



75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Le positionnement du contrôle de gestion et l'identification du métier

Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision dans une organisation, permettant une intervention **avant, pendant et après** l'action. Il constitue également un mode de régulation des comportements. Il doit être positionné par rapport **au contrôle stratégique**, sachant que le programme porte fondamentalement sur **le contrôle opérationnel**. Il convient donc d'aborder le pilotage de l'organisation, non seulement dans une approche fonctionnelle, mais aussi dans une approche globale.

- **Identifier** le rôle et la place **du contrôle de gestion** en fonction des caractéristiques de l'organisation (taille, activité, environnement) et du type d'activité (production, service).
- **Distinguer** les différentes définitions de la performance.
- **Caractériser** la notion de pilotage.

Savoirs associés

- Les notions de contrôle, contrôle **stratégique** et contrôle **opérationnel**.
- Les notions de **valeur, utilité, coût, pilotage et performance**.
- **Le contrôle de gestion** : définition, rôle et place par rapport aux autres domaines disciplinaires et aux autres formes de contrôle.
- **Les missions et les utilisateurs** du contrôle de gestion.
- Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion dans une organisation.
- **Les qualités** attendues du contrôleur de gestion.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

1) Le contrôle de gestion et le management

a) Le contexte actuel du management

- L'environnement économique
- L'environnement technique et technologique (la mécanisation, la révolution numérique...)
- L'environnement sociétal

b) Le pilotage de la performance

La recherche **d'une compétitivité permanente**, c'est-à-dire une position concurrentielle forte, est liée à **trois concepts** :

- **La performance**
- **La valeur**
- **L'utilité**

La performance :

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante. En gestion, **la performance** est définie comme l'association **de l'efficacité et de l'efficience**. **L'efficacité** consiste, pour une entreprise, à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis et **l'efficience** correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités, en relation avec les résultats.

La recherche de la performance impose une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, laquelle intègre plusieurs niveaux d'évaluation.

Exemple : Pour la production, la performance réside dans l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau de qualité élevé. Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence entre valeur et coût. Pour la finance, c'est la rentabilité, c'est-à-dire le rapport d'un résultat au capital investi.

Dans une première approche financière, il est possible de décomposer un ratio de rentabilité globale en une combinaison de plusieurs indicateurs de performance.

$$\text{Taux de rentabilité} = \text{Profitabilité} * \text{rotation du capital} * \text{structure financière}$$

Taux de rentabilité = Résultat/capital

Profitabilité = Résultat/Chiffre d'affaires

Rotation du capital = Chiffre d'affaires/Actif

Structure financière = Actif/Capital





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

La valeur :

La valeur d'un produit n'est pas seulement la différence entre un prix de vente et un coût de revient ; c'est aussi l'appréciation subjective et fluctuante, par la demande, de l'utilité apportée par les fonctions d'un produit. (Chaîne de valeur de PORTER).

La chaîne de valeur regroupe les activités principales et de soutien d'une organisation qui, ensemble, apportent de la valeur au produit mis sur le marché.

La valeur de l'entreprise dépend ainsi, en partie, de la valeur de ses produits et de ses activités. Le gestionnaire n'agit plus seulement en fonction des coûts, mais pilote **le couple Valeur/Coût**.

L'utilité :

La notion d'utilité a d'abord été définie par les économistes puis par les gestionnaires pour piloter **le couple Valeur/coût**. **L'utilité** est une mesure du bien-être ou de la satisfaction obtenue par la consommation d'un bien, donc liée à un besoin.

2) Le positionnement et la contingence du contrôle de gestion

a) L'émergence du contrôle de gestion

D'un point de vue historique, deux tendances se distinguent :

- Le calcul et l'analyse des coûts ;
- Le contrôle des activités

Quelle que soit l'activité, un manager a besoin de connaître les dépenses qu'il engage pour un bien avant de décider notamment de son prix, de son développement, de sa qualité et de ses évolutions.

Un coût est la somme des charges relatives à un élément, dans un référentiel reconnu (un système comptable).

Une nouvelle organisation de la production naît au 19^{ème} siècle : les machines sont regroupées dans des usines (factories) où les ouvriers viennent travailler. L'entrepreneur devient un investisseur et un créateur ; il cherche à mesurer des coûts et à contrôler le travail. Le vocable évolue en conséquence. Aujourd'hui, l'expression « comptabilité de gestion » intègre toutes les techniques de calcul des coûts permettant au gestionnaire de déterminer les coûts de son organisation dans une optique de contrôle opérationnel.

Le contrôle de gestion se positionne à l'interface entre le **contrôle stratégique** et le **contrôle opérationnel**. Il permet de réguler l'activité, sur le MT, en contrôlant la transformation des objectifs de LT en actions courantes.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

b) Le CG et le pilotage de la performance : de nouvelles variables à intégrer

Le passage d'une performance ponctuelle à une **performance globale** contraint les organisations à mettre en place des démarches transversales inter métiers pour agir sur toutes les variables et tous les champs de la performance (qualité, RH ou valeur). Le contrôle de gestion n'est plus seulement une aide à la gestion, qui mettrait en œuvre un ensemble de techniques pour mesurer, comparer des activités, mais une **fonction transversale**.

La prise en compte de toutes ces dimensions conduit à élargir le cadre de la gestion et à réfléchir sur des facteurs à intégrer dans le pilotage, au-delà des coûts, des marges, des écarts, des seuils ou encore des budgets.

- Quel niveau de qualité faut-il atteindre ? Comment ? sur quels éléments ?
- Comment définir le périmètre d'activité de l'entreprise ?
- Quel type et quel niveau de risque peut-on accepter et comment gérer ce risque ?

Le contrôle de gestion doit mesurer des variables quantitatives « classiques » (coûts, marges, écarts) et des variables plus qualitatives (qualité, risque, innovation, flexibilité).

L'instabilité du contexte actuel rend rapidement obsolètes les paramètres de pilotage ; il s'agit donc :

- **De réactualiser plus souvent les indicateurs**, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations ;
- **De piloter en temps réel**, de construire des **tableaux de bord** et d'utiliser des simulations permettant de modifier les paramètres pour faciliter la prise de décision.
- **De piloter la valeur perçue par le client**. Le suivi de la qualité perçue par le client est de plus en plus complexe. Il nécessite de piloter et d'internaliser la qualité (délai, service, disponibilité) dans des processus ;
- **De piloter la valeur en se différenciant des concurrents**. Fonder la valeur sur les facteurs clés de succès (Key Success Factors).

c) Le CG et les autres formes de contrôle

- **Le contrôle interne**

L'OEC définit le contrôle interne comme « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise ayant pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. »

- **L'audit**

Selon l'Institut Français des auditeurs et Contrôleurs Internes (IFACI), l'audit interne est une activité autonome d'expertise, au service du management, pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit fournit un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

3) La place du contrôle de gestion dans les entreprises

Le contrôle de gestion est une des fonctions assurant la survie et le pilotage des organisations. Son rôle évolue à mesure que l'environnement et les conditions économiques redéfinissent la place et la nature des organisations dans les sociétés.

La mission et l'organisation du contrôle de gestion varient beaucoup selon la taille de l'entreprise.

Les Très Petites Entreprises (TPE) ne présentent pas de structure organisationnelle formelle. Le système d'information est souple, réactif, voire flou. Le management est de type « chef d'orchestre ».

Le chef d'entreprise prend en charge la quasi-totalité des travaux de gestion. Le contrôle de gestion est alors souvent réduit :

- A l'élaboration d'un BP
- A la construction d'une ébauche de comptabilité analytique (établissement de devis)
- A des calculs de seuil de rentabilité pour des opérations ponctuelles

Les PME (de 10 à 500 salariés) présentent souvent un organigramme complet et précis. Le CG apparaît via le service de la comptabilité analytique. L'accent est mis sur la comptabilité financière par obligation légale et fiscale. Les travaux de comptabilité de gestion se résument à la création d'un réseau analytique permettant l'affectation et l'imputation des charges par centre d'analyse.

La rentabilité est appréciée globalement. La mesure de performance des acteurs est introduite par l'emploi d'indicateurs quantitatifs simples consignés dans des tableaux de bord :

- Mesure de la productivité des opérationnels de production ;
- Mesure des rebuts, pannes, accidents du travail ;
- Rendement des commerciaux

La démarche de planification stratégique couplée à la mise en place d'un système budgétaire complet reste absente de ce contrôle de gestion embryonnaire.

Le CG dans les grandes entreprises est à la fois plus complexe et plus formalisé. C'est le contrôleur de gestion qui en a la charge. Sa mission dépasse le « simple » contrôle a posteriori et débouche sur un véritable rôle d'animateur et d'incitateur des comportements des acteurs :

- Définition des centres de responsabilité (centre de profit, de CA, d'investissement...)
- Mise en place de prix de cession interne
- Création et articulation d'un cadre budgétaire développé
- Consolidation des budgets en provenance des filiales
- Création d'instrument de mesure de la performance (tableau de bord, travaux de reporting...)

Remarque : Le contrôle de gestion peut aussi être très utile dans les organisations publiques, dans les structures organisationnelles hybrides (PPP), dans les entreprises liées aux nouvelles technologies, dans les services, etc...





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

4) La place du contrôle de gestion dans l'organigramme

Il est nécessaire de rappeler qu'un véritable service de CG est rare dans les entreprises et que sa présence est limitée aux grandes entreprises. L'examen des structures organisationnelles montre une grande diversité d'options. Cependant, deux possibilités semblent émerger.

- **Une position fonctionnelle :** le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative, comptable et financière. Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi a posteriori et donc davantage à un service de comptabilité analytique baptisé contrôle de gestion. L'horizon du contrôleur de gestion est alors limitée à l'exercice comptable et sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité financière et ne coïncide pas avec la définition actuelle du contrôle de gestion.
- **Une position d'état-major :** Le contrôle de gestion occupe une place de staff ou d'état-major disposant, non pas d'une autorité hiérarchique, mais d'une autorité de spécialité. Le contrôle de gestion joue un rôle de support aux autres fonctions et peut remplir pleinement sa mission de pilote et d'animateur du système d'information. L'horizon du contrôleur de gestion s'élargit et s'allonge puisqu'il intervient dans le processus de planification stratégique, dans le processus de mobilisation et d'animation des acteurs et dans la prise de décision à long terme (choix d'investissement, partenariat...)

En conclusion, il n'existe pas de solution unique universelle mais des options plus ou moins adaptées à des environnements spécifiques. L'organisation et les missions du CG vont donc dépendre de la nature de l'organisation de l'entité, sa taille, son secteur d'activité...

Afin de remplir cette mission, le contrôleur de gestion doit être pourvu de nombreuses qualités (**esprit analytique, objectivité, indépendance, curiosité saine, discrétion mais aussi pédagogie, dialogue et dispositions à la communication**) et savoir-faire techniques :

- Méthodes de calcul de coûts,
- Budgets,
- Contrôle budgétaire,
- Pilotage de la performance
- Maîtrise du tableur mais aussi d'un PGI...





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

5) Le contrôle de gestion, système d'information et d'aide à la décision

Dans la culture française et l'histoire des entreprises, le contrôle est d'abord perçu comme le respect d'une norme. Contrôle de type taylorien - optimisation et sanction : dépassé, contrôle visant à orienter les décisions vers des niveaux de performances "satisfaisants" et à favoriser l'apprentissage.

a) Les positions académiques : analyse systémique et recherche opérationnelle

L'approche systémique vient de la biologie. Dans les années 30 : impasse de biologistes qui ont identifié tous les éléments constitutifs d'une cellule, mais ne parviennent pas à comprendre leurs relations - mise en évidence de l'importance des interactions. 1968 : théorie générale des systèmes : ensemble d'éléments en interaction ouverts sur l'environnement qui visent à lutter contre l'entropie (tendance du système à se détruire) à partir de processus de régulation (feed-back).

La cybernétique : discipline qui analyse le comportement des systèmes finalisés. Le contrôle de gestion est le sous-système permettant d'organiser l'effet de rétroaction nécessaire.

- **Système d'information**: ensemble des infos et des systèmes de traitement de ces infos dans l'entreprise. Actuellement surabondance d'infos (surtout dans les pays occidentaux) et doutes sur leur fiabilité. L'information seule n'est pas suffisante, il faut qu'elle circule : c'est la communication.
- **Le système de décision** : Le système d'information nourrit le système de décision puisque l'information est la matière première essentielle à la prise de décision. Les outils quantitatifs d'aides à la décision du contrôle de gestion proposent des méthodes simples pour l'analyse en univers incertain, mais critiquables et variables selon les secteurs pour l'analyse en univers certain.

b) Définition et objectif de la comptabilité analytique

Le nouveau PCG donne la définition suivante :

« La comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement des données dont les objectifs sont les suivants :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise,
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des biens et des services pour les comparer au prix de vente,
- Etablir les prévisions de charges et de produits d'exploitation,
- Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions. » La comptabilité analytique est un outil de la prise de décision au sein de l'entreprise. Elle permet des simulations, d'avoir plus rapidement une idée sur les conséquences d'une ou plusieurs décisions.

A cet égard, le PCG rappelle deux principes fondamentaux :

- Quelques chiffres significatifs sont plus efficaces qu'une multitude qui n'est pas consultée faute de temps
- et un renseignement approximatif (mais suffisamment approché) et rapide est souvent plus utile qu'un renseignement plus exact mais connu plus tard.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

6) Les différents coûts

a) Notions de prix et de coût

Le terme de prix ne devrait être utilisé, selon le PCG, que pour les transactions (relations de l'entreprise avec l'extérieur) : on parle ainsi de prix d'achat pour des marchandises ou des MP, de prix de vente pour des PF ou des services.

Un coût, par contre, est une somme de charges ; il est donc propre à l'entreprise et peut être calculé en fonction de différents regroupements :

- par fonction économique (coût de production, de la distribution...)
- par centre de responsabilité (coût du service après-vente, atelier...)
- par moyen d'exploitation (coût par usine ou par magasin...)
- par activité d'exploitation (coût par produit vendu, ou par service...)
- par circuit de distribution (coût par famille de client ou par secteur géographique...)

b) Le contenu des coûts

Le Plan Comptable Général indique :

« Pour une période déterminée, la **Comptabilité Analytique d'Exploitation** permet de calculer des coûts soit en y incorporant toutes les charges de la CG, avec ou sans ajustement ou ajout, soit en n'y incorporant qu'une partie seulement des charges »

On peut distinguer :

- **Les coûts complets** : Le coût complet traditionnel dans lequel on incorpore toutes les charges de la CG n'est pas le plus intéressant. Il faut lui préférer le coût complet économique pour lequel on procède à des ajustements : exclusion de certaines charges du calcul ; minoration ou majoration pour d'autres ; voire prise en compte de charges non enregistrées en CG.
- **Les coûts partiels** : Le coût variable ne comprend que les charges qui varient avec l'activité, excluant donc les charges de structure considérées comme fixes.
- **Le coût direct** comprend, outre les charges variables, celles des charges de structure qui sont incorporables sans calcul intermédiaire, c'est-à-dire celles qui concernent le coût recherché.

Synthèse

La comparaison entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion nous amène à dresser le tableau suivant :

Critères	Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
Au regard de la loi	OBLIGATOIRE	FACULTATIVE
La vision sur l'entreprise	GLOBALE	DETAILLEE
Horizon	PASSE	PRESENT/FUTUR
Règles	Principe de séparation des exercices, du coût historique, de prudence, de non compensation, de continuation d'exploitation, de permanence des méthodes.....	SOUPLESSE





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Chapitre 1 – La méthode des centres d’analyse

La comptabilité générale donne le résultat global de l’entreprise et sa situation patrimoniale. Les charges sont classées par nature (achat de MP, charges de transport, frais de téléphone, prime d’assurance...).

Cependant ces données sont insuffisantes pour gérer l’entreprise ; elles doivent être retraitées afin de connaître la rentabilité d’une production, d’un service, d’un centre de responsabilités.

La comptabilité analytique ou comptabilité de gestion est basée sur le calcul et l’analyse des coûts.

Un coût est un ensemble de charges se rapportant à une activité.

1) Diversité des coûts

Le calcul et l’analyse des coûts dépendent de l’organisation de la production. Les coûts peuvent être classés d’après :

a) Leur champ d’application

Les charges peuvent être regroupées selon plusieurs critères et donner lieu à divers types de coûts :

- Coût d’une activité économique : coût d’un produit, coût d’une commande.....
- Coût d’un moyen d’exploitation : coût d’un équipement, d’un poste de travail.....
- Coût d’un centre de responsabilité : coût d’un service, d’un atelier....
- Coût par secteur de vente ou réseau de distribution : coût par type de client, par région....

b) Le moment du calcul

- coût réel ou coût constaté : les calculs interviennent après les faits qui les ont engendrés. Ils sont établis périodiquement (souvent mensuellement). Cela permet de mesurer la performance de l’organisation actuelle de l’entreprise ;
- coût prévisionnel ou coût préétabli : les calculs interviennent avant les faits qui les engendreront. Ces calculs permettent d’établir les devis et de fixer les prix de vente

En fin de période, on calcule les écarts entre les coûts réels et prévisionnels, puis on analyse ces écarts.

c) Le contenu des coûts

Un coût peut être calculé :

- En incorporant toutes les charges le concernant : c’est un coût complet (exemple: coût de revient) ;
- En incorporant seulement certaines charges : c’est un coût partiel (exemple : un coût variable).





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

2) Charges incorporées aux coûts

a) Différence entre charges directes et charges indirectes

Les charges incorporées aux coûts peuvent être classées en deux catégories. Les charges directes qui peuvent être affectées directement à un coût car elles concernent exclusivement une production ou un secteur de l'entreprise (MP) et les charges indirectes. Celles-ci concernent plusieurs coûts. Elles doivent être retraitées dans un tableau de répartition avant d'être imputées aux coûts.

b) Les centres d'analyse

Les charges indirectes peuvent être réparties dans des centres d'analyse puis imputées aux différents coûts. Un centre d'analyse est une division comptable dans laquelle sont regroupées des charges indirectes qui seront ensuite imputées aux coûts. Un centre d'analyse peut correspondre :

- A une division fictive qui équivaut souvent à une fonction de l'entreprise : administration, financement, gestion du personnel. Ce sont des centres de structure ;
- A une division réelle de l'entreprise qui équivaut souvent à un service, un atelier. Ce sont des centres opérationnels.

Parmi ces centres d'analyse, certains centres travaillent directement pour les produits (centres principaux), d'autres travaillent pour les autres centres : ce sont les centres auxiliaires.

La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse est réalisée en deux étapes :

- Répartition primaire : Les charges indirectes de la comptabilité générale sont réparties entre les centres auxiliaires et principaux en fonction de clés de répartition.
- Répartition secondaire : Les centres auxiliaires sont répartis dans les centres principaux.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

c) **A partir du tableau de répartition des charges indirectes de la société « top chemise », répondez aux questions.**

Charges	Montants	Centres auxiliaires		Centres principaux			
		Gest. du perso.	Gestion du mat.	Appro.	Atel. découpage	Atel. assemblage	Distribution
Matières consommables	6000	600	600	1200	2400	800	400
Autres charges externes	4000	400	800	1200	600	500	500
Impôts et taxes	5000	500	500	1000	1000	500	1500
Charges de personnel	24 000	2400	2400	2400	6000	6000	4800
Charges financières	2000	200	200	200	600	600	200
Dotations aux amortisse.	15 000	300	300	3000	3900	3750	3750
TOTAUX PRIMAIRES	56 000	4400	4800	9000	14 500	12 150	11 150
Gestion du personnel		(4400)	440	440	880	1320	1320
Gestion du matériel			(5240)	1048	2096	1048	1048
TOTAUX SECONDAIRES	56 000	0	0	10 488	17 476	14 518	13 518
Unité d'œuvre				Mètres de tissu achetés.	Mètres de tissu découpés	Heures de MOD	100 € de CA
Nombre d'unités d'œuvre				8740	8738	2000	2703,6
Coût de l'UO				1,2	2	7,259	5

A partir du tableau de répartition des charges indirectes de la société « top chemise » :

- Quels sont les centres auxiliaires ? A quoi correspondent-ils ?
- Peut-on à partir du tableau de répartition des charges indirectes déduire le processus de production ?
- Retrouvez les clefs de répartition du poste « autres charges externes » dans les centres d'analyse.
- Comment obtient-on les totaux primaires ?
- Comment se répartit le centre auxiliaire gestion du personnel ?
- Pourquoi on répartit 5240 € pour le centre gestion du matériel ?
- Pourquoi le total après répartition secondaire des centres auxiliaires est-il nul ?
- Pour le centre approvisionnement, expliquez à quoi correspondent les montants suivants :
 - 10 488
 - 8740
 - 1,2
- Expliquez pour les autres centres à quoi correspondent les coûts d'UO.
- Retrouvez le chiffre d'affaires réalisé.

d) **Lien entre processus de production et détermination des coûts**

PRODUCTIQUE	COMPTABILITE DE GESTION
S'approvisionner en matières premières	Détermination du coût d'achat des MP
Stockage des matières premières	Valoriser les stocks de MP
Produire le bien industriel	Déterminer le coût de production
Stocker les produits finis	Valoriser les stocks de PF
Faire connaître et livrer le produit	Déterminer le coût de distribution & le coût de revient

Le résultat analytique est la différence entre le chiffre d'affaires et le coût de revient





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

e) Les méthodes de valorisation des stocks

Les fiches de stocks permettent le suivi des stocks afin de gérer les commandes. Les entrées en stock donnent lieu à l'établissement d'un bon d'entrée daté, indiquant la nature et la quantité du bien entré. Les sorties donnent lieu à l'établissement d'un bon de sortie de stock indiquant la nature du bien, la quantité sortie et le destinataire. Il existe plusieurs méthodes de valorisation des stocks :

- CUMP (Coût Unitaire Moyen Pondéré) calculé après chaque entrée :
(Stock initial en valeur + entrées en valeur) / (Stock initial en quantité + entrées en quantité)
- CUMP calculé en fin de période
(Stock initial en valeur + entrées du mois en valeur) / (Stock initial en quantité + entrées du mois en quantité)
- PEPS (premier entré premier sorti) : les marchandises sont sorties des stocks en fonction de leur ordre d'entrée (on sort en priorité les lots les plus anciens).
- DEPS (dernier entré, premier sorti) : les marchandises sont sorties de stock en fonction de leur ordre d'entrée (on sort en priorité les lots les plus récents).

f) Critiques de la méthode des coûts complets

Les évolutions des modes de production tendent à faire perdre de sa pertinence à cette méthode pour les raisons suivantes :

- La part des charges indirectes dans le total des charges tend à augmenter ; les unités d'œuvre physiques généralement utilisées (heures de MOD) ne sont plus adaptées.
- Les activités réalisées au sein d'un centre d'analyse sont rarement homogènes, ce qui pose le problème du choix de l'unité d'œuvre. Par exemple, le centre approvisionnement regroupe des charges liées à la recherche de fournisseurs, à la gestion des commandes, à la réception des matières...
- Les pratiques traditionnelles de calcul de coût répartissent les charges indirectes sur des bases volumiques et négligent la taille des séries. Or c'est bien le lancement de la série avec les réglages appropriés des machines qui génèrent le plus de travail. En imputant les charges indirectes sur des bases volumiques, on réduit le coût des séries de faible taille et on augmente celui des grandes séries.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

3) La comptabilité analytique : un retraitement nécessaire des coûts

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données qui permet de reclasser les charges de la comptabilité générale en comptabilité analytique. C'est utile pour :

- connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents produits
- fournir à la comptabilité générale des bases d'évaluation de certains éléments d'actifs (stocks et production d'immobilisations)
- analyser le "résultat général" et le décomposer en "résultats élémentaires" par activité ou par produit afin de permettre des contrôles de rendement et de rentabilité.
- établir des prévisions et éclairer la prise de décision.

a) Les charges non incorporables

- sans rapport direct avec l'activité (ex: primes d'assurance-vie sur la tête d'un dirigeant),
- qui ne relèvent pas de l'exploitation courante (ex : toutes les charges exceptionnelles),
- qui ne sont pas des vraies charges (IS, participation des salariés)

b) les charges calculées :

On les incorpore aux coûts pour un montant différent de celui pour lequel elles figurent dans la comptabilité analytique.

- les charges d'usage, qui se substituent aux dotations aux amortissements. Il est conseillé de retenir pour base amortissable la valeur actuelle, pour une durée d'amortissement la durée probable d'utilisation et de continuer à comptabiliser les charges d'usage tant que l'immobilisation est en service, même si elle est amortie comptablement.
- les charges étalées : à la place des dotations aux provisions de la comptabilité générale. Les dotations aux provisions retenues par la comptabilité générale sont uniquement celles pour risques et charges. La comptabilité analytique retient des charges étalées et fait ainsi apparaître des différences d'incorporation positives ou négatives.
- les charges abonnées : on retient les charges incorporables de la comptabilité générale selon une périodicité différente de leur apparition (en principe chaque mois en comptabilité analytique).

c) les charges supplétives

Elles ne correspondent pas à une dépense effective, aussi la CG les ignore-t-elle. Cependant, le gestionnaire ne peut pas les exclure du coût complet. Le PCG retient comme charges supplétives :

- rémunération conventionnelle des capitaux propres,
- la rémunération du travail de l'exploitant.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

d) Les prestations réciproques (charges indirectes)

Les centres ne sont pas autonomes ; ils restent liés entre eux par les services qu'ils se rendent les uns aux autres. Dès lors, s'instaurent des prestations réciproques. Une méthode mathématique est utilisée pour évaluer les prestations réciproques.

Exemple : L'entreprise « Jouet en bois » fabrique un produit en utilisant comme matière des panneaux de contre-plaqué. L'entreprise est divisée en quatre centres d'analyse : « entretien », « administration », « approvisionnement », « production ». A la fin du mois de janvier, la répartition primaire des coûts indirects est la suivante :

Entretien	Administration	Approvisionnement	Production
5000 €	8800€	1500 €	50 000 €

La répartition secondaire doit être faite dans les proportions suivantes :

	Entretien	Administration	Approvisionnement	Production
Entretien	-100 %	20 %	15 %	65 %
Administration	10 %	-100 %	20 %	70 %

Il convient donc d'effectuer la répartition secondaire des coûts. Les clefs de la répartition secondaire font apparaître une participation réciproque entre les centres « entretien » et « administration ». Le centre « entretien » reçoit 10 % du centre « administration », tandis que réciproquement le second reçoit 20 % du premier.

Soit x le total du centre « entretien » et y le total du centre « administration ».

Résolution d'un système de deux équations à deux inconnues :

$$x = 5000 + 0,1y$$

$$x = 6000$$

$$y = 8800 + 0,2x$$

$$y = 10\ 000$$

On peut donc, à présent, effectuer la répartition secondaire suivante :

Centres auxiliaires		Centres principaux	
Entretien	Administration	Approvisionnement	Production
5000	8800	1500	50 000
-6000	1200	900	3900
1000	-10 000	2000	7000
0	0	4400	60 900





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

4) La portée de la méthode des coûts complets

Elle n'est pas une panacée, malgré les avantages qu'elle offre.

a) Ses inconvénients

- Elle est lourde et paperassière.
- Elle donne l'illusion que l'on peut calculer avec une précision les coûts complets.
- Enfin, la méthode ignore le découpage entre les charges fixes et variables.

b) Avantages

- Technique d'imputation perfectionnée qui réduit la part des charges communes.
- Elle prépare le contrôle de gestion, car elle permet de déterminer des centres de responsabilités, au sujet desquels on établit des comptes de résultat de manière à prévoir et maîtriser les marges dégagées. Elle constitue donc un élément indispensable si l'on veut pratiquer une gestion décentralisée.
- Elle décompose les coûts de revient par stades. C'est ainsi qu'à présent nous pouvons décrire avec plus de précision le traitement des charges jusqu'au coût de revient.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Chapitre 2 - Le calcul des coûts à base d'activités

(La méthode ABC)

1) définitions

Activité : c'est un ensemble de tâches élémentaires, réalisées par un individu ou un groupe, faisant appel à un savoir-faire spécifique, permettant de fournir un « output » précis (une pièce, un contrat, un test de qualité...), à un ou plusieurs clients internes ou externes.

L'activité peut être décrite par un verbe : assembler, négocier un contrat, qualifier un fournisseur, préparer un budget, visiter un client etc.

Ainsi au sein d'un service approvisionnement, diverses activités peuvent être identifiées :

- qualifier les fournisseurs,
- passer une commande,
- réceptionner les marchandises,
- contrôler les factures fournisseur.

Processus : un processus est **un ensemble d'activités** qui s'enchaînent pour fournir un produit ou un service à destination de clients internes ou externes.

Le fonctionnement de certains processus constitue un avantage concurrentiel important. Dans une entreprise de vente par correspondance, le fait de livrer les clients en 48h n'est possible que grâce à l'optimisation du processus logistique qui permet de faire travailler ensemble en temps réel, des activités situées dans des services différents :

- prévision des ventes,
- gestion des stocks,
- prise de commandes,
- confection des colis,
- expédition,
- livraison,
- facturation,
- encaissement.

Inducteur : C'est l'unité de mesure de l'activité, permettant le rattachement aux objets de coûts. On peut distinguer :

- Les inducteurs liés aux volumes : heure-machine, heure MOD, kilogramme de matière consommée ;
- Les inducteurs liés à l'organisation : nombre de séries lancées, nombre de commandes passées ;
- Les inducteurs liés à l'existence du produit : nombre de références fabriquées, nombre de références de composants utilisés.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Le subventionnement dans la méthode ABC

Un subventionnement constitue une distorsion du calcul des coûts.

A chaque fois que les charges sont, à la suite d'une analyse insuffisante dans une méthode de calcul de coûts, imputées sur un produit au détriment d'un autre, il est possible de parler de « subventionnement du produit » qui reçoit les charges en question au profit de celui qui aurait dû les recevoir.

Les phénomènes de subventionnement sont la cause principale de l'absence de pertinence des coûts obtenus.

Trois raisons peuvent expliquer les mécanismes de subventionnement :

- La non-prise en compte des activités par les centres d'analyse ;
- La diversité des coûts de ces activités ;
- La non-prise en compte de la taille des lots de fabrication.

En général, les produits les plus complexes et fabriqués en grandes séries subventionnent les produits complexes fabriqués en nombreuses petites séries.

Exemple : Dans l'automobile, la Mercedes classe S limousine produite en faible quantité est subventionnée par les Mercedes classe A, B et C.

Exemple :

Activité : passation de commande
Coût total de l'activité : 40 000 €
Inducteur : nombre de commandes passées
Nombre d'inducteurs : 125 commandes
Coût unitaire de l'inducteur = $40\,000/125 = 320$ €

CONCLUSION : La passation d'une commande coûte 320 € à l'entreprise.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

2) Le fonctionnement du modèle

Une des idées fortes de la méthode ABC consiste à introduire la notion de rattachement direct à un coût et par le biais des recherches de causalité : ce n'est plus le volume produit qui est cause de coût mais les activités nécessaires à l'obtention du produit. Le schéma devient le suivant :

Les activités consomment des ressources (matérielle, humaines, financières) et les objets de coût consomment des activités. L'introduction d'une étape intermédiaire : la détermination du calcul du coût de l'activité permet d'affiner le coût des produits en mettant en évidence des inducteurs de coût représentatifs de l'évolution du coût de l'activité. Pour disposer d'une comptabilité de gestion capable de saisir les causes des coûts, les inducteurs sont diversifiés.

3) La démarche de la méthode de calcul de coûts par activités

La démarche de l'Activity-based Costing (ABC) suit cinq étapes majeures :

(De l'identification des activités au calcul du résultat)

- **1^{ère} étape : identifier les activités**

L'activité décrit ce que les différents services font ; l'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités liées au sein de processus identifiés.

- **2^{ème} étape : évaluer les ressources consommées par les activités**

L'objectif est de ventiler différemment les charges indirectes dans le but d'en faire des charges attribuables aux activités. Ce travail de ventilation doit être le fruit d'un dialogue entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion chargés de la mise en œuvre de la nouvelle analyse. Il s'appuie sur les données de la comptabilité de gestion ou celles des budgets.

- **3^{ème} étape : définir les inducteurs d'activité**

Pour une activité regroupant des coûts homogènes, il est nécessaire de définir une mesure unique d'activité : L'inducteur d'activité (similaire à l'unité d'œuvre). Le choix de la nature de l'inducteur est primordial : il doit mettre en évidence un comportement de coût cohérent qui évolue proportionnellement au volume de l'inducteur.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

- **4^{ème} étape : affecter le coût des activités aux objets de coût**

Il s'agit très souvent d'obtenir un coût de revient des produits. Il s'agit de déterminer, pour chaque objet de coût, les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommés par ces activités. Le coût obtenu est composé de la consommation de charges directes en fonction d'indications extraites de la nomenclature et la gamme opératoire et du coût des activités consommées.

- **5^{ème} étape : calculer le résultat d'un produit ou d'une commande**

Une fois le coût total déterminé pour une production donnée, il est possible, avec le prix de vente connu, de déterminer un résultat par produit ou par commande.

4) Les différences entre la méthode des coûts complets et la méthode ABC

- **Le traitement des charges indirectes**

Dans la méthode des centres d'analyse, les charges indirectes transitent dans des centres d'analyse avant d'être imputées aux produits à l'aide d'UO.

Dans la méthode ABC, les charges indirectes sont regroupées dans les activités et le coût de chaque activité est déterminé. On peut aussi calculer le coût d'un processus qui résulte de l'enchaînement de plusieurs activités. Les coûts d'activités sont ensuite répartis entre les produits à l'aide d'inducteurs.

A noter, que quelle soit la méthode, les charges directes sont affectées directement aux produits.

- **Centre d'analyse et activité**

Un centre d'analyse peut correspondre à un service réel de l'entreprise mais peut aussi n'être qu'une simple division comptable conçue pour des raisons de commodité de saisie des enregistrements. Dans les deux cas, il comprend des activités non homogènes.

Une activité correspond à un ensemble de tâches homogènes et représente un savoir-faire durable. Qualifier un fournisseur, visiter les clients, gérer la trésorerie peut constituer des avantages compétitifs car l'entreprise le fait mieux que ses concurrents.

Le fonctionnement de l'entreprise peut ainsi être appréhendé à travers « une carte de ses activités » qui ressemble à une radiographie de ce que l'entreprise est capable de faire. Ainsi grâce au découpage en activités, **la comptabilité est utile à la gestion organisationnelle et stratégique de l'entreprise. Elle joue un rôle accru en matière d'aide à la décision.**

- **Unité d'œuvre et inducteur**

Alors que l'UO est souvent liée au volume de production, l'inducteur traduit aussi d'autres relations de causalité. L'organisation de la production (nombre de réglages, de lots etc...) l'existence du produit (maintenance) et l'existence de la production (charges générales de location, d'assurance...) sont aussi des facteurs générateurs de coûts, mais indépendants du volume de production.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

5) La comptabilité à base d'activités : Avantages et limites

La méthode ABC n'est pas exempte de critiques. Le passage du coût des activités au coût des produits reste en partie discutable car le choix des inducteurs, comme celui des UO est parfois arbitraire. La méthode ABC ne peut prétendre atteindre « la vérité des coûts ». Le coût d'un produit n'est pas un fait mais une opinion.

Elle permet cependant de rétablir la traçabilité des coûts et ainsi d'améliorer la capacité d'action des gestionnaires, soucieux d'enrayer la progression des charges pour maintenir leur compétitivité.

En outre, en mettant en exergue les ressources consommées pour une activité donnée, elle suscite une réflexion sur l'efficacité de cette activité et les moyens de l'améliorer. Dès lors, **la comptabilité de gestion** voit sa mission s'élargir au-delà de la maîtrise des coûts.

En permettant de rapprocher coût et valeur, **la comptabilité de gestion devient un outil stratégique.** L'intégration du système de calcul des coûts dans un système de pilotage stratégique, dans lequel on s'attache à identifier **les activités qui créent de la valeur** et à mettre en place des systèmes de suivi des facteurs clés de succès, permet de relier comptabilité de gestion et mise en œuvre stratégique. C'est le défi auquel est confronté le management à base d'activités.

Exemple : Répartition du coût d'un atelier moulage

<u>Méthode des centres d'analyse</u>	<u>Méthode ABC</u>
Le coût de l'atelier Moulage est de 100 000 par mois. Il est réparti sur le nombre de pièces moulées. Au cours du mois, 2 séries de pièces ont été moulées : 15 000 pièces A et 45 000 pièces B.	L'atelier Moulage est découpé en deux activités distinctes : <ul style="list-style-type: none"> • Activité réglage avant chaque série à fabriquer 25 000 € • Activité moulage 75 000 €
La totalité du coût du centre moulage 100 000 est répartie sur le nombre de pièces moulées (60 000).	On procède à deux répartitions distinctes : l'activité « réglage des machines » pourra être répartie sur le nombre de séries fabriquées et l'activité « moulage des pièces » sur le nombre de pièces moulées.
<u>COUT DE MOULAGE ?</u>	<u>COUT DE MOULAGE ?</u>
<u>Pièces A :</u> $(100\ 000/60\ 000 * 15\ 000) = 25\ 000\ €$	<u>Pièces A :</u> $(75\ 000/60\ 000 * 15\ 000) + 12\ 500 = 31\ 250\ €$ $18\ 750 + 12\ 500 = 31\ 250\ €$
<u>Pièces B :</u> $(100\ 000/60\ 000 * 45\ 000\ €) = 75\ 000\ €$	<u>Pièces B :</u> $(75\ 000/60\ 000 * 45\ 000) + 12\ 500 = 68\ 750\ €$ $56\ 250 + 12\ 500 = 68\ 750\ €$

La prise en compte du temps de réglage des machines nécessaire entre chaque changement de série modifie le calcul du coût de chaque série moulée. Ainsi, avant d'accepter ou non une nouvelle commande, avant d'en proposer un prix, la connaissance du coût de réglage des machines peut être déterminante.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Chapitre 3 : La méthode des coûts variables

1) Principe de la méthode des coûts variables

Le PCG classe les charges d'après leur nature. On distingue

- les charges d'exploitation,
- les charges financières
- et les charges exceptionnelles.

Le classement est simple, mais il est insuffisant pour une analyse de gestion. En effet, il ne tient pas compte du fait que certaines charges sont fonction du niveau d'activité de l'entreprise alors que d'autres en sont indépendantes. Les charges fonction du niveau d'activité sont appelées charges variables ou opérationnelles. Les autres charges fixes ou de structure.

a) Les charges variables ou charges opérationnelles

Les charges variables voient leur montant directement influencé par le niveau d'activité de l'entreprise. Elles sont considérées comme approximativement proportionnelles à ce niveau d'activité.

Exemples: la consommation d'énergie électrique est proportionnelle au nombre d'heures de fonctionnement des machines. Les frais de transport sont proportionnels au montant des ventes. Dans le commerce, c'est le montant du chiffre d'affaires qui définit le volume global d'activité.

Si on prend l'exemple de l'énergie (charge variable), on observe

Production (Q)	1500	1800	2400
Charge variable totale	150 000 €	180 000 €	240 000 €
Charge variable unitaire	100 €	100 €	100 €

On en déduit que les charges variables unitaires sont constantes. Les charges variables totales sont proportionnelles à la production.

b) Les charges fixes ou de structure

Comme leur nom l'indique, elles dépendent de la structure (importance) de l'entreprise et non du niveau de son activité.

Exemples: la prime d'assurance, la location de compteurs à EDF ou GDF, les salaires du personnel stable, les impôts fonciers, etc.....

Ces charges sont fixes pour une structure donnée.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Si on prend l'exemple des dotations aux amortissements (charges fixes), on observe ;

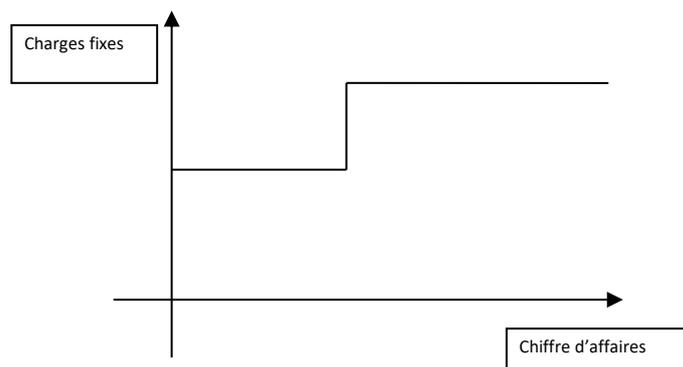
Production (Q)	1500	1800	2400
Charges fixes totales	200 000 €	200 000 €	200 000 €
Charges fixes unitaires	133 €	111 €	83 €

Les charges fixes unitaires baissent avec l'augmentation du chiffre d'affaires. Les charges fixes totales restent constantes et sont égales à 200 000 €. Les charges fixes augmentent dans un seul cas : lorsque l'entreprise change de structure, c'est-à-dire lorsqu'elle change de taille. Cette augmentation est notamment due à l'accroissement des dotations aux amortissements liés à l'acquisition de nouvelles immobilisations et aux nouvelles embauches. Cette augmentation se fait par palier. En reclassant les charges, on peut présenter un autre compte de résultat que l'on appelle différentiel, ou l'on regroupe les charges variables et fixes entre elles.

c) Représentation graphique

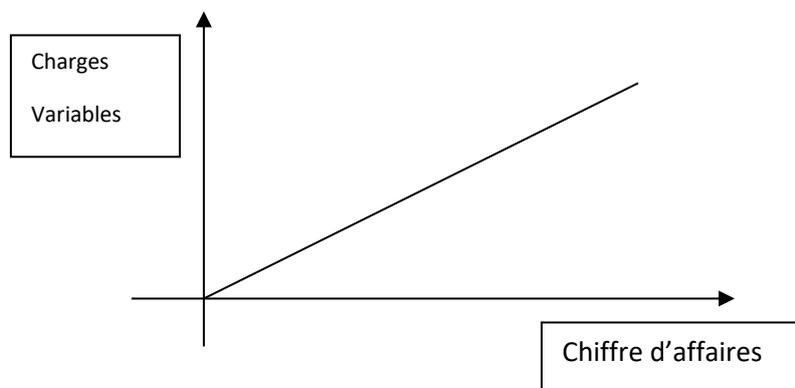
Les charges fixes

Les charges de structure augmentent en principe par paliers. A chaque accroissement des charges fixes correspond souvent un investissement nouveau.



Dans un commerce d'importance moyenne existe un service comptable géré par une personne dont la rémunération constitue une charge fixe. Si le CA triple, un poste d'adjoint devient nécessaire, et alors les charges fixes augmentent.

Les charges variables



Les charges variables sont proportionnelles au volume d'activité. Elles croissent dans les mêmes proportions que le chiffre d'affaires. La droite des charges variables est de la forme $y = ax$ (fonction linéaire)





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Pour le calcul des coûts variables, on inclut uniquement les charges variables (CV). Les charges totales de la période (directes et indirectes) doivent donc être séparées en charges variables et en charges fixes. On peut résumer cela dans le tableau suivant.

	Charges Directes (CD)	Charges Indirectes (CI)
Charges fixes	Charges Fixes Directes (CFD)	Charges Fixes Indirectes (CFI)
	À exclure du calcul des coûts	À exclure du calcul des coûts
Charges variables	Charges Variables Directes (CVD)	Charges Variables Indirectes (CVI)
	À affecter aux coûts	À imputer aux coûts

2) Calcul du seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité, appelé encore point mort ou chiffre d'affaires critique d'une entreprise est la valeur minimale du chiffre d'affaires à partir de laquelle l'exploitation est rentable. En d'autres termes, le SR, c'est le CA que l'entreprise doit réaliser pour couvrir la totalité de ses charges et pour lequel elle ne dégage ni bénéfice, ni perte. Il est évident, que le compte de résultat constitue un outil précieux pour mener à la détermination du SR. Son utilité s'inscrit dans les domaines suivants :

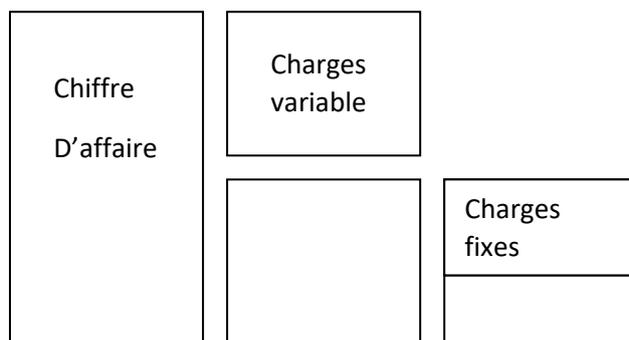
- recherche du niveau minimal d'activité au-dessous duquel l'entreprise ne doit pas descendre ;
- suivre l'évolution du chiffre d'affaires et des charges variables correspondantes ;
- analyse de la rentabilité spécifique aux prestations réalisées ou à la vente de PF.

Deux informations président le calcul du point mort :

- le taux de marge sur coût variable (MCV/CA)
- le montant des charges fixes

$$\text{Seuil de rentabilité} = \text{CF} / \text{taux de MCV}$$

D'une manière générale, on peut écrire l'égalité suivante : $\text{CA} - \text{CV} - \text{CF} = \text{bénéfice}$



Si on examine ce schéma, on constate que le bénéfice apparaît dès que la marge sur coût variable couvre les charges fixes, celles-ci ne dépendant pas directement du niveau de l'activité de l'entreprise. Lorsque la MCV est égale au CF, l'entreprise ne réalise ni perte, ni bénéfice.

Il est également intéressant de connaître la date à laquelle le seuil de rentabilité sera atteint. Plus le temps à couvrir les charges est long, plus la situation de l'entreprise est fragile. Cette information détermine la capacité de l'entreprise à générer du bénéfice.

$$\text{Date} = \text{SR} / \text{CA (HT)} * 360$$





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Exemple

Dans une entreprise, on prévoit :

- un chiffre d'affaires annuel hors taxe de 800 000 €
- des charges variables s'élevant à 456 000 €
- et des charges fixes se montant à 210 000 €

Calcul de la marge sur coût variable

$$\text{MCV} = \text{CA} - \text{CV} = 800\,000 - 456\,000 = 344\,000 \text{ €}$$

Calcul du taux de marge sur coût variable

$$\text{Taux de MCV} = \text{MCV} / \text{CA} * 100$$

$$\text{Taux de MCV} = 344\,000 / 800\,000 * 100 = 43 \% = 0,43$$

Calcul du SR

Nous avons vu par définition que le seuil de rentabilité est atteint lorsque la marge sur coût variable est égale au frais fixes. Dans notre exemple, l'égalité suivante doit être vérifiée.

$$43 \% \text{ du chiffre d'affaires critique} = 210\,000$$

$$\text{SR} = \text{CF} / \text{taux de MCV}$$

$$\text{SR} = 210\,000 / 0,43 = 488\,372 \text{ €}$$

On peut également retrouver le point mort graphiquement

Il faut représenter la droite des CF : $y = 210\,000$ et la droite de MCV : $y = 0,43x$

d) La marge de sécurité, l'indice de sécurité et le levier opérationnel

Le chef d'entreprise a besoin de connaître le niveau d'activité pour lequel un résultat positif d'exploitation commence à apparaître. Lorsque le SR est dépassé, il peut déterminer sa marge de sécurité (CA – CAC), son indice de sécurité (MS/CA) et évaluer son bénéfice prévisionnel. D'un point de vue prévisionnel, il est intéressant de déterminer l'incidence sur le résultat d'une variation du niveau d'activité (variations en valeurs relatives). On appelle levier opérationnel le rapport de la variation du résultat à la variation de volume ou de niveau d'activité. Le levier opérationnel représente donc l'élasticité du résultat par rapport à cette variation de volume.

e) Distinction avec l'analyse en coût complet

Il ne faut pas assimiler systématiquement charges variables à charges directes et charges fixes à charges indirectes. Le tableau ci-dessous met en évidence les distinctions existant entre elles.

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Charges qui varient en fonction de l'activité et que l'on peut affecter directement à un produit. (MP)	Charges qui ne varient pas en fonction de l'activité et que l'on peut affecter directement à un produit. (amortissement d'une machine utilisée pour la fabrication d'un produit).
Charges indirectes	Charges qui varient en fonction de l'activité mais que l'on ne peut pas affecter directement à un produit. (publicité, déplacement).	Charges qui ne varient pas en fonction de l'activité et que l'on ne peut pas affecter directement à un produit. (amortissement d'un actif non affecté à la fabrication d'un seul produit).

Ce type d'analyse est totalement complémentaire de l'étude en coût complet car elle répond à des objectifs de gestion différents :

- Les coûts complets servent à connaître le coût de revient et donc le résultat dégagé par produit ou activité ;
- Dans les coûts partiels, on dégage diverses marges qui permettent d'affiner l'analyse en coût complet.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Chapitre 4 : La méthode des coûts spécifiques

1) Principe de la méthode des coûts spécifiques

Pour le calcul des coûts spécifiques, on inclut les charges variables (CV) et les charges fixes Directes (CFD). On peut résumer cela dans le tableau suivant :

	Charges directes	Charges indirectes
Charges fixes	Charges fixes directes à affecter	Charges fixes indirectes à exclure du calcul des coûts
Charges variables	Charges variables directes à affecter aux coûts	Charges variables indirectes à imputer aux coûts

Tous les coûts successifs calculés (selon le même principe que pour les coûts complets et les coûts variables) feront apparaître :

- Un coût spécifique d'achat,
- Un coût spécifique de production
- Un coût spécifique de revient
- Et un résultat «spécifique »

Résultat = Chiffre d'affaires - (sommés des charges variables) - (somme des charges fixes directes)

Ce résultat s'appelle la marge sur coût spécifique (M/CS).

Donc on peut écrire → Chiffre d'affaires - Coût de revient spécifique = Marge sur coût spécifique totale
En d'autres termes → Coût spécifique = Charges variables + Charges fixes directes

Remarque :

Si l'on veut obtenir le résultat global, il faut retirer de la Marge sur coût spécifique, les charges fixes indirectes !

On peut aussi dire que la marge sur coût spécifique, est la contribution apportée à la couverture des charges fixes indirectes.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Calcul du résultat global de l'entreprise

Chiffre d'affaires	CA
Charges variables	CV
Marge sur coût variable	MCV
Charges fixes directes	CFD
Marge sur coût spécifique	MCS
Charges fixes indirectes	CFI
Résultat obtenu en coût complet	Résultat analytique

La méthode des coûts spécifiques en gestion permet essentiellement de répondre à la question « doit-on abandonner une activité » ou autrement dit, quelle activité faut-il développer par rapport aux autres.

2) Application

Une entreprise fabrique quatre produits (P1, P2, P3, P4).

Le contrôleur de gestion a, dans un 1^{er} temps établi le tableau suivant de calcul des coûts de revient des 4 produits :

	P1	P2	P3	P4	TOTAL
Chiffre d'affaires	500 000	1 750 000	3 500 000	850 000	6 600 000
Coût de revient (coût complet)	430 000	2 000 000	3 000 000	650 000	6 080 000
Résultat analytique	70 000	- 250 000	500 000	200 000	520 000

On pourrait être tenté de supprimer l'activité du produit P2 puisqu'elle dégage un résultat déficitaire. Toutefois, le contrôleur de gestion décide d'aller plus loin dans l'analyse et établit un nouveau calcul des coûts en séparant cette fois-ci les charges variables des charges fixes. Il obtient le tableau suivant

	P1	P2	P3	P4	TOTAL
Chiffre d'affaires	500 000	1 750 000	3 500 000	850 000	6 600 000
Charges variables	300 000	1 200 000	2 500 000	450 000	4 450 000
MCV	200 000	550 000	1 000 000	400 000	2 150 000
Charges fixes directes	80 000	320 000	400 000	120 000	920 000
MCS	120 000	230 000	600 000	280 000	1 230 000
Charges fixes indirectes	50 000*	480 000*	100 000*	80 000*	710 000
Coût de revient total (CV+CFD+CFI)	430 000	2 000 000	3 000 000	650 000	6 080 000
Résultat analytique	70 000	-250 000	500 000	200 000	520 000

* CFI = Coût complet – (CV + CFD)





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

On peut se poser la question suivante : Que deviendrait le résultat total si nous supprimons la production et donc la vente des produits P2 ?

	P1	P3	P4	Total
Chiffre d'affaires	500 000	3 500 000	850 000	4 850 000
Charges variables	300 000	2 500 000	450 000	3 250 000
M / CV	200 000	1 000 000	400 000	1 600 000
Charges fixes directes	80 000	400 000	120 000	600 000
M / CS	120 000	600 000	280 000	1 000 000
Charges fixes indirectes	- (1)	- (1)	- (1)	(1) 710 000
Résultat analytique (M/CS - CFI)				
ou	- (1)	- (1)	- (1)	290 000
(CA - Coût de revient total)				

(1) Ici nous ne pouvons plus imputer des CFI par type de produit puisque par définition elles ne sont pas proportionnelles à l'activité. Autrement dit, le montant total des CFI est toujours de 710 000 €.

En abandonnant le produit P2, on s'aperçoit que le résultat total est inférieur à celui que nous obtenions si l'on n'abandonnait pas ce produit.

Si un produit dégage une MCS positive, d'un point de vue strictement financier, on doit le garder même s'il dégage un résultat total déficitaire.

3) Les coûts spécifiques – Synthèse

Cette méthode constitue un prolongement logique de **la méthode des coûts variables**.

La marge sur coût spécifique d'un produit est égale à sa marge sur coût variable moins les coûts fixes directs qui peuvent lui être rattachés.

La marge sur coût spécifique (dénommée aussi marge contribution) présente l'intérêt de bien mettre en évidence la contribution de chaque produit à couvrir les charges fixes indirectes (ou communes)

Chiffre d'affaires produit 1	Chiffre d'affaires produit 2
- charges variables produit 1	- charges variables produit 2
Marge sur Coût Variable produit 1	Marge sur Coût Variable produit 2
- charges fixes directes produit 1	- charges fixes directes produit 2
= Marge sur coût spécifique produit 1	= Marge sur coût spécifique produit 2
- Charges fixes indirectes (ou communes)	
= RESULTAT ANALYTIQUE	





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

La marge sur coût spécifique (ou direct costing évolué) : un approfondissement de la marge sur coût variable

La méthode des coûts directs intègre uniquement les charges affectables sans ambiguïté (fixes ou variables).

La méthode des coûts spécifiques prolonge la démarche de celle des coûts variables. Elle impute à chaque produit les charges directes qui lui sont fixes et permet de dégager une marge sur coûts spécifiques, qui doit couvrir les charges fixes indirectes réputées charges communes à l'entreprise.

Cette démarche est préférable aux coûts variables lorsqu'une part importante des charges fixes est liée à la production des produits. Cette méthode est aussi appelée méthode du coût variable évolué, direct costing évolué, méthodes des contributions ou des apports.

Le PCG donne une définition des coûts spécifiques assez proche (avec en plus une part des charges fixes indirectes), mais il les appelle coût direct, ce qui est une source de confusion avec la méthode du coût direct.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Chapitre 5 - L'imputation rationnelle des charges fixes

L'objectif de la **méthode d'imputation rationnelle des charges de structure** est de neutraliser l'incidence de la variation du niveau d'activité sur les coûts complets unitaires.

La méthode propose un traitement particulier des charges de structure en cas de variation du niveau d'activité de l'entreprise.

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes a pour objectif de faire varier cette catégorie de charges afin de corriger l'effet des variations d'activité saisonnière dans le calcul des coûts.

L'imputation rationnelle consiste à calculer les coûts fixes selon le rapport suivant (encore appelé « taux d'activité ») :

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle (IR)} = \text{activité réelle} / \text{activité normale}$$

Les charges fixes imputées sont les charges fixes réelles multipliées par le coefficient précédent. La différence entre les charges fixes réelles et les charges fixes imputées s'appelle « **différence d'imputation rationnelle** ».

Cette méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes permet :

- De calculer des coûts indépendants des fluctuations à court terme de l'activité ;
- D'évaluer le coût (ou le gain) pour l'entreprise de se situer en deçà ou au-delà d'une activité considérée comme normale ;
- De mieux évaluer les performances des services de production, dès lors que la responsabilité des fluctuations d'activité relève plutôt de la fonction commerciale

Une imputation des charges fixes proportionnelle à l'activité qui permet de mieux juger de la qualité des performances par rapport aux prévisions

Les charges fixes unitaires sont décroissantes en fonction de l'activité. Ainsi, les coûts de revient calculés mensuellement par la compta analytique vont être différents en fonction de l'activité, sans qu'il soit possible de dire s'il s'agit d'une conséquence mathématique du comportement des charges fixes ou s'il y a d'autres causes qui nécessitent des actions.

Il existe donc une technique qui permet d'éliminer l'influence de l'absorption des charges fixes sur les coûts de revient : **c'est la méthode de l'imputation rationnelle.**

- Comment éliminer l'influence de l'activité sur les coûts ?

Il faut définir l'activité normale, qui permet le calcul du coefficient d'imputation rationnelle (Activité réelle/Activité normale). Cette pratique revient à assimiler le comportement des charges fixes à celui des charges variables. Cette pratique ne modifie pas le montant des charges fixes, mais celui imputé dans les coûts.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Exemple : Niveau normal d'activité 800 heures

Période	Période 1	Période 2	Période 3
Activité	800 heures	920 heures	720 heures
Coefficient IR	$(800/800) = 1$	$(920/800) = 1.15$	$(720/800) = 0.90$
Charges variables	16 000	18 400	14 400
Charges Fixes réelle	16 000	16 000	16 000
Coûts complets sans IRCF	32 000	34 400	30 400
Charges Fixes imputées	16 000	18 400	14 400
Différence d'imputation	0	-2 400	+ 1600
Charges totales imputées	32 000	36 800	28 800
Cout de l'unité d'œuvre (AVEC IR)	40 €	40 €	40 €
Cout de l'unité d'œuvre (SANS IR)	40 €	37.39 €	42.22 €

- La pratique de l'imputation rationnelle permet d'éliminer de façon satisfaisante les variations constatées dans le montant des coûts de revient.
- L'influence du niveau d'activité a bien été neutralisé
- Les différences d'imputation rationnelle représentent la part des charges fixes sous imputées ou sur imputées dans les coûts par rapport au montant réel de ces dernières.
- Cette pratique ne modifie pas le montant réel des charges fixes mais uniquement le montant imputées sur les coûts : Les différences expriment :
 - Un cout de chômage dans le cas où l'activité réels est inférieure à l'activité normale.
 - Un boni de sur activité dans le cas contraire.

Si malgré l'imputation rationnelle des CF, les coûts unitaires varient, il faut rechercher les causes dans une modification des conditions d'exploitation, en général un dérapage des charges variables.

Une méthode utile pour la fixation de prix de vente ou de devis, mais qui ne résout pas toutes les limites du coût complet

Peu d'entreprises pratiquent l'imputation rationnelle. Elle est pourtant adaptée aux entreprises qui connaissent des fluctuations saisonnières d'activité et semble recommandable pour la fixation de prix de vente ou de devis. Cette méthode est reconnue par le PCG pour valoriser les stocks, en période de sous-activité notamment (en période de suractivité, son utilisation contreviendrait au principe de prudence).

La méthode de l'imputation rationnelle des CF reste soumise à des critiques. D'une part, il est difficile de préciser l'activité normale. D'autre part, comme pour le coût complet, le problème de l'imputation des CF indirectes n'est pas réglé.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Exemple : Prenons l'exemple des charges trimestrielles suivantes avec une activité normale évaluée à 100.

Coût complets unitaires (sans la méthode de l'IRCF)

	T1	T2	T3
Activité (en heures)	100	80	110
Charges variables	90 000	72 000	99 000
Charges fixes	60 000	60 000	60 000
Totaux	150 000	132 000	159 000
Coûts complets unitaires	1 500	1 650	1 445,4

Coût complets unitaires (avec la méthode de l'IRCF)

	T1	T2	T3
Activité (en heures)	100	80	110
Charges variables	90 000	72 000	99 000
Coefficient d'imputation	$100/100 = 1$	$80/100 = 0,8$	$110/100 = 1.1$
Charges fixes imputées	60 000	48 000	66 000
Totaux	150 000	120 000	165 000
Coûts complets unitaires	1 500	1 500	1 500

La méthode permet de lisser les coûts complets unitaires. On obtient au trimestre 2 un coût de sous-activité et au trimestre 3, un boni de suractivité.

Cependant, la recherche de l'imputation rationnelle bute sur la définition de l'activité normale. Celle-ci ne signifiant pas forcément activité maximum.

L'activité normale peut être définie par référence à des données historiques ou à la concurrence. La recherche de la norme peut correspondre à une recherche d'efficacité mais cela peut se heurter à des comportements réticents au sein de l'organisation.

Traditionnellement, l'activité normale est déterminée par référence à l'activité que l'organisation peut maintenir de façon stable en moyenne période.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Chapitre 6 – L'analyse marginale de l'exploitation

Le coût marginal peut être défini comme la variation du coût total liée à la production d'une unité supplémentaire. Celui-ci se calcule de la manière suivante :

$$\text{Coût marginal} = \text{Variation du coût total} / \text{sur la variation des quantités}$$

Il correspond au coût engendré par une unité vendue supplémentaire.

Cette méthode constitue un instrument de gestion qui éclaire certaines décisions des managers comme, faut-il accepter de vendre à un prix de vente unitaire proposé par un client, inférieur au coût de production obtenu en méthode des coûts complets ?

Cette méthode sert en effet à éclairer la décision d'acceptation d'une commande supplémentaire, l'objectif étant de disposer d'un prix de vente qui couvre **les charges variables**. Dans cette conception, les charges fixes doivent être couvertes par les autres commandes.

2 situations à appréhender.

- Si la structure de production est inchangée

$$\text{Coût marginal} = \text{coût variable unitaire}$$

- Si la variation de production nécessite de nouveaux investissements

$$\text{Coût marginal} = \text{coût variable unitaire} + (\text{variation coût fixe total} / \text{variation des quantités})$$

Exemple 1 : Supposons l'exemple suivant dont l'analyse procède en deux temps, à savoir en une situation initiale de coût puis en une commande supplémentaire proposée par un client.

- **Caractéristiques de la situation initiale**
 - ✓ Prix de vente unitaire = 35 €
 - ✓ Coût moyen unitaire (méthode des coûts complets) = 32 €
 - ✓ Quantités vendues = 1 000 unités
 - ✓ Coût variable unitaire = 18 €
- **Caractéristiques de la commande supplémentaire du client**
 - ✓ Prix de vente unitaire proposé = 20 €
 - ✓ Quantités envisagées = 100 unités





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Le problème consiste à savoir si l'entreprise a intérêt à accepter la commande à un prix de 20 € pour un coût de production de 32 € (méthode du coût complet). La situation initiale permet de dégager un résultat total de 3 000 €. Deux cas de figure peuvent se présenter.

- **L'acceptation de la commande n'a pas d'impact sur les charges fixes** (pas de recrutement supplémentaire ou d'acquisition de matériel). Dans ce cas, les charges fixes étant absorbées par les autres commandes, l'acceptation de la commande permettrait d'améliorer la rentabilité de l'entreprise de 200 € $(20 - 18) \times 100$. En dehors de toutes considérations commerciales, cette commande doit ainsi être acceptée avec un résultat global amélioré s'élevant à 3 200 €.
- **L'acceptation de la commande implique une augmentation des charges fixes** de l'ordre de 1 000 € pour permettre d'augmenter la capacité de production de 100 unités. Dans ce cas, le coût marginal s'élève à 28 € $18 + (1000/100)$. L'acceptation de la commande ne serait pas rentable dans la mesure où le prix de vente proposé par le client est inférieur au coût marginal du produit.

Le coût marginal est adapté à la plupart des décisions de gestion dans la mesure où elles correspondent à des modifications apportées à une situation antérieure. A titre d'exemple, cette méthode est utilisable pour accepter une nouvelle commande, définir l'impact financier d'une remise commerciale (en permettant de connaître les marges de négociation), embaucher un nouvel employé, lancer une nouvelle série en production, acquérir un nouveau matériel, etc....

Exemple 2 : Vous travaillez en tant que comptable au sein de la société Veynes, qui assemble et commercialise des machines industrielles.

Le marché pour ce type de produit s'est élevé à 5 600 unités pour l'exercice N. L'entreprise dispose d'une part de marché d'environ 15 %. La directrice financière, Mme Véronique Dubois, souhaite que, dans un premier temps, vous réalisiez une étude par variabilité pour les charges et produits de l'exercice N.

Dans un deuxième temps, elle vous demande d'effectuer des prévisions de vente en fonction de différentes hypothèses. Enfin, vous devrez vous prononcer sur l'opportunité d'une campagne publicitaire.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Analyse des charges et produits de l'exercice N

Charges proportionnelles à l'activité (variables) :

- Composants et pièces détachées consommées : 17 556 000 €
- Charges de distribution : commission de 5 % du prix de vente HT

Charges de structure (fixes)

- Administration 3 250 000 €
- Production 5 780 000 €
- Distribution 1 525 000 €

Le prix de vente de chaque machine est fixé à 36 000 € HT

Prévisions d'évolution pour l'exercice

Le prix de vente unitaire devrait passer à 37 000 € HT. Les charges fixes doivent augmenter de 7 %. Le prix des composants et pièces détachées devrait augmenter de 8 %. Le marché global de ce type de machine devrait augmenter de 5 % en quantité. La commission des représentants restera identique en pourcentage.

Opportunité d'une campagne publicitaire

Il est possible d'envisager deux hypothèses de ventes pour l'exercice N+1 :

- Conserver l'actuelle part de marché de 15 % sans recourir à la publicité ;
- Prendre 20 % du marché en envisageant une campagne publicitaire de vaste envergure, aussi bien en France qu'en Europe

Le coût marginal : intéressant pour des décisions ponctuelles

La méthode du coût marginal n'est pas vraiment une méthode à proprement parler.

Elle permet, de manière ponctuelle, de répondre à certains problèmes de gestion : ex : à quel prix accepter une commande supplémentaire ? Elle vient de la microéconomie classique, et c'est plus tard que les gestionnaires se sont aperçus de son utilité (le coût marginal est la dérivée du coût total).

Le coût marginal est le coût de la dernière unité fabriquée. Il se compose de charges variables, mais éventuellement également fixes, dans le cas où un changement de structure se révèle indispensables.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

CONCLUSION

En synthèse de ces chapitres, il convient de préciser que la gestion stratégique des coûts intervient au niveau de l'aide à la décision, soit en permettant de mieux comprendre les facteurs qui expliquent l'évolution des coûts, soit en facilitant la compréhension des conséquences sur les coûts des actions engagées. Ainsi, une seule méthode de calcul de coût n'est pas suffisante pour un manager.

Coût pertinent selon l'objectif du manager

Objectif : action ou décision	Coût pertinent correspondant
Individualiser la performance passée (déterminer le Résultat ana.)	Coût complet
Valoriser des stocks	Coût complet
Déterminer un prix de vente de base (prix catalogue)	Coût complet prévisionnel
Déterminer le seuil de rentabilité	Coût variable et MCV
Optimiser l'usage d'une ressource rare	Coût variable et MCV
Accepter une commande supplémentaire à un prix réduit	Coût marginal
Moduler les tarifs	Coût marginal
Faire ou faire faire (outsourcing) – sous traitance	Coût variable ou spécifique
Abandonner une activité	Coût variable ou spécifique





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 1

L'entreprise « Top Chemise » fabrique et vend 2 modèles de chemises :

- Modèle « classic » fabriqué en toile ;
- Modèle « féria » fabriqué en satin.

Le cycle de fabrication de l'entreprise est le suivant :

- Achat de tissu ;
- Stockage de tissu ;
- Atelier découpage ;
- Atelier assemblage ;
- Stockage de chemises ;
- Vente

Renseignements relatifs à la fabrication des chemises « modèle classic » au mois de mai :

Tableau de répartition des charges indirectes

Charges	Montants	Centres auxiliaires		Centres principaux			
		Gest. du perso.	Gestion du mat.	Appro.	Atel. découpage	Atel. assemblage	Distribution
Matières consommables	6000	600	600	1200	2400	800	400
Autres charges externes	4000	400	800	1200	600	500	500
Impôts et taxes	5000	500	500	1000	1000	500	1500
Charges de personnel	24 000	2400	2400	2400	6000	6000	4800
Charges financières	2000	200	200	200	600	600	200
Dotations aux amortisse.	15 000	300	300	3000	3900	3750	3750
TOTAUX PRIMAIRES	56 000	4400	4800	9000	14 500	12 150	11 150
Gestion du personnel		(4400)	440	440	880	1320	1320
Gestion du matériel			(5240)	1048	2096	1048	1048
TOTAUX SECONDAIRES	56 000	0	0	10 488	17 476	14 518	13 518
Unité d'œuvre				Mètres de tissu achetés.	Mètres de tissu découpés	Heures de MOD	100 € de CA
Nombre d'unités d'œuvre				8740	8738	2000	2703,6
Coût de l'UO				1,2	2	7,259	5

- Stock au 1^{er} mai de toile : 1550 m à 4,25 € le mètre,
- Stock au 1^{er} mai de chemises : 1200 à 13,50 €.

L'entreprise a acheté pendant cette période, 6200 mètres de toile à 3,30 € le mètre. La production de 4800 chemises a nécessité l'utilisation de :

- 6000 m de toile ;
- Des fournitures diverses pour 2191 € ;
- 350 heures de main d'œuvre directe pour l'atelier découpage à 15 € de l'heure ;
- 1000 heures de main d'œuvre directe pour l'atelier assemblage à 15 € de l'heure.

L'entreprise « top chemise » a vendu dans le mois, 5000 chemises « classic » à 20 € l'unité.

Travail à faire :

1. Calculez le coût d'achat de la toile.
2. Présentez la fiche d'inventaire permanent (compte de stock) de la toile.
3. Présentez le coût de production des chemises modèle « classic » au mois de mai.
4. Présentez la fiche d'inventaire permanent (compte de stock) des chemises « classic ».
5. Présentez le coût de revient des chemises vendues
6. Calculez le résultat analytique





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 2

Une entreprise industrielle a pour activité unique la fabrication d'éléments utilisés pour le montage de tracteurs agricoles. Les pièces A sont obtenues dans l'atelier 1 à partir d'une MP et passent directement, sans stockage, à l'atelier 2. Un élément est constitué de deux pièces A et d'un axe qui doivent être assemblés puis soudés. Ce travail est exécuté dans l'atelier 2. Les axes sont achetés à l'extérieur et sont qualifiés par la suite de « pièces détachées ». On vous communique les renseignements suivants pour le mois de mars :

1. Stocks au début du mois :

• MP	260 000 €
• Pièces détachées	232 500 €
• Pièces A	Néant
• Eléments	Néant

2. Achats :

• MP	1 072 500 €
• Pièces détachées	865 500 €

3. Stocks à la fin du mois

• MP	282 500 €
• Pièces détachées	278 000 €
• Pièces A	Néant
• Eléments	8000 unités

4. Ventes du mois de mars : 32 000 éléments à 125 € l'un

5. Production bonne du mois

• Pièces A	80 000
• Eléments	40 000

6. Main d'œuvre

• Atelier 1	4000 heures à 92,50 € l'heure
• Atelier 2	2500 heures à 104 € l'heure

7. Autre charges

• Atelier 1	900 000 €
• Atelier 2	800 000 €

8. Les charges de distribution des éléments représentent 4 % du prix de vente.

Travail à faire :

- 1- Calculer les coûts de production (unitaire et globaux) pour les pièces A et pour les éléments
- 2- Calculer le coût de revient des éléments et le résultat analytique sur les ventes de mars.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 3

Une entreprise fabrique **deux produits A et B** à partir d'une même matière première. On vous communique les renseignements suivants relatifs au mois de janvier.

1- Mouvements de matières

Stock de matières au 01/01 :

11 000 kg à 51 € le kg

Achats de MP dans le mois :

33 000 kg à 47 € le kg (pas de frais d'achat)

Sorties de matières du magasin

- 17 820 kg pour la fabrication de A
- 9 100 kg pour la fabrication de B

2- Mouvements de produits

Entrées en magasin de PF : 2200 de A et 525 de B

Il n'y avait pas de stock de PF début janvier

Ventes : 2100 de A à 1100 € et 510 de B à 2200 €

3- Frais de fabrication

- Main d'œuvre 4455 heures à 124 € pour A et 2265 heures à 124 € pour B
- Autres charges de fabrication : elles s'élèvent à 1 236 480 € et sont réparties entre les produits proportionnellement aux heures de main d'œuvre directe.

4- Frais de distribution : 112 000 € pour A et 42 000 € pour B

Travail à faire

1. Calculer le **coût de production des produits A et B fabriqués**, le **coût de revient** et le **résultat analytique** des produits A et B vendus. Les stocks sont évalués selon la méthode du CMUP.
2. Présenter, à titre de vérification, le compte schématique de résultat pour le mois de janvier (il n'y a pas de différence d'inventaire).





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 4

Au cours du mois de janvier, premier mois d'activité de l'entreprise, les opérations suivantes ont été enregistrées.

- Achats
 - tubes : 160 000 mètres à 3 € le mètre
 - PVC : 45 000 kg à 5 € le kg
 - Vis : 180 000 vis spéciales à 0,5 € l'unité

Outre le prix payé au fournisseur, l'entreprise a supporté des frais d'achat divers (passation de commandes, transports.....) qui sont évalués à 20 centimes par mètre de tube et 30 centimes par kg de PVC. Les frais accessoires d'achat sont négligeables pour les vis.

- Atelier A (fabrication des armatures)
L'atelier A a fabriqué 25 000 armatures durant le mois de janvier. Pour ce faire il a consommé 153 500 mètres de tubes. Les frais de fabrication se sont élevés à 258 800 €

- Atelier B (fabrication des sièges C et L)
L'atelier B a produit 13 000 sièges C et 10 000 sièges L :
 - 39 500 kg de PVC ont été nécessaires (19 500 kg pour mouler les sièges C et 20 000 kg pour mouler les sièges L).
 - Les frais de fabrication se sont élevés à 198 650 € (104 650 € pour les sièges C et 94 000 € pour les sièges L).

- Atelier de montage (chaises C et L)
Cet atelier a terminé le montage de 12 000 chaises C et 9500 chaises L. Pour ce faire il a été consommé :

-pour les chaises C : 12 050 armatures, 12 100 sièges et 73 000 vis,

-pour les chaises L : 9530 armatures, 9580 sièges et 77 000 vis.

-Les frais de fabrication se sont élevés à 246 400 € (116 400 € pour le montage des chaises C et 130 000 € pour le montage des chaises L).

- Ventes
L'entreprise a vendu durant le mois de janvier :

-11 000 chaises C à 75 €

-9000 chaises L à 90 €

Pour distribuer ces produits, elle a supporté 167 000 € de frais (77 000 € pour les chaises C, 90 000 € pour les chaises L).

- Remarques
-L'entreprise ne disposait d'aucun stock au 1^{er} janvier.

-On ne discutera pas la répartition des charges indiquées. Cette répartition est cependant, comme on le verra plus loin, difficile à faire et constitue un des problèmes principaux de la comptabilité analytique.

Travail à faire :

1. Déterminez le coût d'achat des tubes, du PVC et des vis,
2. Déterminez le coût de production des armatures,
3. Déterminez le coût de production des sièges C et L,
4. Déterminez le coût de production des chaises C et L,
5. Déterminez le coût de revient des chaises C et L vendues,
6. Déterminez le résultat analytique sur les chaises C et L
7. Déduire le résultat de la période
8. Présentez le compte de résultat du mois de janvier.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 5

L'entreprise MATUVERT fabrique d'une part des tables de cuisine à 6 pieds d'après un modèle unique et standardisé dans un atelier « tables » à partir d'un bois de type A ; d'autre part des éléments de cuisine qui sont livrés et fabriqués aux mesures et à la demande des clients dans un atelier « éléments », à partir d'un bois de type B. Ces deux types d'activité peuvent être considérés comme indépendants, les clients pouvant acheter des tables sans éléments ou des éléments sans tables. L'organisation actuelle de la CA permet de déterminer d'une part les coûts et le résultat mensuel sur les tables vendues et d'autre part le prix de vente des éléments à partir de leur coût de revient.

Activité du mois de mars :

- Stocks (les inventaires permanents sont tenus au CMUP)

Stocks	Au 1 ^{er} mars			Au 31 mars		
	Q	Cu	Montants	Q	Cu	Montants
Bois A	800 m	480 €		500 m		
Bois B	500 m	540 €		400 m		
Pieds de table	4000	60 €		Aucune différence d'inventaire		
Pièces détachées			150 000 €			
Tables	60	1800 €				

- Achats

Achats	mars		
	Q	Cu	Montants
Bois A	200 m	450 €	
Bois B	500 m	510 €	
Pieds de table	1000	45 €	

- Matières et pièces utilisées

Matières utilisées	mars		
	Q	Cu	Montants
Bois A	480 m		
Bois B	600 m		
Pieds de table	6 pieds par table		
Pièces détachées	36 000 € dans l'atelier « tables » et 54 000 € dans l'atelier « éléments »		

- Charges directes
 - Atelier « tables »: 800 heures de MO à 60 €
 - Atelier « éléments »: 1200 heures de MO à 75 €

- Fabrications et ventes

	fabrications	Ventes
Tables	260	300 à 2400 € l'une
Éléments	60 éléments faits sur mesure	60 éléments livrés





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Travail à faire :

- 1- A partir de l'annexe, reconstituer les totaux obtenus dans la répartition primaire des charges indirectes et les montants à répartir pour les centres auxiliaires compte tenu des prestations réciproques. Calculer les coûts d'unités d'œuvre des centres principaux.
- 2- Déterminer les coûts d'achat du bois.
- 3- Calculer le coût de production des tables.
- 4- Calculer le coût de revient des tables vendues et le résultat analytique correspondant.

ANNEXE (répartition des charges indirectes du mois de mars)

	CENTRES AUXILIAIRES			CENTRES PRINCIPAUX				
	Finances	Administr.	Entretien	Approvisio.	Atelier tables	Atelier éléments	Ventes tables	Ventes éléments
TOTAUX RP	15 000	25 920	18 000					
Centre finances		10 %		50 %			20 %	20 %
Centre Administration	20 %			10 %	10 %	40 %	10 %	10 %
Centre entretien	10 %	10 %			40 %	40 %		
TOTAUX RS				25 200	52 000	86 400	43 200	36 000
Unités d'œuvre retenues				Mètre de bois acheté	Tables fabriquées	h de MO directe	100 € de ventes	Nbre commandes

EXERCICE 6

L'entreprise Donneau est spécialisée dans la fabrication de deux modèles de carton d'emballage pour les volailles qu'elle vend aux abattoirs de sa région. Les deux modèles appelés PM (petit modèle) et GM (grand modèle) sont mis en forme dans un atelier commun à partir de deux qualités de cartons (ordinaire ou ondulé) entrant dans des proportions variables dans les deux fabrications. La CA organisée pour calculer chaque trimestre les coûts de revient complets utilise la méthode des centres d'analyse pour l'imputation des charges indirectes. Les éléments suivants vous sont communiqués pour le premier trimestre.

a) Stock au 01/01

- Carton ordinaire 10 000 kg à 3,552 € le kg
- Carton ondulé 14 000 kg à 4,65 € le kg
- Carton PM 22 000 unités à 2,55 €
- Carton GM 18 000 unités à 4,40 €

b) Achats du trimestre

- Carton ordinaire 64 000 kg à 3,20 le kg
- Carton ondulé 56 000 kg à 4,40 le kg

c) Charges directes

- Le dépouillement des bons de travail a permis de compter 960 heures pour la fabrication du PM et 820 heures pour le GM. Le coût de l'heure de MOD, charges sociales comprises, est de 110 € pour l'atelier.
- Un représentant est chargé de commercialiser les deux produits et est rémunéré sur la base de 5 % du chiffre d'affaires réalisé.

d) charges indirectes

	Total	Administration	Transports	Approvisionnement	Production	Distribution
TOTAUX RP	253 800	73 125	30 000	30 000	66 300	54 375
Administration		- 100 %	10	20 %	30 %	40 %
Transports		5 %	- 100 %	40 %		55 %
TOTAUX RS						
U 0 retenues				Tonne achetée	*	1000 € de CA

* Centre production : 1000 cartons PM fabriqués (un carton GM = 1,5 carton PM)





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

- Parmi les charges indirectes, il est tenu compte d'une rémunération conventionnelle de 10 % des capitaux propres apportés par M. Geneix, gérant de la société, qui s'élève à 400 000 €. Par contre, 6000 € correspondant à l'excédent d'amortissement dégressif de la machine à former les cartons ont été jugés non incorporables pour le trimestre.
- Sorties de stock pour le carton PM
 - 32 000 kg de carton ordinaire
 - 28 000 kg de carton ondulé
- Sorties de stock pour le carton GM
 - 28 000 kg de carton ordinaire ;
 - 36 000 kg de carton ondulé.
- Production du trimestre
 - 158 000 cartons PM ;
 - 92 000 cartons GM.
- Ventes
 - 160 000 cartons PM à 3,50 €
 - 98 000 cartons GM à 5,00 €

TRAVAIL A FAIRE :

- 1) Achever la répartition des charges indirectes.
- 2) Calculer les coûts et les résultats analytiques du premier trimestre.
- 3) Dresser le compte de résultat du 1^{er} trimestre et établir la concordance.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 7

La SA MAFIN produit dans une de ses filiales, deux types de pièces métalliques destinées aux entreprises de bâtiment, références : AX25 et BY12. On vous donne des informations concernant la production du mois de septembre. L'activité de la société se déroule dans deux centres de production :

- Dans l'atelier 1, on effectue le traitement du fer et de l'aluminium afin d'obtenir le produit fini AX25.
- Dans l'atelier 2, on effectue le traitement du fer et de l'aluminium afin d'obtenir le produit fini BY12.

Pour le mois de septembre N vous disposez des tableaux suivants :

Tableau de répartition des charges indirectes du mois de septembre

	Totaux	Centre approv.	Centre atelier 1	Centre atelier 2	Centre Comm.
Totaux	256 700	8907,50	117 000	97 125	33 667,5
Unité d'œuvre		Tonne de MP achetées	Heure de MOD	Heure de MOD	Nbre d'unités V.
Nbre d'UO		70	5000	3500	1500
Coût de l'UO		127,25	23,4	27,75	22,445

Les 256 700 euros de charges indirectes comprennent 2700 euros de charges supplétives

Calcul du coût d'achat

Aluminium				Fer			
Eléments	Quantité	Pu	Montant	Eléments	Quantité	Pu	Montant
Achat alu	40	995,00	39 800	Achat fer	30	1235,75	37 072,50
Centre approvisionn.	40	127,25	5090	Centre approvisionn.	30	127,25	3817,50
COÛT D'ACHAT	40	1122,25	44 890	COÛT D'ACHAT	30	1363,00	40 890,00

Calcul du coût de production

Produit AX 25				Produit BY 12			
Eléments	Quantité	Pu	Montant	Eléments	Quantité	Pu	Montant
Consommation alu	35	1120,00	39 200	Consommation alu	20	1120,00	22 400
Consommation fer	23	1356	31 188	Consommation fer	18	1356,00	24 408
MOD	5000	14,75	73 750	MOD	3500	14,75	51 625
Centre atelier 1	5000	23,40	117 000	Centre atelier 2	3500	27,75	97 125
Coût de production	400	652,845	261 138	Coût de production	1500	130,372	195 558

Calcul du coût de revient

Produit AX 25				Produit BY 12			
Eléments	Quantité	Pu	Montant	Eléments	Quantité	Pu	Montant
Coût de P° des P. ven.	650	653,818	424 981,70	Coût de P° des P. ven.	850	132,87	112 939,50
Centre service com.	650	22,445	14 589,25	Centre atelier 2	850	22,445	19 078,25
Coût de revient	650	676,263	439 570,95	Coût de production	850	153,315	132 017,75

Eléments complémentaires pour le mois de septembre

- Montant des charges exceptionnelles : 4560 €
- Montant des ventes de produits AX 25 : 455 000 €
- Montant des ventes de produits BY 12 : 136 000 €

Stocks	Au 1 ^{er} septembre		Au 30 septembre
	Quantités	Valeur totale	Quantités
Aluminium	25 tonnes	27 910 €	9,8 tonnes
Fer	35 tonnes	47 250 €	24 tonnes
Produit AX 25	350	229 225,50	100
Produit BY 12	120	19 691,40	770

Travail à faire :

1. Expliquez les notions de charges directes et de charges indirectes,
2. Présentez les comptes de stocks pour les MP et les PF (Utilisez la méthode du CUMP)
3. Présentez le compte de résultat de la comptabilité générale pour le mois de septembre
4. Présentez la concordance des résultats entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 8

Soit les renseignements suivants concernant l'entreprise X

- Chiffre d'affaires 500 000 €
- Charges totales 420 000 €
- Charges variables 340 000 €

Travail à faire :

1. Calculer la marge sur coût variable en valeur et en pourcentage du chiffre d'affaires
2. Déterminez le seuil de rentabilité

EXERCICE 9

Dans une entreprise, le taux de marge sur coût variable est égal à 25 % du chiffre d'affaires. Les charges fixes s'élèvent à 200 000 € jusqu'à 1 000 000 € de chiffre d'affaires, puis elles passent brutalement à 320 000 € au de-là de ce chiffre. Déterminer le seuil de rentabilité lorsque le chiffre d'affaires est inférieur à 1 000 000 € et le nouveau seuil lorsque le chiffre d'affaires est supérieur à 1 000 000 €.

EXERCICE 10

Un entrepreneur prévoit de fabriquer 150 000 articles. Les charges de structure s'élèvent à 360 000 € et le coût variable unitaire prévu est de 3 €. Le prix de vente unitaire est de 6 €. Il ne variera probablement pas au cours du prochain exercice.

Travail à faire :

1. Calculer la marge sur coût variable en valeur et en pourcentage du chiffre d'affaires.
2. Calculer le seuil de rentabilité.
3. Combien doit-il produire d'articles avant de réaliser un bénéfice ?

EXERCICE 11

Dans une entreprise, le taux de marge sur coût variable est de 37,5 % du chiffre d'affaires net ; les charges fixes s'élèvent à 446 000 €. Calculer le seuil de rentabilité. On prévoit pour le prochain exercice une hausse des coûts variables de 10 % et une hausse des coûts fixes de 5 %. Le prix de vente ne changera pas. Calculez le taux de marge sur coût variable et le nouveau seuil de rentabilité

EXERCICE 12

Les charges de l'entreprise MARBRIER ont été les suivantes au cours du dernier exercice :

- Achats d'approvisionnement 700 000 € (100 % variable)
- Charges de personnel 360 000 € (30 % variable)
- Dotations de l'exercice 142 000 € (100 % fixe)
- Services extérieurs 80 000 € (80 % variable)
- Autres services extérieurs 92 000 € (60 % variable)
- Impôts et taxes 30 000 € (20 % variable)
- Charges financières 16 000 € (95 % variable)

Il n'y avait ni stock initial, ni stock final. Le chiffre d'affaires s'est élevé à 1 716 000 €.

Travail à faire :

1. Calculer le montant des charges variables et le montant des charges fixes,
2. Déterminer le seuil de rentabilité.
3. On envisage, pour le prochain exercice, les modifications suivantes :
 - Le chiffre d'affaires augmentera de 25 %,
 - les charges opérationnelles de 10 %
 - et les CF de 5 %Calculez le nouveau chiffre d'affaires critiques





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 13

L'entreprise TISSALP envisage de commercialiser un nouveau type de gant et se fixe comme objectif d'atteindre le point mort la première année et de réaliser un profit de 400 000 € l'année suivante. La fabrication impliquerait des frais fixes annuels de 1 000 000 €, le coût variable unitaire s'élèverait à 10 € et le prix de vente unitaire à 30 €. Pour réaliser l'objectif visé, quelles productions doivent être réalisées au cours de la première année et de la deuxième année ?

EXERCICE 14

Monsieur François, salarié, désire créer sa propre entreprise artisanale. Les prévisions (HT), pour la première année d'activité sont les suivantes :

• Achats consommés et sous-traitance	236 200 €
• Chiffre d'affaires annuel	526 000 €
• Investissements	30 000 €
• Loyer commercial annuel	18 000 €
• Publicité	25 000 €
• Salaire	60 000 €
• Charges sur salaire	30 000 €
• Cotisations sociales de l'exploitant	12 000 €
• Intérêts sur emprunts	9150 €
• Dépenses d'électricité	2000 €
• Divers services extérieurs	5000 €
• Frais de télécommunication	6000 €
• Assurance	1200 €
• Impôts et taxes	3000 €
• Honoraires divers	8000 €

Travail à faire :

1. Etablissez le compte de résultat prévisionnel de la première année, sachant que la durée de vie de l'investissement est de 5 ans et que la méthode d'amortissement est la méthode linéaire.
2. Déterminez le seuil de rentabilité de cette première année d'activité sachant que seuls les achats consommés et la sous-traitance seront considérés comme charges variables.
3. Quelle serait l'influence d'une augmentation de 10 % des charges fixes ?

EXERCICE 15

Deux entreprises A et B fabriquent et vendent un même produit M. Elles pratiquent le même prix de vente, soit 100 € par article. L'une des entreprises est fortement mécanisée. Pour N, le résultat de l'exercice de chacune des deux entreprises peut être calculé à l'aide des données du tableau suivant :

	Entreprise A	Entreprise B
Chiffre d'affaires	1 000 000 €	1 000 000 €
MP consommées	500 000 €	500 000 €
DAP	50 000 €	200 000 €
Autres charges variables	250 000 €	50 000 €
Autres charges fixes	150 000 €	200 000 €

Travail à faire :

1. Quelle est, à priori, l'entreprise la plus mécanisée ? Justifiez votre réponse
2. Calculez le résultat de chacune des deux entreprises.
3. Calculez le seuil de rentabilité de chacune des deux entreprises.
4. Déterminez par le calcul l'entreprise la plus vulnérable au cas où une crise entraînerait une baisse de 50 % du chiffre d'affaires des deux entreprises.
5. Pour N+1, chacun des chefs d'entreprise étudie la possibilité de doubler les quantités vendues, en même temps que le résultat. Cet objectif peut être envisagé sans modification de structure. A quel prix de vente cet objectif correspond-il pour chacune des deux entreprises ?





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 16

La SARL MICROMAX fabrique et assemble différents produits liés au domaine de l'électronique et de la micro-informatique. La mise en place de la loi sur les 35 heures a conduit à une réorganisation totale de l'entreprise. La direction souhaite en étudier les conséquences sur la rentabilité de l'entreprise. Pour cela, vous avez à étudier la rentabilité d'un produit dont la demande augmente : un modèle d'imprimante laser couleur (référence AX502). Les informations nécessaires à cette étude vous sont communiquées ci-dessous :

Année N :

• Quantité d'imprimantes laser couleur référence AX502 vendues :	4400
• Prix de vente unitaire hors taxes :	430 €
• Fournitures et pièces utilisées (CV) :	717 200 €
• Main d'œuvre (CV) :	285 560 €
• Frais de distribution (commissions aux représentants) :	7 % du prix de vente
• Charges de structure :	610 000 €

Année N+1: Les prévisions sont les suivantes

- Baisse du prix de vente de 8 %,
- Augmentation des quantités vendues de 5 %,
- Les prix unitaires des fournitures et pièces détachées devraient diminuer de 2 %,
- La commission versée aux représentants restera égale à 7 % du prix de vente,
- Le coût unitaire de main d'œuvre devrait rester inchangé,
- Des gains de productivité permettraient une baisse des charges de structure de 10 %

Travail à faire :

1. Votre supérieur hiérarchique vous demande de lui rédiger une courte note expliquant les notions de charges de structure et de charges opérationnelles. Vous devrez également indiquer l'intérêt de la méthode des coûts variables par rapport à la méthode des coûts complets.
2. A partir des informations concernant l'année N
 - Déterminez le résultat de l'année N pour ce produit,
 - Déterminez le seuil de rentabilité en € et en nombre d'imprimantes,
 - Indiquez la date du seuil de rentabilité dans l'hypothèse d'une activité régulière sur 11 mois (fermeture de l'entreprise en août).
3. A partir des informations prévisionnelles relatives à l'année N+1 :
 - Calculez la marge sur coût variable prévisionnelle pour une imprimante,
 - Déterminez le seuil de rentabilité en quantités et en valeurs,
 - Indiquez la date du seuil de rentabilité dans l'hypothèse d'une activité régulière sur 11 mois,
 - Quelle est la marge de sécurité ?
 - Combien d'imprimantes faudrait-il vendre en N+1 pour dégager un résultat global de 146 800 €.
4. Commentez les résultats obtenus





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 17

La société Nacel fabrique dans une de ses usines du nord de la France, un composant électrique le PX225 à partir d'une seule MP dont la référence est M125. L'ouverture récente du marché européen a fait accroître la concurrence mais permet d'envisager une augmentation des ventes. Les dirigeants s'inquiètent de la faible rentabilité de leur produit et vous demandent d'étudier l'incidence d'un tout nouveau projet sur les résultats.

Calcul du coût de revient et du résultat

Le composant PX225 est fabriqué essentiellement à partir de la matière M125. Celle-ci subit un traitement dans l'atelier préparation qui entraîne une perte de poids de 10 % (l'évacuation des déchets se fait sans frais). Il n'y a pas de stockage entre atelier préparation et atelier finition. Les données concernant l'activité du mois de janvier N figurent dans l'annexe 1 et l'annexe A.

1. Remplissez le tableau de répartition des charges indirectes (annexe A à rendre).
2. Présentez sous forme de tableaux tous les calculs nécessaires pour obtenir le coût de revient des produits vendus en janvier N.
3. En supposant que les coûts sont restés inchangés toute l'année N et que l'entreprise a vendu 24 000 composants PX225, quel est le résultat réalisé fin N ?

Etude prévisionnelle pour N+1

L'entreprise envisage de se doter d'une capacité de production de 40 000 composants en N+1. A cette fin il est prévu d'acquérir du matériel nouveau, de baisser le prix de vente du composant, et de lancer une campagne publicitaire pour acquérir les nouveaux marchés. Par ailleurs, on considère que le coût de revient du composant PX225 est de 125 € ET comprend 80% de charges variables. Les AUTRES renseignements concernant ce projet figurent en annexe 2.

1. Calculez le nouveau prix de vente en N+1. Vérifiez que les charges fixes totales sont de 680 000 € en N+1.
2. Combien de produits l'entreprise doit-elle vendre en N+1 pour rentabiliser son projet ?
3. Si le nombre de produits vendus est de 36 000 dans l'année N+1, quel sera le point mort ? La marge de sécurité ? Concluez.
4. Quel sera le résultat en N+1 si les 36 000 produits sont vendus au même prix sur le marché français ?
5. L'entreprise Nacel décide de casser ses prix pour se positionner sur les nouveaux marchés européens. Quel sera le prix de vente minimum qu'elle pourra envisager de fixer aux futurs clients européens ?
6. Un client allemand lui propose une commande de 2000 produits au prix de 110 €. Doit-elle accepter cette commande ?
7. Si la commande est acceptée, quelle sera la conséquence sur le résultat de l'entreprise en N+1 ?
8. Comparez les résultats obtenus en N et N+1 et concluez sur l'opportunité du projet.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Annexe 1 : Données du mois de janvier N

Stocks en début de mois :

- Matière M125 : 1200 kg pour une valeur globale de 15 200 € ;
- Composant PX225 : 400 produits à 110,50 € l'unité ;
- En-cours atelier préparation 3800 €

Stocks en fin de mois :

- Matière M125 : 400 kg
- Composant PX225 : 200 produits
- En-cours atelier préparation : 3500 €
- Il n'y a pas de différences d'inventaire dans les stocks

Achats de matière : 2800 kg à 9 € le kg

Ventes du mois de janvier : 2000 composants PX225 à 128 €

Les heures de main-d'œuvre utilisées ont été de 3200 h, dont 2700 h pour l'atelier finition. Le coût de l'heure est de 30 € pour les 2 ateliers.

Annexe 2 : Informations concernant le projet pour N+1

- Acquisition de nouveaux matériels d'une valeur totale de 300 000 € (durée de vie 5 ans) ;
- Capacité annuelle de production : 40 000 produits ;
- Campagne publicitaire dans les journaux professionnels : 20 000 € ;
- Baisse du prix de vente de 5 %.

Annexe A : Tableau et répartition des charges indirectes pour le mois de janvier

Tableau de répartition des charges indirectes					
	Totaux	Centre approvision.	Atelier préparation	Atelier finition	Centre distribution
Totaux secondaires	96 980	8400	30 780	37 800	20 000
Unité d'œuvre		Kg de matière achetée	Kg de matière traitée	Heure de MOD	Unité de produit vendue
Nombre d'UO					
Coût de l'UO					





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 18

La société Albion, société anonyme au capital de 900 000 €, fabrique des sièges pour enfants. Vous disposez du tableau des centres d'analyse pour le mois de mai N.

Tableau de répartition des charges indirectes						
	Etudes	Planification	Achat	Production	Distribution	Administration
Totaux RP	45 000	15 000	80 000	200 000	55 000	72 000
Charges supplétives						100 %
Totaux après Ch. Su.						
Centre « études »		15 %	30 %	30 %	5 %	20 %
Centre « planification »			30 %	30 %	30 %	10 %

Les charges supplétives représentent la rémunération des capitaux propres au taux annuel de 8 %. Les unités d'œuvre des centres d'analyse sont les suivantes :

- Centre achat : 1 kg de matières premières acheté ;
- Centre production : 1 produit fini fabriqué ;
- Centre distribution : 10 € de chiffre d'affaires HT.

Au cours du mois de mai N, vous tirez les informations suivantes de la comptabilité analytique :

- Achats de la période : 1800 kg de matières premières à 9 € le kg ;
- Production de la période : 28 500 produits entièrement terminés ;
- Ventes de la période : 29 300 produits à 19,50 € l'unité.

On vous précise qu'il existe des charges non incorporables pour un montant de 2690 €. Ce sont des charges exceptionnelles enregistrées au mois de mai N.

Travail à faire :

1. Déterminez le montant des charges supplétives et indiquez leur signification.
2. Précisez pourquoi les charges exceptionnelles ont été exclues du calcul des coûts.
3. Présentez le tableau de répartition des charges indirectes pour le mois de mai N.
4. Indiquez comment on répartit, en règle générale, le centre « administration » dans les coûts.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 19

Vous travaillez en qualité d'assistant de comptabilité au sein de la société Bal 2000. Votre responsable hiérarchique vous charge de l'élaboration de la répartition secondaire des charges indirectes pour le mois de septembre N (la répartition primaire a déjà été effectuée). Les totaux après répartition primaire pour chaque centre sont les suivants :

- Centre auxiliaire « gestion du personnel » : 53 610 € ;
- Centre auxiliaire « gestion du matériel » : 46 450 € ;
- Centre principal « approvisionnement » : 45 045 € ;
- Centre principal « atelier 1 » : 43 900 € ;
- Centre principal « atelier 2 » : 7100 € ;
- Centre principal « distribution » : 11 070 € ;
- Centre principal « administration et financement » : 94 540 €.

La répartition secondaire des centres auxiliaires dans les centres principaux est la suivante :

Tableau de répartition des charges indirectes							
	Gest. Pers.	Gest. Mat.	Approv.	Atelier 1	Atelier 2	Distribution	Adm & Fi
Centre Gestion du pers.		10 %	5 %	15 %	20 %	30 %	20 %
Centre Gestion du mat.	15 %		10 %	25 %	25 %	5 %	20 %

Travail à faire :

1. Présentez le calcul pour la détermination des prestations croisées.
2. Effectuez la répartition secondaire des charges indirectes





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 20

La société Andropas SA au capital de 120 000 €, fabrique deux catégories de pièces en sous-traitance pour l'industrie aéronavale. Vous disposez des renseignements relatifs à la répartition des charges indirectes pour le mois de juin N.

	Entretien	Etudes	Achats	Atelier 1	Atelier 2	Distribution
Centre « entretien »		10 %	30 %	30 %	20 %	10 %
Centre « études »	20 %		20 %	20 %	20	20

Il faut rajouter au total après la répartition primaire la rémunération des capitaux propres (à calculer sur le capital social) au taux annuel de 15 % (à affecter en totalité au centre « études »). Les achats de matières premières de la période ont été les suivants : 1000 kg de matière « Alpha » à 50 € le kg et 800 kg de matière « Oméga » à 35 € le kg. Les ventes de la période se sont élevées à 1300 unités de pièces « Delta » vendues 200 € HT l'unité et 730 pièces « Planar » vendues 180 € HT l'unité.

Tableau des centres d'analyse pour le mois de juin N

	Entretien	Etudes	Achats	Atelier 1	Atelier 2	Distribution
TOTAUX RP	25 800	16 500	28 000	144 000	225 000	98 000
Éléments supplétifs						
TT après éléments su.						
Centre entretien						
Centre études						
TOTAUX RS						
Unités d'œuvre retenues			100 € d'achat	1 h de machine	1 produit fabriqué	100 € de ventes
Nombre d'UO				2000	2000	
Coût de l'UO						

Travail à faire :

1. Après avoir affecté les charges supplétives, présentez les calculs déterminant les prestations croisées.
2. Complétez le tableau des centres d'analyse.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 21

Monsieur DUVAL désire créer une entreprise de fabrication, début N et vous demande de lui constituer le compte de résultat prévisionnel pour la 1^{ère} année d'activité, compte-tenu des renseignements qu'il vous fournit. L'étude de marché permet d'espérer atteindre un chiffre d'affaires de 900 000 € dès la première année. Le montant de produits utilisés pour la fabrication envisagée (matières premières) s'élèverait à 225 000 € HT pour ce volume d'activité (cette charge est considérée comme variable). Les frais de personnel (salaires et cotisations sociales sur salaires) s'élèveraient alors à 270 000 € (cette charge est considérée comme variable). Pour la première année d'activité, monsieur DUVAL estime les autres charges à 252 000 €, qui se répartissent ainsi :

• Impôts et taxes	20 000 €
• Charges financières	11 000 €
• Dotations aux amortissements	28 000 €
• EDF	16 000 €
• Carburant	14 000 €
• Fournitures	18 000 €
• Cotisations sociales obligatoires	17 000 €
• Loyers et charges locatives	36 000 €
• Entretien et réparation	12 000 €
• Assurance	15 000 €
• Honoraires comptables	13 000 €
• Publicité	20 000 €
• Frais de transport	32 000 €

Ces 252 000 € de charges se répartissent en charges variables pour 135 000 € et charges fixes pour le reste. Compte tenu de ces renseignements :

Travail à faire :

1. Etablissez le compte de résultat prévisionnel de l'année N ;
2. Calculez le seuil de rentabilité de l'entreprise ;
3. Quel serait le bénéfice réalisé en N si le chiffre d'affaires s'élevait à 600 000 € ?
4. Quel serait le bénéfice réalisé en N si le chiffre d'affaires s'élevait à 1 200 000 € ?
5. Quel devrait être le chiffre d'affaires réalisé si monsieur DUVAL désirait obtenir un bénéfice de 180 000 € en N.

EXERCICE 22

Le chef comptable de l'entreprise ALYSON vous fournit les renseignements suivants relatifs à l'exercice N qui vient de se terminer :

• Chiffres d'affaires (HT)	5 500 000 € (soit 10 000 articles)
• Charges variables	3 850 000 €
• Charges fixes	825 000 €

Déterminez le seuil de rentabilité, et précisez à quelle date il sera atteint (CA réparti uniformément sur l'année). En faire une représentation graphique. Calculer le résultat prévisionnel N+1, si les conditions d'exploitation deviennent les suivantes :

- Augmentation de la production de 10 %
- Baisse de 5 % du prix de vente unitaire
- Augmentation de 15 % des charges variables
- Augmentation de 20 % des charges fixes

Déterminez le nouveau seuil de rentabilité





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 23

Monsieur BREDEL désire créer sa propre entreprise en N. Il fait les prévisions suivantes pour sa première année d'activité (exprimées en valeur HT).

• Chiffre d'affaires facturé	524 000 €
• Achats de matières premières	165 000 €
• Salaires et charges sur salaires	143 200 €
• Stock de MP au 31/12/N	20 000 €
• Loyer	24 000 €
• Autres services extérieurs (honoraires...)	59 800 €
• Investissements	60 000 €
• Dotations aux amortissements	12 000 €
• Cotisations sociales obligatoires	17 000 €
• Emprunts à long terme	50 000 €
• EDF	8 000 €
• Impôts et taxes	4 000 €
• Intérêts sur emprunts	4 500 €

Travail à faire :

1. Etablissez le compte de résultat prévisionnel et calculez les SIG pour l'année N ;
2. Déterminez le SR (sachant que seuls les achats de MP utilisés et les salaires et charge sur salaires, seront considérés comme charges variables).
3. Quel devrait être le chiffre d'affaires pour que le bénéfice soit de 180 000 €.

EXERCICE 24

La SA TRELAN peut résumer ainsi l'exploitation de l'exercice :

• Prix de vente unitaire	1350 €
• Coût variable unitaire	1050 €
• Nombre d'articles vendus	4500
• Charges fixes	600 000 €

Travail à faire :

1. calculer le résultat de l'exercice qui vient de se terminer
2. calculer le point mort et vérifier graphiquement
3. déterminer la date du seuil de rentabilité si les ventes sont régulières.
4. calculer la quantité à vendre pour réaliser un bénéfice de 600 000 €.
5. calculer la quantité à vendre pour réaliser un bénéfice de 225 000 €.

EXERCICE 25

L'entreprise NESTOR vous fournit les renseignements suivants :

• Ventes de la période	10 000 produits à 135 €
• Production de la période	9000 produits à 75 € (coût variable unitaire)
• Charges fixes de la période	450 000 €
• Stock initial (3000 produits)	120 € l'un dont 70 € variable (méthode PEPS)

Travail à faire :

Présentez le compte de résultat différentiel de la période.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 26

L'entreprise FAUVI vous fournit son compte de résultat :

CHARGES		PRODUITS	
Achats de marchandises	950 000	CA (10 000 PF)	2 600 000
Autres achats	140 000		
Impôts et taxes	160 000		
Charges de personnel			
commerciaux	410 000		
autres	220 000		
DAP	560 000		
TOTAL CHARGES	2 440 000	TOTAL PRODUITS	2 600 000
BENEFICE	160 000		
TOTAL GENERAL	2 600 000	TOTAL GENERAL	2 600 000

Les achats de marchandises et les salaires des commerciaux sont des charges variables, toutes les autres sont fixes.

Travail à faire :

1. Présentez le compte de résultat différentiel et calculez la MCV (unitaire)
2. Présentez l'équation de la droite de coût total (en fonction de la production)
3. Présentez le différentiel pour une vente de 15 000 produits.

EXERCICE 27

Soit l'entreprise THOULOIN

- CA HT 1 880 200 € (prix unitaire = 140 €)
- Charges variables 1 128 120 €
- Charges fixes 700 000 €

Présentez le CR différentiel et le résultat sous forme d'équation. Une étude de marché a montré qu'une hausse de 3 % du prix entraînerait une baisse de 10 % des quantités. Quelle est la situation la plus favorable pour l'entreprise du point de vue du résultat ?





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 28

La société Industrielle de maintenance électrique (SIME) fabrique des composants pour l'industrie électrique. Elle organise sa comptabilité de gestion selon la méthode des coûts par activités, méthode également connue sous la dénomination « ABC ». Elle fabrique deux catégories de fils électriques : le composant « cuivre », fil composé d'une gaine en plastique et d'un fil de cuivre, et le composant « Zinc », fil composé d'une gaine en plastique et d'un fil contenant divers mélanges donc le zinc. Les fils sont ensuite insérés dans un rouleau pour être commercialisés. L'entreprise travaille uniquement à la commande. Par conséquent, tous les lots fabriqués sont vendus.

Informations sur la production de la société SIME pour le mois de février

- **Achats de matières premières**
 - Achats de matière « cuivre » : 10 000 kg à 5,5 € le kg
 - Achats de matière « zinc » : 30 000 kg à 6 € le kg
 - Achat de matière plastique : 2000 kg à 0,70 € le kg
 - Achats de rouleaux : 50 000 unités
- **Nombre de commandes**
 - Pour des fils en cuivre : 7
 - Pour des fils en zinc : 3
 - Pour la matière plastique : 5
- **Fabrication**
 - Fil électrique « cuivre » : 2000 lots de 100 unités
 - Fil électrique « zinc » : 1500 lots de 150 unités
- **Nombre d'heure machine pour la fabrication des fils électriques**
 - Centre « fabrication » : 1800 (cuivre), 250 (zinc)
 - Centre « assemblage » : 300 (cuivre), 250 (zinc)
- **Nombre d'heure de main d'œuvre**
 - Centre « assemblage » : 180 (cuivre), 120 (zinc)
 - Centre « distribution » : 80 (cuivre), 60 (zinc)
- **Nombre d'interventions sur les machines (pannes)**
 - Centre « fabrication » : 8 pannes pour la catégorie « cuivre » et 7 pannes pour le « Zinc »
 - Centre « assemblage » : 6 pannes pour la catégorie « cuivre » et 2 pannes pour la catégorie « Zinc »

Travail à faire :

1. Complétez le tableau de détermination du volume des inducteurs

Activités	Inducteurs de coûts	Volume des inducteurs
APPROVISIONNEMENT		
Gestion des matières	Quantités achetées	42 000
Gestion des composants	Nombre de commandes	15
FABRICATION		
Préparation du matériel	Nombre de lots	3 500
Organisation des lots	Nombre de lots	3 500
Lancement des lots	Heures machine	2 050
Maintenance	Nombre de pannes	15
ASSEMBLAGE		
Assemblage automatisé	Heures machine	550
Finition manuel	Nombre de lots	3 500
Gestion des lots	Heures de main d'œuvre	300
Maintenance	Nombre de pannes	8
DISTRIBUTION		
Contrôle de la qualité	Heures de main d'œuvre	140
Expédition	Nombre de lots vendus	3 500





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

2. Déterminez le coût de chaque inducteur en complétant le document ci-dessous.

Activités	Inducteurs de coûts	Coût des activités	Volume des inducteurs	Coût unitaire inducteur
APPROVISIONNEMENT				
Gestion des matières	Quantités achetées	33 600		
Gestion des composants	Nombre de commandes	750		
FABRICATION				
Préparation du matériel	Nombre de lots	42 000		
Organisation des lots	Nombre de lots	36 750		
Lancement des lots	Heures machine	16 000		
Maintenance	Nombre de pannes	4 500		
ASSEMBLAGE				
Assemblage automatisé	Heures machine	3 300		
Finition manuel	Nombre de lots	3 540		
Gestion des lots	Heures de main d'œuvre	3 850		
Maintenance	Nombre de pannes	3 500		
DISTRIBUTION				
Contrôle de la qualité	Heures de main d'œuvre	1 792		
Expédition	Nombre de lots vendus	9 100		

3. Indiquez dans un bref commentaire si la méthode des coûts par activités vous semble différente des méthodes plus classiques.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 29

La société Télési implantée en Savoie, fabrique deux catégories de bennes de télécabines équipant des stations de sports d'hiver : Des bennes 4 places et des bennes 8 places. Pour déterminer le coût de revient de ces deux productions, l'analyse des charges indirectes d'une part, et de diviser l'activité de l'entreprise en centre d'analyse d'autre part.

L'entreprise a vendu au cours du mois de janvier 34 bennes 4 places à 10 500 € l'unité et 40 bennes 8 places à 13 500 € l'unité. Les achats du mois sont de 400 m à 120 € le mètre pour les tubes et 2600 litres à 11 € le litre pour la résine. La production a été de 32 bennes 4 places et 35 bennes 8 places. Le prix de l'heure de main-d'œuvre directe est de 60 € dans l'atelier tubes et 65 € dans l'atelier moulage.

Les unités d'œuvre ou les assiettes de frais sont les suivantes

CENTRES	UNITES D'ŒUVRES OU ASSIETTES DE FRAIS
Approvisionnement	1 € de matière achetée
Atelier tubes	1 heure de machine
Atelier moulage	1 heure de main d'œuvre directe
Distribution	100 € de chiffre d'affaires
Administration-financement	Coût de production des produits vendus

Etat des stocks

STOCKS (évalués au CUMP)	Au 01/01 (stocks initiaux)	Au 31/01/ (stocks finaux)
Tubes	280 m à 115 € le m	229,8 m
Résine	1200 litres à 10,20 € le litre	721 litres
Bennes 4 places	10 bennes à 8449,20 € l'unité	8 bennes
Bennes 8 places	7 bennes à 10 692,50 € l'unité	2 bennes

Consommation du mois par unité de produit

	BENNES 4 PLACES	BENNES 8 PLACES
Tubes	5,1 m	8,2 m
Résine	29,5 litres	61 litres
MOD fabrication bâtie	3,1 heures	3,9 heures
MOD moulage	5 heures	5,8 heures
Charges indirectes atelier tubes	1 heure de machine	1,5 heure machine
Charges indirectes atelier moulage	5 heures MOD	5,8 heures MOD

Travail à faire :

1. Complétez le tableau de répartition des charges indirectes d'après les renseignements qui vous sont donnés
2. Calculez les coûts d'achat, les coûts de production, les coûts de revient de chaque produit, et présentez les comptes de stocks. (n'oubliez pas d'utiliser les résultats de la répartition des charges indirectes)

Tableau de répartition des charges indirectes

CHARGES INDIRECTES	Montants	Centres auxiliaires			Centres principaux			
		Gest. du perso.	Gest. du mat.	Appro.	Atel. tubes	Atel. moulage	Distribution	Administration
Services extérieurs	158 265	3000	2700	860	47 200	83 440	19 290	1775
Impôts et taxes	60 000				20 %	20 %		60 %
Impôts et taxes	60 000				.....	.....		.....
Charges de personnel	100 000	5 %	2 %	2 %	30 %	25 %	26 %	10 %
Charges de personnel	100 000	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Charges financières	110 000	5 %	5 %		30 %	30 %		30 %
Charges financières	110 000	.....	.....		.....	.....		.....
Dotations aux amortissements	250 000	5 %			40 %	45 %	5 %	5 %
Dotations aux amortissements	250 000	.....			.....	.....	.....	.....
Autres charges	20 000	10 %	10 %	10 %			10 %	60 %
Autres charges	20 000	.....	.....	.....			.....	.....
TOTAUX PRIMAIRES	698 265	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Gestion du personnel		-100 %	10 %	10 %	30 %	40 %		10 %
Gestion du personnel		.....	.....	.....	.....	.....		.....
Gestion du matériel			- 100 %		40 %	40 %	20 %	
Gestion du matériel			.....		.....	.....	.....
TOTAUX SECONDAIRES	698 265	0	0	.....	.....	.....	.....	.....
Unité d'œuvre				.....	.....	.....	.....	.....
Nombre d'unités d'œuvre				.....	.....	.....	.....	.....
Coût de l'UO				.....	.....	.....	.....	.....





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 30

Le tableau de répartition des charges indirectes d'une petite entreprise de fabrication de parquet en chêne et châtaignier est le suivant :

	TOTAUX	Approvisionnement	Sciage	Atelier fabrication parquet	Etuve	Tri-expédition
TOTAUX SECONDAIRES	4920	350	1450	1770	600	750
Unité d'œuvre		M ³ acheté	M ² obtenu	M ² obtenu	M ² traité	M ² expédié
Nombre d'unités d'œuvre						
Coût de l'UO						

L'organisation de la production :

Le bois acheté est aussitôt scié et fait alors l'objet de stockage intermédiaire (les stocks sont évalués au coût moyen pondéré). Les centres « fabrication parquet », « étuve » et « tri-expédition » travaillent sur commande : le parquet obtenu est aussitôt livré et facturé (il n'y a donc pas de stock de produits finis).

Pour la période considérée, les renseignements suivants peuvent être donnés :

- **Stocks de début de période :**
 - Chêne scié : 4000 m² d'une valeur de 14 420 € ;
 - Châtaignier scié : 7000 m² d'une valeur de 18 150 € ;
- **Achats de la période :**
 - 20 m³ de chêne à 70 € le m³,
 - 30 m³ de châtaignier à 40 € le m³
- **Sciage :**
 - Les 20 m³ de chêne ont donné 600 m²,
 - Les 30 m³ de châtaignier ont donné 850 m²
- **Atelier fabrication parquet :**
 - Les 650 m² de bois de chêne scié ont donné 600 m² de parquet,
 - Les 1000 m² de bois de châtaignier scié ont donné 900 m² de parquet.
- **Main d'œuvres directes utilisées pour la fabrication du parquet :**
 - 120 heures à 23,20 €/ heure pour le parquet de chêne
 - 193 heures à 23,20 €/ heures pour le parquet de châtaignier.
- **Atelier, étuve, tri et expédition :**
 - Ces centres ont reçu le parquet fabriqué ; après tri, on obtient différents choix.
- **Vente :**
 - Parquet chêne : 600 m² vendus pour la somme de 7200 €
 - Parquet châtaignier : 900 m² vendus pour la somme de 8550 €

Travail à faire :

1. Présentez l'organigramme technique
2. Complétez le tableau de répartition des charges indirectes
3. Déterminez le résultat analytique pour le parquet en chêne et en châtaignier scié.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 31

L'entreprise MOTO-PRO fabrique des casques de moto. Vous devez calculer, pour le mois d'avril N le coût de revient et le résultat analytique du JET 3000, un des modèles de la gamme, fabriqué à base de polycarbonate. L'entreprise n'assure que la fabrication des calottes en polycarbonate et sous-traite la production des accessoires suivants :

- Visières,
- Jugulaires,
- Rembourrages intérieurs mousse.

Les renseignements relatifs à la fabrication du casque JET 3000, pour le mois sont les suivants :

- **Achats du mois**
 - 1500 kg de polycarbonate à 14,60 € le kg ;
 - 500 visières à 3,60 € l'une,
 - 500 jugulaires à 6,20 € l'une,
 - 500 rembourrages mousse à 9 € l'un.
- **Stocks au début du mois**
 - 200 kg de polycarbonate à 14,10 € le kg,
 - 150 casques JET 3000 à 69,08 € l'un.
- **Production du mois : La fabrication de 500 casques JET 3000 a nécessité :**
 - 500 kg de polycarbonate,
 - 500 visières,
 - 500 jugulaires,
 - 500 rembourrages intérieurs mousse,
 - 620 heures de MOD à 12 €/h pour la fabrication de calottes (atelier de moulage),
 - 350 heures de MOD à 11,60€/h pour le montage des casques.
- **Ventes du mois du modèle JET 3000**
 - 600 casques à 102,40 € l'un

Extrait du tableau de répartition des charges indirectes du mois

	Montant	Approvisionnement	Moulage	Montage	Distribution
TT après RS	31 050	1 800	15 540	10 710	3 000
UO		1 kg de matière achetée	1 h de MOD	1 h de MOD	Coût de prod
Nombre d'UO		1 500	1 850	1 050	100 000
Coût de l'UO		1,2 €	8,40 €	10,20 €	3 %

Travail à faire :

1. Calculez le coût d'achat du polycarbonate
2. Présentez la fiche d'inventaire du polycarbonate (méthode du CUMP)
3. Calculez le coût de production des casques JET 3000
4. Présentez la fiche d'inventaire des casques JET 3000 (méthode du CUMP)
5. Calculez le coût de revient des casques JET 3000 vendus
6. Calculez le résultat analytique réalisé





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 32

Le crédit Solidaire est un organisme financier qui s'adresse exclusivement à des particuliers. Ses dirigeants vous demandent de réaliser une étude destinée à **évaluer la rentabilité de plusieurs segments de clientèle**. Grâce à l'acquisition d'un logiciel d'analyse et de gestion des clients, la banque a identifié 4 segments à l'aide de deux critères distinctifs :

- Le niveau de revenu réel ou potentiel,
- Le degré de vulnérabilité.

La classification retenue est la suivante :

- Ménages 1 : Niveau de revenu élevé et faible vulnérabilité ;
- Ménages 2 : Niveau de revenu élevé et forte vulnérabilité ;
- Ménages 3 : Niveau de revenu faible et faible vulnérabilité ;
- Ménages 4 : Niveau de revenu faible et forte vulnérabilité.

Pour analyser la rentabilité de chaque segment de clientèle, vous décidez de mettre en œuvre la méthode ABC (comptabilité à base d'activité).

Travail à faire :

A partir des informations ci-dessous,

- 1) déterminez le coût des différentes activités
- 2) Déterminez le coût unitaire des inducteurs ;
- 3) Déterminez le coût des catégories de clients ;
- 4) Déterminez la marge dégagée par segment de clientèle
- 5) Commentez les résultats obtenus.

Chiffres d'affaires par catégorie de clients en K€

	Ménages 1	Ménages 2	Ménages 3	Ménages 4	TOTAL
Intérêts des emprunts et	750	2 000	1 500	650	4 900
Rémunération de l'excédent de	1 250	1 200	1 750	920	5 120
Valorisation du float	500	2 050	1 600	460	4 610
Chiffre d'affaires	2 500	5 250	4 850	2 030	14 630
Nombre de clients	895	2 010	1 920	3 075	7 900

Définition et mesure des activités

ACTIVITES	INDUCTEUR
Gestion des opérations courantes	Nombre de comptes ouverts
Conseil bancaire	Temps passé au conseil (en heures)
Gestion des prêts	Nombre de prêts offerts
Gestion des placements	Temps passé en opérations (en heures)
Gestion du contentieux	Montant en K€ engagé
Promotion des produits et services offerts	Nombre de produits et services offerts
Site internet	Temps passé à la consultation (en heures)





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Mesure de la consommation des inducteurs par les familles de clients

ACTIVITES	Inducteurs	Ménages 1	Ménages 2	Ménages 3	Ménages 4	TOTAL
Gestion des opérations courantes	Nombre de compte ouverts	100	250	300	600	1 250
Conseil bancaire	Temps passé au conseil en (h)	1 500	4 000	2 500	4 200	12 200
Gestion des prêts	Nombre de prêts offerts	250	450	200	250	1 150
Gestion des placements	Temps passé en opérations en (h)	500	750	1 200	100	2 550
Gestion du contentieux	Montant en K€ engagé	10 000	50 000	20 000	200 000	280 000
Promotion des produits	Nbre de produits & services offerts	800	1 500	1 700	2 000	6 000
Site internet	Temps passé à la consultation en h	18 000	50 000	40 000	60 000	168 000

Mesure de la consommation des ressources par les activités

ACTIVITES	MO 1	MO 2	Tél 1	Tél 2	Timbres	Inf1	Inf2	Inf3	SSII
Gestion des opérations courantes	18 720	3 744	10 000	5 000	30 000	5		7	
Conseil bancaire	9 360	1 872	10 000	5 000	17 500		2		
Gestion des prêts	11 232	3 744	10 000	5 000	15 000		1	5	
Gestion des placements	14 976	3 744	10 000	5 000	25 000		1	7	
Gestion du contentieux	7 488	3 744	10 000	5 000	15 000			4	
Promotion des produits	1 872	1 872	10 000	5 000	50 000			1	
Site internet	3 744		10 000	5 000	10 000			1	250 000
TOTAL	67 392	18 720	70 000	35 000	162 500	5	4	25	250 000

Coût des différentes ressources

RESSOURCES	Volume	Coût unitaire	TOTAL
Main-d'œuvre de niveau 1 (heures)	67 392	28	1 886 976
Main-d'œuvre de niveau 2 (heures)	18 720	52	973 440
Téléphone de type 1 (unités téléphonique)	70 000	0,25	17 500
Téléphone de type 2 (unités téléphonique)	35 000	0,35	12 250
Affranchissement en €			162 500
Informatique poste type 1 (nombre de postes)	5	230	1 150
Informatique poste type 2 (nombre de postes)	4	800	3 200
Informatique poste type 3 (nombre de postes)	25	1 900	47 500
Sous-traitance SSII			250 000
TOTAL	XX	XX	3 354 516





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 33

L'entreprise **Aéro** fabrique trois produits de fournitures aéronautiques de haute technologie, à partir de composants, selon la nomenclature présentée **dans le document 1**.

Les produits sont fabriqués sur la même ligne d'assemblage, par lots de tailles différentes, avec les étapes et les activités présentées **dans le document 2**.

Les coûts directs des produits intègrent le coût des composants et du temps d'assemblage.

Les coûts indirects des produits intègrent la consommation de certaines activités avec des inducteurs de coûts nouvellement identifiés par le contrôleur de gestion – **voir le document 3**.

Le **contrôle de gestion** souhaite calculer les coûts des trois produits T1, T2 et T3 pour apprécier et interpréter les différences avec la méthode des centres d'analyse précédemment utilisée.

Travail à faire :

1. Calculer les coûts des trois produits avec la méthode ABC

Nomenclature des produits et charges directes (document 1)

Types de composants C utilisés	Produit T1	Produit T2	Produit T3	Prix des composants
C1	1	1	1	60 € l'unité
C2	1	1		90 € l'unité
C3	1			100 € l'unité
C4	1	1	1	120 € l'unité
Tps d'assemblage et de montage (min)	15'	10'	5'	60 €/heure
Prix de vente unitaire (€)	900	500	400	

Etapes de production et activités liées (document 2)

Processus de fabrication	Etape 1 : préparation des composants	Etape 2 : préparation du planning de production	Etape 3 : assemblage/montage des composants
Activités de support nécessaires (Charges indirectes)	Suivi des commandes	Mise à jour des spécifications	Montage
	Suivi des composants	Gestion des lots	Entretien

Capacité de la ligne d'assemblage selon les produits et la taille des lots (document 2)

	Pour T1	Pour T2	Pour T3
Taille d'un lot	150 unités	600 unités	1 500 unités
Temps de montage d'un lot	15'*150 = 2250' = 37,5h	10'*600 = 6000' = 100h	5'*1500 = 7500' = 125h
Capacité de production (18 000 produits)	6000 produits donc 40 lots (6000/150)	6000 produits donc 10 lots	6000 produits donc 4 lots





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Activités consommées par les produits et inducteurs de coûts (document 3)

Avec la méthode ABC, on calcule mieux la réalité des ressources consommées par les trois étapes du processus, en observant quelles sont les activités qui déclenchent leur fonctionnement et en affectant ces charges indirectes aux produits au travers des inducteurs de coûts.

Activités	Nbre de commandes	Nbre de lots	Nbre de références composants	Nbre de produits	Nbre de modifications	Nbre d'interventions	Coût total de l'activité*
Entretien sur ligne				Produits sur la ligne		X	40 000 € ¹
Mise à jour des spécifications			X	X	X		30 000 € ²
Suivi des composants			X				10 000 €
Suivi des commandes	X		X	X			30 000 € ²
Gestion des lots		X					10 000 €
Montage de la ligne				Produits sur la ligne			60 000 €
Consommation de la période	10T1 – 5T2 et 1T3	54 lots	4 composants	18 000 produits	3	3	

*Charges indirectes pour les produits = 180 000 €

¹Répartis à parts égales pour les 2 inducteurs

²Répartis à parts égales pour les 3 inducteurs

Consommation des activités par les produits sur la période de production		
T1	T2	T3
4 composants par produit	3 composants par produit	2 composants par produit
40 lots	10 lots	4 lots
1 modification	1 modification	1 modification
10 commandes	5 commandes	1 commande
6000 produits par ligne	6000 produits par ligne	6000 produits par ligne
Pas d'intervention	1 intervention	2 interventions





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

EXERCICE 34

Implantée à l'orée du golf de Deauville, la PME Golf du bois commercialise du matériel du golf (clubs, sacs, chaussures, accessoires divers...). Elle exerce son activité de négoce sur tout le territoire français et exporte même en Europe. Son dirigeant, M. Dubois, a décidé de se lancer dans l'assemblage de chariots qu'il commercialise sous la marque « Golfybois », créée pour l'occasion. Un chariot de golf sert à transporter le sac du golfeur pesant entre 10 et 12 kg sur les 6 km que compte un parcours de 18 trous. Ce type de produits offre, selon M. Dubois, des perspectives de développement et de rentabilité intéressantes.

En tant que contrôleur de gestion stagiaire, vous prenez l'initiative de mettre en place la méthode ABC. (On retiendra quatre décimales pour le calcul du coût unitaire des inducteurs.

Travail à faire :

- 1. A l'aide des informations ci-dessous, calculez et interprétez les coûts et résultats du Golf du Bois selon la méthode choisie.**

Document 1 – Informations extraites de la comptabilité de gestion et complétées par le responsable technique

Au cours de l'année, 1 000 chariots ont été fabriqués et vendus dont 836 modèles « loisir ». Les prix de vente unitaire HT ont été de 122 € pour le modèle « loisir » et de 311 € pour le modèle « intense ». Il n'y a eu ni stock initial, ni stock final de chariots.

Les chariots sont assemblés à partir de diverses fournitures (tube d'aluminium, roues, visserie, moteur, batterie, etc..) regroupées en six catégories (trois communes aux deux types de chariots et trois spécifiques au modèle intense – modèle électrique).

L'entreprise travaille sans stock de fournitures, s'approvisionnant au fur et à mesure de ses besoins.

Le montage des chariots nécessite 0,5 heure de MOD pour un chariot classique et 1,5 heure pour un chariot électrique. Le coût d'une heure de MOD est de 24,40 € charges comprises.





75CCG101 – Comptabilité et contrôle de gestion initiation 1

Document 2 – Analyse des charges indirectes de la division

L'analyse approfondie que vous avez menée vous a permis de distinguer les activités réalisées dans chaque centre et d'en chiffrer le coût pour l'année en cours.

Pour le centre « approvisionnement » :

- Négociation commerciale : 5 850 €
- Gestion des commandes : 2 929,15 €
- Gestion des composants : 2 937,45 €

Pour le centre « assemblage » :

- Montage manuel : 12 549,60 €
- Montage automatisé : 31 374 €
- Contrôle qualité : 18 824,40 €

Pour le centre « distribution » :

- Administration : 9 179,30 €
- Expédition : 6 120,30 €

Les inducteurs d'activités retenus sont les suivants :

- Pour la négociation commerciale : le fournisseur
- Pour la gestion des commandes : le montant des achats
- Pour la gestion des composants : Le nombre de références gérées
- Pour le montage manuel : heure de MOD
- Pour le montage automatisé : heure-machine
- Pour le contrôle qualité : le chariot contrôlé (avec prise en compte d'un coefficient d'équivalence)
- Pour l'administration : le coût de production des chariots vendus ;
- Pour l'expédition : le poids des chariots livrés

L'assemblage automatisé a nécessité 1 328 heures-machine, à raison de 0,75 heure pour le chariot « loisir », le reste des heures ayant été consommé par les chariots « intense ».

Le contrôle de qualité est exhaustif et un chariot électrique, compte tenu de sa sophistication et des normes de sécurité, nécessite un contrôle plus poussé qui requiert trois fois plus de temps qu'un chariot classique. Pour le contrôle, un chariot « intense » est donc considéré comme équivalent à trois chariots « loisirs ».

Un chariot « loisir » pèse 5 kg, alors qu'un chariot « intense » pèse 15 kg. Enfin, il a été décidé que :

- Les frais de négociation commerciale relatives aux fournisseurs communs seraient répartis entre les deux modèles au prorata du nombre de chariots fabriqués ;
- Les frais de gestion des composants communs seraient également répartis entre les deux modèles au prorata du nombre de chariots fabriqués.
- Au vu de la comptabilité de gestion existante, il apparaît que le coût de production des chariots vendus s'élève à 114 100 €.

