

# Des conseils pour réussir l'UE11

## L'épreuve

Le contrôle de gestion est une épreuve écrite portant sur 3 ou 4 dossiers, d'une durée de 4 heures, coefficient 1 et le nombre de crédits européens est de 14.

## Objectifs de l'épreuve

- Vérifier la capacité des candidats à maîtriser les concepts et les modes calculatoires ;
- Connaître l'intérêt de ces concepts comme outils d'aide à la prise de décisions par les candidats ;
- Maîtriser le commentaire et l'analyse des résultats et surtout apprendre à rendre compte de façon claire et précise ;
- La rénovation met l'accent sur l'acquisition des compétences techniques et celles relevant de l'analyse.

## Préparation à l'épreuve

La préparation à l'épreuve « contrôle de gestion » exige une connaissance des concepts qui sont développés dans ce manuel. Elle doit être sérieuse et rigoureuse.

Il faut un entraînement régulier à la résolution des cas simples, des exercices plus complexes et des annales afin de vous permettre une bonne acquisition des connaissances et un recul par rapport aux outils manipulés.

Dans ce manuel, il y a des exemples simples pour mieux comprendre et maîtriser les concepts, des cas à la fin de chaque chapitre et les corrigés pour mieux s'entraîner.

Pour bien réussir, il faut :

- Savoir rédiger des phrases claires et bien structurées sans fautes d'orthographe ;
- Utiliser le vocabulaire approprié ;
- Être vigilant aux verbes utilisés ;
- Prendre de recul pour bien maîtriser les concepts et commenter et analyser les résultats.

## Le jour de l'épreuve

- Lire le sujet en intégralité pour repérer les thèmes à traiter en premier et faire votre stratégie et surtout pour identifier le fil conducteur et les principales difficultés. Les réponses sont souvent dans les questions suivantes ;
- Bien gérer le temps, le barème renseigne sur le temps à consacrer à chaque dossier ;
- Repérer les annexes inhérentes à chaque dossier pour ne pas perdre votre temps ;
- Traiter chaque dossier sur une feuille séparée pour pouvoir faire des allers-retours d'un dossier à un autre tout en gardant une bonne présentation ;
- Mettre le numéro de chaque question sur votre feuille. S'il y a une question à traiter sur l'annexe, il faut mettre le numéro de la question et vous indiquez voir annexe (A, B, etc.) ;
- Porter un soin particulier à la présentation de votre copie, à l'écriture, au style et au vocabulaire ;
- Tous les résultats doivent être commentés.

Enfin, il est important de relire votre copie et bien vérifier les annexes à rendre avec la copie.

Bon courage et bonne chance

# Thèmes des sujets des sessions 2008 à 2021

Années	Thèmes
2008	Dossier 1 (5 points) : Mise en place d'outils d'aide à la décision : analyse de la valeur, tableau de bord de gestion. Dossier 2 (4 points) : Gestion de la qualité des approvisionnements : loi normale, estimation, diagramme Ishikawa et Pareto. Dossier 3 (5 points) : Simulation et analyse de risque : seuil de rentabilité, loi normale. Dossier 4 (6 points) : Suivi de l'activité du centre de distribution : écart sur marge.
2009	Dossier 1 (10 points) : Calcul et contrôle des coûts : coût préétabli, écart. Dossier 2 (5 points) : Optimisation de l'activité : programmation linéaire. Dossier 3 (5 points) : Élargissement de la gamme des produits : prix psychologique, coût cible.
2010	Dossier 1 (7 points) : Calcul de coûts : centres d'analyse, méthode ABC. Dossier 2 (3,5 points) : Gestion de la production des plaquettes : probabilité, coûts cachés Dossier 3 (5,5 points) : Analyse prévisionnelle : Coût variable, seuil de rentabilité. Dossier 4 (4 points) : Tableau de bord : définition, FCS, indicateurs.
2011	Dossier 1 (9 points) : Budgétisation et contrôle budgétaire : enjeux et limites des budgets, rôle du contrôleur de gestion, écarts sur résultats/sur marges. Dossier 2 (4 points) : Investissement et ordonnancement : avantages, planning, chemin critique, optimisation. Dossier 3 (4 points) : Gestion de la masse salariale : effet niveau, effet masse, impact des augmentations. Dossier 4 (3 points) : Gestion de stocks : modèle sans pénurie, avec pénurie, économie.
2012	Dossier 1 (7 points) : Opportunité d'une opération promotionnelle : levier opérationnel, seuil de rentabilité, indice de sécurité. Dossier 2 (2 points) : Enquête de satisfaction : définition FCS, intervalle de confiance, probabilité. Dossier 3 (6 points) : Suivi du CA et de la politique tarifaire : calcul CA, écart et analyse. Dossier 4 (5 points) : Externalisation de la restauration : coût variable, spécifique, suppression.
2013	Dossier 1 (6,5 points) : Calculs de résultats prévisionnels : CA, résultats, coûts spécifiques. Dossier 2 (4 points) : Étude des propositions du responsable : centre de responsabilité, PCI, loi normale. Dossier 3 (4 points) : Gestion du stock : Wilson, stock de sécurité Dossier 4 (5,5 points) : Suivi et analyse des résultats : écarts charges directes/charges indirectes.
2014	Dossier 1 (5 points) : Programmation linéaire : forme canonique, programme optimal, amélioration. Dossier 2 (6 points) : Analyse de rentabilité : résultat avec et sans IR, compte résultat différentiel, seuil de rentabilité probabilisée. Dossier 3 (4 points) : Méthode de fixation des PCI : centres de responsabilité, cession interne. Dossier 4 (5 points) : Calcul de coûts de la qualité : définition, coûts, Ishikawa, Pareto, Paka-Yoke.
2015	Dossier 1 (4,5 points) : Politique de prix différentiels : Résultat, coût marginal, prix. Dossier 2 (5 points) : Coûts cibles : définition, mise en place. Dossier 3 (8 points) : Gestion de la masse salariale : calcul et analyse des écarts, prévision. Dossier 4 (2,5 points) : Gestion de la qualité : loi binomiale, loi de poisson, loi normale, approximation.

Années	Thèmes
2016	<p>Dossier 1 (5 points) : Méthode ABC : définition des charges indirectes, calcul de coût d'achat avec la méthode centres d'analyse et méthode ABC, les étapes de la méthode ABC, comparaison centres d'analyse et ABC.</p> <p>Dossier 2 (5 points) : Étude de rentabilité : seuil de rentabilité, levier opérationnel, programme optimal résolution graphique.</p> <p>Dossier 3 (6 points) : Analyse de la performance commerciale : définition contrôle budgétaire, centre de responsabilité, calcul de la marge, calcul et analyse de l'écart sur marge.</p> <p>Dossier 4 (4 points) : Contrôle qualité : loi normale, test, intervalle de confiance.</p>
2017	<p>Dossier 1 (7 points) : Élaboration de coûts de revient standards :</p> <p>Dossier 2 (5 points) : Gestion des approvisionnements : Wilson, Stock de sécurité et juste à temps</p> <p>Dossier 3 (8 points) : Pilotage et mesure de performance : Tableau de bord, les écarts et diagramme d'Ishikawa.</p>
2018	<p>Dossier 1 (6 points) : Rentabilité circuit de distribution : MSCV, MSCS, SR, loi normale, risque d'exploitation.</p> <p>Dossier 2 (6 points) : Gestion de production : programme de production, MSCV, programme de production optimal, prix de cession interne.</p> <p>Dossier 3 (4 points) : Gestion des ressources humaines : effets de masse, de niveau et de report, indicateurs tableau de bord.</p> <p>Dossier 4 (4 points) : Conception d'une offre de formation : analyse de la valeur, coût cible.</p>
2019	<p>Dossier 1 (5 points) : Analyse de la performance commerciale : prévisions des ventes, limites, écarts sur marge et sur CA.</p> <p>Dossier 2 (5,5 points) : Contrôle budgétaire de la production : coût standard, utilité et limites, écart sur charges indirectes</p> <p>Dossier 3 (3,5 points) : Analyse de la rentabilité : MSCV, SR, élasticité-prix, limites de ces outils.</p> <p>Dossier 4 (6 points) : Pilotage de la qualité : tableau de bord : FCS service approvisionnement, loi normale.</p>
2020	<p>Dossier 1 (8,5 points) : Méthode ABC : intérêts, limites, analyse de la rentabilité.</p> <p>Dossier 2 (4 points) : Gestion et contrôle budgétaire des ventes : prévisions des ventes, analyse des prévisions et des écarts.</p> <p>Dossier 3 (5 points) : Mise en place d'une nouvelle formation : SR, graphe MPM.</p> <p>Dossier 4 (2,5 points) : Gestion de la performance : conception d'un tableau de bord : objectifs, FCS, indicateurs.</p>
2021	<p>Dossier 1 (5 points) : Coûts, marges, risque d'exploitation, note de synthèse.</p> <p>Dossier 2 (6 points) : Lancement nouveau produit : Coût cible.</p> <p>Dossier 3 (4 points) : Masse salariale : calcul, note de synthèse.</p> <p><b>Dossier au choix</b></p> <p>Dossier 4 (5 points) : Centres de responsabilités : caractéristiques, indicateurs. Missions et qualité du contrôleur de gestion.</p> <p>Dossier 5 (5 points) : Gestion de la qualité : loi normale, rapport.</p>

# Introduction

## Présentation théorique du contrôle de gestion

Apparu dès le début du xx<sup>e</sup> siècle, le contrôle de gestion a vu son contenu et ses définitions variés car Il dépend très largement de l'environnement externe et interne de l'entité.

Le contrôle de gestion peut s'appliquer à des entités très différentes : entreprises industrielles et commerciales, grands groupes, associations, etc.

Les fonctions ne seront pas les mêmes suivant les secteurs et la taille de l'entité. Cette diversité entraîne une grande variété des missions du contrôle de gestion ses modes d'intervention.

### I. Présentation du contrôle de gestion

#### 1. La comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion qui est la base du contrôle de gestion. Elle peut être définie comme un outil d'information au service de l'entreprise.

Le gestionnaire a besoin d'une information de gestion pour prendre des décisions. Il est alors nécessaire de recourir à un système d'information interne : la comptabilité de gestion.

Le Plan Comptable propose la définition suivante :

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

- connaître les coûts des différentes fonctions assurées par l'entreprise ;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants. ».

Les outils élaborés par la comptabilité de gestion vont par la suite servir au contrôle de gestion pour :

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

De manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision. La mise en place d'un tel système d'information doit, bien entendu, être adaptée à des variables comme l'activité ou la taille d'une entreprise mais également à son organisation et surtout aux besoins et problèmes rencontrés par les dirigeants. Il est donc nécessaire de définir le contrôle de gestion, d'étudier ses relations avec les autres domaines de la gestion et de présenter le profil du contrôleur de gestion. Le monde évoluant, les entreprises devant s'adapter, le contenu et le fonctionnement du contrôle de gestion a suivi la tendance.

## **2. Définitions du contrôle de gestion**

Il existe plusieurs définitions :

D'après le PCG « c'est l'ensemble des techniques destinées à vérifier que les décisions et actions engagées conduisent à l'objectif cherché. »

« Le Contrôle de Gestion est l'ensemble des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont cohérents. » (H. Bouquin).

« Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente. » (R. Anthony)

– L'efficacité est la capacité d'atteindre les objectifs.

– L'efficience est la manière dont les résultats sont obtenus en minimisant les ressources utilisées.

On passe donc d'une vision limitée au contrôle a posteriori des résultats à des visions plus larges englobant l'orientation et l'alignement de l'ensemble de l'entité sur les objectifs stratégiques.

Le contrôle de gestion est devenu au fil du temps l'un des composants du contrôle interne, d'audit, sans que ce soit sa fonction principale

## **II. Les rôles du contrôle de gestion**

### **1. L'entreprise et son système de gestion**

L'entreprise est un système « ouvert » et finalisé, doté d'organes de commandes fixant les objectifs à atteindre et qui doit disposer d'un système de gestion efficace pour « piloter », le système physique.

Le système de gestion doit donc permettre de collecter et de traiter les informations internes et externes, de prendre les décisions orientant le système physique, de réguler le système global.

Le contrôle de gestion, constitué de la comptabilité de gestion (calcul des coûts) et de la gestion budgétaire (allocation et gestion des ressources) a pour rôle :

- La valorisation des stocks de matières et autres approvisionnement, marchandises et produits
- La gestion (calcul, suivi), et maîtrise (réduction) des coûts ;
- L'amélioration de la prise de décision en utilisant les techniques de simulation et de prévision ;
- La régulation : fixation d'objectifs, autocontrôle et alerte ;
- L'analyse d'écarts et clignotants ;
- La mesure de la performance des agents, des fonctions et de l'entreprise ;
- L'animation et la motivation : définition des centres de responsabilité (pouvoirs, moyens, objectifs), coordination des centres ;
- La construction de la performance future : stratégie, facteurs clés de succès, suivi des actions.

Le contrôle de gestion inclut tous les processus d'analyse et de contrôle, fournissant aux décideurs les informations pertinentes.

## **2. Contrôle de gestion et fonctions de l'entreprise**

Le contrôle de gestion peut intervenir au stade de la conception de la stratégie et au stade de l'évaluation des actions passées.

Le contrôle de gestion détermine et calcule les indicateurs permettant de suivre l'activité ; il analyse les écarts et signale les incidents.

Le contrôle de gestion va proposer trois types de concours :

- aide à la décision : il va apporter son aide technique pour les calculs de rentabilité, l'organisation de la production, suivi des projets ;
- élaboration et calcul d'indicateurs permettant de juger l'efficacité des activités ;
- calcul de données mensuelles et comparaison avec les prévisions : analyse des écarts, participation à l'évaluation des responsables des centres de responsabilité.

Le contrôle de gestion intervient directement dans la définition des objectifs et dans l'évaluation des résultats car les responsables des centres de responsabilité sont jugés souvent en fonction du respect des objectifs du budget.

Tous les contrôleurs de gestion n'ont pas des métiers correspondant à toutes ces variantes selon leurs places dans l'organigramme.

### III. Les places des contrôleurs de gestion dans l'organigramme

On identifie les fonctions classiques et l'apparition de nouvelles tendances.

#### 1. Les Fonctions traditionnelles

Dans une structure classique de PME, il a un rôle traditionnel. Le premier consiste en la mise en place d'un système de gestion en fonction des besoins d'information et de gestion de l'entreprise, il couvre :

- l'animation du fonctionnement de ce système d'information ;
- la traduction de la stratégie en plans opérationnels et budgets ;
- le calcul des résultats, analyse des écarts ;
- le *reporting* : c'est la présentation périodique des résultats de l'activité à la hiérarchie.

Dans cette structure, le contrôleur de gestion a une action fortement balisée par la comptabilité financière.

Mais quelle est sa place dans l'organigramme de l'entreprise ?

##### A. Rattachement à la direction générale

C'est le signe de l'importance du contrôle de gestion dans l'entreprise et de son lien avec la stratégie globale.

##### B. Rattachement à la DAF

Ce lien de dépendance limite le statut, le pouvoir et l'indépendance du contrôleur de gestion. Il peut apparaître soumis aux objectifs propres de la direction financière et se limiter à l'aspect financier du fonctionnement. Son rôle de conseil peut être compromis.

##### C. Au même niveau que les autres directions

Ce statut de direction fonctionnelle favorise le dialogue et la collaboration avec les autres directions.

#### 2. Évolution de la fonction

##### A. Nouveaux rôles

Une des évolutions récentes consiste en la prise en compte d'informations plus qualitatives qu'auparavant (ambiance au travail, qualité, délai, diversité et égalité des chances, respect de l'environnement).

Les tendances de l'environnement des entreprises vont contraindre le contrôle de gestion à évoluer.

Avec la mondialisation l'environnement économique est plus complexe, incertain donc le risque va augmenter. Le contrôle de gestion doit l'évaluer et le maîtriser.

Dans ce contexte la concurrence ne va pas se faire uniquement sur les coûts mais aussi sur la qualité, le temps, l'espace, l'innovation. Le contrôle de gestion doit tenir compte de tous ces éléments.

Avec le développement de la technologie, les entreprises sont passées d'une production de masse à une production plus diversifiée et en petite quantité.

Le numérique impacte toutes les fonctions, les processus et toutes les façons de travailler. Les frontières des organisations bougent. Cet environnement technologique pousse le contrôle de gestion à trouver des nouveaux indicateurs et des nouvelles méthodes de pilotage.

Avec la prise des consciences écologiques, les entreprises doivent agir dans le cadre de développement durable et la responsabilité sociale des entreprises.

Les valeurs, le comportement et les rapports au travail ont changé, de plus l'environnement est de plus en plus instable et en perpétuelle évolution dans le temps et dans l'espace. Le système d'information va dépendre fortement de ce contexte. Le contrôle de gestion doit revoir ces outils et doit s'interroger sur la notion de performance et de la valeur qui doit piloter et mesurer.

Le contrôleur de gestion remplit une fonction de conseil et d'aide à la décision pour l'ensemble des acteurs (direction générale, directions opérationnelles et fonctionnelles). Il fournit l'expertise, le maniement des outils d'analyse et les capacités d'interprétation, l'accès aux données existantes.

Il a une mission d'étude de l'environnement, en particulier dans le cadre du *benchmarking* : recherche des meilleures pratiques dans un domaine donné pour améliorer son propre fonctionnement.

Lorsque l'entreprise est organisée en divisions c'est-à-dire en fonction des couples marché-produit, le contrôleur de gestion peut être rattaché hiérarchiquement au directeur de la division et fonctionnellement au contrôleur de gestion du siège, c'est l'organisation matricielle.

L'entreprise aura donc à gérer des coûts qui pourront générer de la valeur ainsi que les coûts n'engendrant aucune valeur (coûts de gaspillage, coût de stockage, etc.).

## B. Sa place dans une structure divisionnelle

Cette structure est très fréquente dans les groupes ; le directeur du contrôle de gestion est indépendant de la Direction de la comptabilité. Il participe à la planification stratégique, aux décisions d'investissement et de financement.

Il reste que cette organisation ne s'est pas uniquement imposée dans les groupes mais aussi dans des structures hiérarchiques fonctionnelles (staff and line) avec deux cas de figure :

- déconnexion entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion ;

– rattachement du contrôle de gestion à un Directeur financier qui englobe le contrôle de gestion, la comptabilité financière (incluant les besoins de communication financière) et souvent le contrôle interne.

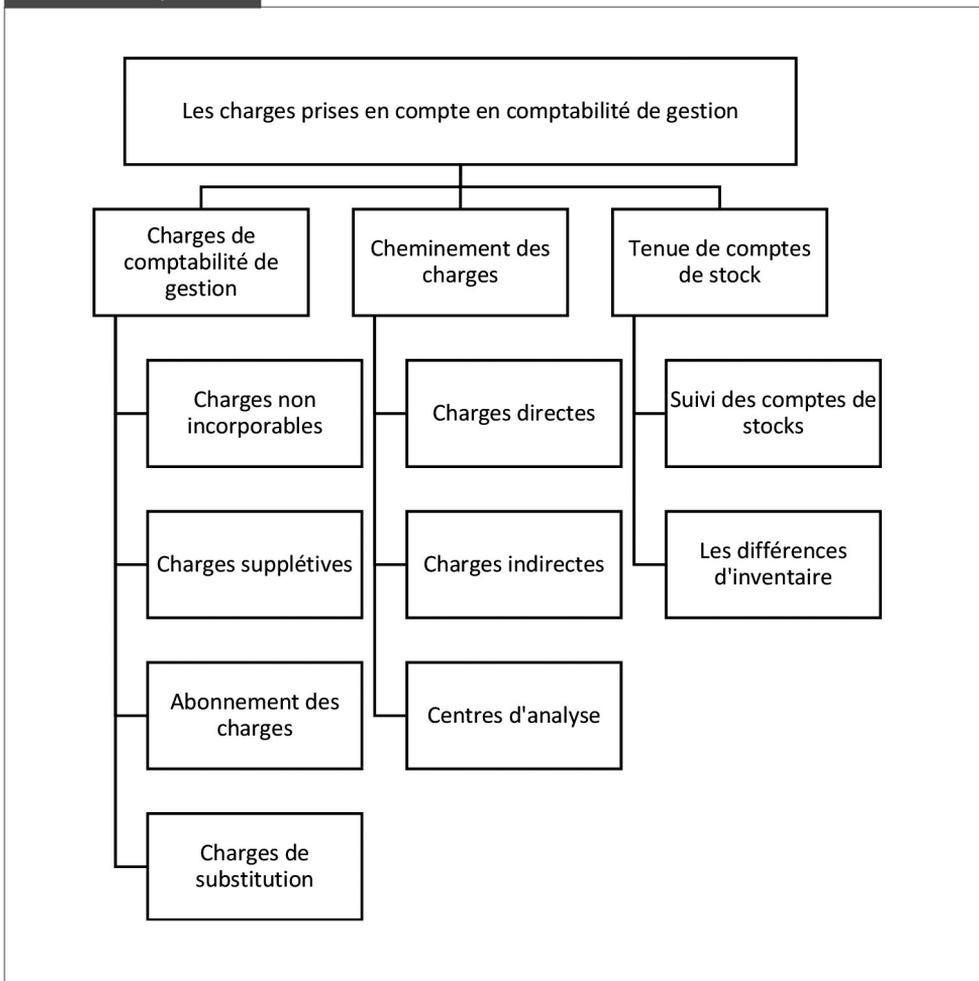
Le métier du contrôleur de gestion a évolué avec le temps. Révolue la période où il était confiné aux tâches traditionnelles tels que :

- conception et mise en place du système de contrôle ;
- gestion du fonctionnement de ce système.

Maintenant de plus en plus, on fait appel au contrôleur de gestion en tant que conseiller et acteur actif dans la création de valeur. Il joue donc un rôle transversal.

# Les charges prises en compte en comptabilité de gestion

## Schéma de synthèse



Toutes les charges de la comptabilité générale n'entrent pas forcément dans le calcul des coûts. En comptabilité générale, l'information est élaborée en fonction de la réglementation et destinée au tiers alors que le calcul des coûts nécessite une information économique afin d'éclairer au mieux les décisions de gestion.

## **I. Charges de comptabilité de gestion**

### **1. Charges non incorporables**

Ce sont des charges enregistrées par la comptabilité générale mais ne sont pas prises en compte dans les calculs de coûts. Par exemple, assurance vie des dirigeants, IS, participation des salariés, etc.

Les différences entre les montants incorporés au calcul des coûts et ceux de la comptabilité générale s'appellent les différences d'incorporation.

#### **A. Charges non incorporables en totalité**

Le PCG ne précise pas les charges visées, c'est à l'arbitrage du chef d'entreprise, en principe, ce sont les charges exceptionnelles en raison de leur caractère anormal pour l'exercice.

#### **B. Charges non incorporables partiellement**

Les dotations aux amortissements et aux provisions seront affectées partiellement car la périodicité de calcul des coûts (le mois ou le trimestre) est plus courte que l'annualité de l'exercice comptable.

On peut avoir des amortissements et des dépréciations à caractère exceptionnel.

L'exclusion des charges incorporables entraîne une augmentation du résultat analytique par rapport au résultat de la comptabilité générale.

### **2. Charges supplétives**

Ce sont des charges intégrées aux coûts et ne figurent pas dans la comptabilité générale. Il y a deux postes.

#### **A. Rémunération de l'exploitant individuel**

L'exploitant travaille sans percevoir un salaire comptabilisé en comptabilité générale, il perçoit son bénéfice.

La prise en compte de ce salaire dans les coûts permet de les comparer avec les coûts des entreprises de régime juridique et fiscal différent.

La question est comment va-t-on évaluer ce salaire ?

## B. Rémunération des capitaux propres

Si les capitaux propres ne coûtent rien à l'entreprise (pas des charges financières, etc.) leur rémunération doit être envisagée en tant que charges économiques c à d quel intérêt financier aurait perçu les associés s'ils avaient placé ces capitaux dans d'autres secteurs ?

### Exemple

Une entreprise B qui a un capital de 40 000 € et aucun emprunt, avec un taux de 6 %, la charge supplétive incorporée mensuellement pour la société B est de  $40\,000 * 6\% * 1/12 = 200$  €.

### Remarque

Le taux à retenir doit correspondre à la moyenne des taux de rémunération des capitaux sur le marché financier.

Les différences d'incorporation pour charges supplétives correspondent à une majoration des charges, donc à une diminution du résultat analytique par rapport au résultat de comptabilité générale.

## 3. Abonnement des charges

La technique de l'abonnement des charges consiste à imputer à la période utilisée pour le calcul des coûts tous les éléments concernant cette période.

Pour une charge locative annuelle de 60 000 €. Le calcul mensuel des coûts doit prendre en compte la quote-part mensuelle soit 5 000 €.

## 4. Charges de substitution

Il arrive que le montant comptabilisé ne corresponde pas à la valorisation que l'entreprise juge pertinente dans une optique économique, c'est le cas parfois pour les amortissements et les dépréciations.

### A. Les charges d'usage

On substitue à la dotation aux amortissements, enregistrée en comptabilité générale et calculée en fonction du coût historique et fortement influencée par des recommandations fiscales, une charge calculée dite charge d'usage qui traduit la dépréciation économique et se rapproche des conditions réelles d'exploitation.

## B. Charges étalées

Pour les dotations aux dépréciations, on souhaite se rapprocher d'une logique plus économique que purement comptable. De plus, on a besoin d'intégrer la charge mensuelle et non annuelle. Dans ce cas, le nouveau montant recalculé est appelé charges étalées.

Cela permet d'étaler régulièrement l'impact de cette charge dans les coûts et une meilleure suivie des coûts.

## II. Cheminement des charges

Les charges directes sont affectées directement aux coûts et les charges indirectes doivent passer par les centres d'analyse.

### 1. Charges directes

Ce sont des charges affectées directement à un coût. La farine pour fabriquer le pain par exemple.

### 2. Charges indirectes

Ce sont des charges imputées à un coût après répartition. On ne peut pas les affecter directement à un coût, elles nécessitent un traitement intermédiaire avant d'être imputées à un coût d'un produit. L'énergie pour préparer le pain par exemple.

### 3. Centres d'analyse

#### A. Définition

Un centre d'analyse est une division de l'unité comptable dans laquelle sont groupés, préalablement à leur imputation aux coûts des produits, les éléments des charges indirectes.

Ces centres sont scindés en sections, ils peuvent être principaux ou auxiliaires.

- Les centres principaux correspondent à une division de l'entreprise dont l'activité est directement transférée à un objet de coût : centre approvisionnement, centre production, etc.
- Les centres auxiliaires fournissent des services ou prestations aux autres centres.

## B. Fonctionnement

### *a. Répartition primaire*

Elle consiste à répartir les charges indirectes incorporables sur l'ensemble des centres d'analyse. Pour cela, on utilise des clés de répartition. Une charge indirecte peut concerner un ou plusieurs centres.

### *b. Répartition secondaire*

Après avoir fait les totaux de la répartition primaire, il faut s'occuper de la répartition des centres auxiliaires dans les centres principaux ; il faut choisir une clé de répartition : qui s'appelle **unité d'œuvre** (unité physique de mesure de l'activité d'un centre opérationnel ou assiette de frais pour un centre de structure comme le centre administratif), elle permet d'imputer les charges indirectes du centre d'analyse aux coûts concernés à l'aide du coût d'unité d'œuvre qui est égale au total du centre divisé par le nombre d'unités d'œuvre

Après la répartition secondaire, les totaux des centres auxiliaires doivent être nuls.

### *c. Prestations réciproques*

En matière de répartition secondaire un problème particulier peut se poser, celui de la prestation réciproque c à d. des centres auxiliaires fournissent réciproquement des prestations. Il faut résoudre le système d'équations avant la répartition.

## III. Tenue des comptes de stock

### 1. Suivi des comptes de stocks

#### A. Tenue d'un inventaire physique

Au moins une fois par an, l'entreprise doit pratiquer un inventaire physique par comptage.

#### B. Valorisation des entrées en stocks

Stock final = total des entrées + Stock initial – total des sorties.

La variation des stocks = Stock initial – Stock final

Les comptes de la classe 3 ne sont utilisés qu'à la clôture de l'exercice, mais l'entreprise doit pouvoir évaluer la valeur de ses stocks et calculer leur coût à tout moment. Le coût d'acquisition est égal au prix d'achat majoré des frais d'acquisition.

#### C. Évaluation des sorties de stocks

Il est facile de connaître les mouvements en quantité, il est nécessaire de s'interroger sur la valorisation. Il y a plusieurs méthodes pour évaluer les sorties.

### *a. Méthode du coût moyen pondéré de la période*

La valorisation des sorties de stock n'est connue qu'en fin de période.

$$\text{CUMP} = \frac{\text{Coût total des entrées}}{\text{Total des quantités}}$$

### *b. Méthode du coût moyen pondéré après chaque entrée*

Le CUMP est calculé à chaque nouvelle entrée. Les sorties sont valorisées au dernier CUMP calculé.

### *c. Méthode premier entré – premier sorti (PEPS)*

Le coût des sorties de stock s'effectue au coût du lot le plus ancien. Le stock initial est considéré comme un seul lot. Cette méthode répercute de façon différée les évolutions de coûts.

## **2. Les différences d'inventaire**

L'utilisation de fiches de stock permet de connaître le stock final :  $\text{SF} = \text{SI} + \text{entrées} - \text{sorties}$

Ce stock final calculé, appelé stock final **théorique** peut être différent du stock final réel.

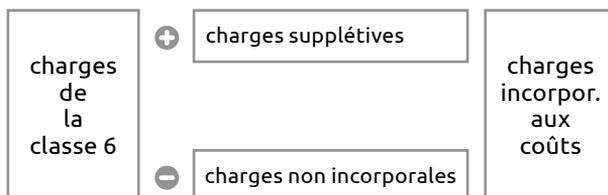
L'origine de cette différence :

- À l'entrée des éléments stockés, les livraisons effectuées par les fournisseurs, peuvent l'être avec une tolérance de quantité admise par l'usage commercial ;
- Pendant le stockage certains incidents peuvent se produire : casse, vol, etc. ;
- À la sortie des éléments stockés, le poids ou les mesures peuvent être évalués de façon approximative.

Il y a deux cas de figure :

- 1<sup>er</sup> cas :  $\text{SF réel} < \text{SF théorique}$ , la différence d'incorporation constitue un mali sur différence d'inventaire. C'est le cas le plus fréquent ;
- 2<sup>e</sup> cas :  $\text{SF réel} > \text{SF théorique}$  ; c'est un **boni**.

## Ce qu'il faut retenir



- Dans les charges incorporables aux coûts il y a :
  - Charges directes affectées directement aux coûts
  - Charges indirectes imputées aux coûts après répartition primaire et secondaire

### Répartition primaire

- Elle consiste à répartir les charges indirectes incorporables sur l'ensemble des centres d'analyse.

### Répartition secondaire

- C'est la répartition des centres auxiliaires dans les centres principaux.
- La clé de répartition s'appelle **unité d'œuvre** = 
$$\frac{\text{Total du centre}}{\text{Nombre d'unités d'œuvre}}$$
- Elle permet d'imputer les charges indirectes du centre d'analyse aux coûts concernés.
- Après la répartition secondaire, les totaux des centres auxiliaires doivent être nuls.
- Il y a plusieurs méthodes pour évaluer les sorties.
  - Méthode du coût moyen pondéré de la période
  - Méthode du coût moyen pondéré après chaque entrée
  - Méthode premier entré – premier sorti (PEPS)
- Le stock final calculé (théorique) peut être différent du stock final réel. Il y a donc une **différence d'inventaire** :
  - SF réel < SF théorique, la différence d'incorporation constitue un **mali** sur différence d'inventaire. C'est le cas le plus fréquent ;
  - 2<sup>e</sup> cas : SF réel > SF théorique ; c'est un boni.
- Il y a deux types d'inventaire
  - **Un inventaire intermittent** est réalisé périodiquement, au moins une fois par an. Un inventaire physique est obligatoire pour les sociétés commerciales. L'inventaire intermittent fournit une valeur réelle des stocks.
  - **L'inventaire comptable permanent** des stocks est une organisation comptable des comptes de stock qui, par l'enregistrement des mouvements, permet de connaître à chaque instant les existants chiffrés en quantités et en valeurs.

## Cas Charges

### Dossier 1 Prestations réciproques

#### Mission

Pour réaliser cette mission, vous disposer du tableau des charges indirectes suivant.

Charges par nature	To	GP	GM	GB	Appro	Broy	Mélang	Cuisson	Conditi	Distrib
Tot. répartition primaire	...	5 800	3 080	2 470	1 120	4 610	2 475	10 782	10 140	...
Gest. perso		-100%	10%	5%	20%	25%				40%
Gest. des matér			-100%	20%		40%	40%			
Gest. des bâtim			15%	-100%	15%	20%	20%	20%	10%	
Totaux répat. secondaire										
Nature UO					1 tonne achetée	HMOD	tonne obtenue	tonne obtenue	h. machine	100 € CA
NUO										

Renseignements complémentaires :

Le total des charges indirectes de la classe 6 s'élève à 60 230 €.

Par ailleurs les charges supplétives sont de 1 280 € et les charges non incorporables de 6 985 €.

Les achats de la période : 23,5 tonnes

Heures de main-d'œuvre directe du centre broyage : 423 heures

Production obtenue au centre mélange : 15 tonnes

Production obtenue au centre cuisson : 13,5 tonnes

Heures machine du centre conditionnement : 1 200 heures

Chiffre d'affaires de la période : 136 400 €

Vous devez :

1. Retrouvez le total de la répartition primaire et le montant du centre de distribution
2. Calculez le coût des unités d'œuvre

**Mission**

Pour réaliser cette mission, vous disposez du tableau suivant.

Date	Libellé	Quantité	Coût unitaire
1/01	Stock initial	100	10
5/01	Entrée	50	16
12/01	Sortie	140	
24/01	Entrée	80	17,75
27/01	Sortie	70	

Vous devez :

1. Établir la fiche de stock avec les trois méthodes
2. Qu'elles sont les incidences économiques de choix d'une méthode ?