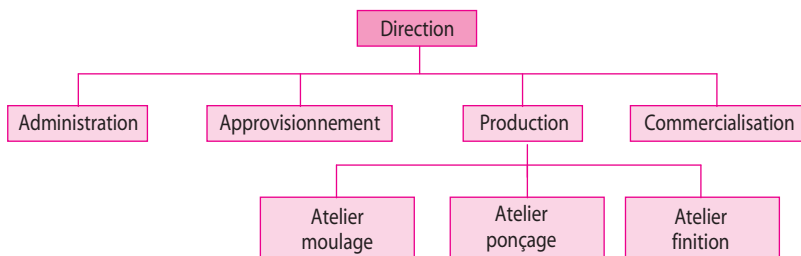
Reclassement des charges

■ Par fonction

Le classement des charges par fonction fait référence à l'organigramme structurel de l'entité. Le regroupement des charges par fonction sera sous l'autorité du responsable de par une délégation d'autorité dans le

cadre d'une organisation décentralisée. Dans ce contexte, le contrôle de la performance du responsable pourra être exercé, les charges engagées sont sous sa responsabilité.

Exemple d'organigramme d'une entreprise industrielle



Au regard de cet organigramme, quatre fonctions sont observées : fonction « administration », fonction « approvisionnement », fonction « production » et fonction « commercialisation ». Par ailleurs, la fonction « production » peut être subdivisée en sous-fonctions compte tenu du cycle de production « atelier moulage », « atelier ponçage » et « atelier finition ».

■ Par destination

Le classement des charges par destination fait référence au cycle d'exploitation de l'activité exercée par l'entité. Les charges sont analysées en fonction de leur rattachement aux différentes phases du cycle Achat-Production-Vente.

Exemple 1. Pour une activité commerciale, deux types de coûts peuvent être distingués : le coût d'achat (il concerne les achats de marchandises et leurs frais d'approvisionnement) et le coût de distribution (frais qui concernent la commercialisation, la communication, les livraisons...).

Exemple 2. Pour une activité industrielle, trois types de coûts peuvent être appréhendés : le coût d'achat (achat des matières premières et leurs frais d'approvisionnement), le coût de production (matières premières consommées, main-d'œuvre directe, les frais d'infrastructure...) et le coût de distribution (frais qui concernent la commercialisation, la communication, les livraisons...).

■ Par affectation

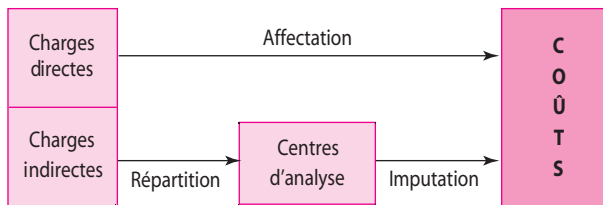
La classification des charges par degré d'affectation permet d'identifier deux catégories de charges : les charges directes et les charges indirectes.

Charges directes. Charges dont le cheminement dans le réseau des coûts est simple, sans ambiguïté, qu'il est possible d'affecter immédiatement aux objets de coûts (produits ou services) concernés. Il s'agit de charges qui concernent le coût d'un seul produit ou d'une seule activité. Exemple. Matières premières, main-d'œuvre directe de production, publicité, dotations aux amortissements du matériel... qui concernent exclusivement la réalisation d'un seul produit.

Charges indirectes. Charges dont le cheminement dans le réseau des coûts est complexe, ambigu, qui nécessitent un retraitement avant d'être imputées aux objets de coût. Ce retraitement s'effectue au travers de centres d'analyse représentatifs de fonctions ou sous-fonctions observées au sein de l'entité. Elles ont des destinations multiples qui concernent plusieurs objets de coût.

Exemple. Consommation d'eau et d'électricité, fournitures de bureaux, assurance incendie des locaux, frais postaux et de télécommunication, taxe foncière, charges de personnel de direction et d'administration, dotations aux amortissements des locaux administratifs...

L'analyse des charges par affectation peut être synthétisée par le schéma suivant :

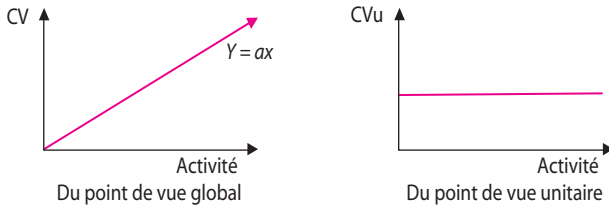


■ Par variabilité

L'analyse des charges par degré de variabilité permet de distinguer trois types de charges : les charges variables, les charges fixes et les charges semi-variables.

Charges variables ou opérationnelles. Charges qui varient avec le volume d'activité, sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre variation des charges et variation du volume d'activité (le volume d'activité pouvant être mesuré par le chiffre d'affaires ou le nombre de prestations réalisées ou produits vendus). Elles sont en corrélation avec l'activité.

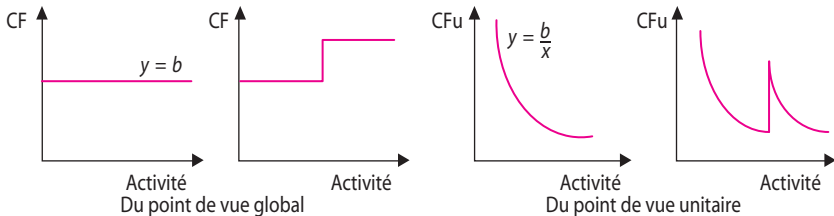
Le comportement des charges variables peut être schématisé ainsi :



Exemple. Matières premières pour une activité de production, marchandises pour une activité commerciale, consommation d'eau et d'électricité, charges de personnel opérationnel...

Charges fixes, de structure ou de capacité. Charges liées à l'existence de l'entité, elles sont indépendantes du volume d'activité et relativement stables sur une période donnée. Correspondant à une capacité d'exploitation, elles évoluent par palier et le saut d'un palier à l'autre traduit un changement de structure.

Le comportement des charges fixes peut être schématisé ainsi :



Exemple. Assurance des locaux, frais de location, charges de personnel de direction et d'administration, intérêts sur emprunt à long et moyen terme, dotations aux amortissements du matériel...

Charges semi-variables. Charges de nature hybride, elles sont fixes pour une partie et variables pour l'autre partie. Les charges semi-variables sont rattachées aux charges variables et charges fixes en fonction de leur caractère.

Exemple. Les salaires des commerciaux, un fixe plus les commissions (variables en fonction du chiffre d'affaires), les factures d'eau, d'énergie et de téléphone : une part fixe (l'abonnement) et les consommations pour la partie variable.

Reclassement des produits

Les produits retenus en comptabilité de gestion relèvent de l'activité normale d'exploitation. L'organisation comptable permet de par la nomenclature du PCG d'avoir accès directement à l'information spécifique relative à chaque type de produits.

De même, comme pour les charges, les produits hors exploitation (principalement les produits exceptionnels) et les produits que l'on ne peut rattacher à un objet de coût sont considérés comme produits non incorporables.

1.2 LES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE COÛTS

Le plan comptable général (PCG) définit le coût comme « une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». Le coût est un cumul de charges qui présente selon le PCG trois caractéristiques indépendantes les unes des autres : son champ d'application, son contenu et le moment de calcul.

a) Le champ d'application

Le champ d'application permet de s'interroger sur les différents types d'objets de coût.

Critères de classement	Objets de coût	Catégories de coûts
Fonction économique	<ul style="list-style-type: none"> – Administration – Approvisionnement – Production – Commercialisation 	<ul style="list-style-type: none"> Coût de la fonction Administration Coût de la fonction Approvisionnement Coût de la fonction Production Coût de la commercialisation
Moyen d'exploitation	<ul style="list-style-type: none"> – Magasin <ul style="list-style-type: none"> → rayon A → rayon B – Centre de thalassothérapie : <ul style="list-style-type: none"> → piscine → hammam 	<ul style="list-style-type: none"> Coût d'exploitation du magasin Coût d'exploitation du rayon A Coût d'exploitation du rayon B Coût d'exploitation du centre de thalasso Coût d'exploitation de la piscine Coût d'exploitation du hammam
Activité d'exploitation	<ul style="list-style-type: none"> – Stage sportif <ul style="list-style-type: none"> → rugby → water-polo – Nuitée d'hôtel <ul style="list-style-type: none"> → chambre → suite 	<ul style="list-style-type: none"> Coût de revient par stage Coût de revient du stage rugby Coût de revient du stage water-polo Coût par nuitée Coût de la nuitée - chambre Coût de la nuitée - suite