

Comptabilité analytique de gestion

COMPTABILITÉ – CONTRÔLE DE GESTION

Comptabilité analytique de gestion, 6^e éd., 2013

L. Dubrulle, D. Jourdain

Comptabilité de gestion et mesure des performances, 2004

R. Demeestère

Comptabilité financière – Normes IFRS versus normes françaises, 9^e éd., 2011

J. Richard, C. Collette, D. Bensadon, N. Jaudet

Comptabilité générale. Cas corrigés, 2^e éd., 2010

J. Richard et al.

Le contrôle de gestion – Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, 4^e éd., 2013

H. Löning, V. Malleret, J. Méric, Y. Pesqueux

Le contrôle de gestion de l'immatériel – Une nouvelle approche du capital humain, 2012

L. Cappelletti

Normes IFRS – Application aux états financiers, 2^e éd., 2006

P. Barneto

Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion, 5^e éd., 2013

R. Demeestère, P. Lorino, N. Mottis

— MANAGEMENT SUP —
COMPTABILITÉ - CONTRÔLE DE GESTION

Comptabilité analytique de gestion

6^e édition



**Louis Dubrulle
Didier Jourdain**

DUNOD

Tout le catalogue sur
www.dunod.com



Les corrigés des exercices sont accessibles en ligne sur www.dunod.com

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée. Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du

droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, Paris, 2013

© Dunod, Paris, 2007 pour la précédente édition
ISBN 978-2-10-058942-5

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2° et 3° a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Avant-propos

Cet ouvrage est un manuel de comptabilité analytique, mais il ne privilégie pas la démarche pédagogique traditionnelle qui consiste à présenter un cours, puis à proposer des exercices d'application. Il nous a semblé préférable, dans toute la mesure du possible, de faire jouer au lecteur un rôle plus actif. L'expérience montre qu'on retient mieux lorsqu'on a soi-même réfléchi aux problèmes ; le cours n'est plus ressenti comme une contrainte mais comme un aboutissement logique.

Dans les deux premières parties, chaque chapitre comprend un cas introductif sur lequel le lecteur est invité à réfléchir **avant** de prendre connaissance de la solution, puis un cours qui s'appuie sur l'exemple traité, mais le généralise pour ouvrir d'autres perspectives.

La troisième partie présente la notion de coût standard et l'analyse que l'on peut faire des écarts constatés entre prévisions et réalisations. Des exemples permettent de vérifier l'assimilation du cours et surtout, de comprendre l'interprétation de cette analyse.

Les exercices proposés en fin d'ouvrage, précédés d'un tableau indiquant les chapitres concernés, peuvent être traités en fonction de la progression dans l'étude du cours.

Pour les corrigés, disponibles en ligne, la présentation en tableaux a été privilégiée dans un souci de clarté et de concision ; de plus, tous les détails de calcul sont indiqués. Les étudiants pourront s'en inspirer au cours de leur formation et pour rédiger leurs copies dans le cadre du contrôle continu ou d'un examen. Un cas portant sur le tableau de bord est également proposé en ligne pour ouvrir sur le contrôle de gestion.

Il convient de préciser que l'on a privilégié l'aspect quantitatif mais qu'il faut garder à l'esprit qu'on ne gère pas en se fondant uniquement sur des résultats à court terme. Les aspects stratégiques, humains et sociaux n'entrent qu'indirectement dans le cadre de cet ouvrage mais chacun sait que, de plus en plus, les dirigeants doivent les prendre en considération.

Table des matières

Avant propos	V
Introduction	1
Partie 1	
Principes de la comptabilité analytique : Les coûts complets	
1 L'enchaînement des calculs	13
Section 1 Cas Meubleco 1	14
Section 2 Solution proposée	16
Section 3 Ce qu'il faut retenir	21
2 La tenue de l'inventaire permanent	27
Section 1 Cas Meubleco 2	28
Section 2 Solution proposée	30
Section 3 Ce qu'il faut retenir	36
3 Les charges incorporées	43
Section 1 Cas Meubleco 3	44
Section 2 Solution proposée	45
Section 3 Ce qu'il faut retenir	47

4 Charges directes et indirectes	53
Section 1 Cas SADS 1	54
Section 2 Solution proposée	59
Section 3 Ce qu'il faut retenir	61
5 La répartition des charges indirectes	65
Section 1 Cas Automec 2	66
Section 2 Solution proposée	70
Section 3 Ce qu'il faut retenir	76
6 Les prestations réciproques entre centres auxiliaires	81
Section 1 Cas SADS 2	82
Section 2 Solution proposée	84
Section 3 Ce qu'il faut retenir	88
7 Les en-cours de production	93
Section 1 Cas Hifivox	94
Section 2 Solution proposée	99
Section 3 Ce qu'il faut retenir	105
8 Les produits résiduels	113
Section 1 Cas SMC	114
Section 2 Solution proposée	117
Section 3 Ce qu'il faut retenir	120
Annexe : Exercice de synthèse sur la méthode des coûts complets	129
Section 1 Cas DGA	129
Section 2 Solution proposée	135

Partie 2

Des coûts pertinents pour la prise de décision

9 Critique de la méthode des coûts complets	147
Section 1 Cas Hortiflor 1	148
Section 2 Solution proposée	158
Section 3 Ce qu'il faut retenir	161

10 La méthode des coûts variables	167
Section 1 Cas Hortiflor 2	168
Section 2 Solution proposée	169
Section 3 Ce qu'il faut retenir	179
11 La méthode des coûts spécifiques	187
Section 1 Cas Hortiflor 3	188
Section 2 Solution proposée	189
Section 3 Ce qu'il faut retenir	198
12 La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes	209
Section 1 Cas Hortiflor 4	210
Section 2 Solution proposée	216
Section 3 Ce qu'il faut retenir	226
13 Détermination d'un programme optimum d'activité	237
Section 1 Cas Hortiflor 5	238
Section 2 Solution proposée	242
Section 3 Ce qu'il faut retenir	250
14 Le point mort	253
Section 1 Cas Hortiflor 6	254
Section 2 Solution proposée	257
Section 3 Ce qu'il faut retenir	260
15 Le coût marginal	275
Section 1 Cas Hortiflor 7	276
Section 2 Solution proposée	278
Section 3 Ce qu'il faut retenir	281
Annexe : Exercice de synthèse sur les coûts pertinents	291
Section 1 Cas Roller	291
Section 2 Solution proposée	299

Partie 3 Les coûts standard

16 Les grandes lignes de la méthode des coûts standard	307
Section 1 Ce qu'il faut savoir	308
Section 2 Application : cas SOCA 1	314
Section 3 Solution proposée	317
17 L'analyse des écarts globaux	321
Section 1 Ce qu'il faut savoir	322
Section 2 Application : cas SOCA 2	345
Section 3 Solution proposée	346
18 Compléments sur les coûts standard	349
Section 1 Ce qu'il faut savoir	350
Section 2 Cas manufacture d'Auvergne	358
Section 3 Solution proposée	361
Annexe : Les tableaux et schémas proposés par le Plan comptable général	367
Section 1 Les modèles proposés	368
Section 2 Analyse de l'écart sur matières	368
Section 3 Analyse de l'écart sur frais de centre	372
Section 4 Conclusion	372
Conclusion	375
Exercices d'application	389
Bibliographie	497
Index	499

Introduction : De la comptabilité générale à la comptabilité analytique

La comptabilité générale fournit un résultat global annuel, connu souvent plusieurs semaines après la clôture de l'exercice. Pour une gestion plus efficace, des informations plus détaillées et plus fréquentes sont nécessaires, même si elles sont moins précises.

Section 1 CAS AUTOMECC 1

Créée en 1985, la société anonyme « Automec » a connu une expansion rapide et réalisé l'an dernier un chiffre d'affaires de 7,6 millions d'euros pour un effectif d'environ 100 personnes.

1 Le marché

La société Automec se situe sur le marché de la mécanique et de l'automatisme. Sur ce vaste marché, la souplesse dont fait preuve Automec lui permet des réalisations allant de la simple armoire électrique jusqu'aux pupitres synoptiques des postes de contrôle des centrales électriques ou des aéroports.

La société travaille à peu près exclusivement à la commande. Ses fabrications standards sont en effet peu nombreuses et, de toute façon, presque chaque commande pose un problème particulier nécessitant une étude approfondie.

Deux gros clients assurent à eux seuls près de 50 % du chiffre d'affaires.

Pour se libérer de cette dangereuse dépendance, Automec est en permanence à la recherche de nouveaux clients. Compte tenu du secteur d'activité, cet objectif commercial ne peut être obtenu que par un important effort de prospection concrétisé par un plus grand nombre de demandes de devis de la part des clients (la quasi-totalité des commandes fait l'objet d'un devis préalable) et de commandes fermes elles-mêmes.

Il s'agit là cependant d'un travail de longue haleine dont les résultats sont irréguliers et se feront sentir à échéance plus ou moins lointaine (en moyenne un an).

2 L'activité de production (cf. organigramme Annexe 1)

La société Automec a trois activités principales qui sont, dans la majorité des cas, complémentaires. Mais il peut arriver qu'un client ne s'adresse à la société que pour un seul type de travail. Ces trois activités sont les suivantes :

2.1 La tôlerie et la mécano-soudure

Vingt personnes sont chargées de la fabrication des armoires et des pupitres.

2.2 Le traitement des surfaces

Quinze personnes assurent le traitement des produits sortant de l'atelier de tôlerie. Leur travail comprend essentiellement le dégraissage, le sablage et la peinture.

2.3 Le câblage

C'est l'activité qui nécessite le plus grand nombre d'employés. Cinquante personnes équipent les armoires ou pupitres en appareillage électrique et électronique.

3 Les installations

La société Automec est désormais installée dans la zone industrielle de Clermont dans des locaux entièrement neufs (leur construction date de 1999) mais elle dispose toujours d'une petite usine à Theix, à une quinzaine de kilomètres de Clermont, où son activité avait démarré.

Les bâtiments de Clermont abritent les services administratifs et commerciaux, le bureau d'études, l'atelier de tôlerie et de mécano-soudure et un atelier de câblage.

L'usine de Theix comprend un autre atelier de câblage beaucoup plus modeste que celui de Clermont et l'atelier de traitement des surfaces.

L'existence de ces deux usines rend nécessaires des déplacements fréquents. On notera que tout le traitement des surfaces s'effectue à Theix.

4 Données financières

On trouvera en annexe 2 le compte de résultat de l'année écoulée et en annexe 3 le bilan au 31 décembre.

5 Le système de contrôle de gestion

Un bilan et un compte de résultat sont établis à la fin du trimestre. Il faut faire, à ce propos, les remarques suivantes :

- ces documents sont connus avec un retard d'un mois et demi à deux mois ;
- un certain nombre d'évaluations sont faites de façon simple, comme par exemple celle des stocks ;
- de nombreuses charges ne sont pas abonnées¹ : on reprend les soldes des comptes de charges tels qu'ils figurent à la balance de fin de trimestre. C'est le cas même pour les impôts et les assurances. Il est cependant tenu compte d'un abonnement au niveau des amortissements.

6 Le problème posé

Vous êtes le PDG de la société Automec et, pour contrôler l'activité de votre entreprise, vous ne disposez jusqu'à présent que des situations trimestrielles.

Vous recevez la visite d'un conseiller de gestion qui, dans le courant de la conversation, vous dit : « Je me demande si vous avez intérêt à conserver l'atelier de Theix qui me paraît entraîner d'importants frais de déplacements. De même, qui sait si vous ne perdez pas de l'argent avec certains clients, notamment avec les nouveaux que vous vous efforcez de découvrir. »

Travail à faire

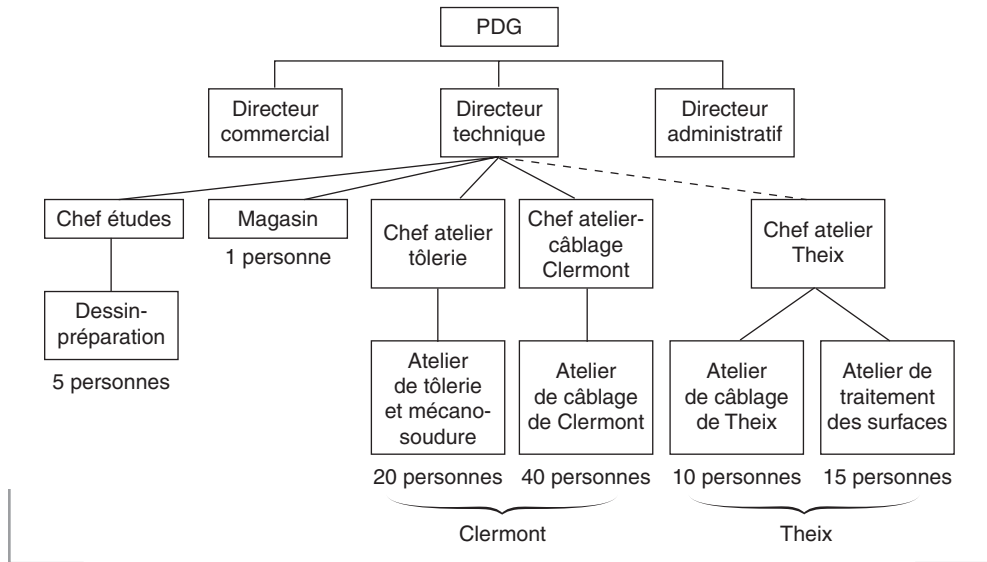
- 1 ■ Avez-vous la possibilité de répondre à ces questions ?
- 2 ■ D'une façon générale à quels niveaux serait-il intéressant de pouvoir apprécier la rentabilité de l'entreprise ?

1. C'est-à-dire qu'elles ne sont pas ramenées à la période étudiée.

- 3 ■ Quels renseignements seraient nécessaires ? Comment pourrait-on les obtenir (avec quels documents, éventuellement quelle organisation nouvelle) ? Étudiez, à titre d'exemple, le problème de la détermination de la rentabilité d'une commande.

Annexe 1

L'organigramme d'Automec



Annexe 2

Compte de résultat

Achats de matières premières	3 501 628	Production vendue	7 610 695
Variation de stock	- 53 887	Production stockée	184 690
Autres charges externes	486 925	Produits financiers	17 150
Impôts et taxes	168 743	Produits exceptionnels	10 708
Charges de personnel	3 273 688		
Dotations aux amortissements	99 750		
Dotations aux provisions	28 740		
Charges financières	56 944		
Charges exceptionnelles	2 636		
Impôt sur les bénéfices	109 060		
Résultat	149 016		
Total général	7 823 243	Total général	7 823 243

Annexe 3

Bilan de l'exercice au 31 décembre

	Brut	Amort. Prov.	Net		Net
Actif immobilisé				Capitaux propres	
Terrains	43 000		43 000	Capital	500 000
Constructions	486 560	254 080	232 480	Réserve légale	50 000
Installations techniques	534 950	388 740	146 210	Autres réserves	388 745
Autres immobilisations corporelles	245 000	169 460	75 540	Résultat de l'exercice	149 016
Participations			86 468		
Prêts			25 269		
Actif circulant				Dettes	
Matières premières			232 486	Emprunts et dettes assimilées	109 615
En-cours de production			508 760	Clients – Avances et acomptes	246 930
Fournisseurs – Avances et acomptes			28 600	Fournisseurs et comptes rattachés	1 528 462
Clients et comptes rattachés	1 473 600	33 540	1 440 060	Sécurité sociale et autres org. soc.	95 000
Débiteurs divers			368 733	État-Impôts et taxes	147 796
Banques			51 335	Créditeurs divers	40 600
Caisse			17 223		
Total général			3 256 164	Total général	3 256 164

Section 2 SOLUTIONS PROPOSÉES

1 La réponse aux questions du contrôleur de gestion

À l'aide du seul compte de résultat, il n'est naturellement pas possible de lui répondre. Les charges et les produits y sont en effet reclassés par nature et les sommes y apparaissant se rapportent à l'ensemble de la société Automec. Le compte de résultat ne permet donc pas de retrouver les charges spécifiques à l'atelier de Theix ou à la commande de tel ou tel client.

2 Appréciation de la rentabilité

Il serait intéressant de l'apprécier au niveau de chaque commande, de chaque client, de chaque atelier, de chaque service. Dans les deux derniers cas, on ne conclura pas forcément cette appréciation par un chiffre traduisant un bénéfice ou une perte. Il est impossible, par exemple, d'attribuer un résultat comptable au bureau d'études ou au service administratif, mais il serait intéressant d'en dégager les coûts respectifs.

D'une façon générale, il convient de passer du plan global, c'est-à-dire du plan de l'entreprise considérée dans son ensemble, aux plans particuliers des produits, des services, des centres de responsabilité, des opérations... selon les besoins de la gestion.

La simple connaissance du résultat global fourni par la comptabilité générale ne permet pas au chef d'entreprise de répondre à des questions telles que :

- parmi les commandes, quelles sont celles qui contribuent à améliorer le résultat ou celles au contraire qui ont pour effet de le détériorer ?
- quel est le coût des différents centres d'activité de l'entreprise ? Pour certains services prestataires (entretien, transports, informatique...), l'entreprise n'aurait-elle pas intérêt à sous-traiter à l'extérieur ?
- combien coûte la commande à tel ou tel stade de sa fabrication (information pourtant utile pour la valorisation des stocks) ?

3 Système d'information nécessaire

Procéder à de telles analyses implique obligatoirement que les charges et les produits soient ventilés et reclassés non plus selon leur nature mais selon les critères précédents (par produit, par client, etc.).

À moins de s'en tenir à des investigations ponctuelles ou occasionnelles, il est nécessaire de mettre en place, à côté de la comptabilité générale, un autre système de recueil et de traitement des informations.

Quelques exemples simples vont montrer cette nécessité d'une nouvelle organisation des travaux administratifs. Si Automec veut calculer un coût de revient par commande, il faudra notamment :

- **connaître les matières premières utilisées pour cette commande** : or la comptabilité générale enregistre à partir des factures des fournisseurs toutes les matières dans le compte « Achats » sans se préoccuper de l'usage qu'en feront les ateliers. Le magasinier qui délivre les matières au fur et à mesure des besoins devra donc

compléter les bons de sortie où il précisera le numéro de la commande qui exige ces matières. Ces bons devront ensuite être regroupés par commande ;

- **connaître les heures de travail passées à exécuter la commande** : ici encore, la comptabilité générale n'a besoin de connaître, pour établir la paie, que les heures de présence de chaque personne. Il faudra donc demander au personnel productif de remplir des bons de travail où seront reportées les heures passées pour l'exécution de chaque commande. Puis ces bons devront être regroupés et dépouillés.

Ces nouveaux documents, le traitement des informations qu'ils entraînent, ces analyses de l'activité interne de l'entreprise que l'existence d'une simple comptabilité générale n'exigerait pas, sont caractéristiques de ce que l'on appelle la **comptabilité analytique d'exploitation**.

Section 3 CE QU'IL FAUT RETENIR

Alors que la comptabilité générale a essentiellement pour objet l'enregistrement des flux entre l'entreprise et son environnement (clients, fournisseurs, actionnaires), la comptabilité analytique se préoccupe à titre principal des conditions d'exploitation internes de l'entreprise.

Le Plan comptable général¹ donne la définition suivante : « La comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement des 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'entreprise² ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants.

D'autre part :

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

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision. »

1. Nous ferons référence au Plan comptable général 1982 qui est plus développé en matière de comptabilité analytique que celui de 1999.

2. Il s'agit notamment de l'évaluation des stocks.

Nous aurons l'occasion, tout au long de cet ouvrage, de préciser les techniques et les moyens proposés pour remplir ces objectifs.

La définition plus ambitieuse de la comptabilité analytique donnée par cette version du plan comptable appelle les commentaires suivants :

- il s'agit d'un véritable outil de contrôle de gestion qui repose essentiellement sur le calcul des coûts en vue d'éclairer les prises de décision ;
- chaque entreprise a la possibilité – et le devoir – de choisir son propre système adapté à son activité, sa taille, son organisation, les besoins des responsables... ;
- cependant, la recherche et le traitement d'une information ont un coût qu'il convient de comparer à l'utilité (la valeur) de l'information.

À cet égard, le plan comptable rappelle deux principes fondamentaux :

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

Ces remarques constituent, au demeurant, une règle à retenir pour la mise en place de tout système de contrôle de gestion.

Pour clore cette introduction sur la comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique d'exploitation, on peut dresser le tableau suivant¹ :

Tableau 10.1 – Critères de comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
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

1. Cf. Margerin Ausset, *Comptabilité analytique*, Éditions Sedifor, juin 1981.

L'ESSENTIEL

La comptabilité analytique permet de mieux connaître le coût des différentes activités ou productions de l'entreprise et de déterminer, de façon détaillée, l'origine du résultat qui n'est connu que globalement en comptabilité générale.

Elle permet aussi de calculer, sur le même modèle, des coûts prévisionnels, éventuellement à partir de budgets établis par les différents services.

La connaissance des coûts calculés de façon pertinente aide à la prise de décisions et le suivi de leur évolution – voire la comparaison avec les coûts prévisionnels – permet de juger des performances réalisées.

La comptabilité analytique n'est pas obligatoire et les responsables peuvent – et doivent – l'adapter à leurs besoins sans se soucier de considérations juridiques ou fiscales comme c'est le cas en comptabilité générale.

Partie

1

L'enchaînement des calculs	Chapitre 1
La tenue de l'inventaire permanent	Chapitre 2
Les charges incorporées	Chapitre 3
Charges directes et indirectes	Chapitre 4
La répartition des charges indirectes	Chapitre 5
Les prestations réciproques entre centres auxiliaires	Chapitre 6
Les en-cours de production	Chapitre 7
Les produits résiduels	Chapitre 8
Exercice de synthèse sur la méthode des coûts complets	Annexe

Principes de la comptabilité analytique : les coûts complets

La compétitivité des entreprises en situation concurrentielle, l'efficacité des organisations en période de limitation de leurs ressources passent par l'analyse et le suivi de leurs coûts.

La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.

Contrairement à la comptabilité générale, la comptabilité analytique n'a pas pour vocation d'être un système formel et universel car elle doit s'adapter à chaque situation. La liberté dont on bénéficie s'accompagne cependant de contraintes : la validité de l'outil impose que l'on observe une grande rigueur dans le raisonnement et que l'on accepte la discipline d'un vocabulaire précis. C'est à ces conditions qu'on pourra mesurer la fiabilité ou les limites des éléments d'information qu'elle fournit.

Chapitre

1

L'enchaînement des calculs

SOMMAIRE

SECTION 1 Cas Meubleco 1

SECTION 2 Solution proposée

SECTION 3 Ce qu'il faut retenir

En fonction des coûts que l'entreprise souhaite déterminer, il importe de réfléchir à l'enchaînement des calculs nécessaires. Par ailleurs, pour faciliter la lecture par les différents utilisateurs des coûts calculés, une présentation claire est indispensable.

Section 1 CAS MEUBLECO 1

1 Présentation de l'entreprise

La société Meubleco fabrique deux modèles de chaises destinées aux collectivités : un modèle courant (C) et un modèle avec accoudoirs (L).

La production est organisée de la manière suivante :

- les armatures, identiques pour les deux modèles, sont fabriquées dans l'atelier A à partir de tubes de métal achetés à l'extérieur ;
- les deux types de sièges (C et L) sont moulés dans l'atelier B à partir de PVC très résistant ;
- les différentes pièces sont assemblées dans un atelier de montage à l'aide de vis spéciales.

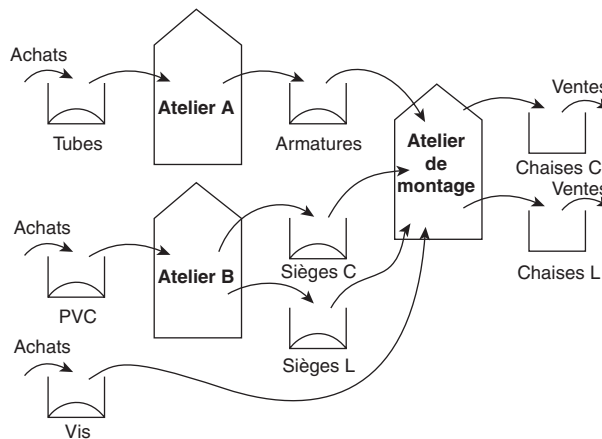


Figure 1.1 – Schéma de production

2 Activité du mois de janvier

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

2.1 Achats

- Tubes : 160 000 mètres à 3 € le mètre (prix payé au fournisseur).
- PVC : 45 000 kg à 5 € le kg (prix payé au fournisseur).
- Vis : 180 000 vis spéciales à 0,50 € l'unité (prix payé au fournisseur).

Outre le prix payé au fournisseur, l'entreprise a supporté des frais d'achat divers (passation de commandes, transports...) qui sont évalués à 0,20 € par mètre de tube et 0,30 € par kg de PVC. Les frais accessoires d'achat sont négligeables pour les vis.

2.2 Atelier A (fabrication des armatures)

L'atelier A a fabriqué 25 000 armatures durant le mois de janvier. Pour ce faire :

- il a été consommé 153 500 mètres de tubes ;
- les frais de fabrication se sont élevés à 258 800 €.

2.3 Atelier B (fabrication des sièges C et L)

L'atelier B a produit 13 000 sièges C et 10 000 sièges L :

- 39 500 kg de PVC ont été nécessaires (19 500 kg pour mouler les sièges C et 20 000 kg pour mouler les sièges L) ;
- les frais de fabrication se sont élevés à 198 650 € (104 650 € pour les sièges C, 94 000 € pour les sièges L).

2.4 Atelier de montage (chaises C et L)

Cet atelier a terminé le montage de 12 000 chaises C et 9 500 chaises L. Pour ce faire il a été consommé :

- pour les chaises C : 12 050 armatures, 12 100 sièges et 73 000 vis ;
- pour les chaises L : 9 530 armatures, 9 580 sièges et 77 000 vis.

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

2.5 Ventes

L'entreprise a vendu durant le mois de janvier :

- 11 000 chaises C à 75 € ;
- 9 000 chaises L à 90 €.

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

REMARQUES

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

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

Travail à faire

- 1 ■ Avez-vous tous les éléments pour établir le compte de résultat relatif au mois de janvier ?
- 2 ■ Déterminez :
 - le coût d'achat des tubes, du PVC, des vis,
 - le coût de production des armatures,
 - le coût de production des sièges C et L,
 - le coût de production des chaises C et L,
 - le coût de revient des chaises C et L vendues,
 - le résultat analytique sur les chaises C et L.En déduire le résultat de la période.
- 3 ■ Présentez le compte de résultat du mois de janvier à l'aide des éléments ci-dessus.

Section 2 SOLUTION PROPOSÉE

1 Éléments nécessaires pour la présentation du compte de résultat

Il n'est pas possible d'établir directement le compte de résultat du mois de janvier. En effet, les charges engagées au cours de ce mois se rapportent aussi bien aux produits vendus qu'à tous ceux qui restent en stock à la fin du mois. De même, toutes les matières premières n'ont pas été consommées.

Or, si tous ces stocks sont faciles à connaître en quantité, il reste à les évaluer pour en inscrire la variation dans le compte de résultat. Il est souhaitable que cette évaluation résulte d'un calcul rationnel du coût des matières et des produits aux différents stades de la fabrication. C'est l'un des objectifs de la comptabilité analytique.

2 Calcul des coûts et des résultats analytiques

L'enchaînement des calculs est présenté dans l'annexe de la page suivante.

Les résultats analytiques sont obtenus en comparant le coût de revient de chaque type de chaises au chiffre d'affaires correspondant.

2.1 Calcul des coûts d'achat des matières et fournitures

Éléments	Tubes			PVC			Vis		
	Q	PU	Total	Q	PU	Total	Q	PU	Total
Prix d'achat	160 000	3	480 000	45 000	5	225 000	180 000	0,5	90 000
Frais d'achat	160 000	0,20	32 000	45 000	0,30	13 500	–	–	–
Coût d'achat	160 000	3,20	512 000	45 000	5,30	238 500	180 000	0,5	90 000

2.2 Fiches de stock des matières et fournitures¹

	Tubes			PVC			Vis		
	Q	PU	Total	Q	PU	Total	Q	PU	Total
Stock initial	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Entrées	160 000	3,20	512 000	45 000	5,30	238 500	180 000	0,5	90 000
Total	160 000	3,20	512 000	45 000	5,30	238 500	180 000	0,5	90 000
Sorties	153 500	3,20	491 200	39 500	5,30	209 350	150 000	0,5	75 000
Stock final	6 500		20 800	5 500		29 150	30 000		15 000

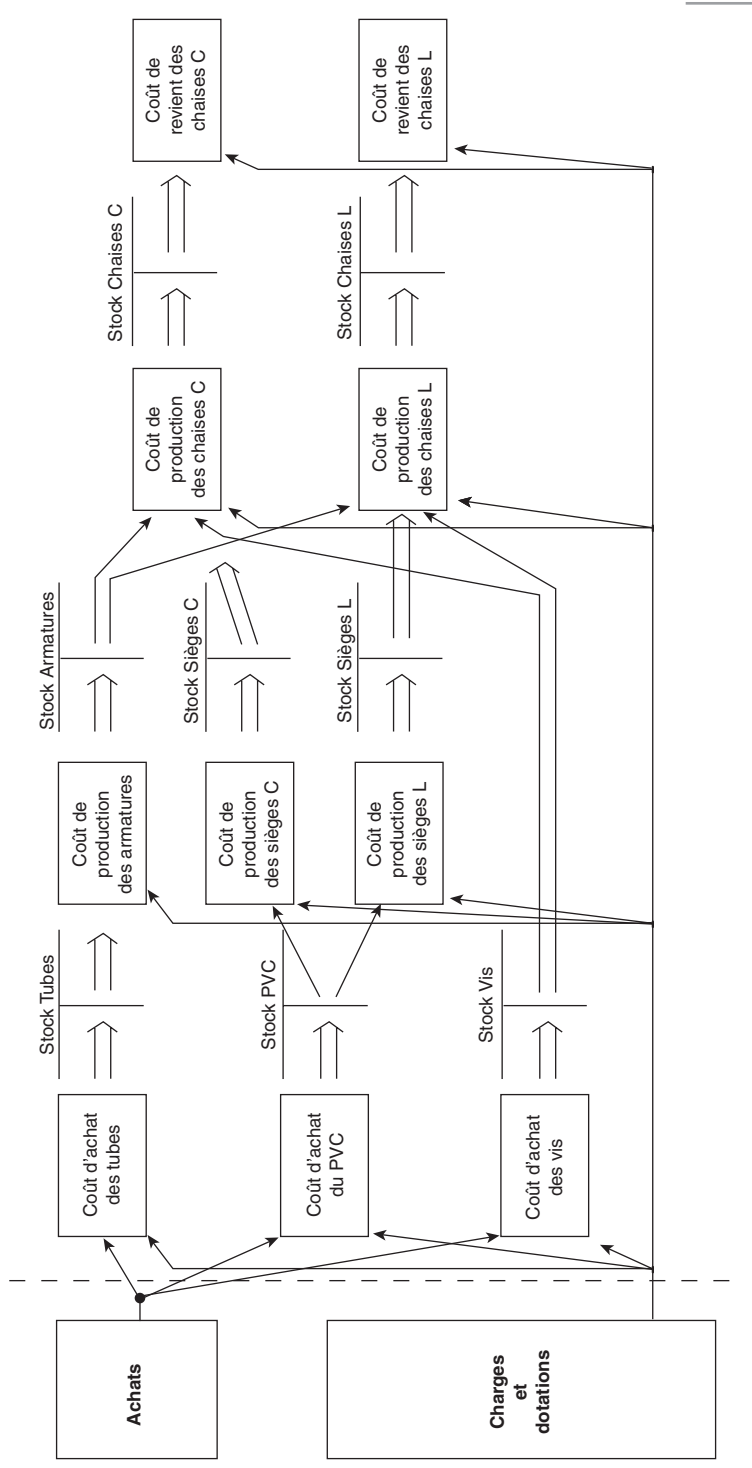
2.3 Coût de production des armatures

Éléments	Q	PU	Total
Tubes utilisés			491 200
Frais atelier A	153 500	3,20	258 800
Coût de production	25 000	30	750 000

1. Les fiches de stock, traitées plus en détail au chapitre 2, fournissent les éléments nécessaires pour chiffrer les sorties de magasin et le stock final.

Annexe

Enchaînement des calculs de coûts



2.4 Fiche de stock des armatures

	Q	PU	Total
Stock initial	–	–	–
Entrées	25 000	30	750 000
Total	25 000	30	750 000
Sorties	21 580	30	647 400
Stock final	3 420		102 600

2.5 Coût de production des sièges C et L

Éléments	Sièges C			Sièges L		
	Q	PU	Total	Q	PU	Total
PVC utilisé	19 500	5,30	103 350	20 000	5,30	106 000
Frais atelier B			104 650			94 000
Coût de production	13 000	16	208 000	10 000	20	200 000

2.6 Fiches de stock des sièges C et L

	Sièges C			Sièges L		
	Q	PU	Total	Q	PU	Total
Stock initial	–	–	–	–	–	–
Entrées	13 000	16	208 000	10 000	20	200 000
Total	13 000	16	208 000	10 000	20	200 000
Sorties	12 100	16	193 600	9 580	20	191 600
Stock final	900		14 400	420		8 400

2.7 Coût de production des chaises C et L

Éléments	Chaises C			Chaises L		
	Q	PU	Total	Q	PU	Total
Armatures utilisés	12 050 ¹	30	361 500	9 530	30	285 900
Sièges C utilisés	12 100	16	193 600			
Sièges L utilisés				9 580	20	191 600
Vis utilisées	73 000	0,5	36 500	77 000	0,5	38 500
Frais atelier de montage			116 400			130 000
Coût de production	12 000	59	708 000	9 500	68	646 000

1. Pour fabriquer les 12 000 chaises C, on aurait dû théoriquement utiliser 12 000 armatures. La différence avec le nombre d'armatures utilisées correspond à des rebuts de fabrication. Si on établissait la fiche détaillée du coût de production, on trouverait qu'on a utilisé 1,004 armature en moyenne pour faire une chaise C.

2.8 Fiches de stock des chaises C et L

	Chaises C			Chaises L		
	Q	PU	Total	Q	PU	Total
Stock initial	–	–	–	–	–	–
Entrées	12 000	59	708 000	9 500	68	646 000
Total	12 000	59	708 000	9 500	68	646 000
Sorties	11 000	59	649 000	9 000	68	612 000
Stock final	1 000		59 000	500		34 000

2.9 Coût de revient des chaises vendues et résultats analytiques

Éléments	Chaises C			Chaises L		
	Q	PU	Total	Q	PU	Total
Coût de production des chaises vendues	11 000	59	649 000	9 000	68	612 000
Frais de distribution			77 000			90 000
Coût de revient	11 000	66	726 000	9 000	78	702 000
Prix de vente	11 000	75	825 000	9 000	90	810 000
Résultat analytique	11 000	9	99 000	9 000	12	108 000

Résultat analytique global : 99 000 + 108 000 = 207 000 €

3 Compte de résultat de janvier

Achat de tubes	480 000	Production vendue	1 635 000
Variation de stock	– 20 800	Production stockée :	
Achat de PVC	225 000	– Armatures	102 600
Variation de stock	– 29 150	– Sièges C	14 400
Achat de vis	90 000	– Sièges L	8 400
Variation de stock	– 15 000	– Chaises C	59 000
Autres charges ¹	916 350	– Chaises L	34 000
Résultat	207 000		
	1 853 400		1 853 400
1. Frais d'achat : 32 000 + 13 500 = 45 500 Frais d'atelier : 258 800 + 198 650 + 246 400 = 703 850 Frais de distribution : <u>167 000</u> Total : 916 350 Ces charges devraient évidemment être classées par nature mais le texte ne permet pas de le faire.			