

# Comptabilité de gestion 2

**Animateur: Pr. Badr ABOUZAIID**  
**Enseignant chercheur – ENCG de Tanger**  
**Consultant en management**  
**Docteur en Management – Université de Toulon**  
**[babouzaid@uae.ac.ma](mailto:babouzaid@uae.ac.ma)**

# Avertissement

- La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes a été totalement traitée en présentiel (avant le passage à la formation à distance);
- Les étudiants doivent se référer à la **série d'application** fournie avant le passage à la formation à distance;
- Le passage à la formation à distance **n'annule pas les travaux de recherche**;
- Le présent support constitue uniquement un aide mémoire pour l'étudiant et ne doit en aucun cas être considéré comme une synthèse du cours;
- L'étudiant doit se référer aussi à toutes les précisions et les illustrations fournies durant le cours ainsi qu'aux travaux de recherche.

# Rappel du plan

1. Quelques cas particuliers au niveau de la méthode des sections homogènes
2. La concordance des résultats
3. L'imputation rationnelle des charges fixes
4. Le coût variable
5. Le coût variable évolué
6. Le coût marginal
7. Aperçu sur la méthode ABC (Activity Based Costing)

# Quelques cas particuliers au niveau de la méthode des sections homogènes (déjà traités en présentiel)

- Les produits en-cours
- Le coût par degré
- Les déchets et les rebuts
- Les sous-produits
- La fabrication sur commande

# La concordance des résultats

- Retrouver le résultat de la comptabilité générale (résultat courant) à partir du résultat analytique global
- Outil de vérification
- Règle générale: Soustraire les éléments qui ont causé une **surévaluation** du résultat analytique et ajouter les éléments qui ont causé une **sous-évaluation**.

# Formule de la concordance

Résultat de la comptabilité générale =

Résultat de la comptabilité analytique

- Les charges non incorporables

+ Les charges supplétives

+ Les bonis d'inventaires

- Les malis d'inventaires

# L'imputation rationnelle des charges fixes (IRCF)

déjà traitée en présentiel

Le principe de base:

Comment éliminer l'influence de l'activité sur le calcul des coûts?

Autrement dit, comment combler une des limites de la méthode du coût complet: fausser le calcul des coûts à cause des changements au niveau de l'activité de l'entreprise.

# Illustration

Comptabilité analytique de gestion, 5<sup>ème</sup> édition.  
[www.Scholarvox.com](http://www.Scholarvox.com); consulté le 12/03/2013

## Cas d'une entreprise fabriquant un seul produit

	Avril	Mai	Juin
Activité (production en nombre d'unités)	1 000	1 200	750
Charges variables totales	20 000	24 000	15 000
Charges fixes totales	12 000	12 000	12 000
Total des charges	32 000	36 000	27 000

- les charges variables ont été supposées évoluer strictement proportionnellement à l'activité. De ce fait, les charges variables à l'unité seront constantes et ne seront à l'origine d'aucune modification du coût complet unitaire ;
- les charges fixes ont été supposées rigoureusement constantes pour ici encore ne pas tenir compte de facteurs autres que la fluctuation du niveau d'activité pouvant affecter les coûts complets unitaires correspondants ;
- l'activité du mois d'avril est définie comme l'activité normale (1 000 unités).

**Calculer le coût complet unitaire. Qu'est ce que vous constatez en termes d'impact des charges fixes?**

# Illustration

## Application de la méthode des coûts complets

	Avril	Mai	Juin
Total des charges	32 000	36 000	27 000
Activité	1 000	1 200	750
Coût complet unitaire	32	30	36

On constatera que les « habituelles » et importantes variations des coûts unitaires ne s'expliquent, ici, que par l'influence des fluctuations du niveau d'activité au travers des charges fixes puisque l'on a :

	Avril	Mai	Juin
Charges variables à l'unité	20	20	20
Charges fixes à l'unité	12	10	16
Coût complet unitaire	32	30	36

# Illustration

## Application de la méthode de l'imputation rationnelle

	Avril			Mai			Juin		
Coefficient d'IR	$\frac{1\ 000}{1\ 000} = 1$			$\frac{1\ 200}{1\ 000} = 1,20$			$\frac{750}{1\ 000} = 0,75$		
	<b>F</b>	V	Dif. d'IR	<b>F</b>	V	Dif. d'IR	<b>F</b>	V	Dif. d'IR
Charges	12 000	20 000		12 000	24 000		12 000	15 000	
IR des charges fixes	- 12 000	12 000		- 14 400	14 400		- 9 000	9 000	
Coût de sous-activité	-	-		-	-		- 3 000		3 000
Boni de suractivité	-	-		+ 2 400		- 2 400	-	-	-
Charges imputées		32 000			38 400			24 000	
Coût unitaire		32			32			32	

Le coût unitaire d'imputation rationnelle est resté le même qu'en période « normale », qu'on le calcule en état de sous-activité ou de suractivité. La différence d'imputation rationnelle permet d'isoler la conséquence sur le résultat global de la suractivité de mai (boni de 2 400), ou de la sous-activité de juin (coût de 3 000).

# Le principe de l'IRCF

Le principe sur lequel se fonde l'imputation rationnelle est de rendre « variables » les charges fixes. Plus précisément, il ne s'agit pas d'en modifier la nature – de rendre variables des charges fixes – mais de traiter ces dernières comme des charges variables, sachant qu'il apparaîtra automatiquement un écart par ailleurs. L'exemple de la société « Toutenbois » qui suit, va permettre de comprendre le problème :

*✍ Un produit est fabriqué à l'aide d'une seule matière première, le bois, et est transformé dans un atelier. Il est donc composé d'un coût variable direct, le bois, et d'un coût provenant de l'atelier, imputé sur la base des heures machine.*

*Il a été fabriqué 10 000 unités au cours du mois de janvier, et 12 000 en février. La matière première revient à 50 € par unité. Les frais de centre sont de 95 000 €, dont 60 000 € de frais fixes. Le coût unitaire par produit et par mois est donc de :*

	<b>Janvier</b>	<b>Février</b>	
Charges directes	500 000	600 000	
Charges de centre :			
• Variables	35 000	?	(1)
• Fixes	60 000	60 000	
Total	595 000	702 000	Coût unitaire?
Quantités produites	10 000	12 000	Variable? Fixe?
			Commentaire?

Coût unitaire	59,50	58,50
• Dont	53,50	53,50
variable	6,00	5,00
• Dont fixe		

- (1) *Les charges variables pour le mois de février ont été calculées proportionnellement aux quantités fabriquées, soit :  $35\,000 \times (12\,000/10\,000) = 42\,000$  €.*  
*On voit dans cet exemple, qu'à partir du moment où les charges fixes ne sont pas modifiées, alors que l'activité varie en fonction des quantités de chaises fabriquées d'un mois sur l'autre, le coût unitaire complet varie également. Comment éviter cet écueil ?*

## 2. Élimination de l'influence de l'activité sur les coûts

Afin de mettre en œuvre la méthode, il est nécessaire au préalable de définir deux notions : l'activité normale et le coefficient d'imputation rationnelle.



L'activité normale correspond à l'activité ordinaire de la firme dans des conditions normales ou habituelles de fonctionnement. Il s'agit d'un niveau de référence.



Le coefficient d'imputation rationnelle représente le rapport entre l'activité réelle ( $A_r$ ) et l'activité normale ( $A_n$ ). Il sert à imputer les charges fixes dans le calcul des coûts.

# Précision: Coefficient d'activité uniforme ou non uniforme

1. Coefficients d'activités uniforme:

- Activité uniforme pour toutes les sections
- L'imputation des charges fixes peut se faire avant ou après la répartition secondaire

2. Coefficients d'activités non uniformes:

- Les sections n'ont pas le même niveau d'activité par rapport à l'activité normale
- Il faut procéder à l'imputation des charges fixes **avant** la répartition secondaire.

*La méthode du direct  
costing ou variable  
costing*

**début de la formation à distance**

- ❖ D'origine anglo-saxonne, et contrairement à ce que pourrait laisser penser l'appellation «Direct costing », la méthode n'est pas basée sur la distinction entre charges directes et indirectes, mais plutôt sur celle de charges variables et charges fixes.
- ❖ Au départ, cette méthode ne retenait que les charges variables pour déterminer les coûts des produits. Les charges fixes (charges de structure) sont qualifiées de charge de période et ne sont prises en compte qu'au stade final du calcul du résultat global de l'entreprise.

❖ Un peu plus tard, cette méthode devait à son tour évoluer sous la pression des critiques, pour prendre en compte une partie des charges fixes, appelées charges spécifiques, au stade du calcul des coûts des produits, sans toucher pour autant à son sacro-saint principe de la non répartition de ces charges.

❖ On en revient avec cette méthode, qualifiée de **direct costing évolué** pour la distinguer de sa première version appelée direct costing simple, à déterminer pour chaque produit, non seulement la marge de contribution (marge sur coût variable), mais aussi **une marge sur coût spécifique** tenant compte des **charges fixes propres à chaque produit**.

## Méthodes de calcul

### Direct costing simple

Chiffre d'affaires HT

- Charges variables

= Marge sur coût variable

- Charges fixes

= Résultat

### Direct costing évolué

Chiffre d'affaires HT

- Charges variables

= Marge sur coût variable

- Charges fixes spécifiques

= Marge sur coût spécifique

- Charges fixes communes

= Résultat

❖ La méthode permet également de mettre en évidence d'autres notions cruciales pour le contrôle de gestion, s'agissant du compte de résultat différentiel et du **seuil de rentabilité**.

Le compte de résultat différentiel

Il est question d'un tableau de détermination du résultat qui fait apparaître les marges sur coûts variables pour chaque étape de fabrication.

## Compte de résultat différentiel

	Valeur	%
<b>Chiffre d'affaires</b>		%
<b>Coût variable d'achat</b>		
Consommations de matières premières		
Achat		
+ Stock initial		
- Stock final		
Charges variables d'appro		%
<b>MARGE/COÛT VARIABLE D'ACHAT</b>		
<b>Coût variable de production</b>		
Variation de stocks de produits finis		
- Stock initial		
+ Stock final		
Charges variables de production		
<b>MARGE/COÛT VARIABLE DE PRODUCTION</b>		%
<b>Coût variable de distribution</b>		
Charges variables de distribution		
Charges variables totales		%
Marge sur coût variable		%
Charges fixes		
Résultat différentiel		%

Le compte de résultat différentiel

Cette présentation du résultat net met l'accent sur l'analyse des charges variables et impute globalement, et sans arbitraire, les charges fixes sur la marge sur coût variable.

Le gestionnaire ressent son objectif de rentabilité comme l'obligation de maximiser la marge sur coût variable.

Dans cette optique, il importe de savoir à partir de quand la marge sur coût variable couvrira les frais fixes.

## Le seuil de rentabilité (SR)

Le SR est le chiffre d'affaires pour lequel l'entreprise couvre la totalité de ses charges (CV+CF) et donc dégage un résultat nul.

Il est aussi appelé chiffre d'affaires critique (CAC) ou de point mort.

## Le seuil de rentabilité (SR)

Une telle définition entraîne trois relations qui permettent de connaître le SR.

$$\text{SR} \longrightarrow \text{CAC} = \text{CV} + \text{CF}$$

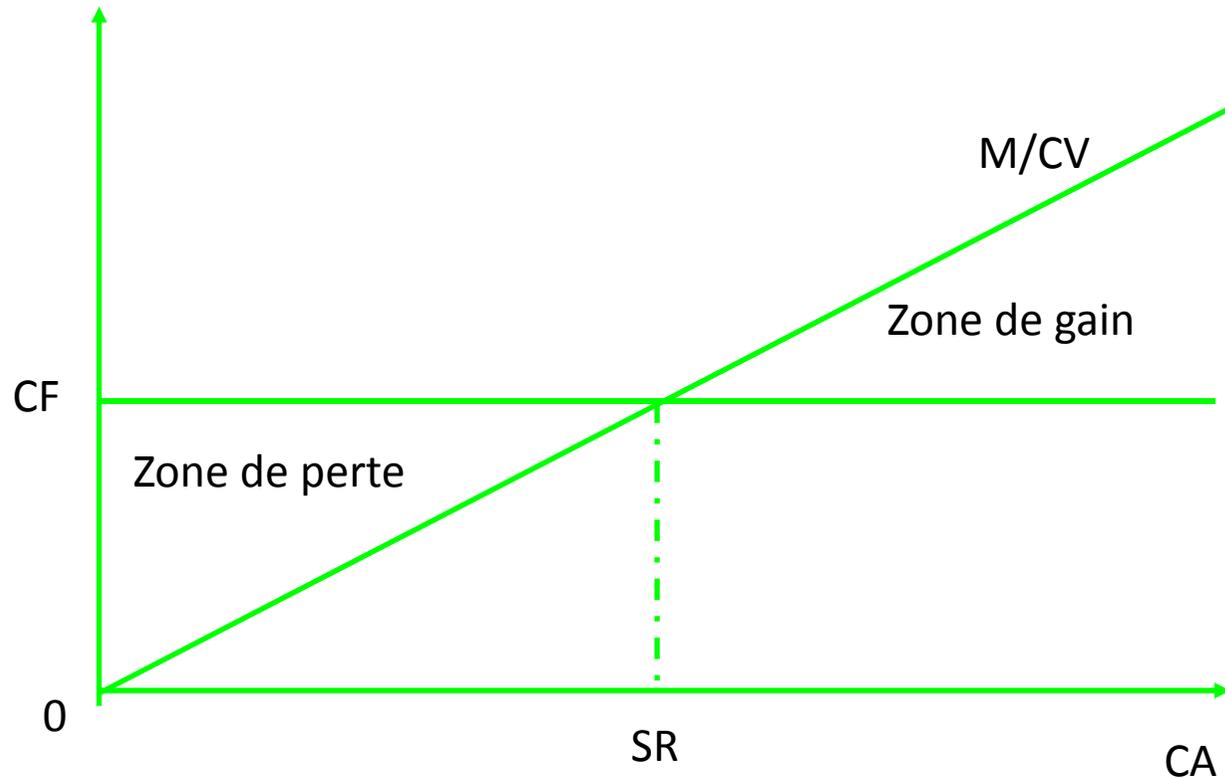
$$\text{SR} \longrightarrow \text{Résultat} = 0$$

$$\text{SR} \longrightarrow \text{M}/\text{CV} = \text{CF}.$$

C'est cette dernière relation qu'est la plus utilisée, car la plus propice à des travaux de prévision.

## Le seuil de rentabilité (SR)

Représentation graphique de la 3<sup>ème</sup> relation :



## Le seuil de rentabilité (SR)

Toutes les représentations graphiques de ces trois relations, ci-dessus, l'ont été en fonction du chiffre d'affaires. Mais, il peut être nécessaire d'illustrer les problèmes en fonction d'autres paramètres comme les quantités de produits (CF/MCV unitaire) ou le temps.

Cela conduit à étudier le déroulement de l'exploitation à la fois en termes de rentabilité mais aussi de sécurité.

## Le seuil de rentabilité (suite et fin)

La date du seuil ou le point mort :

Sous l'hypothèse d'une réalisation régulière du chiffre d'affaires, il est possible d'utiliser les règles de proportionnalité pour déterminer la date à laquelle le seuil sera atteint.

Ce qui donne Date

$$\longrightarrow \frac{SR}{CA} \times 12$$

Plus un SR est atteint tôt dans l'année civile, plus Sunbelts est à l'abri d'un retournement de tendance qui ferait chuter ses ventes.

## Le coefficient de volatilité ou levier opérationnel (LO)

Il exprime le pourcentage de variation du résultat obtenu pour une variation en pourcentage du chiffre d'affaires.

Ainsi un LO de +2 signifie que pour une variation positive de 10% du chiffre d'affaires, le résultat augmenterait de 20%.

Il représente l'élasticité du résultat par rapport au chiffre d'affaires d'où son nom de coefficient de volatilité.

Il s'écrit :

$$eR / CA = \frac{\frac{\Delta R}{R}}{\frac{\Delta CA}{CA}}$$

## Le coefficient de volatilité ou levier opérationnel (Suite et fin)

Sous les hypothèses d'un prix de vente constant et des conditions d'exploitations identiques tant pour les charges variables unitaires que pour les charges fixes globales, ce qui rend la variation du chiffre d'affaires dépendante, uniquement, d'une variation des quantités.

Sous ces hypothèses, on aura :

$$LO = \frac{MCV}{R}$$

Le seuil de rentabilité (SR) en présence de la saisonnalité :

Les entreprises saisonnières réalisent leur chiffre d'affaires de manière irrégulière au cours de l'année.

Ces variations saisonnières n'ont pas d'incidence sur les conditions d'exploitation de l'entreprise et n'influencent pas la valeur du CAC mais, par contre, **elles modifient la date à laquelle le SR sera atteint.**

Le seuil de rentabilité (SR) en présence de la **saisonnalité** :

Il est impossible d'utiliser la proportionnalité entre le temps et le chiffre d'affaires pour déterminer le point mort.

Il faut donc décomposer période par période la constitution du chiffre d'affaires et les cumuler jusqu'à l'obtention du SR.

## **Le seuil de rentabilité et modifications des conditions d'exploitation :**

Les entreprises peuvent, pour une raison ou une autre, être amenées à des **modifications dans les conditions d'exploitation** (acquisitions de nouveaux matériels, campagnes de promotion, ...).

→ une **augmentation des charges fixes** et à un changement (à la hausse ou à la baisse) du taux de marge.

## Les apports de la méthode de direct costing pour le contrôle de gestion

- ❖ Apprécier objectivement la performance des responsables, dans la mesure où ils ne sont jugés que sur les charges et les produits sur lesquels ils ont une responsabilité effective. La méthode évite l'arbitraire de répartition des charges communes ;
- ❖ Rendre la prévision du résultat plus fiable et plus facile : dans la mesure où, l'on peut faire une prévision de l'activité, les charges variables qui en découlent, et partant les marges et les résultats. Les calculs de simulations sont plus faciles à réaliser ;
- ❖ Maximiser le résultat de l'entreprise en favorisant les produits qui ont les plus fortes marges de contribution et en abandonnant éventuellement ceux qui ont des marges sur coût variables négatives pour lesquels une hausse de prix n'est pas possible ;
- ❖ Déterminer le seuil de rentabilité, le point mort et le point mort spécifique pour chaque produit ;
- ❖ C'est aussi un instrument de gestion à court terme efficace, permettant de jouer sur le prix de vente suivant les opportunités et contraintes du marché.

Les insuffisances de la méthode se résument ainsi :

- ❖ Méthode de calcul du coût partiel, ne permettant pas de déterminer le coût de revient.
- ❖ Incapacité de déterminer un prix de vente ou de préparer un devis ;
- ❖ L'utilisation de cette méthode aboutit à une sous évaluation des stocks. Elle est ,d'ailleurs, non reconnue par le législateur pour l'évaluation des stocks dans la déclaration fiscale de l'entreprise.

## **Travail à faire:**

Les exercices liés aux méthodes du coût variable et du coût variable évolué au niveau de la série d'application.

Les exercices sont à envoyer par mail au plus tard le 04 avril 2020.