



Université Oran 2, Mohamed Ben Ahmed
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département : Sciences financières et de comptabilité

Polycopié du module

Comptabilité de gestion approfondie

Niveau :

Master comptabilité M1/S2 ;

Finance d'entreprise M1/S1

Elaboré par :

M. BELOUTI NABIL

Maitre de conférences « A »

Visa du chef de département	Visa du comité scientifique
Visa du conseil scientifique	

Année 2020

La charte du polycopié

Thème	Contenu	Prérequis	Nombre de séances	
			Cours	TD
Thème N°1 : Présentation du domaine de la comptabilité de gestion	Définition, objectifs et portée de la comptabilité de gestion Les caractéristiques principales des coûts	- Maitrise des concepts et termes comptables (Voir Glossaire en annexe) - Maitrise des opérations comptables concernant les comptes de charges d'exploitation - Maitrise de la structure des charges de par leur comportement -Maitrise de la méthode des coûts par sections homogènes	2	/
Thème N°2 : Rappel des éléments fondamentaux	Le chainage entre les charges de la comptabilité analytique et celles de la comptabilité financière L'importance de la maitrise des coûts		2	3
Thème N°3 : La méthode des coûts par activité	L'apport de la méthode ABC à la maitrise de la performance des activités de l'entreprise		3	4
Thème N°4 : La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes	La mise en valeur du contenu de l'article 112-4 du JO N019 du 25 mars 2009		3	3
Thème N°5 : La méthode des coûts partiels	L'apport du contenu partiel dans le calcul des coûts à la prise de décision		2	2
Thème N°6 : La méthode des coûts préétablis	La mise en valeur des coûts standards dans l'analyse à priori des charges et des coûts		2	2
Nombre total des séances / Semestre			14	14

Plan du cours

La charte du photocopié	1
Plan du cours	2
Liste des fiches de TD	4
Liste des mises en situation	5
Liste des tableaux	7
Liste des figures	8
Introduction générale.....	9
Chapitre 1 : Définition et objectifs de la comptabilité de gestion.....	10
Section 1. Présentation du domaine de la comptabilité de gestion.....	10
Section 2. La maîtrise des coûts : domaine principal de la comptabilité de gestion	14
Chapitre 2 : Rappel des éléments fondamentaux	16
Section 3. Coût, Charges et dépenses : quelle définition ?.....	16
Section 4. Charges de la comptabilité de gestion	18
Chapitre 3 : La méthode des coûts à bas d'activité ABC.....	32
Section 5. Généralités sur la méthode ABC	32
Section 6. Intérêts et limites	36
Chapitre 4 : La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes.....	42
Section 7. Définitions et objectif :.....	42
Section 8. Intérêts et limites	46
Chapitre 5 : La méthode des coûts partiels	52
Section 9. Rappel des notions et définition	52
Section 10. Le modèle de comportement des charges.....	53
Chapitre 6 : Les coûts préétablis	74
Section 11. Analyse des écarts dans un contexte de budget flexible.....	75
Section 12. Le prix de revient normalisé.....	81
Bibliographie.....	92

Glossaire.....	93
Table des matières.....	115

Liste des fiches de TD

Fiche N° 1.	L'importance de la maîtrise des coûts	22
Fiche N° 2.	Les coûts à base d'activité	38
Fiche N° 3.	L'imputation rationnelle des charges fixes.....	47
Fiche N° 4.	Le modèle de variabilité des charges.....	56
Fiche N° 5.	La méthode des coûts variables (Direct Costing).....	71
Fiche N° 6.	Le prix de revient normalisé.....	82
Fiche N° 7.	La méthode des coûts préétablis.....	87
Fiche N° 8.	Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts	89

Liste des mises en situation

Mise en situation 1 :	Importance de la comptabilité analytique.....	22
Mise en situation 2 :	Analyse des charges par centres d'activité.....	23
Mise en situation 3 :	Exemple simple charges directes ou indirectes	24
Mise en situation 4 :	calcul des charges de la comptabilité analytique.....	25
Mise en situation 5 :	calcul des charges incorporables aux coûts	26
Mise en situation 6 :	calcul des charges de la comptabilité générale.....	26
Mise en situation 7 :	Maitrise des charges incorporables	27
Mise en situation 8 :	Le passage de la CPT Générale à la comptabilité de gestion.....	27
Mise en situation 9 :	Charges directes et charges indirectes / répartition simple	28
Mise en situation 10 :	Répartition des charges indirectes et concurrence.....	29
Mise en situation 11 :	charges directes et charges indirectes.....	30
Mise en situation 12 :	Comparaison de la Méthode classique avec la méthode ABC.....	38
Mise en situation 13 :	Cas d'ensemble.....	39
Mise en situation 14 :	Les différences sur niveau d'activité.....	47
Mise en situation 15 :	Répartition des charges indirectes avec imputation rationnelle	47
Mise en situation 16 :	Cas d'ensemble.....	48
Mise en situation 17 :	Tableau d'analyse des charges indirectes.....	49
Mise en situation 18 :	Coût de sous-activité	49
Mise en situation 19 :	Détermination de l'activité normale.....	50
Mise en situation 20 :	Le seuil de rentabilité (cas simple).....	56
Mise en situation 21 :	Le SR avec changement des conditions d'exploitation.....	56
Mise en situation 22 :	Le SR dans une activité saisonnière 1	57
Mise en situation 23 :	Le SR dans une activité saisonnière 2	58

Mise en situation 24 : Le SR à travers la M_{cv} 1.....	58
Mise en situation 25 : Le SR à travers la M_{cv} 2.....	59
Mise en situation 26 : Le SR pour deux produits 1.....	59
Mise en situation 27 : Le SR pour deux produits 2.....	60
Mise en situation 28 : Cas d'ensemble.....	60
Mise en situation 29 : Coûts variables et marge sur coûts variables.....	71
Mise en situation 30 : M_{cv} et programmation de la production.....	72
Mise en situation 31 : Coûts spécifiques.....	73
Mise en situation 32 : Prix de revient normalisé.....	82
Mise en situation 33 : Coût de production standard et budget flexible.....	87
Mise en situation 34 : Problème des en-cours dans la détermination de la production constatée	87
Mise en situation 35 : Fiche de coûts standards. Ecart. Casse.....	88
Mise en situation 36 : Ecart sur charges directes.....	89
Mise en situation 37 : Ecart sur charges directes et indirectes.....	90
Mise en situation 38 : Cas d'ensemble.....	90

Liste des tableaux

Tableau 1 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion	13
Tableau 2 : Classification des charges de la comptabilité de gestion	17
Tableau 3 : Les différentes charges de substitution	19
Tableau 4 : Rémunération = Capitaux propres x Taux d'intérêt x Prorata éventuels.....	20
Tableau 5 : Les charges supplétives.....	20
Tableau 6 : Les méthodes d'analyse des coûts et leurs objectifs	20
Tableau 7 : Exemple de définition d'activités et des leurs inducteurs.....	35

Liste des figures

Figure 1 : Les caractéristiques de définition des coûts	14
Figure 2 : Schéma analytique de la méthode ABC.....	34

Introduction générale

Le contenu de ce polycopié est le fruit d'une expérience professionnelle dans le domaine de l'enseignement, de la formation qualifiante ainsi que dans le domaine du consulting. Comme suite de mon polycopié précédent portant sur comptabilité analytique destiné à la formation licence, ce travail vient en tant que complément de ce dernier afin d'aborder le domaine de la comptabilité de gestion enseigné en master.

Ainsi, pendant que le premier travail était consacré à la méthode des coûts complets, celui-là abordera le reste des méthodes classiques de calcul de coûts ainsi que d'autres méthodes notamment les méthodes des coûts partiels et celle des coûts préétablis..

Ce polycopié se veut également un guide pour l'étudiant de par les listes des différents titres (plan du cours, liste des fiches de TD, Liste des mises en situation, Liste des tableaux et des figures) ainsi qu'à travers le glossaire en annexe qui englobe plus d'une centaine de termes et de concepts avec leurs définitions.

Chapitre 1 : Définition et objectifs de la comptabilité de gestion

Objectif du chapitre :

- *Définition, objectifs et portée de la comptabilité de gestion*
- *Les caractéristiques à prendre en considération lors de la détermination des coûts*
- *Présentation des différentes méthodes de calcul des coûts*
- *Les charges incorporées aux coûts*
- *L'inventaire permanent des stocks*

Section 1. Présentation du domaine de la comptabilité de gestion

1.1 Définition et but général

La comptabilité de gestion a pour objet la détermination du coût d'un produit, d'un service, d'une commande ou, plus généralement, d'une activité isolable au sein d'une entreprise ou d'une organisation .

La comptabilité de gestion a pour double but :

- permettre une analyse de la gestion de la période achevée,
- élaborer et rassembler les informations utiles pour une prévision pour la période suivante.

La comptabilité de gestion est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

- *D'une part :*

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise,
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise,
- expliquer les résultats en calculant les coûts de produits (biens et services) pour les comparer au prix de vent correspondant;
- étudier le comportement des charges par rapport au niveau d'activité de l'entreprise.

- *d'autre part :*

- établir des prévisions de charges et de produits courants (coûts préétablis et budget d'exploitation, par exemple),
- en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple) (BURLAUD & SIMON, 2021).

D'une manière générale, elle doit fournir les éléments de nature à éclairer les prises de décision. Elle apporte son concours dans l'application de méthodes mathématiques telles que la recherche opérationnelle (GRANDGUILLOT & GRANDGUILLOT, 2014).

1.2 Comparaison Comptabilité générale / comptabilité de gestion

La comptabilité générale (financière) est une comptabilité légale qui a pour objet la saisie, la classification et l'enregistrement des flux externes. L'enregistrement de ces flux doit aboutir à la fin de l'exercice à l'établissement des états de synthèse.

Plusieurs lacunes entachent toutefois la comptabilité générale :

la comptabilité générale ne s'intéresse qu'aux flux externes : elle conçoit l'entreprise comme un carrefour d'échange et ne rend pas compte du processus de transformation des inputs à l'intérieur de l'entreprise. Dans l'optique de la comptabilité générale, l'intérieur de l'entreprise est une boîte noire. la comptabilité générale donne un résultat unique à posteriori à tous produits confondus, toutes activités confondues. C'est donc une comptabilité de synthèse qui ne permet pas de savoir les détails de ce résultat unique ou global.

La comptabilité de gestion (ou management accounting) est un système d'informations permettant d'aider le dirigeant (manager) à prendre des décisions.

La comptabilité de gestion est un outil d'aide à la décision utile aussi bien pour :

- Le pilotage stratégique (fixation d'un prix de vente, abandon ou maintien d'une activité, intégration des attentes des clients...etc.);
- Le pilotage opérationnel (mesure de quantités, de délais, de coûts...etc.).

La comptabilité générale et la comptabilité de gestion sont les deux types de comptabilité les plus utilisés par les entreprises ; la première est un outil d'information et joue un rôle juridique, et la seconde se présente comme un outil d'analyse qui permet aux gestionnaires de prendre les bonnes décisions (GRANDGUILLOT & GRANDGUILLOT, 2014).

➤ Comptabilité Générale :

- **But** : Recherche d'un résultat global et de synthèse (comptabilité à but juridique et financier).
- **Nature** : Comptabilité de synthèse juridiquement obligatoire.

- **Méthodes** : Comptabilité légale basée sur la notion d'exercice comptable annuel. Exactitude totale et rapidité relative des résultats.

➤ Comptabilité de gestion :

- **But** : Recherche des coûts et résultats de gestions (comptabilité de rendement à but économique).
- **Nature** : Comptabilité de gestion à caractère facultatif, mais nécessaire.
- **Méthodes** : Fourniture des renseignements à intervalles de temps très rapprochés (chaque mois par exemple). Possibilités d'approximation des calculs et rapidité nécessaire des renseignements.

Concordance entre résultat analytique et résultat comptable

La comptabilité générale et la comptabilité de gestion doivent aboutir au même résultat global malgré les différences et la tenue séparée (SELMER, 2015).

Cela fait de la comptabilité de gestion un mode de traitement des données dont les objectifs peuvent être résumés de la manière suivante :

- Connaître les coûts des matières et des produits achetés, créés ou distribués par l'entreprise ;
- Déterminer les résultats analytiques par groupes de produits ou par branches d'activités ;
- Expliquer les résultats par secteur d'activité en calculant les coûts complets des produits pour les comparer à leur prix de vente ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments de l'actif du bilan de l'entreprise (les productions immobilisées et les stocks) ;
- Etablir des prévisions qui, comparées aux réalisations, mettront en évidence les écarts significatifs ;
- Suivre la situation permanente des stocks (inventaire permanent) ;
- Fournir tous les éléments nécessaires à la gestion et au pilotage de l'entreprise de nature à éclairer les prises de décisions.

Tableau 1 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion

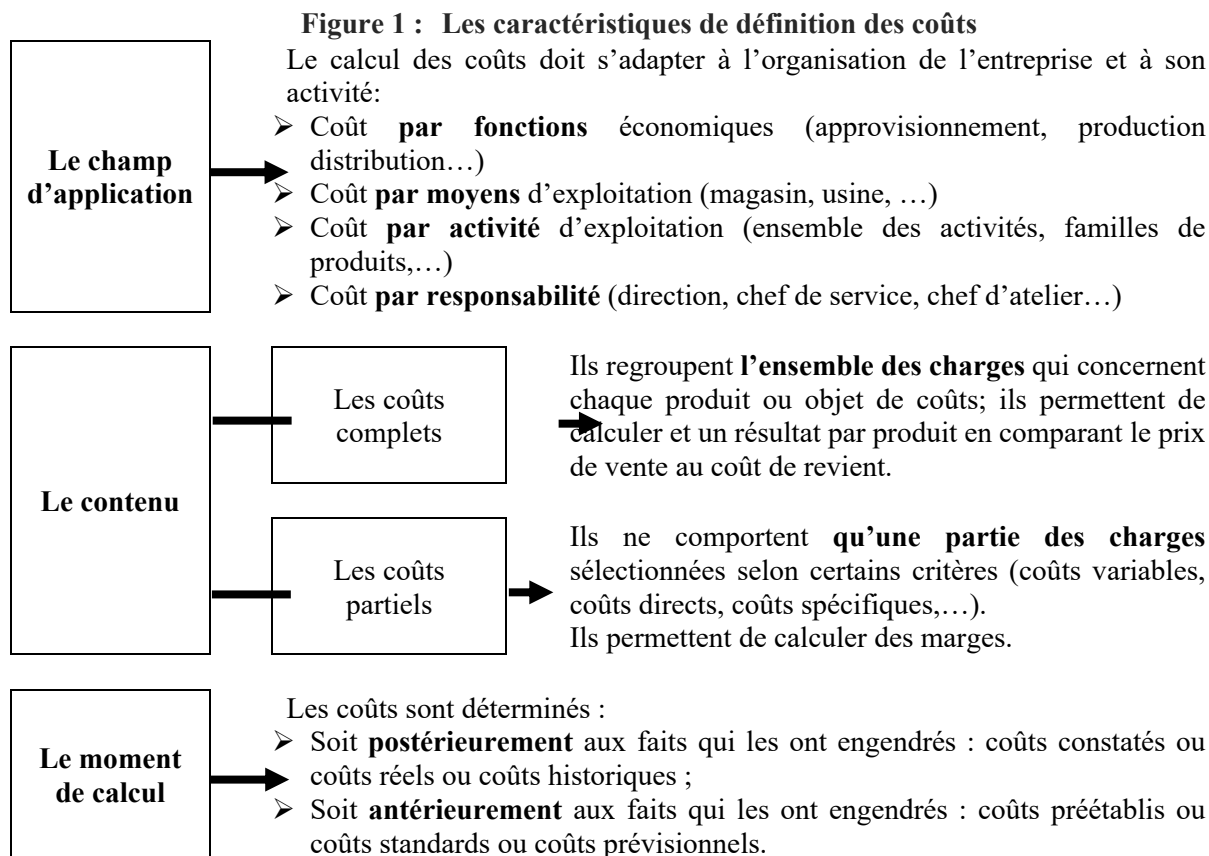
Critères de comparaison	Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
Au regard de la loi	obligatoire	facultative
Vision de l'entreprise	globale	détaillée
Horizons	passé	présent-futur
Nature des flux observés	externes	internes
Documents de base	externes	externes et internes
Classement des charges	par nature	par destination
Objectifs	financiers	économiques
Règles	rigides et normatives	souples et évolutives
Utilisateurs	tiers + direction	tous les responsables
Nature de l'information	précise – certifiée – formelle	rapide – pertinente – approchée

Source : Dubrulle Louis, Jourdain Didier : « Comptabilité analytique », DUNOD, 6ème édition, Paris, 2013.

Section 2. La maîtrise des coûts : domaine principal de la comptabilité de gestion

2.1 Comment choisir une méthode pertinente pour maîtriser les coûts ?

Un coût se détermine par l'accumulation de charges significatives sur un produit ou sur tout autre objet de coûts. La périodicité de calcul des coûts est le plus souvent mensuelle. Un coût est défini par trois caractéristiques indépendantes les unes des autres :



Source : GRANDGUILLOT Béatrice et Francis : « L'essentiel de la comptabilité de gestion », Gualino, 6ème édition, Paris.

2.2 Le pouvoir du gestionnaire sur les coûts

Le gestionnaire doit identifier les coûts sur lesquels il a une emprise et ceux qui échappent à son contrôle.

Coûts réversibles et coûts irréversibles

Un coût est dit irréversible quand il n'est plus permis de revenir sur la décision d'engagement. Il est réversible dans le cas contraire (Dubrulle, 2013) (DORIATH, Contrôle de gestion, 2018).

Coûts contrôlables et coûts administrés

Un coût est dit contrôlable quand le décideur a un pouvoir total sur l'apparition de ce coût (embauche d'un salarié) et dit administré quand il s'impose au décideur de l'extérieur de l'entreprise par l'administration ou les pouvoirs publics (charges fiscales, sociales ou redevances).

Coûts déterminés et discrétionnaires

Un coût est déterminé quand il a une relation claire avec l'effet obtenu : la consommation de matières est dépendante de la production effectuée.

Un coût est dit discrétionnaire lorsque la relation est plus diffuse (discrète) avec le résultat (il est difficile de trouver une corrélation entre des tâches administratives et la consommation de fournitures de bureau) (ALAZARD & SEPARI, 2017) (DEMMESTERE, LORINO, & MOTTIS, 2017).

Coûts visibles et coûts cachés

Un coût caché est provoqué par un élément connu (eg : délai d'attente entre lots de fabrication) dont les charges qu'il génère ne sont pas isolées par le calcul, mais agrégées à un autre coût de l'entreprise (le coût de fabrication des produits fabriqués).

Coûts internes et coûts externes

Un coût est dit externe lorsque la charge est transférée à des tiers extérieurs à l'entreprise (charges de dépollution supportées par la collectivité, charges de stockage supportées par les fournisseurs).

Un coût est dit interne quand il est supporté par l'entreprise.

L'autorité du décideur est limitée à l'ensemble des coûts internes, contrôlables. Elle sera forte sur des coûts visibles, réversibles et non discrétionnaires.

Chapitre 2 : Rappel des éléments fondamentaux

Objectif du chapitre :

- *Définition et classification des coûts*
- *Définition et classification des charges*
- *Charges de la comptabilité de gestion*
- *Les méthodes d'analyse des coûts*

Section 3. Coût, Charges et dépenses : quelle définition ?

3.1 Définition et classification des coûts :

Un coût est un ensemble de charges (frais) homogènes, relatif à une période donnée et à un objet donné.

Classification des coûts :

- ✓ Selon le stade d'élaboration du produit : Les coûts hiérarchisés;
- ✓ Selon le moment de calcul du coût : Les coûts réels ou préétablis;
- ✓ Selon la nature des charges prises en compte : Les coûts complets et partiels.

3.2 Définition et classification des charges

Sont considérées comme charges comptables toutes les opérations qui ont pour conséquence d'appauvrir l'entreprise. En effet, on distingue deux types de charges: les charges décaissables et les charges non décaissables (MALLET & MENDOZA, 2018).

Les charges décaissables : Comme leur nom l'indique, les charges décaissables sont celles qui impliquent un décaissement, c'est-à-dire une sortie d'argent, tout simplement.

Elles correspondent aux dépenses : achats (à ne pas confondre avec les investissements qui produisent des immobilisations), salaires, impôts, taxes, etc.

Les charges non décaissables : Les charges non décaissables viennent diminuer le résultat en fin d'exercice, mais ne découlent pas nécessairement d'une dépense effectuée au cours de l'exercice. Il s'agit principalement des dotations aux amortissements et de la variation de stock.

Classification des charges en comptabilité de gestion :

Elles sont caractérisées en fonction de leur destination finale ou de leur comportement :

Charges directes : ne concernent qu'un seul produit ou fonction (BERNARD & COLLI, 2019).

Charges indirectes : elles doivent être analysées en détail pour être imputées aux articles concernés.

Charges fixes : elles sont supportées par l'entreprise quelle que soit l'activité.

Charges variables : elles évoluent en fonction des volumes fabriqués.

Tableau 2 : Classification des charges de la comptabilité de gestion

Critère de destination / variabilité	Charges Directes	Charges Indirectes
Charges Variables	<p>Charges directes variables <u>Opérationnelles</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Matières premières utilisées dans la fabrication du produit considéré. ■ Main-d'œuvre utilisée pour la fabrication de ce produit. 	<p>Charges indirectes variables</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Énergie pour faire fonctionner une machine utilisée pour fabriquer plusieurs produits. ■ Main-d'œuvre participant à la fabrication de plusieurs produits.
Charges Fixes	<p>Charges directes fixes <u>Spécifiques</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Amortissement d'une machine utilisée pour la fabrication d'un seul produit. ■ Budget publicitaire pour un produit précis. 	<p>Charges indirectes fixes <u>Structure</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Loyers ■ Contrat de maintenances des ordinateurs.

Source : Doriath, Brigitte, Goujet, Christian « Comptabilité de gestion », DUNOD, Paris, 2011, 318 pages.

Section 4. Charges de la comptabilité de gestion

4.1 Quel est le contenu des charges de la comptabilité de gestion ?

Les charges incorporables :

Les charges incorporables sont communiquées par la comptabilité générale ou financière.

Elles correspondent aux :

Charges par nature :

- Charges d'exploitation (achats de biens et services, ...),
- et charges financières (intérêts, ...),

Ce sont toutes les charges enregistrées dans les comptes de la classe 6, à l'exception des charges exceptionnelles.

Les charges non-incorporables :

Il s'agit de charges comptabilisées, mais non prises en compte dans la logique des coûts, car ne rentrant pas dans le cadre de l'exploitation normale.

Les charges non incorporables dans les calculs de coûts sont :

- Les charges exceptionnelles,
- Les charges extraordinaires,
- Certaines dotations aux amortissements des immobilisations,
- La participation des salariés aux résultats,
- L'impôt sur les bénéfices des sociétés,
- Certaines dotations aux dépréciations.

Les retraitements des charges incorporables :

Ce sont des charges incorporées aux coûts pour un montant différent de celui pour lequel elles figurent dans la comptabilité financière. Leurs montants sont « recalculés » selon des critères appropriés aux besoins de l'analyse.

Il existe trois types de charges calculées :

- Les charges d'usage ;
- Les charges étalées ;

- Les charges abonnées.

Tableau 3 : Les différentes charges de substitution

Charges de substitution	Modalités de retraitement
Charges d'usage	<p>Une annuité pour charge d'usage se substitue à la dotation aux amortissements enregistrée par la comptabilité générale. Elle est calculée sur la valeur actuelle du bien selon la formule suivante:</p> $\frac{\text{Valeur actuelle}}{\text{Durée d'usage}}$ <p>La charge d'usage est incorporée au coût du bien, tant que celui-ci est encore en service. La durée d'usage peut être différente de la durée de vie retenue en comptabilité générale.</p>
Charges étalées	<p>Une charge étalée se substitue à la dotation aux provisions et aux dépréciations constatées par la comptabilité générale. Cette charge étalée est calculée librement selon des critères retenus par l'entreprise.</p>
Valeur de remplacement	<p>Pour certains calculs de coûts, le gestionnaire a la faculté de substituer une valeur conventionnelle de sortie de stocks aux valeurs normales utilisées.</p>
L'abonnement de charges	<p>La périodicité mensuelle du calcul de coûts en comptabilité analytique conduit à imputer certaines charges aux coûts au prorata du temps (charges d'assurance, dépenses de chauffage...), sans attendre la date de leur paiement en comptabilité générale.</p>

Source : E.MATON « Comptabilité de gestion », GUALINO, Paris, 2013, 242 pages.

Les charges supplétives :

Une charge supplétive représente un « coût d'opportunité », attaché à l'utilisation par l'entreprise d'une ressource dont elle peut disposer, alors même qu'aucune charge n'est constatée en comptabilité financière.

Ce sont des charges théoriques ou fictives dont il faut tenir compte pour améliorer la précision des coûts. Elles doivent être incorporées dans les calculs de coûts. Il s'agit de :

- la rémunération théorique de l'entrepreneur individuel c'est à dire le montant de salaire qu'il percevrait s'il était salarié.

- la rémunération des capitaux propres investis c'est-à-dire la rentabilité des fonds propres utilisés dans l'entreprise qui serait obtenue s'ils étaient placés.

Tableau 4 : Rémunération = Capitaux propres x Taux d'intérêt x Prorata éventuels

Tableau 5 : Les charges supplétives

Charges de substitution	Modalités de retraitement
Rémunération du travail de l'exploitant	Dans l'exploitation individuelle, le travail fourni par l'exploitant ne peut être rémunéré par un salaire. C'est le bénéfice qui constitue la rémunération du travail et du capital du chef d'entreprise. Aucune charge n'est donc saisie en comptabilité générale. Pour le calcul des coûts, la comptabilité analytique retient une rémunération fictive.
Rémunération des capitaux propres	Bien que la rémunération des capitaux propres ne soit pas enregistrée en comptabilité générale, elle n'en constitue pas moins une charge économique de l'entreprise au même titre que les capitaux empruntés. Aussi, certaines entreprises considèrent que leurs coûts de revient doivent comprendre une rémunération fictive de leurs capitaux propres au taux moyen des capitaux empruntés par l'entreprise.

Source : E.MATON « Comptabilité de gestion », GUALINO, Paris, 2013, 242 pages.

4.2 Les méthodes d'analyse des coûts

Une méthode d'analyse de coût constitue un outil d'aide à la décision. Le gestionnaire a le choix entre plusieurs méthodes, selon ses préoccupations (fixer un prix de vente, développer une ligne de produits, sous-traiter une activité...) et les contraintes internes et externes de l'entreprise liées à son activité, à son mode de gestion, aux types de contrats conclus...

Tableau 6 : Les méthodes d'analyse des coûts et leurs objectifs

Méthodes	Objectifs
Méthodes classiques des coûts complets	Analyse de la performance des produits
Méthodes de base d'activités	Analyse de la performance des activités
Méthodes des coûts variables	Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts fixes et à former le résultat Analyse d'indicateurs de risques
Méthodes des coûts directs	Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts indirects et à former le résultat
Méthodes des coûts spécifiques	Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts fixes indirects et à former le résultat
Méthodes du coût cible	Analyse des produits dès leur phase de conception et tout au long de leur cycle de vie en fonction du marché et de la marge attendue

Source : GRANDGUILLOT Béatrice et Francis : « L'essentiel de la comptabilité de gestion », Gualino, 6ème édition, Paris.

Les différentes méthodes de coûts ne s'opposent pas, mais se complètent et se combinent.

Le traitement des données en comptabilité de gestion nécessite, pour la quasi-totalité des entreprises, la mise en place d'un système de **traitement informatisé**. En fonction de sa taille et de ses besoins, l'entreprise peut choisir :

<ul style="list-style-type: none">- Soit un progiciel de comptabilité financière avec intégration des données analytiques- Soit un progiciel spécifique- Soit un tableur	Adaptés aux PME
<ul style="list-style-type: none">- Soit un progiciel de gestion intégré	Adapté aux grandes entreprises

Fiche N° 1. L'importance de la maîtrise des coûts

A l'issue de cette fiche, vous devrez être capable :

- 1) d'apprécier l'importance de la comptabilité analytique
- 2) d'apprécier les **charges incorporées** aux coûts de la comptabilité de gestion.
- 3) De maîtriser la **notion de coûts** tout en insistant sur :
 - ✓ L'importance de la périodicité des calculs ;
 - ✓ L'importance du choix des charges ;
- 4) de comprendre **la formation des charges de substitution** : charges d'usage, étalé, de remplacement et l'abonnement des charges.

Mise en situation 1 : Importance de la comptabilité analytique

L'entreprise SOREMEP fabrique des armoires métalliques de bureau. Elle vend deux modèles A et B. les grandes lignes de son compte de résultat se résument comme suit :

Milliers de DA			
Achats consommés	500 000	Production vendue	900 000
Charges de personnel	300 000	Perte	100 000
Autres charges	200 000		
Total	1 000 000		1000 000

- 1) Les ventes de A s'élèvent à 200 000 MDA et les ventes de B à 700 000 MDA. Des estimations faites par le comptable, il résulte que 2/5 des achats concernent A, ainsi que 1/3 des charges de personnel et la moitié des autres charges.

Travail à faire : (Analyse des charges par produit)

Analyser les charges afin de déceler l'origine de la perte

- 2) Les armoires A et B sont fabriquées par passages successifs dans deux ateliers.

Atelier I : fabrication des pièces élémentaires de chaque modèle.

Atelier II : assemblage des pièces élémentaires.

Travail à faire : (Analyse des charges par centres d'activité)

Etablir dans ce cas une analyse par centres d'activité.

	Milliers de DA		
	Hôtel	Restaurant	Café
Charges de personnel	247 080	529 320	64 860
Impôts et taxes	8 400	191 200	184 000
Autres charges	179 480	277 060	130 920

3) Les consommations ont été les suivantes :

	Milliers de DA		
	Hôtel	Restaurant	Café
Denrées		758 250	18 560
Boissons	4 000	224 178	296 480
Divers	15 096	99 210	719 944

4) Les amortissements sont pratiqués aux taux linéaires suivants :

Immeuble 3%

Matériel 10 %

Installations 20 %

L'amortissement de l'immeuble sera pris en charge par chaque exploitation en fonction des surfaces occupées par chaque branche, à savoir :

Restaurant 2/8

Hôtel 5/8

Café 1/8

Travail à faire :

Présenter un tableau de répartition des charges par centre d'activité et un tableau des résultats.

Mise en situation 3 : Exemple simple charges directes ou indirectes

Dans une usine de fabrication d'embrayages de différents modèles pour véhicules automobiles sur une chaîne unique de fabrication, on constate les charges suivantes :

- 1) Les pièces incorporées dans ces embrayages ;
- 2) L'énergie électrique consommée sur la chaîne de fabrication ;

- 3) La rémunération du personnel travaillant sur la chaîne de fabrication ;
- 4) La rémunération du personnel de maîtrise (contremaîtres) ;
- 5) L'amortissement de la chaîne de fabrication.

Dans un centre social qui gère trois services distincts : garderie, loisirs du mardi pour enfants, aide à domicile, les charges sont les suivantes :

- 1) La rémunération des monitrices de la garderie ;
- 2) La rémunération de la directrice de la garderie ;
- 3) La rémunération de la directrice du centre social ;
- 4) Le salaire des aides à domicile ;
- 5) Le chauffage de la garderie, installée dans ses propres locaux ;
- 6) L'électricité des locaux du centre social, utilisés conjointement par les services loisirs et aide à domicile.

Travail à faire :

Indiquer si les charges énumérées ci-dessus constituent des charges directes ou indirectes.

Mise en situation 4 : calcul des charges de la comptabilité analytique

Les charges de la comptabilité générale pour le mois d'octobre s'élèvent à 84 000 DA, dont :

Des dotations aux dépréciations de 2 880 Da, économiquement justifiées pour	1 960
Des charges exceptionnelles pour :	2 600
Le loyer trimestriel du parking d'un montant de :	480
L'impôt sur les bénéfices :	1 200

Les capitaux propres de 50 000 sont rémunérés à 6 % l'an.

Les coûts sont calculés mensuellement.

Travail à faire :

- 1) Calculer les charges incorporables corrigées
- 2) Calculer les charges supplétives
- 3) Calculer les charges incorporées aux coûts

Mise en situation 5 : calcul des charges incorporables aux coûts

L'examen des comptes de gestion de l'entreprise COB fait apparaître les éléments suivants :

- Pour le mois de décembre :
 - ✓ Ensemble des comptes 60 à 66 : 127 000 DA
 - ✓ Compte charges exceptionnelles : 6 000 DA
- Pour l'année écoulée :
 - ✓ Compte 6811 : 63 000 DA.
 - ✓ Compte 6815 : 260 000 DA.

Parmi les dotations aux amortissements, 20 000 DA concernent les frais d'établissement et parmi les dotations aux provisions, 27 000 DA concernent un litige, et l'entreprise ne considère pas qu'il soit normal de les incorporer aux coûts. Les autres provisions correspondent à la moyenne annuelle prise en considération dans les calculs des autres mois. Les capitaux propres de l'entreprise s'élèvent à 400 000 DA et l'on fait entrer dans les coûts leur rémunération au taux de 9 %. De même, une rémunération fictive de l'exploitant est évaluée à 2 400 DA par mois.

Travail à faire : Calculer le montant des charges incorporables aux coûts du mois de décembre.

Mise en situation 6 : calcul des charges de la comptabilité générale

La comptabilité analytique de l'entreprise MUND fait apparaître un montant de charges incorporables aux coûts de l'année de 3 400 000 DA. Ces charges ont été calculées à partir des charges de la comptabilité financière en faisant les corrections nécessitées par les éléments ci-après : 30 000 DA de dotation aux amortissements des frais d'établissement (non incorporables) ont été comptabilisés en comptabilité financière ; Les capitaux propres s'élèvent à 1 500 000 DA et leur coût fictif a été évalué au taux de 8 % ; Une rémunération fictive de l'exploitant a été prise en considération pour 2 500 DA par mois.

Travail à faire :

Retrouver le montant des charges de la comptabilité financière de l'année N.

Mise en situation 7 : Maitrise des charges incorporables

En vue de calculer les différents coûts pour le mois de janvier, l'entreprise ECK vous fournit les informations suivantes.

Charges comptabilisées en janvier : 360 000, dont 12 000 DA de rappels de rémunérations versés en janvier pour des travaux effectués en décembre sur des produits qui ont été achevés en janvier.

- Les amortissements concernent :
 - ✓ Des immobilisations amorties linéairement en dix ans et acquises pour 1 600 000 DA ; dépréciation réelle : 100 000 DA par an ;
 - ✓ Des immobilisations soumises à l'amortissement dégressif et acquises début janvier au prix de 500 000 DA pour une durée de cinq ans ; dépréciation réelle : 200 000 DA
- Les capitaux propres de l'entreprise s'élèvent à 1 200 000 DA et l'on prend en considération une rémunération fictive de ces capitaux au taux de 8 % l'an.
- Il semble logique d'évaluer à 2 600 DA par mois la rémunération que pourrait espérer l'exploitant pour un travail comparable à celui qu'il accomplit dans son entreprise.

Travail à faire :

Déterminer le montant des charges incorporables aux coûts du mois de janvier.

Mise en situation 8 : Le passage de la CPT Générale à la comptabilité de gestion

Pour le mois de février N, les livres comptables de l'entreprise SOLENE présentent les charges suivantes (hors dotations) :

Charges d'exploitation	1 370 500
Charges financières	150 100
Charges exceptionnelles	45 000

Les dotations aux amortissements et aux provisions, ainsi que les renseignements complémentaires sont regroupés dans le tableau suivant :

Les dotations aux amortissements et aux provisions		Renseignements complémentaires	
Sur les constructions	126 000	Amortissements d'usage des constructions	150 000
Sur les matériels	225 000	Amortissements d'usage des matériels	276 000
Sur les frais d'établissement	30 000	La provision pour dépréciations des créances est considérée comme anormale.	
Sur les valeurs mobilières de placement	2 700	La provision sur stocks est raisonnable à concurrence de	18 000
Sur les créances douteuses	66 000	La rémunération des capitaux propres (10% de	
Sur les stocks	26 100	900 000 DA)	90 000

Travail à faire :

Calculer pour le mois de février :

- 1) Le montant des charges non incorporables ;
- 2) Le montant des charges incorporables ;
- 3) Les différences d'incorporations ;
- 4) Le montant des charges supplétives ;
- 5) Le montant des charges incorporées.

Mise en situation 9 : Charges directes et charges indirectes / répartition simple

L'entreprise COFI a procédé à une ventilation de ses charges indirectes faisant apparaître :

- charges d'approvisionnement : 100 000 MDA ;
- charges de production : 600 000 MDA ;
- charges de distribution : 300 000 MDA ;
- charges générales : 150 000 MDA.

En vue de l'imputation de ces charges aux coûts, on procède à une répartition simple.

Les charges générales sont d'abord réparties entre approvisionnement, production et distribution, proportionnellement aux montants respectifs de charges de ces fonctions.

Ensuite, les imputations aux coûts sont faites ainsi :

- Charges d'approvisionnement imputées aux coûts d'achat de M 1 et M 2 proportionnellement aux quantités de M 1 et M 2 achetées ;

- Charges de distribution imputées aux coûts de distribution de P 1 et P 2 proportionnellement aux quantités de P 1 et P 2 vendues ;
- Charges de production imputées aux coûts de production de P 1 et P 2 proportionnellement aux quantités de matières consommées.

Vous disposez des informations suivantes pour la période étudiée :

	Quantités achetées	Quantités consommées (kg)	
		P1	P2
M1	3 000	1 000	2 000
M2	5 000	2 000	3 000

Il a été vendu 200 articles P 1 et 300 articles P 2 .

Travail demandé

1. Répartir les charges générales.
2. Présenter un tableau faisant apparaître les imputations des charges aux divers coûts.
3. Critiquer ces méthodes de répartition et d'imputation.

Mise en situation 10 : Répartition des charges indirectes et concurrence

A) Une entreprise commerciale X achète trois produits A, B et C chez un grossiste en vue de les revendre.

Pour le mois de novembre, les achats sont les suivants :

–produit A : 4 000 kg à 100 MDA , soit 400 000 MDA ;

–produit B : 2 000 kg à 150 MDA , soit 300 000 MDA ;

–produit C : 1 500 kg à 300 MDA , soit 450 000 MDA.

Pour la même période, les frais généraux s'élèvent à 150 000 MDA.

En vue de fixer les prix de vente de chacun des produits, l'entreprise cherche à déterminer ses coûts de revient.

1^{ère} hypothèse : l'entreprise envisage une répartition égalitaire des charges indirectes entre les trois produits.

2^{ème} hypothèse l'entreprise envisage une répartition au prorata des quantités achetées.

3^{ème} hypothèse : l'entreprise envisage une répartition au prorata des prix d'achat globaux.

Travail demandé

1. Calculer le coût de revient d'un kilogramme de chaque produit dans chacune des hypothèses.
2. Compte tenu d'une marge bénéficiaire de 10 % du coût de revient, fixer les prix de vente dans chacune des hypothèses.

B) L'entreprise X retient l'hypothèse 2. Une entreprise Y, placée dans les mêmes conditions (mêmes achats, mêmes charges), retient l'hypothèse 1.

En admettant un comportement rationnel des clients, on peut se demander vers quelle entreprise ces derniers vont se diriger pour chaque produit si leur demande n'excède pas les quantités offertes par une entreprise pour chacun de ces produits.

Travail demandé

1. Déterminer ce que vendra chaque entreprise en fonction des choix des clients.
2. Calculer le résultat pour chaque entreprise en admettant que les produits non vendus soient perdus et en admettant que les produits choisis par les clients à la question précédente soient tous vendus.
3. Conclure.

C) Les deux entreprises X et Y proposent en fait leurs produits sur un marché permettant d'écouler 7 000 kg de A, 3 400 kg de B, 2 500 kg de C. Les hypothèses du paragraphe B sont par ailleurs maintenues.

Travail demandé

1. Déterminer ce que vendra chaque entreprise.
2. Calculer le résultat pour chaque entreprise.

Mise en situation 11 : charges directes et charges indirectes

1) Quels sont les objectifs de la prise en compte de charges supplétives ?

Et qu'en est-il des charges non incorporables ?

- 2) Qu'entend-on par charges d'usages et par charges étalées ?
- 3) Déterminez dans chacun des cas *d'entreprises* suivantes les différents coûts possibles à calculer :
- ✓ une entreprise de transport,
 - ✓ une entreprise de fabrication de tuyaux en béton armé,
 - ✓ une entreprise de production de ciment,

Chapitre 3 : La méthode des coûts à bas d'activité ABC

Objectif du chapitre :

- Maîtriser le principe des coûts à base d'activités.
- Traiter les charges indirectes en définissant les inducteurs des charges et leur coût unitaire.
- Imputer le coût des inducteurs aux produits.

Le modèle à base d'activités, également appelé modèle ABC (Activity Based Costing) propose une solution alternative au modèle du PCG 82. Il peut se caractériser de la façon suivante : objet de calcul : tout objet de coût ou de marge ; modèle de représentation de l'entreprise : transversal, à base d'activités et de processus ; modalité d'attribution des charges, par la notion de traçabilité.

Section 5. Généralités sur la méthode ABC

5.1 Définition

La comptabilité analytique par activités s'apparente à un modèle de comptabilité analytique en coûts complets. Elle vise à répartir dans un premier temps l'ensemble des charges voire des produits budgétaires sur des objets de coût (les activités supports et opérationnelles de l'organisation).

Dans un second temps, elle permet de déverser les coûts sur les produits et prestations que l'organisation délivre.

- Elle se fonde sur un découpage transversal de la structure, par processus et activités supports (permettant le bon fonctionnement de la structure) et opérationnels 1 (directement liés à la délivrance d'une prestation finale).
- Les activités sont placées au cœur du modèle. Ainsi, les charges ne peuvent être déversées que sur les activités afin d'obtenir un coût complet par activités (support et opérationnelles).
- Deux principes structurants caractérisent la méthode :
 - les activités (et non les composantes) consomment les ressources ;
 - la délivrance de prestations ou de produits finaux implique la consommation d'activités.

► L'homogénéité des activités choisies autorise l'identification d'inducteurs 2 de coût pertinents permettant l'analyse du coût de ces activités ainsi que son déversement sur les prestations délivrées.

5.2 Terminologie :

- **Activité** : Ensemble des tâches de même nature, accomplies par plusieurs personnes à partir d'un savoir-faire et contribuant à ajouter de la valeur au produit.

Exemple : Assurer le suivi des clients, assurer l'ordonnancement de la production, assembler les composants.

- **Inducteur de coût** : Facteur permettant d'expliquer la variation du coût d'activité; il doit exister un lien de causalité entre l'inducteur de l'activité (nombre de livraisons, nombre de facteurs...)

Exemples d'inducteurs :

– le nombre de lignes de facture pour l'activité de facturation (inducteur volumique) ;

– le nombre de composants assemblés pour l'activité de montage, le nombre d'opérations pour l'activité de maintenance (inducteurs de complexité) ;

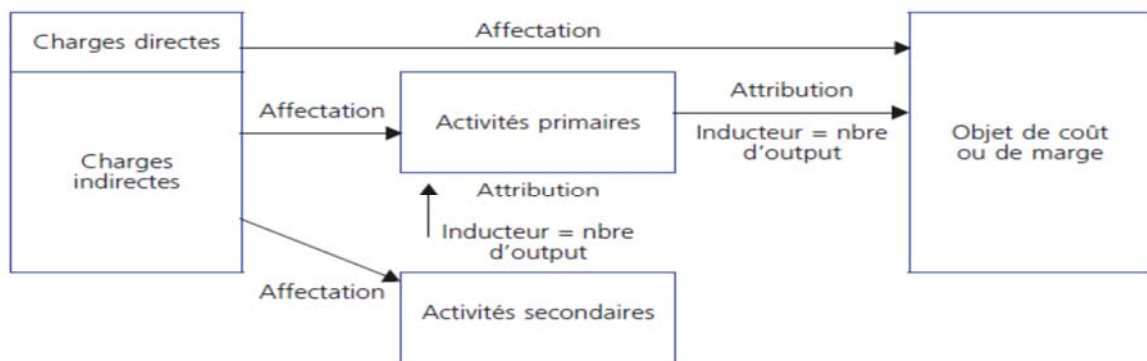
– le nombre de séries lancées pour l'activité de production industrielle en séries (inducteur traduisant le mode de production).

- **Centre de regroupement** : Centre qui regroupe les activités ayant le même inducteur de coût, ce qui permet de calculer un coût par inducteur (les activités facturation, livraison, mise en service peuvent avoir comme inducteur commun le nombre de commandes clients...)
- **Processus** : succession d'activités contribuant à un but commun (lancement d'un nouveau produit...).

Exemples : Assurer la gestion de la qualité, concevoir un produit. Un processus nécessite la coordination d'activités transversales à l'organisation fonctionnelle de l'entreprise. C'est un objet de coût.

5.3 Le schéma analytique et le mode de calcul :

Figure 2 : Schéma analytique de la méthode ABC



A) Les charges directes : sont affectées sans ambiguïté aux coûts.

B) Les charges indirectes :

- Diviser l'activité de l'entreprise en centres de travail.
- Décomposer chaque centre en activités et affecter les charges indirectes aux activités
- Rechercher pour chaque activité la cause de sa variation de consommation de ressources (charges indirectes), ou la cause de fluctuation du coût de l'activité.
- Réunir dans des centres de regroupement les activités ayant un même inducteur
- Calculer pour chaque centre de regroupement, le coût unitaire de l'inducteur :

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées (charges imputées au centre de regroupement)}}{\text{La valeur de l'inducteur}}$$

- Imputer aux produits, ou à tout autre objet de coût, le coût des inducteurs qu'ils consomment.

Exemple : La société Julien a établi la carte de ses activités et défini les inducteurs pour chacune d'entre elles. Elle obtient les centres de regroupement suivants :

Tableau 7 : Exemple de définition d'activités et des leurs inducteurs

Centres de regroupement	Activités	Inducteurs
Gestion des références	Étude de marché Gestion des sous- traitants Réception	La référence
Gestion des modèles	Conception, étude	Le modèle
Gestion des lots	Ordonnancement	Le lot
Production industrielle	Fusion industrielle Moulage industriel Maintenance industrielle	Le lot industriel
Finition industrielle	Polissage industriel	Le flacon industriel
Production artisanale	Fusion artisanale Moulage artisanal Maintenance artisanale Polissage manuel Contrôle manuel Impression du chromo	Le flacon de luxe
Gestion d'activités de support	Expédition Administration	Le « coût ajouté » au flacon

Illustration à faire pendant le cours

Une entreprise fabrique deux types de produits X et Y. Elle fournit vous les renseignements suivants :

Centre de travail	Activités	Montant des charges indirectes	Nature des inducteurs	Volume des indicateurs
Approvisionnement	Gestion des fournisseurs	47 000	<u>Nbre de fournisseurs</u>	10
	Passation des commandes	80 000	<u>Nbre de références</u>	12
Production	Fabrication	300 000	<u>Nbre de produits fabriqués</u>	1500
	Contrôle qualité	38 000	<u>Nbre de produits fabriqués</u>	1500
Distribution	Conditionnement	53 000	<u>Nbre de commandes clients</u>	300
	Livraison	79 000	<u>Nbre de commandes clients</u>	300
	Facturation	56 000	<u>Nbre de commandes clients</u>	300

Administration	Administration	246 824	<u>Coût ajouté</u>	Total des charges indirectes avant charges indirectes d'administration
-----------------------	----------------	---------	--------------------	--

Travail à faire :

Calculer les coûts des inducteurs selon la méthode des coûts à base d'activité

Solution

1) Définition des centres de regroupement :

Activités	Centres de regroupement				
	Nombre de fournisseurs	Nombre de références	Nombre de produits fabriqués	Nombre de commandes	Coût ajouté
Gestion des fournisseurs	47 000				
Passation des commandes		80 000			
Fabrication			300 000		
Contrôle qualité			38 000		
Conditionnement				53 000	
Livraison				79 000	
Facturation				56 000	
Administration					246 824
Totaux	47 000	80 000	338 000	188 000	246 824

2) Le calcul du coût de l'inducteur :

Activités	Centres de regroupement				
	Nombre de fournisseurs	Nombre de références	Nombre de produits fabriqués	Nombre de commandes	Coût ajouté
Charges indirectes	47 000	80 000	338 000	188 000	246 824
Volume des inducteurs	10	12	1 500	300	653 000
Coût des inducteurs	4 700 da/fourn.	6 666.67 DA/ Ref	225.33 DA/ prod. Fab.	626.67 DA/cmde	0.38 DA

Section 6. Intérêts et limites

6.1 L'intérêt du modèle

• **La pertinence des coûts :** la recherche de traçabilité des flux internes, via les activités, permet une meilleure allocation des charges indirectes aux objets de calcul des coûts.

Les inducteurs, volumiques, de complexité ou traduisant le processus productif, assurent une meilleure allocation des ressources consommées par les produits.

- **Le pilotage de la performance** : les inducteurs (d'activité) apportent une première approche de la performance de chaque activité. La mise en place d'inducteurs de performance (inducteurs de coût, de délai, de qualité,...) enrichit cette analyse.

- **Un modèle stable** : les activités présentent une stabilité supérieure aux produits qui subissent des modifications et dont la durée de vie se raccourcit.

Le changement qualitatif de la production n'affecte donc pas le modèle : le changement de la production se traduit par l'adaptation des nomenclatures.

6.2 Limites du modèle

La principale limite du modèle à base d'activités réside dans sa complexité. La simplification du modèle par concentration et sélection nuit forcément à la qualité de l'information obtenue.

Comme pour le modèle du PCG 82, la qualité du modèle est tributaire de la façon dont il est défini au sein de chaque entreprise : contraintes d'homogénéité des coûts au sein de chaque activité ou de chaque centre de regroupement, et définition des inducteurs.

Fiche N° 2. Les coûts à base d'activité

A l'issue de cette fiche vous devrez être capable :

- 5) Maîtriser le principe des coûts à base d'activités.
- 6) Traiter les charges indirectes en définissant les inducteurs des charges et leur coût unitaire.
- 7) Imputer le coût des inducteurs aux produits.

Mise en situation 12 : Comparaison de la Méthode classique avec la méthode ABC

L'entreprise ALGO est spécialisée dans la fabrication de chariots multiservices. Dans un atelier sont fabriqués les châssis à partir de tubes d'acier. Ils sont de quatre modèles différents, notés A, B, C, D en fonction des tailles et de la charge utile.

Le tableau suivant donne les éléments d'information sur l'activité de l'atelier au mois de juin de l'année N.

	A	B	C	D
Charge utile en kg	100	150	250	500
Tube d'acier (en mètres pour 1 châssis)	2	2.5	3	4
Temps d'usinage pour 1 châssis (en minutes)	4	5	6	8
Nombre de séries fabriquées dans le mois	1	1	2	2
Taille des séries (en unités)	2 000	1 000	400	200

Le coût d'achat du mètre de tube est de 16 DA.

Les charges indirectes de l'atelier pour le mois s'élèvent à 220 500 DA ; elles sont réparties en fonction des temps d'usinage.

Travail à faire :

- 1) Calculer le coût de production des châssis par la méthode classique de calcul des coûts.
- 2) Une analyse plus fine des charges de l'atelier amène à constater qu'une part importante du travail correspond aux tâches de préparation et de mise en route des séries en fabrication.

Cette part est estimée à environ un tiers de l'activité, de l'atelier et il apparaît logique de répartir cette fraction en fonction du nombre de séries fabriquées.

Déterminer les nouveaux coûts de production résultant de cette constatation.

- 3) Commenter les différences obtenues entre les deux méthodes.

Mise en situation 13 : Cas d'ensemble

La société ALI est spécialisée dans la production et la commercialisation de vêtements.

Cinq modèles différents sont actuellement proposés à la clientèle :

- Les modèles B1 et B2, distribués par les centrales d'achat des grands magasins pour être vendus en grande surfaces ;
- Les modèles B3, B4, B5 destinés à la vente dans des magasins spécialisés.

Jusqu'à présent, les coûts de revient sont calculés selon la méthode du « coût-minute » il s'agit d'une méthode utilisée de façon très classique dans ce secteur d'activité ; l'imputation de la totalité des charges autres que les fournitures se fait sur la base du nombre de minutes de piquage requis par chaque produit.

Le contrôleur de gestion de la société a le sentiment que les coûts ainsi calculés ne correspondent pas à la réalité économique et il souhaiterait la mise en place d'une comptabilité d'activités.

Travail à faire :

- 1) À partir de l'annexe 1, déterminer, pour l'année N, les coûts de revient et les résultats des produits par la méthode du coût-minute (on arrondira pour les calculs les prix de vente hors taxes au centime)
- 2) En complétant votre information par les données de l'annexe 2, déterminer les mêmes éléments par la méthode des coûts d'activité.
- 3) Comparer les résultats obtenus.

Annexe 1

L'unité de fabrication comprend :

- Un centre approvisionnement des matières et fournitures diverses ;
- Un centre Coupe, dans lequel sont coupés les tissus après que l'ordonnancement de la production a été organisé ;

- Un centre Piquage ;
- Un centre Conditionnement ;
- Un centre Contrôle ;
- Une centre Administration et comptabilité.

Les charges engagées dans ces centres comprennent :

- Des charges de personnel, soit pour l'année N : 4 437 720 DA ;
- Des frais de fonctionnement pour un montant global de 2 339 220 DA.

Elles sont imputées aux produits en fonction des temps de piquage prévus, qui sont les suivants :

Modèles	B1	B2	B3	B4	B5
Temps en minutes	6.5	11	9.5	13	10

Ventes et productions de l'année N

Modèles	B1	B2	B3	B4	B5
Quantités	90 000	57 000	30 000	22 000	11 000
Prix de vente HT	49.75	66.33	64.68	87.06	84.58

Prix d'achat des matières (par unité produite)

Modèles	B1	B2	B3	B4	B5
Prix d'achat	25	27	30	33	31

Annexe 2

Nombre de références de tissus par modèle

Modèles	B1	B2	B3	B4	B5
Nombre de références	2	3	3	3	2

Lots mis en fabrication

Modèles	B1	B2	B3	B4	B5
Production totale	90 000	57 000	30 000	22 000	11 000
Lots de 5 000	16	9			
Lots de 1 000	10	12	20	5	
Lots de 100			100	170	110

Une analyse plus fine des activités par centre a permis d'obtenir les données suivantes :

Centre d'analyse	Activités	Charges	Inducteur de coût
Approvisionnement	Approvisionnement	571 700	Nombre de manipulations ¹
Coupe	Élaboration des patrons	395 000	Nombre de modèles
	Ordonnancement	215 000	Nombre de lots de fabrication
	Coupe	952 900	Nombre de manipulations ¹
Piquage	Piquage	3 195 340	Minute de piquage
Conditionnement	Conditionnement pour magasins spécialisés	198 000	Nombre de produits pour magasins spécialisés
	Conditionnement pour centrale d'achat	85 000	Nombre de lots pour centrales d'achat
Contrôle	Contrôle	142 200	Nombre de lots de fabrication
Administration	Administration	1 021 300	Coût de production hors matières

¹ Une manipulation consiste à préparer un tissu pour un lot de fabrication. Le nombre de manipulations est donc égal à la somme (pour l'ensemble des modèles) des nombres de lots de fabrication multipliés par le nombre de tissus différents utilisés par modèle.

Chapitre 4 : La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes

Objectif du chapitre :

- Dresser un tableau d'imputation rationnelle de charges fixes.
- Déterminer les causes de variation des charges variables (autres que le niveau d'activité).
- Mieux cerner les causes de variation des charges.

Du fait de charges fixes, le coût unitaire d'un produit varie avec le niveau d'activité. La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes a pour effet d'effacer l'impact du niveau d'activité sur les coûts, en référence à une activité normale.

Section 7. Définitions et objectif :

7.1 Définition

Lorsque l'activité est sujette à des fluctuations, l'imputation aux coûts des charges fixes fausse l'interprétation des coûts :

- si l'activité est élevée, les coûts unitaires sont plus faibles du fait d'une répartition des charges fixes sur un plus grand nombre de produits ;
- si l'activité est faible, les coûts unitaires sont plus élevés du fait d'une répartition des charges fixes sur un plus petit nombre de produits.

L'imputation rationnelle des charges de structure a pour effet de neutraliser l'effet des fluctuations d'activité sur les coûts unitaires. Les coûts unitaires deviennent ainsi comparables d'une période à l'autre.

7.2 Principes de la méthode :

Les charges fixes sont intégrées aux coûts en leur appliquant un taux d'activité appelé "coefficient d'imputation rationnelle" défini comme le rapport entre l'activité réelle et l'activité normale.

La mise en œuvre de ce principe implique les étapes suivantes :

1. calcul du coût constaté en distinguant charges variables et charges fixes ;
2. définition de l'activité normale ;
3. calcul du coefficient d'imputation rationnelle (ou taux d'activité TA) ;
4. calcul du coût constaté en appliquant le coefficient aux charges fixes ;

5. mise en évidence d'un bonus de suractivité ou d'un malus de sous-activité.

Le problème central de la méthode est la définition de l'activité normale : s'agit-il...

- de l'activité moyenne (sur quelle période de référence ?) ?
- de l'activité théorique (en fonction de la structure de production) ?
- d'une combinaison des deux ?

Illustration à faire pendant le cours

Une entreprise fabrique et distribue du béton prêt à l'emploi à partir d'une Centrale dont la capacité normale annuelle est de 60 000 m³.

Caractéristiques générales de l'activité :

- La capacité de l'installation doit être calibrée de façon à pouvoir faire face à la commande immédiate la plus élevée (le produit n'est pas stockable et, pour un chantier déterminé, la livraison ne peut pas être étalée dans le temps) ;
- Il s'agit d'un produit dont l'usage, contrairement à un produit de consommation courante, est tributaire de l'activité Bâtiment et travaux publics dont le niveau fluctue dans de fortes proportions d'une année sur l'autre.

Voici les données dont on dispose pour les mois de juin à août.

Activité (en m³) :

- Juin 5 000
- Juillet 7 000
- Août 4 000
- Matières premières (pour un m³) 200 DA
- Charges variables (pour un m³) 120 DA
- Charges fixes totales pour le mois 1 300 000 DA

Solution

1) Calcul du coût constaté :

	<i>Juin</i>		<i>Juillet</i>		<i>Août</i>	
	<i>Total</i>	<i>par m3</i>	<i>Total</i>	<i>par m3</i>	<i>Total</i>	<i>par m3</i>
Production (quantité)	5 000		7 000		4 000	
Charges opérationnelles	(milliers DA.)	(DA)	(milliers DA.)	(DA)	(milliers DA.)	(DA)
■ Matières premières	1 000	200	1 400	200	800	200
■ Charges variables	600	120	840	120	480	120
Total	1 600	320	2 240	320	1 280	320
Charges fixes	1 300	260	1 300	186	1 300	325
Coût total	2 900	580	3 540	506	2 580	645

Interprétation des variations de coût unitaire :

- **Part imputable aux responsables opérationnels** : les charges opérationnelles par unité produite sont constantes. La production a donc eu lieu dans des conditions identiques. Aucune part de l'écart ne peut être imputée aux responsables opérationnels.
- **Part imputable aux modifications de la structure de l'entreprise** : les charges fixes globales sont constantes. Il n'y a donc eu aucune modification de la structure. Aucune part de l'écart ne peut être imputée à ce facteur. Activité réelle
- **La totalité de l'écart est imputable aux variations de l'activité.**

Calcul du coefficient d'imputation rationnelle

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle CIR (pour la période } n) = \frac{\text{Activité réelle}(n)}{\text{Activité normale}}$$

	Référence	Juin	Juillet	Août
Activité (en m3)	5 000	5 000	7 000	4 000
Coefficient d'imputation rationnelle		5 000 / 5 000 1	7 000 / 5000 1.4	4 000 / 5000 0.8

Situation	Valeur du CIR	
Activité normale	CIR = 0	Frais fixes imputés - frais fixes constatés = 0
Suractivité	CIR > 1	Bonus de suractivité Frais fixes imputés - frais fixes constatés > 0
Sous activité	CIR < 1	Coût de sous-activité Frais fixes imputés - frais fixes constatés < 0

Calcul du coût constaté en appliquant le coefficient aux charges fixes :

	<i>Juin</i>		<i>Juillet</i>		<i>Août</i>	
	<i>Total</i>	<i>par m3</i>	<i>Total</i>	<i>par m3</i>	<i>Total</i>	<i>par m3</i>
Production (quantité)	5 000		7 000		4 000	
Charges opérationnelles	<i>(milliers DA.)</i>	<i>(DA)</i>	<i>(milliers DA.)</i>	<i>(DA)</i>	<i>(milliers DA.)</i>	<i>(DA)</i>
Matières premières	1 000	200	1 400	200	800	200
Charges variables	600	120	840	120	480	120
Total	1 600	320	2 240	320	1 280	320
Charges fixes						
<i>Montant réel</i>	<i>1 300</i>	<i>260</i>	<i>1 300</i>	<i>186</i>	<i>1 300</i>	<i>325</i>
Coeff. imputation	1		1,4		0,8	
Montant imputé	1 300	260	1 820	260	1 040	260
Coût total	2 900	580	4 060	580	2 320	580

On vérifie dans le tableau précédent que, par l'imputation rationnelle des charges fixes, celles-ci se comportent comme des charges variables (elles deviennent fixes à l'unité et variables au total). Ne pas oublier qu'il s'agit d'une correction théorique et que la réalité des coûts n'est pas modifiée.

Mise en évidence d'un bonus de suractivité ou d'un malus de sous-activité

	Juin	Juillet	Août	Cumul
Activité (en m3)	5 000	7 000	4 000	
<i>Coût total imputé (milliers DA)</i>	<i>2 900</i>	<i>4 060</i>	<i>2 320</i>	
<i>Coût total constaté (milliers DA)</i>	<i>2 900</i>	<i>3 540</i>	<i>2 580</i>	
Différence d'imputation rationnelle	0	520	- 280	240

Il faut ventiler les charges indirectes de chaque centre en charges variables et charges fixes lors de la répartition primaire.

Deux cas peuvent se présenter :

- ✓ L'activité est uniforme pour tous les centres : on applique le taux d'activité unique à chaque charge fixe avant répartition dans les centres ;
- ✓ L'activité est différente selon les centres : on pratique d'abord la répartition dans les centres en distinguant charges fixes et charges variables puis on applique le taux d'activité spécifique au centre à la partie fixe des charges de ce centre.

Dans tous les cas la répartition secondaire se fait normalement.

Section 8. Intérêts et limites

8.1 L'intérêt du modèle

Le fait de "gommer" l'incidence du niveau d'activité sur le coût des produits rend la valorisation plus apte à contribuer à la détermination des prix de vente.

En valorisant l'enjeu financier d'une sous-activité chronique, la méthode pose la question d'une éventuelle restructuration de l'entreprise ou du centre d'analyse concerné (dans un sens ou dans l'autre selon le critère choisi pour définir l'activité normale).

8.2 Limites du modèle

L'intérêt de la méthode est associé à une analyse correcte de la variabilité des charges et une appréciation raisonnable de l'activité normale.

Les coûts résultant de la méthode ne peuvent être utilisés pour la valorisation des stocks en comptabilité générale.

Fiche N° 3. L'imputation rationnelle des charges fixes

A l'issue de cette fiche, vous devrez être capable :

- 1) de dresser un tableau d'imputation rationnelle de charges fixes.
- 2) déterminer les causes de variation des charges variables (autres que le niveau d'activité).
- 3) de mieux cerner les causes de variation des charges.

Mise en situation 14 : Les différences sur niveau d'activité

Les charges relatives au produit M pour le dernier trimestre sont les suivantes :

Eléments	Octobre	Novembre	Décembre
Production (unités)	1 200	2 000	2 600
Charges variables	180 000	300 000	390 000
Charges fixes	40 000	40 000	40 000

L'activité normale est de 2 000 produits

Travail à faire :

- Calculer le coût unitaire et la différence d'incorporation.
- Donner une appréciation sur l'activité.

Mise en situation 15 : Répartition des charges indirectes avec imputation rationnelle

L'entreprise vous communique les renseignements suivants :

Eléments	Centres auxiliaires				Centres principaux			
	Entretien		Énergie		Atelier 1		Atelier 2	
	Fixes	Variables	Fixes	Variables	Fixes	Variables	Fixes	Variables
Totaux primaires	300	900	500	800	2 100	3 200	1 700	2 400
Coefficient d'imputation rationnelle	1,20		0,85		0,90		1,10	

Les centres auxiliaires se répartissent ainsi :

- Répartition du centre entretien : 1/3 pour chaque centre ;
- Répartition du centre énergie : 20 % pour l'atelier 1 et 80 % pour l'atelier 2.

Travail à faire :

Compléter le tableau d'imputation rationnelle des charges indirectes.

Mise en situation 16 : Cas d'ensemble

A. la production mensuelle de l'entreprise RONO est de 10 000 unités d'un article A.

Les charges prévues pour cette production en cette période sont les suivantes :

- charges variables : 120 000 DA.
- Charges fixes : 80 000 DA

Travail à faire :

1. Calculer le coût unitaire pour cette production.

2. Etablir un tableau faisant apparaître les coûts totaux et unitaires avec imputation rationnelle des charges fixes :

- pour une production de 8 000 unités ;
- Pour une production de 11 000 unités.

3. Calculer le « coût du chômage » et le « boni de suractivité » suivant le cas pour les situations précédentes.

4. Faire apparaître graphiquement le coût du chômage et le boni de suractivité (bien préciser les équations des droites)

B. En réalité, la situation est la suivante en janvier et février :

	Janvier	Février
Production	11 000	8 000
Coût total	222 000	176 000

Une étude des charges fait apparaître que les charges fixes ont bien été de 80 000 DA

Travail à faire :

1. Calculer les coûts unitaires.
2. Calculer les coûts unitaires avec imputation rationnelle des charges fixes. Que peut-on constater quant au niveau de ces coûts ? justifier la réponse.

Mise en situation 17 : Tableau d'analyse des charges indirectes

On donne les renseignements suivants relatifs aux charges indirectes d'une entreprise industrielle pour le mois de février :

Total	Charges fixes	Clés de répartition entre les centres (%)					
		A	B	C	D	E	
15 000	4 000	Matières consommables	10	20	10	20	40
1 000	800	Fournitures	-		50	30	10
3 000	1 200	Services extérieurs (comptes 61)	-	20	80	-	-
2 000	1 500	Services extérieurs (comptes 62)	-	-	100	-	-
5 000	1 000	Impôts et taxes	-	-	10	-	90
20 000	12 000	Main-d'œuvre indirecte	-	20	10	30	40
500	300	Charges de gestion courante	-	-	50	-	50
2 800	2 000	Dotations	10	20	20	30	20

Une partie des fournitures sont des charges exceptionnelles non incorporables. La répartition des centres auxiliaires entre les centres principaux peut être ramenée à une répartition en pourcentage donnée par le tableau suivant :

	Centres principaux		
	C	D	E
Centre auxiliaire A	50	50	-
Centre auxiliaire B	50	25	25

Le coefficient d'activité du mois a été de 0,9 pour tous les centres.

Travail à faire :

Sachant que l'entreprise pratique l'imputation rationnelle des charges de structure, présenter le tableau d'analyse des charges indirectes.

Mise en situation 18 : Coût de sous-activité

Entre autres fabrications, la société BETONUSINE produit des tuyaux d'assainissement en béton destinés aux grands ouvrages. Un atelier spécialisé est dédié à la fabrication de ce modèle.

Pour le mois de juin N, les éléments relatifs aux coûts ont été les suivants.

- Charges de production :
 - Variables unitaires : 720 MDA

- Fixes mensuelles : 6 000 $\bar{\text{MDA}}$
- Les charges hors production se sont élevées à 9 000 $\bar{\text{MDA}}$, dont 3 000 $\bar{\text{MDA}}$ de charges fixes.

L'activité normale correspond à la production et à la vente de 60 unités. Pour ce mois de juin, la production a été de 40 unités dont 35 ont été vendus au prix unitaire de 1 200 $\bar{\text{MDA}}$.

Le stock fin juin a été de 5 unités.

Travail à faire :

1. Déterminer le coût de production d'une unité fabriquée en juin :
 - Avec imputation rationnelle,
 - Sans imputation rationnelle.
2. Présenter pour le mois de juin les deux comptes de résultat de comptabilité financière correspondant à ces deux modes de valorisation.

Lequel de ces comptes de résultat vous paraît être le plus conforme aux prescriptions du système comptable et financier SCF ?
3. En se limitant aux seules charges de production, calculer le coût de sous-activité du mois et le répartir entre production vendue et production stockée.
4. Calculer pour ce même mois le coût global de sous-activité, en considérant que les autres charges sont des charges de distribution.

Mise en situation 19 : Détermination de l'activité normale

La société AGLOTUBE sous-traite pour le compte d'un grand constructeur la production de deux types de joints A et B utilisés en tant qu'accessoires dans l'évacuation des eaux pluviales dans la construction.

Chaque type passe successivement dans deux ateliers :

- Un atelier de moulage disposant de dix postes de travail automatisés ;
- Un atelier de finition et de contrôle avec cinq postes de travail manuel.

Les gammes de fabrication prévoient les temps suivants en minutes (il s'agit de temps-machine en moulage et de temps de main-d'œuvre en finition et contrôle) :

	Type A	Type B
Moulage	13	11
Finition et contrôle	4	6

Chaque semaine, un poste de moulage peut fournir 32 heures-machine et un poste de finition et de contrôle assurer 35 heures de main-d'œuvre directe. Ces temps définissent l'activité normale de chaque atelier.

Le coût des matières est de 2 DA par unité A et de 3 DA par unité B.

L'heure de main-d'œuvre directe coûte 15 DA, charges sociales comprises.

Les charges indirectes sont les suivantes :

	Moulage	Finition et contrôle
Charges fixes	5 000	2 000
Charges variables	6 DA par heures machine	12 DA par heure de main-d'œuvre

Le sous-traitant pour lequel sous-traite la société AGLOTUBE exige des livraisons hebdomadaires de type A et B en quantités égales. Sous cette condition, il est en mesure d'absorber la totalité de la production d'AGLOTUBE.

Travail à faire :

1. Déterminer la quantité maximale d'unités de type A et de type B que AGLOTUBE pourra livrer chaque semaine.
2. Calculer le nombre d'heures utilisées dans chaque atelier pour assurer ces livraisons.
3. Cette production conduisant à une sous-activité dans l'un des ateliers, calculer les coûts de cette sous-activité.
4. Déterminer les coûts de production correspondants, en appliquant la méthode de l'imputation rationnelle.

Chapitre 5 : La méthode des coûts partiels

Objectif du chapitre :

- Découvrir les principes des coûts partiels
- Connaitre comment utiliser la méthode comme aide à la prise de décision

Les différentes méthodes de calcul des coûts partiels permettent de déterminer des marges qui mesurent la contribution de chaque produit ou de chaque activité à absorber les charges communes et à former le résultat global. Ces méthodes améliorent la prise de décision et l'analyse de la rentabilité.

Les éléments de calcul des coûts partiels, des marges, des coûts communs et du résultat se présentent dans un tableau. La structure de ce tableau diffère selon la méthode appliquée.

Section 9. Rappel des notions et définition

9.1 Les notions de base

Les charges peuvent être classées à travers ce tableau ci-après :

	Directes	Indirectes
Variables	<ul style="list-style-type: none">▪ Matières consommées▪ Marchandises vendues▪ Charges de personnel▪ Sous-traitance	<ul style="list-style-type: none">▪ Énergie consommée (des compteurs peuvent les rendre directes)▪ Frais de transport▪ Dépenses de communication
Fixes	<ul style="list-style-type: none">▪ Dotations aux amortissements de moyens exclusivement dédiés à un objet de coût▪ Charges de personnel	<ul style="list-style-type: none">▪ Charges administratives▪ Loyers

Les coûts partiels ne prennent pas en compte la totalité des charges. Deux méthodes y sont associées :

- le coût variable
- le coût spécifique

Charges	Variables	Directes	Coûts variables	Coûts spécifiques	Coûts complets
		Indirectes			
	Fixes	Directes			
		Indirectes			

9.2 Définition :

Le coût variable et le coût spécifique sont mobilisés en fonction du problème de gestion à résoudre : poursuite ou abandon d'une activité, appel ou non à la sous-traitance, etc.

Le coût variable (ou opérationnel) est constitué de l'ensemble des charges qui varient avec le volume d'activité (l'activité étant appréciée par les opérations de production et/ou de vente)

	Directes	Indirectes
Variables		
Fixes		

Le terme anglo-saxon « direct costing » est un faux ami dont la traduction est coût variable

Section 10. Le modèle de comportement des charges

Le modèle de comportement des coûts à court terme est fondé sur la relation : $Y = aX + b$

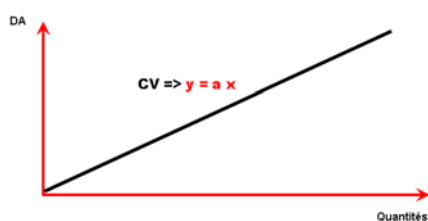
- ✓ Avec $Y =$ coût total
- ✓ $a =$ coût variable unitaire
- ✓ $X =$ niveau d'activité
- ✓ $b =$ charges de structure (ou charges fixes totales)
- ✓ $aX :$ coût variable total

10.1 Les charges variables

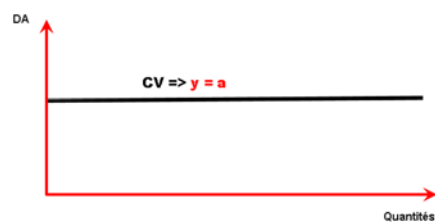
Les charges variables ou opérationnelles sont proportionnelles au niveau d'activité (achats consommés, frais de transport,...)

Exemples : matières premières; fournitures diverses; main-d'œuvre directe.

REPRÉSENTATION GRAPHIQUE **DES CHARGES VARIABLES TOTALES**



REPRÉSENTATION GRAPHIQUE **DES CHARGES VARIABLES UNITAIRES**



10.2 Les charges fixes

Une charge fixe est une charge indépendante du niveau d'activité.

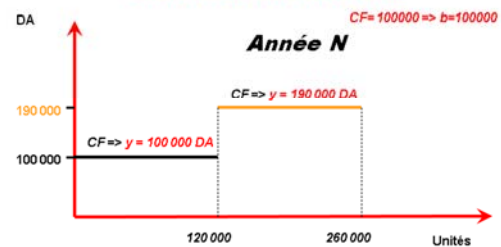
Exemples :

Loyer, amortissement, charge de personnel administratif, contrat d'entretien, etc.

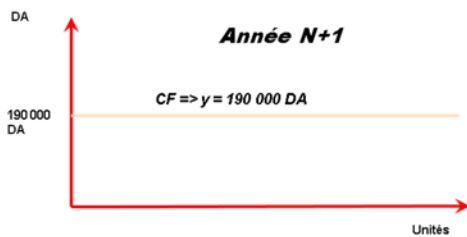
REPRÉSENTATION GRAPHIQUE **DES CHARGES FIXES TOTALES**
(SANS CHANGEMENT DE STRUCTURE)



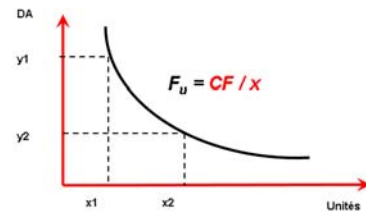
REPRÉSENTATION GRAPHIQUE DES CHARGES FIXES TOTALES (AVEC
CHANGEMENT DE STRUCTURE)



SI LA DÉCISION EST PRISE, GRAPHIQUE POUR L'ANNÉE ENTIÈRE DEVIENT :



REPRÉSENTATION GRAPHIQUE **DES CHARGES FIXES UNITAIRES**



Remarque importante :

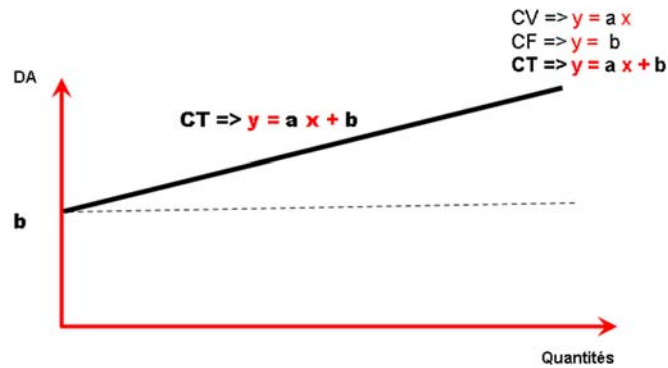
- ✓ le coût fixe total est fixe.
- ✓ le coût fixe unitaire est variable et décroît lorsque la production augmente.

10.3 Les charges mixtes (totales)

Une charge semi-variable est une charge qui comporte une partie fixe et une partie variable. Elle varie avec le niveau d'activité, mais sans proportionnalité.

Exemples : salaires des commerciaux, dépenses de téléphone, ..., etc.

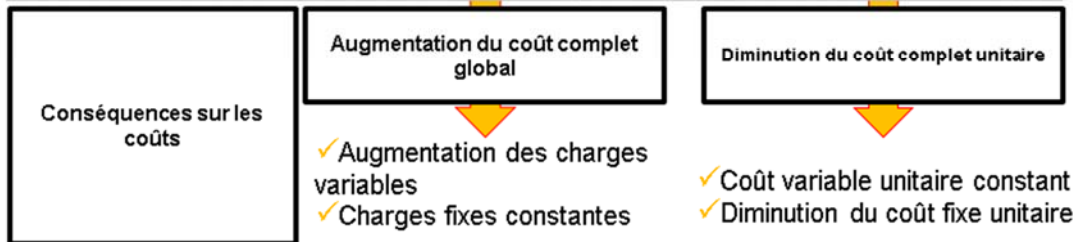
REPRÉSENTATION GRAPHIQUE DES CHARGES TOTALES



Remarque importante :

Les variations d'activité et leurs conséquences sur les coûts

Augmentation de l'activité



Diminution de l'activité



Fiche N° 4. Le modèle de variabilité des charges

A l'issue de cette fiche de TD vous devrez être capable :

- 1) De calculer un seuil de rentabilité à travers les deux méthodes algébrique et graphique.
- 2) D'utiliser le modèle du seuil de rentabilité pour tirer les indicateurs de risque (marge de sécurité, indice de sécurité et indice de prélèvement) et apprécier l'élasticité du résultat par rapport au chiffre d'affaires (le coefficient de volatilité).
- 3) D'apprécier le seuil de rentabilité dans les cas de changement de structure et de conditions d'exploitation.
- 4) D'apprécier le seuil de rentabilité dans le cas d'une activité saisonnière.
- 5) D'apprécier le seuil de rentabilité dans le cas d'une multi-production.

Mise en situation 20 : Le seuil de rentabilité (cas simple)

Les données prévisionnelles annuelles d'une entreprise font ressortir :

Chiffres d'affaires (C.A)	200 000	100 %
Charges variables (C.V)	160 000	80 %
Marges sur Coût Variable (M/CV)	40 000	20 %
Charges fixes (C.F)	20 000	
Résultat	20 000	

Travail à faire :

- 1) Calculer le seuil de rentabilité.
- 2) Faire une représentation graphique selon trois méthodes différentes.
- 3) Calculer le point mort (la date du seuil) en supposant que le chiffre d'affaires se réalise d'une façon équitable durant l'année.
- 4) Calculer les indicateurs de risques et les apprécier.
- 5) Calculer le levier opérationnel.

Mise en situation 21 : Le SR avec changement des conditions d'exploitation

Une société prévoit pour les prochaines années une demande croissante de son produit A. L'étude faite pour lancer la fabrication de son produit fait ressortir les données suivantes :

Coûts fixes	Montant DA	Coûts variables	Montant DA / U
Location des locaux	500.000	M.O.D	7,50
Location équipements	650.000	M.P	5,00
Salaires administration	250.000	Commissions des vendeurs	1,00
Impôts et taxes	100.000	Frais de livraison	1,50

Le prix de vente prévu est de 30 DA /U.

Travail à faire :

- 1) Calculer le seuil de rentabilité ?
- 2) Les frais fixes augmentent, *ceteris paribus*, de 10 % au cours de la seconde année.
Calculer le SR en dinars et en quantité ?
- 3) Calculer la marge de sécurité en dinars, en quantité et en pourcentage si on pose comme hypothèse un volume des ventes de 125.000 unités pour la première année.

Mise en situation 22 : Le SR dans une activité saisonnière 1

L'entreprise DORVAL a établi le compte de résultat différentiel suivant :

Eléments	Montant	%
Chiffre d'affaires net	650 000	100
Coût d'achat des marchandises vendues	-400 000	61.54
Marge sur coût variable	= 250 000	38.46
Coûts fixes	- 175 000	
Résultat courant	= 75 000	11.54

Travail à faire :

- 1) Calculer le seuil de rentabilité, le point mort dans le cas d'une activité régulière, la marge de sécurité et l'indice de sécurité.
- 2) Dans l'hypothèse d'une activité saisonnière, le chiffre d'affaires annuel se décompose comme suit :

1 ^{er} trimestre	220 000	3 ^{ème} trimestre	120 000
2 ^{ème} trimestre	200 000	4 ^{ème} trimestre	110 000

Déterminer le point mort.

Mise en situation 23 : Le SR dans une activité saisonnière 2

Après l'analyse de l'entreprise M2R nous avons obtenu les informations suivantes :

Libellés	%	(DA)
Chiffre d'affaires	100	3 217 000
Coûts variables	74	2 380 580
Marge sur coûts variables	26	836 420
Coûts fixes		520 000
Résultat		316 420

En considérant que l'activité de cette entreprise est saisonnière selon deux scénarios différents et que le CA annuel est réparti de la façon suivante:

Scénario 1

JAN	05 %	MAI	16 %	SEP	10 %
FVR	05 %	JUIN	16 %	OCT	4 %
MAR	10 %	JUILL	16 %	NOV	4 %
AVR	10 %	AOÛT	/	DEC	4 %

Scénario 2

JAN	16 %	MAI	4 %	SEP	5 %
FVR	-	JUIN	16 %	OCT	16 %
MAR	10 %	JUILL	10 %	NOV	10 %
AVR	4 %	AOÛT	5 %	DEC	4 %

Les conditions d'exploitation étant les mêmes, calculez la date du seuil.

Mise en situation 24 : Le SR à travers la M_{cv} 1

Les données prévisionnelles d'une entreprise font ressortir :

* C.A 1.000.000 DA

* Coût variable 70 %

* Coût fixes 24 %

* Résultat 6%.

Travail à faire :

- 1) Quelle est la date du seuil de rentabilité ?
- 2) Ces prévisions se sont réalisées jusqu'à fin Août. A cette date, l'entreprise est contrainte de réduire le taux de marge sur coût variable. Elle refait ses prévisions de ventes pour la période Septembre – Décembre qu'elle estime à 360.000 DA. Le coût variable est estimé à 270.000 DA. Quelle est la date du nouveau seuil de rentabilité ?

Mise en situation 25 : Le SR à travers la M_{cv} 2

Pour l'exercice N+1 de l'entreprise H2M, nous retenons les conditions suivantes :

- ✓ CA mensuel : 101.000 (sur 12 mois)
- ✓ Taux de marge sur coût variable : 0,26
- ✓ Charges fixes 260.000 DA

Devant la faiblesse du résultat de l'exercice (56 420 DA), cette entreprise envisage d'améliorer son outil productif et par la suite sa capacité de production .

La mise en place de l'investissement se déroulera suivant ce calendrier.

Le 1 mai 20N+1 : mise en place des nouveaux matériels

- ✓ Valeur d'acquisition : 600.000 DA
- ✓ Durée d'amortissement : 10 ans

Compte tenu des temps d'essai est mise en route, le nouveau matériel ne serait pas opérationnel avant deux mois.

Le 1 Juillet 20N+1, mise en production du nouveau matériel qui permet une économie de charges variables et porte le coût de charges variables à 65% , et lancement d'une action de promotion des ventes qui aurait pour effet immédiat de permettre une augmentation en quantités des ventes de 10% sans diminution de prix.Coût de l'opération : 50.000 DA.

Travail à faire :Calculer la date du seuil en prenant en compte les modifications des conditions d'exploitation.

Mise en situation 26 : Le SR pour deux produits 1

Une entreprise fait les prévisions suivantes pour une période de :

	Produit A	Produit B
Chiffre d'affaires	4.000	6.000
Marge sur coût variable	3.000	3.000
Charges fixes totales	4.800	

Travail à faire : Calculer le seuil de rentabilité

Mise en situation 27 : Le SR pour deux produits 2

Considérons une entreprise qui produit et vend deux articles

	Articles	
	Produit A	Produit B
Prix de vente unitaire	240	280
Coût variable unitaire	120	210
Marge sur coût variable	120	70
Taux de marge sur coût variable	0,50	0,25

Les charges fixes s'élèvent à 42.000 DA

Travail à faire : Calculer le seuil de rentabilité.

Mise en situation 28 : Cas d'ensemble

La société Sureau assure la commercialisation de produits agricoles. En tant que contrôleur de gestion, on vous sollicite pour tester plusieurs hypothèses de ventes et les bénéfices potentiels correspondants.

I- Vous relevez dans des livres comptables de la société les informations de base suivantes :

- charges fixes : 192 000 DA,
- marge sur coûts variables d'achat : 40 %,
- charges variables de distribution : 20 %

QUESTION

Déterminer le seuil de rentabilité en présentant une solution graphique et une solution comptable.

II- Une meilleure utilisation des machines de conditionnement pourrait entraîner une diminution des charges fixes de 28 800 DA.

QUESTION

Déterminer le nouveau seuil de rentabilité en précisant son pourcentage de diminution par rapport au précédent.

III- Les informations de base restant inchangées, vous constatez qu'en majorant le montant des charges variables de distribution de 10 %, il serait possible de réaliser un bénéfice de 139 200 DA.

QUESTION

Déterminer le chiffre d'affaires qui correspond à ce bénéfice.

IV- En examinant la structure de la société, vous constatez qu'une augmentation massive des ventes est possible. Cependant, elle entraînerait une augmentation des charges fixes, à savoir :

Chiffre d'affaires (en milliers de dinars)	Inférieur à 1 200 MDA	Compris entre 1 200 et 1 600 MDA	Supérieur ou 1 600 MDA
Charges fixes correspondantes	192 000	264 000	400 000

QUESTIONS

- 1. Déterminer les résultats obtenus pour les chiffres d'affaires de 1 200 et 1 600 milliers d'DA.**
- 2. Déterminer les points morts correspondants.**
- 3. Rechercher les nouvelles valeurs de la marge sur coûts variables d'achat qui permettraient d'obtenir un résultat nul lorsque les ventes atteignent 1 200 et 1 600 milliers de dinars.**
- 4. Quelle est la valeur de la marge sur coûts variables d'achat qui permettrait de dégager un résultat positif, quel que soit le palier de frais fixes envisagé ?**

V-Vous retenez l'hypothèse d'une marge sur coûts variables d'achat de 42 % en considérant que les charges variables de distribution restent inchangées.

QUESTION

Rechercher les montants des ventes pour lesquels la société Sureau ne réaliserait pas de bénéfices.

Solution

Corrigé de l'exercice 20 :

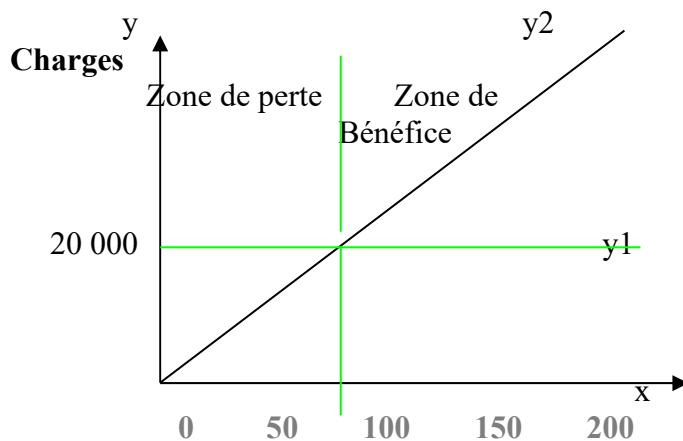
1) Méthode algébrique

Soit x le seuil de rentabilité.
20 % de x (M/CV) = Charges fixes
 $20x / 100 = 20\,000$
 $0.2x = 20\,000$ d'où $x = 100\,000$

2) Méthode graphique

Deux droites composent le graphique :
La droite y_1 des charges fixes ;
La droite y_2 de la marge sur coût variable en % du chiffre d'affaires.
 $y_1 = 20\,000$
 $y_2 = 0.2x$

L'intersection des droites y_1 et y_2 détermine le seuil de rentabilité.



POINT DE RENCONTRE : quand $y_1 = y_2$, soit $20\,000 = 0.2x$

D'où $x = 100\,000$

REMARQUE :

Tout chiffre d'affaires inférieur à 100 000 (SR) engendre une perte ;
Tout chiffre d'affaires supérieur à 100 000 engendre un bénéfice ;
Tout chiffre d'affaires égal à 100 000 n'engendre ni bénéfice ni perte.

3) Point mort

On appelle "point mort" la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint. Cette date est calculée de la manière suivante :

Point mort = (Seuil de rentabilité / Chiffre d'affaires) x 360 jours

$$\text{POINT MORT} = (100\ 000 / 200\ 000) \times 360 \text{ jours} \\ = 180 \text{ j soit 6 mois}$$

En supposant que l'exercice comptable coïncide avec l'exercice civil, la date à laquelle, le point mort est atteint est le 30 juin (à partir du premier janvier).

4) Calcul des indicateurs de risque :

La marge de sécurité = $200\ 000 - 100\ 000 = 100\ 000$ Da

L'indice de sécurité = $100\ 000 / 200\ 000 = 50\%$

L'indice de prélèvement = $CF/CA \times 100 = 20\ 000 / 200\ 000 = 10\%$

5) Calcul du coefficient de volatilité (levier opérationnel) :

$$LO = M_{cv} / R = 40\ 000 / 20\ 000 = 2$$

Pour un changement (+ ou-) du chiffre d'affaires de 1% le résultat change de 2 %

Corrigé de l'exercice 21 :

$$CF = 500\ 000 + 650\ 000 + 250\ 000 + 100\ 000 = 1\ 500\ 000 \text{ DA}$$

$$CV_u = 7.5 + 5 + 1 + 1.5 = 15 \text{ DA/u}$$

$$PV_u = 30 \text{ DA/u}$$

$$1) M_{cvu} = PV_u - CV_u = 30 - 15 = 15 \text{ DA/u}$$

$$SRQ^{té} = CF / M_{cvu} = 1\ 500\ 000 / 15 = 100\ 000 \text{ U (produites et vendues)}$$

$$SR = 100\ 000 \times 30 = 3\ 000\ 000 \text{ DA}$$

$$2) CF_{n+1} = CF \times 1.1 = 1\ 500\ 000 \times 1.1 = 1\ 650\ 000 \text{ DA}$$

$$SRQ_{n+1}^{té} = 1\ 650\ 000 / 15 = 110\ 000 \text{ u (produites et vendues)}$$

$$SR_{n+1} = 110\,000 * 30 = 3\,300\,000 \text{ DA}$$

$$3) CA_n = 125\,000 * 30 = 3\,750\,000 \text{ DA}$$

$$M_{cv} = 125\,000 * 15 = 1\,875\,000 \text{ DA}$$

$$R = 1\,875\,000 - 1\,500\,000 = 375\,000 \text{ DA}$$

$$MS = 3\,750\,000 - 3\,000\,000 = 750\,000 \text{ DA}$$

$$IS = 750\,000 / 3\,750\,000 = 20 \%$$

$$LO = 1\,875\,000 / 375\,000 = 5$$

Corrigé de l'exercice 22 :

1) Calcul du seuil de rentabilité

$$SR = 175\,000 / 0.3846 = 455\,018 \text{ DA}$$

Calcul du point mort :

$$(455\,018 / 650\,000) * 360 = 252 \text{ jours ou 8 mois et 13 jours à savoir le 13 septembre.}$$

L'entreprise Dorval dispose de 3 mois et 17 jours pour dégager un bénéfice.

$$MS = 650\,000 - 455\,018 = 194\,982 \text{ DA}$$

$$IS = 194\,982 / 650\,000 = 30 \%$$

L'entreprise Dorval peut supporter une baisse de 30 % avant d'être en perte.

$$LO = 250\,000 / 75\,000 = 3.33$$

Un changement dans le CA de 1 % entraîne un changement dans le résultat de 3.33 %.

2) Point mort dans l'hypothèse d'une activité saisonnière :

En cas d'activité saisonnière, le point mort se calculera de la manière suivante :

Période	CA cumulé
1 ^{er} trimestre	220 000
2 ^{ème} trimestre	420 000
3 ^{ème} trimestre	540 000
4 ^{ème} trimestre	650 000

Le seuil de rentabilité est inchangé (455 018 DA) , cependant il ne sera pas atteint à la même date :

$$455\ 018 - 420\ 000 = 35\ 018\ \text{DA}$$

$$3^{\text{ème}}\ \text{trimestre} = 120\ 000\ \text{DA}$$

$$(35\ 018 / 120\ 000) * 90 = 26.26\ \text{soit le } 27^{\text{e}}\ \text{jour du troisième trimestre voir, le 27 juillet.}$$

Corrigé de l'exercice 23 :

1)

$$CA = 1\ 000\ 000\ \text{DA}$$

$$CV = 70\ \% \times 10^6 = 700\ 000\ \text{DA} ; t = 0.3$$

$$CF = 24\ \% \times 10^6 = 240\ 000\ \text{DA}$$

$$R = 5\% \times 10^6 = 50\ 000\ \text{DA}$$

$$\boxed{R = 0.3x - 240\ 000}$$

$$R=0 \Rightarrow x = 240\ 000 / 0.3 \Rightarrow x = 800\ 000\ \text{DA}$$

$$CA = 1\ 000\ 000 \rightarrow 12\ \text{mois}$$

$$800\ 000 \rightarrow 9\ \text{mois et } 18\ \text{jours.}$$

La date du seuil est le 18 Octobre.

2)

Pour les 8 mois premiers (JAN à AOÛT), nous avons :

Marge sur coûts variables $M/cv = (1/12 * 1\,000\,000 * 8) * 0.3 = 200\,000$ DA.

Il reste à couvrir 50 000 DA de coûts fixes.

Pour les quatre mois restants, (SEP à DEC) :

$M/cv = 360\,000 - 270\,000 \Rightarrow M/cv = 90\,000$ DA.

$t_{M/cv} = 90\,000 / 360\,000 \Rightarrow t_{M/cv} = 25\%$.

$CF_{SEP/DEC} = 50\,000$ DA

$R=0 \Rightarrow M/cv = CF_{SEP/DEC} \Rightarrow 0.25 x = 50\,000 \Rightarrow x = 50\,000 / 0.25$

$X=SR= 200\,000$ DA

4 mois $\rightarrow 360\,000$ DA

pour réaliser le chiffre d'affaires critique il faut : $200\,000 * 4 / 360\,000 \Rightarrow$ la date du seuil = 2.22 mois

à savoir le 6 novembre.

Corrigé exercice N° 24

De janvier à fin avril :

Les CF annuelles = 260.000 DA

La M/CV mensuelle = $101.000 * 0,26 = 26.260$ DA

A fin avril, l'exploitation a généré $26.260 * 4 = 105.040$ DA de marge sur coût variable qui ont servi à couvrir des CF.

Il reste donc à couvrir :

$260.000 - 105.040 = 154.960$ DA.

De mai à fin juin :

La mise en place du nouveau matériel entraîne une augmentation des charges fixes due aux amortissements (prorata temporis) qui s'élèvent à :

$$600.000 * 0,10 * 8/12 = 40.000 \text{ DA}$$

La marge générée est de $26.260 * 2 = 52.520 \text{ DA}$

Les CF annuelles non couvertes à la fin de la période s'élèvent à :

$$154.960 + 40.000 - 52.520 = 142.440 \text{ DA}$$

De juillet à fin décembre :

A partir de cette date, la M/CV est modifiée sous les influences conjuguées d'une augmentation des quantités de 10 % et des améliorations des conditions d'exploitation qui permettent une augmentation du taux de marge de 9 %.

Ancien taux = 26 %, nouveau taux = 35 %.

La marge générée sur la période (6 mois) :

$$(101.000 * 1,10 * 0,35) * 6 = 233.310 \text{ DA}$$

Les CF non couvertes sont :

$$142.440 + 50.000 = 192.440 \text{ DA}$$

Le résultat prévisionnel de l'exercice s'élève à :

$$233.310 - 192.440 = 40.870 \text{ DA.}$$

Le seuil de rentabilité est atteint quand la totalité des charges fixes (260.000 + 40.000 + 50.000) soit 350.000 DA est couverte par la M/CV.

Cela se passe durant le second semestre.

La date peut être déterminée comme suit :

$$192.440 / 38.885^* = 4,95 \text{ c'est-à-dire 4 mois et 29 jours soit environ fin novembre.}$$

$$(* 38.885 = 101.000 * 1,10 * 0,35)$$

Le SR sera égal à :

$$(101.000 * 6) + (101.000 * 1,10 * 4,95) = 1.155.945 \text{ DA}$$

Corrigé exercice N° 25

Taux de la marge sur coût variable : $TM/CV = 3.000 + 3.000 / 10.000 = 60\%$

Le taux de la marge globale peut être calculé

	Produit A	Produit B
Part de chiffre d'affaires	40 %	60 %
Taux de la marge	75 %	50 %

$$\sum CA = CA_a + CA_b = 4.000 + 6.000 = 10.000 \quad \text{---} CA_a = 4.000 / 10.000 = 40\%$$

$$\text{La marge pondérée} = (40\% \times 75\%) + (60\% \times 50\%) = 60\%$$

$$\text{Si } (x) \text{ est le seuil de rentabilité : } 60\% \times x = 4.800 = 8.000$$

$$SR = \boxed{8.000}$$

Si la structure du chiffre d'affaires varie, le seuil ne sera plus le même.

Supposons que le chiffre d'affaires soit réalisé pour moitié avec le produit A et pour moitié avec le produit B, les taux de la marge sur coût variable restent identiques.

$$\text{La marge devient : } (50\% \times 75\%) + (50\% \times 50\%) = 62,50\%.$$

$$\text{Le seuil de rentabilité sera atteint plus rapidement : } SR = 4.800 / 0,625 = 7.680$$

En réalité, dans la plupart des entreprises les marges ne sont très différentes d'un produit à un autre et surtout la composition du chiffre d'affaires ne change pas beaucoup au cours de la même période.

Corrigé exercice N° 26

Si l'on appelle a et b les nombres fabriqués et vendus des produits A et B, le seuil de rentabilité sera atteint lorsque le seuil de rentabilité égale la marge sur coût variable.

$$SR = M/CV = CF \quad 120a + 70b = 42.000$$

Notons les produits remarquables :

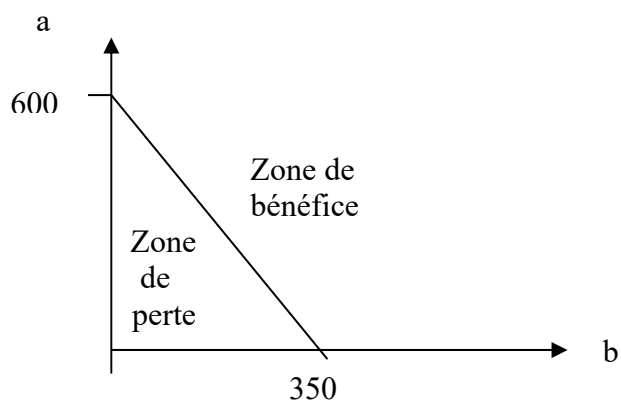
$$a = 350 \text{ et } b = 0 \quad \longrightarrow \quad \text{le seuil de rentabilité} = 240 \times 350 = 84.000$$

$$a = 0 \text{ et } b = 600 \quad \longrightarrow \quad \text{le seuil de rentabilité} = 280 \times 600 = 168.000$$

L'entreprise a intérêt à favoriser la vente des produits à forte marge si la demande est limitée, ce qui constitue une hypothèse très réaliste.

Présentation graphique :

Cela se traduit par une droite d'équilibre

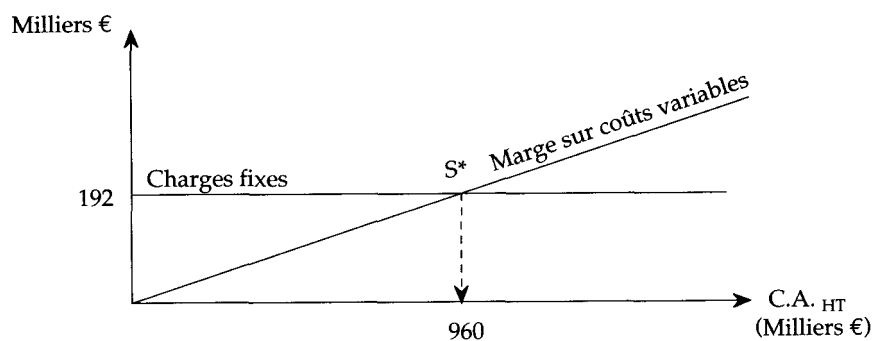


Corrigé exercice N° 27

Partie I

Marge sur coûts variables = Marge/Cts variable d'achat - Charges variables de distribution
 = 40 % - 20 % = 20 %

$S^* = CAC = \text{Charges fixes} / \text{Taux de marge} = 192\ 000 / 20\% = 960\ 000 \text{ DA}$



Partie II

Nouveau montant des charges fixes = 192 000 - 28 800 = 163 200 DA.

Nouveau seuil : 163 200 / 0,20 = 816 000 DA.

% de baisse = (960 000 — 816 000) / 960 000 = 0,15 = 15 % .

Partie III

Nouveau taux de marge = 40 % — (20 % x 1,10) = 18 %

Cette marge doit couvrir les charges fixes et le résultat :

192 000 DA + 139 200 DA = 331 200 DA

Donc le seuil est de : 331 200 DA / 0,18 = 1 840 000 DA.

Partie IV

Niveau des ventes (en milliers d'euros)	< 1 200 MDA	de 1 200 à 1 600	>= 1 600 MDA
Charges fixes	192 000	264 000	400 000
Marge sur coût variable 0,20 x CAHT		240 000	320 000
1) Résultat aux bornes inférieures		- 24 000	- 80 000
2) Seuil de rentabilité Charges fixes / 0,20		1 320 000	2 000 000
3) Taux de marge pour un nul aux bornes		264 000 1 200 000 22%	400 1 600 25%
Taux de marge/ct d'achat (tx de marge + CV de distribution)		(22 % + 20 %) 42 %	(25 % + 20 %) 45 %

- 4) Pour être sûr de dégager un résultat positif dans tous les cas possibles, il faut retenir le taux de marge sur coût d'achat le plus élevé soit 45 %.

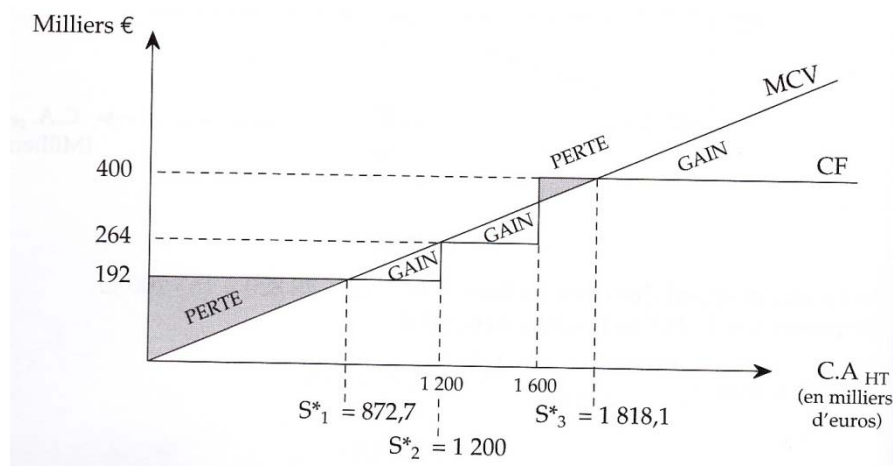
Partie V

Marge sur coûts variables d'achat = 42 %

Taux de marge sur coûts variables = 22 %

$CF_1 = 192\,000 \rightarrow S^*1 = 872\,727,3\text{ DA}$ $CF_2 = 2\,640\,000 \rightarrow S^*2 = 1\,200\,000$

$CF_3 = 400\,000 \rightarrow S^*3 = 1\,818\,181,8\text{ DA}$



Les chiffres d'affaires où l'entreprise réalise une perte sont les zones suivantes :

- de 0 à 872 727,3 DA,

de 1 600 000 DA à 1 818 181,8 DA.

Fiche N° 5. La méthode des coûts variables (Direct Costing)

A l'issue de cette fiche, vous devrez être capable :

- 1) de déterminer le résultat selon la méthode des coûts variables.
- 2) D'utiliser cette méthode pour améliorer la prise de décision.

Mise en situation 29 : Coûts variables et marge sur coûts variables

La société SACM est spécialisée dans la production de boulons et de tiges métalliques.

Pendant le premier trimestre de l'année N, elle a fabriqué et vendu deux types d'articles :

	Quantité fabriquée	Quantité vendue	Prix de vente unitaire
Article A	7500	7200	450
Article B	15 000	14 000	125

Les stocks initiaux des deux articles étaient nuls en début de semestre.

La répartition des charges entre les produits conduit au tableau suivant :

	Quantité coût variable unitaire de production	Coût variable unitaire de distribution	Charges fixes de production	Charges fixes d'administration
Article A	250	20	1 000 000	400 000
Article B	60	5	450 000	200 000

I) Travail à faire :

1. Calculer le résultat selon la méthode des coûts complets
2. Calculer le résultat selon la méthode du coût variable
3. Quel est l'intérêt de l'analyse à travers la méthode du coût variable

II) Voici quelques informations supplémentaires :

- La fabrication d'un article « A » nécessite 40 minutes de filetage. Le marché ne peut absorber plus de 8 000 unités A par trimestre.

- La fabrication d'un article B nécessite 10 minutes de filetage. Le marché ne peut en absorber plus de 16 500 par trimestre.
- La capacité de l'entreprise en heures de filetage est de 8 000 heures par trimestre. Il n'existe pas d'autre contrainte de production.

La société voudrait répartir sa production entre les deux articles de façon à maximiser son résultat donc sa marge sur coût variable.

Travail à faire :

4. Déterminer une combinaison optimale de production permettant de maximiser la marge sur coûts variables voire de maximiser le profit.
5. Déterminer le compte de résultat à travers les deux méthodes

Mise en situation 30 : M_{cv} et programmation de la production

Une entreprise produit deux produits : X et Y, en utilisant la même matière première « M ». Suite à la détermination du DIRECT COSTING les états affichent une marge sur coût variable unitaire 5000 DA pour le produit X et une marge sur coût variable unitaire de 8000 DA pour le produit Y. Vous disposez des informations supplémentaires suivantes :

- Pour la production d'une unité de X, l'entreprise utilise : 2 kg de matière première « M », 4 heures de machine A, 3 heures de machine « B » et 4 heures de Main d'œuvre directe MOD.
- Pour la production d'une unité de Y, l'entreprise utilise : 4 kg de matière première « M », 5 heures de machine A, 2.4 heures de machine « B » et 4 heures de Main d'œuvre directe MOD.

Cette entreprise dispose quotidiennement de :

- 240 kg de matière première « M ».
- 400 heures de machine A
- 240 heures de machine B
- 320 heures de MOD.

Pour des raisons commerciales, l'entreprise ne produira, au maximum, que 50 unités de Y par jour.

Travail à faire :

En vue d'améliorer la prise de décision relative aux quantités à produire des deux produits, déterminer le programme de production qui procure le meilleur emploi des capacités de production et de maximiser le bénéfice.

Mise en situation 31 : Coûts spécifiques

Supposant que dans les données de la mise en situation N°1 les charges fixes de production sont considérées comme directes ; en revanche les charges fixes d'administration sont considérées comme communes aux deux produits.

III) **Travail à faire :**

6. Calculer le résultat selon la méthode des coûts spécifiques.

Chapitre 6 : Les coûts préétablis

Objectif du chapitre :

- L'importance des coûts préétablis et des coûts standards
- L'interprétation des écarts

Quelle que soit l'attention apportée à la détermination des standards, il est presque assuré que les coûts réels s'écarteront des coûts standards. La différence entre coûts réels et les coûts standards s'appelle une variation ou un écart.

Un écart est défini comme "la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée."²

Par donnée constatée, il faut entendre les réalisations. La donnée de référence, quant à elle, représente "la norme" établie suivant la méthode des coûts préétablis ou des coûts standards.

Un standard est un coût d'opération ou de production, prédéterminé scientifiquement, que l'on devrait engager pour fabriquer une unité, établi à partir d'un certain rendement et de certaines conditions économiques. C'est un coût rattaché à une période spécifique dans un futur immédiat.

Un coût préétabli est défini comme étant un coût évalué à priori soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts.

Par ailleurs, un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit standard ; il présente généralement le caractère de norme.²

Si les coûts réels excèdent les coûts standards, on dit que la variation est défavorable. Dans le cas contraire, la variation est favorable.

² - 2 - Plan Comptable Général 1982

Section 11. Analyse des écarts dans un contexte de budget flexible

Dans une entreprise qui utilise un système de prix de revient standard, les budgets sont établis selon les standards déterminés. Le budget est préparé en fonction de la capacité standard prévue tandis que l'étude des écarts se fera à l'aide d'un budget flexible.

Un budget flexible est un budget où les frais fixes budgétisés initialement ne changent pas, mais où les frais variables sont révisés au niveau de production réellement atteint.

En appliquant cette définition aux trois éléments des coûts de fabrication, on peut obtenir :

- 1) – Un budget révisé pour la matière première

Quantité réelle de matière première X Prix standard unitaire

- 2) – Un budget révisé pour la main-d'œuvre directe

Heures réelles de MOD X Taux horaire standard

- 3) – Un budget révisé pour les frais généraux de fabrication

Frais généraux fixes budgétés initialement

Plus Taux d'imputation des frais généraux variables X Base d'imputation atteinte

Cette base d'imputation est en général les heures de main-d'œuvre directe, mais elle peut aussi être toute autre unité d'œuvre choisie par l'entreprise.

On ne révisé pas les frais fixes budgétisés initialement au niveau atteint, car, par définition, les frais fixes ne varient pas en fonction du niveau de production.

11.1 Ecarts sur matières premières

L'écart global est obtenu en faisant la différence entre le coût réel total de la matière première et le coût standard total. Puisque le coût réel est déterminé à l'aide d'un prix unitaire et de nombre d'unités utilisées, dans l'étude des écarts, on déterminera la portion de l'écart qui est due au prix payé et la portion qui est due à la quantité de matière utilisée.

On déterminera, ainsi, deux écarts :

- l'écart de prix
- et l'écart de quantité

1 – ECART DE PRIX

L'écart de prix sur la matière première est la différence entre le prix réel payé pour la quantité réelle totale et le prix standard qui aurait dû être payé pour cette même quantité.

OU $\text{QR x PR} - \text{QR x PS}$ QR (PR - PS)

Si $\text{PR} > \text{PS}$, l'écart est défavorable

Si $\text{PR} < \text{PS}$, l'écart est favorable.

2 ECART DE QUANTITE

L'écart de quantité est la différence entre la quantité de matière réellement utilisée et celle qui aurait dû l'être, pour un nombre d'unités donné évalué au coût standard.

OU $\text{QR x PS} - \text{QS x PS}$ PS (QR - QS)

Si $\text{QR} > \text{QS}$, l'écart est défavorable

Si $\text{QR} < \text{QS}$, l'écart est favorable.

On peut schématiser la détermination des écarts sur matière première comme suit :

REEL QR x PR	BUDGET REVISE QR x PS	BUDGET STANDARD QS x PS
Ecart de prix QR (PR - PS)		Ecart de quantité PS (QR - QS)
Ecart global $\text{(QR x PR) - (QS x PS)}$		

11.2 Ecart sur Main D'œuvre Directe

De la même façon que pour l'étude de l'écart sur matière première, l'écart global s'obtient en faisant la différence entre le coût réel total de la MOD et le coût standard total. Puisque le coût réel est déterminé à l'aide d'un taux horaire et du nombre d'heures travaillées. On déterminera la portion de l'écart qui est due au taux horaire payé et la portion qui est due au nombre d'heures travaillées.

On aura donc deux écarts :

- l'écart de taux
- et l'écart de temps.

1 ECART DE TAUX

L'écart de taux sur la MOD est la différence entre les salaires réellement versés pour les heures réelles totales et les salaires qui auraient dû être versés pour les heures travaillées.

$$\text{OU} \quad \begin{array}{l} (\text{HR} \times \text{TR}) - (\text{HR} \times \text{TS}) \\ \text{HR} (\text{TR} - \text{TS}) \end{array}$$

Si $\text{TR} > \text{TS}$, l'écart est défavorable

Si $\text{TR} < \text{TS}$, l'écart est favorable.

2 ECART DE TEMPS

L'écart de temps est la différence entre les heures travaillées réellement et les heures qui auraient dû être travaillées pour le nombre d'unités produites réellement, évaluées au taux horaire standard.

Les heures qui auraient dû être travaillées représentent les heures budgétisées révisées dans un contexte de budget flexible.

$$\text{OU} \quad \begin{array}{l} (\text{HR} \times \text{TS}) - (\text{HS} \times \text{TS}) \\ \text{TS} (\text{HR} - \text{HS}) \end{array}$$

Si $HR > HS$, l'écart est défavorable

Si $HR < HS$, l'écart est favorable.

On peut schématiser la détermination des écarts sur main-d'œuvre directe comme suit :

REEL $HR \times TR$	BUDGET REVISE $HR \times TS$	BUDGET STANDARD $HS \times TS$
Ecart de Taux $HR (TR - TS)$		Ecart de Temps $TS (HR - HS)$
Ecart global $(HR \times TR) - (HS \times TS)$		

11.3 Ecarts sur Frais Generaux De Fabrication

L'écart global est obtenu en comparant les coûts réels et les coûts standards avec les coûts budgétisés dans un contexte de budget flexible.

Légende :

- HB : Heures budgétées totales selon la capacité standard
- $FGFR$: Frais généraux de fabrication réels totaux
- T_T : Coefficient d'imputation standard pour les frais généraux de fabrication totaux.
- T_F : Coefficient d'imputation standard pour les frais généraux de fabrication fixes.
- T_V : Coefficient d'imputation standard pour les frais généraux de fabrication variables

Avec $T_T = FGF / HB$

$T_F = FGF_F / HB$

$T_V = FGF_V / HB$

Dans ce contexte, on peut déterminer les écarts suivants :

- écart de dépense ou de budget
- écart de rendement

- et écart de volume.

1 ECART DE DEPENSES OU DE BUDGET

Cet écart indique jusqu'à quel point les FGF réels sont différents des FGF budgétisés au niveau réellement atteint. On peut distinguer si l'écart est dû au coût des éléments composant les FGF ou à des facteurs quantitatifs. Par exemple, on peut savoir si un écart est dû au fait que le prix de l'électricité a augmenté ou si on a gaspillé de l'électricité.

L'écart de budget ou de dépenses est la différence entre les FGF réels et les FGF qu'on aurait dû engager au niveau de production atteinte.

$\text{FGF}_R - \text{FGF}_B \text{ révisés}$
OU
$\text{FGF}_R - (\text{FGF}_B \text{ Fixes} + \text{HR} \times \text{Tv})$
Ou encore
$\text{FGF}_R - (\text{HB} \times \text{T}_F + \text{HR} \times \text{Tv})$

Si $\text{FGF}_R > \text{FGF}_B$, l'écart est défavorable

Si $\text{FGF}_R < \text{FGF}_B$, l'écart est favorable.

2 ECART DE RENDEMENT

L'écart de rendement est un écart résultant du fait que l'on produit chaque unité plus ou moins rapidement que le temps prévu.

Cet écart est la différence entre les heures réellement travaillées et les heures qu'on aurait dû travailler, multipliée par le taux d'imputation des frais variables.

$\text{Tv} (\text{HR} - \text{HS})$

Si $\text{HR} > \text{HS}$, l'écart est défavorable

Si $\text{HR} < \text{HS}$, l'écart est favorable.

3 ECART DE VOLUME

Cet écart est dû uniquement à la différence entre la production réelle et la capacité standard. Un écart de volume défavorable indique que l'entreprise a sous-utilisé sa capacité de

production. Cet écart se rapporte aux frais fixes seulement. Il n'a aucune signification en ce qui concerne le contrôle des coûts.

Cet écart dû aux frais fixes s'appelle, donc, écart de volume, c'est-à-dire la différence entre les frais fixes budgétisés et les frais fixes imputés à la fabrication en-cours.

$\mathbf{HB \times T_F - HS \times T_F}$ <p>OU</p> $\mathbf{T_F (HB - HS)}$
--

Si $HB > HS$, l'écart est défavorable, car on a produit moins d'unités que prévu

Si $HB < HS$, l'écart est favorable.

REEL FGF _R	BUDGET REVISE (HB x T _F) + (HR x T _V)	BUDGET STANDARD HS x T _T
<p style="text-align: center;">Ecart de Budget</p> $FGF_R - [(HB \times T_F) + (HR \times T_V)]$	<p style="text-align: center;">Ecart de Volume</p> $HB \times T_F - HS \times T_F$ <p style="text-align: center;">Ecart de rendement</p> $HR \times T_V - HS \times T_V$	
<p>Ecart global $FGF_R - HS \times T_T$</p>		

Section 12. Le prix de revient normalise

Un système de prix de revient normalisé signifie généralement un système de comptabilisation selon lequel les coûts directs (matières premières, MOD) sont imputés directement à la fabrication en cours, mais où les frais indirects (FGF) sont imputés à la fabrication indirectement avec l'aide d'un *coefficient d'imputation* dont le montant est fondé sur un *volume normal* de production pour une période d'une année.

Le système de prix de revient normalisé est employé là où une entreprise fabrique des produits différents d'une commande à l'autre. il est alors inutile d'établir des normes pour les coûts en matières premières et en MOD puisque le produit change selon les spécifications du client. Toutefois, on désire que chaque commande ou lot doit supporter une *charge normale* en frais généraux de fabrication. Chaque commande ou lot supporte sa juste part si l'on veut que les décisions portant sur les prix des commandes de toute l'année soient prises à partir d'un prix de revient représentatif de celui de l'année.

Fiche N° 6. Le prix de revient normalisé

A l'issue de cette fiche, vous devrez être capable :

- 3) de déterminer le prix de revient normalisé.
- 4) Apprendre à l'utiliser pour améliorer la prise de décision.

Mise en situation 32 : Prix de revient normalisé

Une entreprise de production d'un produit **P** a quatre gros clients qui lui passent une commande annuellement. La première doit être livrée à la fin de l'été, la deuxième à la fin de l'automne, la troisième à la fin de l'hiver et la quatrième à la fin du printemps.

Elle a adopté la politique de fixer son prix de vente à 150 % du prix coûtant. Voici les résultats d'une année d'exploitation. Les coûts réels sont imputés aux commandes.

	Été	Automne	Hiver	Printemps	Année
Ventes					
50.000 * 5,385	269.250				
75.000 * 4,515		338.625			
60.000 * 4,68			280.800		
120.000 * 4,41				529.200	
TOTAL					1.417.875
Coûts des produits vendus					
- MP 2 DA/U	100.000	150.000	120.000	240.000	610.000
- MOD 0,80 DA/H (0,20 H * 4 DA)	40.000	60.000	48.000	96.000	244.000
S / TOTAL	140.000	210.000	168.000	336.000	854.000
F. G. F					
• Frais fixes	11.000	11.000	11.000	11.000	44.000
- Loyer	4.000	4.000	4.000	4.000	16.000
- Taxes	500	500	500	500	2.000
- Assurances	1.500	1.500	1.500	1.500	6.000
- M.O. Indirecte	5.000	5.000	5.000	5.000	20.000
• Autres frais	18.500	4.750	8.000	6.000	47.250
- entretien	2.500	3.750	3.000	6.000	15.250
	8.000	/	/	/	8.000

- réparation	3.000	/	/	/	3.000
- climatisation	/	1.000	5.000	/	6.000
- chauffage	15.000	/	/	/	15.000
- salaires de vacances MOD					
S / TOTAL	39.500	15.750	19.000	17.000	91.250
TOTAL	179.500	225.750	187.000	353.000	945.250
Bénéfice brut	89.750	112.875	93.800	176.200	472.625
Coût unitaire de fabrication	3,59	3,01	3,12	2,94	3,10
Prix de vente 150 %	5,385	4,515	4,68	4,41	4,65

Les clients ayant eu connaissance de ces différences de prix ont qualifié cette politique de discriminatoire. Ils continueront à s'approvisionner auprès de cette entreprise si et seulement si un prix unique est pratiqué, quelle que soit la saison.

Par ailleurs, le propriétaire constatant le prix élevé de la production de l'été, a failli tout abandonner alors qu'il fut rassuré par le prix de revient en automne. Cependant, il se demande à quel coût il devrait se fier.

On vous demande, pour l'année prochaine, de suggérer un prix unique qui rapportera globalement le même bénéfice brut et en plus d'expliquer au propriétaire pourquoi le prix de revient varie actuellement.

Voici les commandes prévues pour l'année suivante :

Été	50.000 unités	Automne	80.000 unités
Hiver	65.000 unités	Printemps	130.000 unités

Vous estimez que les FGF seront les mêmes et que l'entretien de l'usine coûtera encore 0,05 DA l'unité fabriquée.

SOLUTION

Les prix varient pour deux raisons fondamentales et ce sont précisément ces raisons qui nous font opter pour un prix de revient normalisé. En tentant d'imputer aux commandes les FGF réels, nous sommes amenés à imputer des coûts saisonniers à des commandes spécifiques. Ainsi, à la commande d'été on impute les coûts de la réparation annuelle des machines, de la climatisation et les salaires de vacances de la MOD, alors qu'on impute le coût du chauffage à la commande d'hiver.

Une deuxième erreur est commise lorsqu'on tente d'imputer les coûts réels aux commandes, car les niveaux d'activités varient à travers le temps. Est – t – il raisonnable qu'une commande ait un prix de revient plus élevé simplement parce que, par hasard, elle a été fabriquée pendant une période où l'activité était faible ?

On remédie à ces inconvénients en budgétant, par exemple, les FGF et le niveau d'activité en heures de MOD. On imputera ensuite à chaque produit une certaine part de frais généraux, qui sera fonction des heures de MOD nécessaires pour fabriquer chaque commande.

12.1 Calcul du coefficient d'imputation

FG Budgétés

FG de l'année dernière	91.250
Entretien de l'usine	(15.250)
Entretien de l'usine pour l'année (325.000 * 0,05 DA)	16.250
	92.250

Heures MOD budgétées

$$325.000 \text{ U} * 0,20 \text{ H} = 65.000 \text{ heures}$$

$$\text{Coefficient d'imputation budgété} \quad 92.250/65.000 = 1.42 \text{ DA/H de MOD}$$

Coût normalisé à l'unité

Matière première	2,000 DA
MOD (0,20 * 4 DA)	0,800 DA

FGF (0,20 * 1,42 DA)

0,284 DA

3,084 DA

Prix de vente unique en fonction du coût normalisé

$3,084 \text{ DA} * 1,50 = 4,626 \text{ DA} \approx 4,63 \text{ DA}$

On remarque que le taux d'imputation est annuel. Ainsi, chaque commande se voit imputer sa juste part des FGF. Un taux d'imputation trimestriel amènerait toujours des distorsions à cause des variations dans le montant des FGF et des variations dans le volume d'activité.

C'est ce prix normalisé que le propriétaire devrait retenir pour ses décisions.

En résumé, nous pouvons dire que l'imputation des frais nous permettra de normaliser le prix de revient tout au long de l'année en éliminant l'effet saisonnier de certains coûts et l'effet de fluctuation des activités pendant l'année.

12.2 Avantages Du Cout Normalise

- a) – Permet de connaître les résultats normaux à n'importe quel moment, sans attendre la fin du mois ou de l'année.
- b) – Évite le calcul, à chaque mois ou chaque période de fabrication, d'un nouveau coefficient d'imputation
- c) – Simplifie l'enregistrement des opérations : économie de temps et d'argent
- d) – Permet de calculer le prix de revient normalisé d'un produit ou d'une commande et, par conséquent, un prix de vente stable sans égard aux fluctuations des frais réels de fabrication et de l'activité.
- e) – Évite les écarts attributaires aux fluctuations mensuelles ou saisonnières dans la fabrication : prévient par le fait même, une variation des coûts de fabrication mensuels : permet des décisions à plus long terme.
- f) Élimine l'obligation de calculer des frais courus et des frais payés d'avance pour connaître le prix de revient des produits à un moment quelconque.
- g) – Permet d'attribuer les frais de fabrication à la production pour laquelle ils sont engagés et non au moment où ils sont connus, spécialement pour les frais fixes et les frais saisonniers comme le chauffage, les vacances....

h) – Nous oblige à budgéter au début de l'année et permet de fixer des responsabilités. En effet, les écarts entre le réel et le budget seront analysés et les écarts contrôlables devront être expliqués.

Fiche N° 7. La méthode des coûts préétablis

A l'issue de cette fiche, vous devrez être capable :

- 1) Déterminer les coûts préétablis des charges directes et indirectes.
- 2) Maitriser le calcul et l'analyse des écarts sur coûts.

Mise en situation 33 : Coût de production standard et budget flexible

L'entreprise fabrique un produit T pour lequel les standards sont les suivants :

- 2 kilogrammes de matières premières P à 5 DA le kilogramme ;
- 45 minutes de main-d'œuvre directe au taux horaire de 35 DA charges patronales comprises.

Les charges indirectes budgétées du centre de production sont de 26 000 DA dont 9 000 DA de charges fixes.

La fabrication du produit T nécessite une heure machine (unité d'œuvre). La production prévisionnelle mensuelle prévue est de 4 000 unités.

L'entreprise désire d'une part calculer le coût de production standard du produit T et d'autre part évaluer le coût d'unité d'œuvre pour une activité de 3 800 heures machine et 4 200 heures machine.

Travail à faire :

- Déterminer le coût de production standard du produit T
- Déterminer le budget flexible

Mise en situation 34 : Problème des en-cours dans la détermination de la production constatée

L'entreprise fournit les renseignements suivants relatifs au produit H :

- quantité d'en-cours début de période :

80

- nombre d'unités terminées du produit H entré en stock au cours de la période : 920

- quantité d'en-cours fin de période : 90

Éléments	Degrés d'avancement	
	Début de période	Fin de période
Matière première	100 %	100 %
Main-d'œuvre directe	70 %	50 %
Centre atelier	80 %	30 %

Travail à faire :

- Déterminer le nombre d'équivalent terminés
- Déterminer la production constatée de la période

Mise en situation 35 : Fiche de coûts standards. Ecart. Casse

Dans une fabrique d'accumulateurs au plomb, la société ACCÉLEX qui utilise la méthode des coûts de revient standards, l'atelier de fonderie reçoit du plomb et le transforme par moulage en grilles qui servent de support à la matière active de l'accumulateur. Les données techniques relatives à la détermination des coûts standards sont les suivantes pour la fabrication de 100 grilles d'un modèle donné :

- poids de plomb nécessaire : 4 kg (auquel il faut ajouter 1 % de casse) ;
- temps de main-d'œuvre directe : 0,25 h.

Le coût de revient standard de 100 grilles est calculé à raison de 3,6 DA par kilo- gramme de plomb et de 18 DA l'heure de main-d'œuvre. Les charges d'atelier sont imputées sur la base de 175 % du coût de la main-d'œuvre. Au cours d'un mois, la fabrication de l'atelier a été de 13 400 grilles ayant coûté réellement :

- 560 kg de plomb à 3,5 DA le kg ;
- 44 h de main-d'œuvre à 19,4 DA l'heure ;
- 1 258,05 DA de charges d'atelier.

Travail demandé :

1. Établir la fiche de coût standard pour 100 grilles.
2. Calculer sous forme de tableau le coût standard de la production du mois ; le coût réel ; les écarts sur matière, main-d'œuvre et frais.

Fiche N° 8. Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts

A l'issue de cette fiche vous devrez être capable :

- 1) Maîtriser le calcul des écarts sur charges directes
- 2) Maîtriser le calcul des écarts sur charges indirectes
- 3) Maîtriser les techniques de décomposition des écarts en vue de les interpréter.

Mise en situation 36 : Ecarts sur charges directes

L'entreprise « Z » est spécialisée dans la fabrication de lampes à usage domestique et utilise la méthode des coûts standards pour déterminer les différents coûts.

Dans ce qui suit différentes informations prévisionnelles sur l'activité de l'entreprise :

- Production prévisionnelle 200 000 lampes
- Matières premières : 800 000 unités de verre à 6 DA/u.
- Main-d'œuvre directe : 1 000 000 heures à 4 DA/h.
- Les frais généraux de fabrication :
- Frais fixes 1 000 000 DA
- Frais variables 400 000 DA

A la fin de l'année, nous avons obtenu les réalisations suivantes :

- ✓ Matières premières : 820 000 unités
- ✓ Main-d'œuvre directe 1 040 000 h.
- ✓ Quantité produite de lampes 210 000 unités.
- ✓ Le coût global de la main-d'œuvre directe 4 368 000 DA.
- ✓ Le coût global de la matière première consommée 5 002 000 DA.
- ✓ Les frais généraux fixes de fabrication 1 100 000 DA
- ✓ Les frais généraux de fabrication variables 378 000 DA

L'entreprise utilise la main-d'œuvre directe comme clef de répartition des frais généraux de fabrication.

Travail à faire :

- a) Calculer tous les écarts du trimestre pour la matière première et la main-d'œuvre directe
- b) Calculer les écarts relatifs aux frais généraux de fabrication.

Mise en situation 37 : Ecart sur charges directes et indirectes

Voici les éléments constitutifs du coût préétabli concernant la fabrication de 4 000 kg de produits finis PF dans l'atelier 2 :

- MP2 (matière première) : 3200 kg à 52,00 DA/kg
- Main-d'œuvre directe : 1 600 h à 56,00 DA/h
- Charges indirectes totales (FGF) : 25 000 DA (dont 8 000 DA de charges de structure)

En fait, les informations réelles, concernant la fabrication de 3 400 kg de produits finis PF dans l'atelier 2, sont les suivantes :

- MP2 (matière première) : 3000 kg à 53,00 DA/kg
- Main-d'œuvre directe : 1 400 h à 57,00 DA/h
- Charges indirectes totales : 22 500 DA

L'unité d'œuvre de l'atelier 2 est l'heure de main-d'œuvre directe.

Travail à faire :

1. Calculer l'écart global sur la matière première PF, et l'expliquer à travers le calcul des écarts des écarts de prix et de quantité
2. Calculer l'écart global sur main-d'œuvre directe, et l'expliquer à travers le calcul des écarts de taux et de temps.
3. Calculer l'écart sur les frais généraux de fabrication et l'expliquer à travers le calcul des écarts de rendement, de volume et de budget (dépense)

Mise en situation 38 : Cas d'ensemble

Une société de fabrication de pneus utilise un système de prix revient standard de même qu'un budget flexible pour le contrôle de ses frais de fabrication.

Caractéristiques du système de prix de revient :

- 1 – La société s'approvisionne en caoutchouc au prix courant du marché
- 2 – Le coût de la MOD rémunéré au taux horaire est contrôlé au moyen des feuilles de temps.

3 – Les FGF sont contrôlés par un budget flexible. Ils sont imputés au moyen d'un coefficient de 2,25 DA par heure de MOD. Ce taux reflète un volume normal de 32.000 pneus par trimestre.

Voici le budget trimestriel des frais fixes de fabrication pour l'année N :

Amortissements	120.000 DA
Taxes	36.000 DA
Assurances	24.000 DA
Electricité	60.000 DA
Salaires indirects	144.000 DA
TOTAL	384.000 DA

Tous les autres frais généraux sont présumés variables.

Prix de revient standard d'un pneu

Caoutchouc : 24 Kg à 0,315 DA le Kg	7,56 DA
MOD : 8 heures à 3 DA l'heure	24,00 DA
FGF : 8 heures à 2,25 DA l'heure	18,00 DA
TOTAL	49,56 DA

Résultat du premier trimestre de l'année N

- ✓ 30.000 pneus ont été produits
- ✓ Les heures de MOD sont de 260.000 heures, pour un coût total de 784.000 DA
- ✓ Le magasin a livré 730.000 Kg de caoutchouc, pour un coût total de 216.664 DA
- ✓ Les frais généraux de fabrication réels sont :

- Amortissements	120.000 DA
- Taxes	36.000 DA
- Assurances	24.000 DA
- Entretien	53.300 DA
- Electricité	120.000 DA
Fixes	60.000 DA
Variables	12.000 DA
- Salaires indirects	140.000 DA
- Fournitures diverses	30.000 DA
TOTAL	475.300 DA

Travail à faire :

- 1) Calculer tous les écarts du trimestre pour la matière première et la main-d'œuvre directe

Calculer les écarts relatifs aux frais généraux de fabrication.

Bibliographie

- ALAZARD, C., & SEPARI, S. (2017). Contrôle de gestion. Paris: DUNOD.
- ALCOUFFE, BOITIER, RIVIERE, & VILLESQUE-DUBUS. (2013). Contrôle de gestion sur mesure. Paris: DUNOD.
- ALCOUFFE, S., BOITIER, M., RIVIÈRE, A., & VILLESÈQUE-DUBUS, F. (2013). Contrôle de gestion interactif. Paris: DUNOD.
- ANTHONY, R. (1965). Planning and control systems. Boston: Harvard University Press.
- AUBERT-KRIER, J., & & ALL. (1961). La prévision et le contrôle de gestion. Paris: DUNOD.
- BERLAND, N. (2001, septembre-octobre). Les rôles du contrôle budgétaire : un mode d'interprétation. *Revue française de gestion*, pp. 111-120.
- BERLAND, N. (2014). Le contrôle de gestion. Paris: Que sais-je ?
- BERNARD, Y., & COLLI, J.-C. (2019). Dictionnaire économique et financier. Paris: Seuil.
- BESCOS, P.-L., & CAUVIN, E. (2004). Performance Measurement in French Companies: An Empirical Study. Elsevier, Collection: "Studies in Managerial and Financial Accounting", 14, pp. 185-202.
- BOISSELIER, P. (2001). Contrôle de gestion. Paris: Vuilbert.
- BOUQUIN, H. (1992). La maîtrise des budgets dans l'entreprise. Paris: EDICEF.
- BOUQUIN, H. (1997). Comptabilité de gestion. Paris: DALLOZ/SIREY.
- BOUQUIN, H. (2011). Les fondements du contrôle de gestion. (Q. s.-j. ?, Éd.) Paris: Puf.
- BUNCE, P., FRASER, R., & WOODCOCK, L. (1995). Advanced Budgeting: A Journey to Advanced Management Systems. *Management Accounting Research*(6), pp. 253-265.
- BURLAUD, A., & SIMON, C. (2021). LA comptabilité de gestion, QCM et applications. Paris: VUIBERT.
- DEMMESTERE, LORINO, & MOTTIS. (2017). Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion. Paris: DUNOD.
- DORIATH, B. (2018). Contrôle de gestion. Paris: DUNOD.
- Dubrulle, J. (2013). Comptabilité analytique de gestion. Paris: DUNOD.
- GRANDGUILLOT, B., & GRANDGUILLOT, F. (2014). L'essentiel de la comptabilité de gestion. Paris.: Gualino.
- MALLET, & MENDOZA. (2018). Coûts et management. Paris: DUNOD.
- MATON, E. (2013). Comptabilité de gestion. Paris: GUALINO.
- SELMER, C. (2015). Contrôleur de gestion ; Les outils pour communiquer mieux. Paris: EYROLLES.

Glossaire

N°	Termes	Définitions
1	Actif	Ressource contrôlée par une entité du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.
2	Actif courant	C'est un actif : - que l'entité s'attend à pouvoir réaliser, vendre ou consommer dans le cadre de son cycle d'exploitation normal ou - qui est détenu essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte et que l'entité s'attend à réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice ou - qui constitue de la trésorerie dont l'utilisation n'est pas soumise à restriction.
3	Actif non courant	C'est un actif : - qui est destiné à être utilisé de manière continue pour les besoins des activités de l'entité, tels les immobilisations corporelles ou incorporelles ou - qui est détenu à des fins de placement à long terme ou que l'entité n'a pas l'intention de réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.
4	Actifs biologiques	Animal ou plantes vivants (ou regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires).

5	Actifs financiers	<p>Les actifs financiers sont définis en quatre catégories, chaque catégorie faisant l'objet de méthode d'évaluation et/ou de méthode de comptabilisation différentes (évaluation à la juste valeur ou au coût amorti, imputation des écarts d'évaluation en capitaux propres ou en résultat) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - actifs (ou passifs) financiers détenus à des fins de transaction, - placements détenus jusqu'à leur échéance, - prêts et créances émis par l'entité, - actifs financiers disponibles à la vente
6	Activité ordinaire	Toute activité engagée par une entité dans le cadre de ses affaires ainsi que les activités liées à titre accessoire ou dans le prolongement ou résultant de ces activités.
7	Amortissement	Répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité estimée, selon un plan d'amortissement et en tenant compte de la valeur résiduelle probable de l'actif à l'issue de cette durée.
8	Annexe des états financiers	Un des documents composant les états financiers. Il comporte des informations, des explications ou des commentaires d'importance significative et utiles aux utilisateurs des états financiers sur leur base d'établissement, les méthodes comptables spécifiques utilisées et sur les autres documents constituant les états financiers. Sa présentation est organisée de façon systématique.

9	Avantage économique futur	Potentiel à contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au bénéfice de l'entité.
10	Bilan	Etat récapitulatif des actifs, des passifs (externes = dettes) et des capitaux propres de l'entité à la date de clôture des comptes.
11	Capital	Apports (externes) des participants aux capitaux propres de l'entité. Ils sont réalisés en numéraires ou en nature.
12	Capitaux propres	Intérêt résiduel des participants aux capitaux propres de l'entité dans ses actifs après déduction de ses passifs (externes).
13	Charges	Diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de consommations, de sorties ou diminutions d'actifs ou de survenance de passifs. Elles ont pour effet de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.
14	Charges fixes	Charge n'évoluant pas avec le niveau d'activité
15	Charges incorporables	Les charges de la comptabilité générale qui ont permis à l'entreprise d'exercer son activité dans des conditions normales.
16	Charges indirectes	Charges nécessitant un traitement préalable avant de les imputer aux coûts

17	Comparabilité	Qualité de l'information lorsqu'elle est établie et présentée dans le respect de la permanence des méthodes et permet à son utilisateur de faire des comparaisons significatives dans le temps et entre entités.
18	Comptabilisation	Processus qui consiste à incorporer au bilan ou au compte de résultat un élément satisfaisant aux définitions et aux critères de comptabilisation. Les critères de comptabilisation à satisfaire conjointement sont les suivants : - il est probable que tout avantage économique futur lié à cet élément ira à l'entité ou en proviendra, et - l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
19	Comptabilité analytique	L'analyse des résultats et faire apparaître leurs éléments constitutifs en vue de contrôler le rendement, la rentabilité et fournir un grand nombre d'éléments pour la gestion de l'entreprise.
20	Comptabilité d'exercice	Les effets des transactions et autres événements sont constatés à la date de survenance de ces transactions ou événements.
21	Comptabilité générale	Une comptabilité orientée vers la saisie de données d'après leurs natures.
22	Compte de résultat	Etat récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de la période considérée. Par différence, il fait apparaître le résultat net de la période.

23	Continuité d'exploitation	Situation normale de l'entité selon laquelle elle est présumée n'avoir ni l'intention, ni la nécessité de mettre fin à ses activités ou de les réduire de façon importante dans un avenir prévisible.
24	Contrôle d'un actif	Pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif.
25	Convention de l'entité	L'entité comptable est considérée comme autonome et distincte de la ou des personnes des participants à ses capitaux propres. Ses états financiers prennent en compte uniquement l'effet de ses propres transactions et des seuls événements qui la concernent.
26	Coût	Montant de trésorerie payé ou juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un élément, à la date de son acquisition/production. Il se détermine par l'accumulation de charges significatives
27	Coût (frais) du point de vente	Les coûts (ou frais) du point de vente comprennent les commissions aux intermédiaires et aux négociants, les montants prélevés par les agences réglementaires, les foires et les marchés ainsi que les droits et taxes de transfert. Les coûts du point de vente excluent les coûts de transport et les autres frais nécessaires à la mise des actifs sur le marché.

28	Coût actuel	<p>Montant de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement.</p> <p>Montant non actualisé de trésorerie qui serait nécessaire pour régler une obligation actuellement.</p>
29	Coût amorti	<p>Le coût amorti d'un actif ou d'un passif financier est le montant auquel l'actif ou le passif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale :</p> <p>22.diminué des remboursements en principal,</p> <p>23.majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre ce montant initial et le montant à l'échéance,</p> <p>24.et diminué éventuellement de toute réduction pour dépréciation (perte de valeur) ou non recouvrabilité.</p>
30	Coût complet	<p>Ils regroupent l'ensemble des charges qui concernent chaque produit ou objet de coûts ;</p>
31	Coût d'acquisition	<p>Prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de la transaction, majoré des droits de douane et autres taxes fiscales non récupérables par l'entité auprès de l'administration fiscale ainsi que des frais accessoires directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'élément et sa mise en état d'utilisation. Les réductions commerciales et autres éléments similaires sont déduits pour obtenir le coût d'acquisition.</p>
32	Coût de production	<p>Coût d'acquisition des consommations de matières et de services utilisées pour la production de l'élément, majoré des autres coûts engagés par l'entité au cours des opérations de production pour amener cet élément dans l'état et à l'endroit où il se trouve, c'est-à-dire les charges directes de production ainsi que les charges indirectes raisonnablement rattachables à sa production.</p>

33	Coût historique	<p>Montant de trésorerie payé ou juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir un actif, à la date de son acquisition ou de sa production.</p> <p>Montant des produits reçus en échange de l'obligation ou montant de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.</p>
34	Coût Hors Production	L'ensemble des charges de distribution
35	Coûts partiels	Ils ne comportent qu'une partie des charges sélectionnées selon certains critères (coûts variables, coûts directs, coûts spécifiques...).
36	Cycle d'exploitation	Période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières, ou des marchandises, entrant dans le processus d'exploitation et leur réalisation sous forme de trésorerie.
37	Déchet	Les résidus de la production
38	Développement	Application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.

39	Différences temporelles	<p>Différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Les différences temporelles peuvent être :</p> <ul style="list-style-type: none"> - des différences temporelles imposables, ou - des différences temporelles déductibles. <p>Elles généreront des montants respectivement imposables et déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (ou de la perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.</p>
40	Durée de vie économique	<p>La durée de vie économique est :</p> <ul style="list-style-type: none"> - soit la période attendue d'utilisation économique d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs - soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs.
41	Durée d'utilité	<p>La durée d'utilité est :</p> <ul style="list-style-type: none"> - soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif amortissable - soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif considéré.
42	Ecart d'acquisition (ou goodwill)	<p>Tout excédent du coût d'acquisition sur la part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis, à la date de l'opération d'échange.</p>

43	Ecart de change	Ecart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.
44	Eléments extraordinaires	Produits ou charges résultant de circonstances exceptionnelles et correspondant à des cas de force majeure comme par exemple une expropriation ou une catastrophe naturelle imprévisible. La nature et le montant de chaque élément extraordinaire sont indiqués séparément dans les états financiers.
45	Erreurs fondamentales	Erreurs découvertes pendant l'exercice en cours et qui sont d'une telle importance que les états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs ne peuvent plus être considérés comme donnant une image fidèle de l'entité à la date de leur publication.
46	Etats financiers	<p>Ensemble complet et indissociable des documents comptables et financiers permettant de donner une image fidèle de la situation financière, de la performance et de la variation de la situation de l'entité à la date de clôture des comptes. Ils comprennent :</p> <ul style="list-style-type: none"> - un bilan, - un compte de résultat, - un tableau des variations des capitaux propres, - un tableau des flux de trésorerie, - une annexe.

47	Evaluation	Processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers sont comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat. Elle intervient lors de la comptabilisation initiale et, postérieurement à cette comptabilisation, au moins à chaque établissement des états financiers.
48	Evénements survenant après la date de clôture	Evénements, tant favorables que défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On distingue deux types d'événements : - ceux qui contribuent à confirmer des circonstances qui existaient à la date de clôture, et - ceux qui indiquent des circonstances apparues postérieurement à la date de clôture.
49	Fait générateur d'obligation	Evénement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.
50	Fiabilité	Qualité de l'information lorsqu'elle est exempte d'erreur et de préjugé significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter.
51	Fonds commercial	Eléments incorporels du fonds de commerce (y compris le droit au bail) qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entité.

52	Fusion	<p>Une fusion est en général une opération entre deux sociétés, dans laquelle :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les actifs et les passifs d'une société sont transférés à l'autre société et la première société est dissoute, ou - les actifs et les passifs des deux sociétés sont transférés à une nouvelle société et les deux sociétés initiales sont dissoutes.
53	Image fidèle	<p>Objectif auquel satisfont, par leur nature et leurs qualités et dans le respect des règles comptables, les états financiers de l'entité qui sont en mesure de donner des informations pertinentes sur la situation financière et la performance et la variation de la situation financière de l'entité.</p>
54	Immobilisation corporelle	<p>Actif corporel :</p> <ul style="list-style-type: none"> - détenu par une entité pour la production, la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives, et - qu'elle s'attend à utiliser sur plus d'un exercice.
55	Immobilisation financière	<p>Actif :</p> <ul style="list-style-type: none"> - une créance dont le règlement doit intervenir dans un délai supérieur à un an, ou - un titre ou une valeur assimilée que l'entité a décidé de conserver sur plus d'un exercice.

56	Immobilisation incorporelle	Actif non monétaire, identifiable et sans substance physique, détenu par une entité pour la production, la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives.
57	Importance relative	Une information est significative si le fait de ne pas l'indiquer peut avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers.
58	Impôt différé	<p>Montant d'impôt sur les bénéfices payables (impôt différé passif) ou recouvrables (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs et provenant :</p> <ul style="list-style-type: none"> - du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible, - des déficits fiscaux ou des crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible. <p>A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles dans la mesure où ces différences donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts dans un avenir prévisible.</p>
59	Indépendance des exercices	Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient donc de lui imputer les transactions et les événements qui lui sont propres, et ceux-là seulement.

60	Instrument financier	Tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entité.
61	Instruments financiers dérivés (ou instruments de trésorerie)	Instruments financiers tels que les options, les contrats à terme (de gré à gré ou normalisé) et les swaps de taux d'intérêt et de devises qui engendrent des droits et des obligations qui ont pour effet de transférer entre les parties à l'instrument un ou plusieurs des risques inhérents à un instrument financier primaire sous-jacent. Les instruments dérivés ne donnent pas lieu à un transfert de l'instrument financier primaire sous-jacent au moment de la prise d'effet du contrat, et il n'y a pas nécessairement transfert à l'échéance du contrat.
62	Instruments financiers primaires	Instruments tels que les créances, les dettes et les titres de capitaux propres qui ne sont pas des instruments financiers dérivés.
63	Intelligibilité	Qualité d'une information lorsqu'elle est facilement compréhensible par tout utilisateur ayant une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et ayant la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente.
64	Inventaire	Ensemble des opérations consistant à relever, en nature, en quantité et en valeur, tous les actifs et passifs de l'entité à la date d'inventaire, sur la base de contrôles physiques et de recensements de pièces justificatives et au moins une fois tous les douze mois (généralement à la clôture de l'exercice).

65	Juste valeur	Montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.
66	Location (contrat de)	Accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.
67	Location simple	Tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.
68	Location-financement	Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non en fin de contrat.
69	Marchandises	Biens achetés ; par l'entreprise commerciale ; pour être vendus en l'état
70	Marché actif	<p>Marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les éléments négociés sur ce marché sont homogènes, - on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants, et - les prix sont mis à la disposition du public.
71	Matière première	Biens achetés ; par l'entreprise industrielle; pour être transformés et incorporés aux produits

72	Matières et fournitures consommables	Biens achetés par l'entreprise industrielle pour être consommés au premier usage ou rapidement
73	Méthodes comptables	Conventions comptables de base, caractéristiques qualitatives, principes comptables fondamentaux ainsi que règles, pratiques et procédures spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers.
74	Monnaie de présentation	Monnaie utilisée pour présenter les états financiers.
75	Neutralité	L'information comptable doit être neutre ; elle ne doit pas faire l'objet de parti pris ou aboutir à des données tendancieuses et des résultats prédéterminés.
76	Non-compensation	La compensation entre éléments d'actif et éléments de passif au bilan, ou entre éléments de charges et éléments de produit dans le compte de résultat, n'est pas autorisée, sauf dans les cas où elle est imposée ou autorisée par le présent système comptable financier.

77	Obligation	Devoir ou responsabilité pour l'entité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine façon. Les obligations peuvent être juridiquement exécutoires en conséquence d'un contrat irrévocable ou d'une disposition statutaire. C'est normalement le cas, par exemple, pour les montants payables au titre des biens et services reçus. Des obligations naissent également de la pratique commerciale normale, des usages et du désir de conserver de bonnes relations d'affaires ou d'agir de façon équitable.
78	Passif	Obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
79	Passif courant	C'est un passif : - que l'entité s'attend à éteindre dans le cadre de son cycle d'exploitation normal, ou - dont le règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.
80	Passif non courant	Le passif non courant comprend tous les éléments de passif qui ne constituent pas des passifs courants.
81	Performance	Elle est présentée dans le compte de résultat de l'entité par la relation entre les produits et les charges.
82	Permanence des méthodes	D'un arrêté des comptes à l'autre, les méthodes comptables sont appliquées de manière identique à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations pour assurer la cohérence et la comparabilité de ces informations au cours

		des périodes successives. Toute exception à ce principe ne peut être justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation.
83	Perte de valeur	Montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.
84	Pertinence	Qualité de l'information lorsqu'elle peut influencer les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.
85	Prééminence de la substance sur la forme	Les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés dans les états financiers conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.
86	Prix de vente net	Montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.
87	Produit agricole	Produit récolté des actifs biologiques de l'entité.
88	Produit en-cours	c'est des produits qui n'ont atteint ni le stade des produits finis ne celui des produits semi-finis.
89	Produit semi-fini	Produit ayant atteint une phase distincte de production

90	Produits	Accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs. Ils ont pour effet d'augmenter les capitaux propres autrement que par des augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.
91	Produits secondaires	Ils sont issus de la fabrication du produit principal et ont une valeur inférieure au produit principal.
92	Provision pour charges	Passif dont l'échéance ou le montant sont incertains.
93	Prudence	Prise en compte d'un degré raisonnable de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, de sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.
94	Rattachement des charges aux produits	Processus selon lequel les charges sont comptabilisées au compte de résultat sur la base d'une association directe entre les coûts encourus et l'obtention d'éléments spécifiques de produits. Il implique la comptabilisation simultanée ou combinée de produits et de charges qui résultent directement et conjointement des mêmes transactions ou autres événements ; par exemple, les diverses composantes des charges qui constituent le coût de revient des produits vendus sont comptabilisées en même temps que le produit résultant de la vente des biens. Cependant, l'application du concept de rattachement n'autorise pas à comptabiliser au bilan des éléments qui ne satisfont pas à la définition d'actifs ou de passifs.

95	Rebut	Produit ayant un défaut de fabrication
96	Recherche	Investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.
97	Répartition primaire des charges indirectes	Le montant de chaque charge indirecte est réparti dans les centres auxiliaires et principaux d'après des clés de répartition exprimées le plus souvent en pourcentage.
98	Répartition secondaire des charges indirectes	Les centres auxiliaires sont répartis dans les centres principaux.
99	Réserves	Parts de résultats nets conservées par l'entité.
100	Résultat net de l'exercice	Il est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Il correspond à un bénéfice (ou profit) en cas d'excédent des produits sur les charges et à une perte dans le cas contraire.
101	Situation financière	Elle est présentée par le bilan dans la relation des actifs avec les passifs (externes) et les capitaux propres.

102	Solvabilité	Disponibilités de trésorerie à plus long terme pour satisfaire aux engagements financiers lorsqu'ils arriveront à échéance.
103	Stocks	<p>Actifs :</p> <ul style="list-style-type: none"> - détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité, ou - en cours de production pour une telle vente - sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestations de services. <p>Les stocks englobent les biens acquis et détenus pour la revente, y compris par exemple les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la revente.</p> <p>Ils englobent également les produits finis ou les travaux en cours produits par l'entité et comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production.</p> <p>Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent le coût du service pour lequel l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.</p> <p>Nota :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Les emballages sont classés sous l'une ou l'autre des catégories selon leur degré d'élaboration et leur origine. 2. Les biens pour lesquels une décision d'immobilisation a été prise ne figurent pas dans les stocks mais dans les immobilisations.

104	Subventions publiques	Aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité pour compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire en échange du fait qu'il s'est conformé ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités.
105	Taux de frais	Unité de mesure monétaire
106	Titres de participation	Titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entité, notamment parce qu'elle lui permet d'exercer une influence sur l'entité dont les titres sont détenus ou d'en avoir le contrôle.
107	Titres de placement	Titres acquis pour être recédés à brève échéance avec l'espoir d'un gain en rendement ou en capital.
108	Titres immobilisés	Titres autres que les titres de participation, que l'entité a l'intention de conserver durablement ou qu'elle n'a pas la possibilité de revendre à bref délai.
109	Transparence	La transparence correspond à la création d'un environnement dans lequel l'information sur les conditions, les décisions et les actions est rendue accessible, visible et compréhensible pour tous les acteurs du marché. La fourniture d'une information transparente et utile sur les acteurs du marché financier et leurs opérations est essentielle à l'existence d'un marché financier discipliné et dynamique.
110	Trésorerie	Fonds en caisse et dépôts à vue.

111	Unité d'œuvre	Unité de mesure physique
112	Valeur actualisée	Estimation actuelle de la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie dans le cours normal de l'activité.
113	Valeur comptable	Montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.
114	Valeur d'apport	Valeur qui sert de base au calcul de la rémunération des apporteurs
115	Valeur de marché	Montant qui peut être obtenu pour la vente d'un titre de placement sur un marché actif ou montant à payer pour son acquisition.
116	Valeur de réalisation	Montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire.
117	Valeur d'utilité	Valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.
118	Valeur recouvrable	Valeur la plus élevée entre le prix de vente net d'un actif et sa valeur d'utilité.
119	Valeur résiduelle	Montant net qu'une entité s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.

Table des matières

La charte du photocopié	1
Plan du cours	2
Liste des fiches de TD	4
Liste des mises en situation	5
Liste des tableaux	7
Liste des figures	8
Introduction générale.....	9
Chapitre 1 : Définition et objectifs de la comptabilité de gestion.....	10
Section 1. Présentation du domaine de la comptabilité de gestion.....	10
1.1 Définition et but général.....	10
1.2 Comparaison Comptabilité générale / comptabilité de gestion.....	11
Section 2. La maîtrise des coûts : domaine principal de la comptabilité de gestion	14
2.1 Comment choisir une méthode pertinente pour maîtriser les coûts ?	14
2.2 Le pouvoir du gestionnaire sur les coûts	14
Chapitre 2 : Rappel des éléments fondamentaux	16
Section 3. Coût, Charges et dépenses : quelle définition ?.....	16
3.1 Définition et classification des coûts :.....	16
3.2 Définition et classification des charges	16
Section 4. Charges de la comptabilité de gestion	18
4.1 Quel est le contenu des charges de la comptabilité de gestion ?.....	18
4.2 Les méthodes d'analyse des coûts.....	20
Fiche N° 1. L'importance de la maîtrise des coûts	22
Chapitre 3 : La méthode des coûts à bas d'activité ABC.....	32
Section 5. Généralités sur la méthode ABC	32
5.1 Définition	32
5.2 Terminologie :.....	33

5.3 Le schéma analytique et le mode de calcul :.....	34
Section 6. Intérêts et limites	36
6.1 L'intérêt du modèle	36
6.2 Limites du modèle.....	37
Fiche N° 2. Les coûts à base d'activité.....	38
Chapitre 4 : La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes.....	42
Section 7. Définitions et objectif :.....	42
7.1 Définition	42
7.2 Principes de la méthode :	42
Section 8. Intérêts et limites	46
8.1 L'intérêt du modèle	46
8.2 Limites du modèle.....	46
Fiche N° 3. L'imputation rationnelle des charges fixes.....	47
Chapitre 5 : La méthode des coûts partiels	52
Section 9. Rappel des notions et définition	52
9.1 Les notions de base	52
9.2 Définition :	53
Section 10. Le modèle de comportement des charges.....	53
10.1 Les charges variables	53
10.2 Les charges fixes	54
10.3 Les charges mixtes (totales)	54
Fiche N° 4. Le modèle de variabilité des charges.....	56
Fiche N° 5. La méthode des coûts variables (Direct Costing).....	71
Chapitre 6 : Les coûts préétablis	74
Section 11. Analyse des écarts dans un contexte de budget flexible.....	75
11.1 Ecart sur matières premières.....	75
11.2 Ecart sur Main D'œuvre Directe.....	77
11.3 Ecart sur Frais Generaux De Fabrication.....	78
Section 12. Le prix de revient normalise.....	81
Fiche N° 6. Le prix de revient normalisé.....	82
12.1 Calcul du coefficient d'imputation	84
12.2 Avantages Du Cout Normalise.....	85
Fiche N° 7. La méthode des coûts préétablis.....	87

Fiche N° 8.	Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts	89
Bibliographie.....		92
Glossaire.....		93
Table des matières.....		115