

# Etude de cas

---

La SARL BORSALINO est une entreprise de cinq personnes qui fabrique deux modèles de billards (Americano et Seduttore) qu'elle produit à la commande et qu'elle distribue directement à ses clients.

Stagiaire dans le service Comptabilité Analytique de cette société sous la supervision du contrôleur de gestion.

Le 23 janvier 200N+1, vous assistez le contrôleur de gestion dans l'analyse des différents coûts et le calcul des résultats analytiques pour l'exercice 200N.

## **Déterminer le coût de revient et le résultat analytique par la méthode des coûts complets.**

Plusieurs travaux doivent être réalisés :

- Affectation des différentes charges aux coûts (directes / indirectes)
- Traitement des charges indirectes et inventaire permanent
- Calcul du coût de revient
- Calcul du résultat analytique
- Calcul des marges



Un billard est l'aboutissement d'un savoir-faire mettant en oeuvre un ensemble de techniques qui conditionnent sa qualité de jeu, sa solidité et son esthétique.

Il est traditionnellement fabriqué dans un bois massif, dur et parfaitement sec pour le rendre insensible aux déformations dans le temps.

Le plan de jeu est en ardoise importée d'Italie, matériau reconnu pour ses performances et utilisé pour la fabrication des billards homologué par les organisations sportives.

Pour garantir sa durabilité, un châssis métallique est intégré dans l'ébénisterie. Chaque pied, est muni à sa base d'un vérin de réglage pour la mise à niveau précise du billard.

Les bandes de renvoi qui servent à renvoyer la bille avec force et précision, sont en caoutchouc.

Un tissu de qualité supérieure est utilisé pour recouvrir l'ardoise et les bandes et permettre ainsi le bon roulement de la bille. Des points de repère en nacres sont



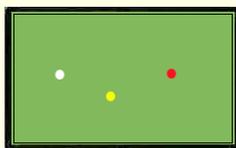
incrustés dans le bois du cadre pour aider le joueur à concevoir les trajectoires des billes.

#### Livraison et Installation

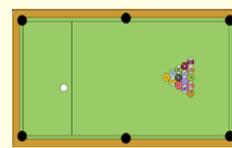
Avant expédition, les billards sont pré montés et vérifiés dans nos ateliers. Nos techniciens spécialistes se chargent de sa livraison et de son installation avec soin et rigueur.

Le billard se décline en deux types de jeux principaux :

Le Carambole (billard français) qui se joue seul ou à plusieurs avec 3 billes (1 rouge et 2 blanches) est un jeu cérébral et très technique



Plus facile d'approche et plus convivial, le Pool américain se joue au minimum à deux avec 15 billes numérotées et 1 bille blanche.



Les produits :

*le Seduttore*



Version Carambole

Noyer massif, pieds tournés, drap Green.  
Châssis métallique, ardoise de 40 mm  
2m60 x 1m34 / 620 kg

*l'Americano*



Modèle Pool US

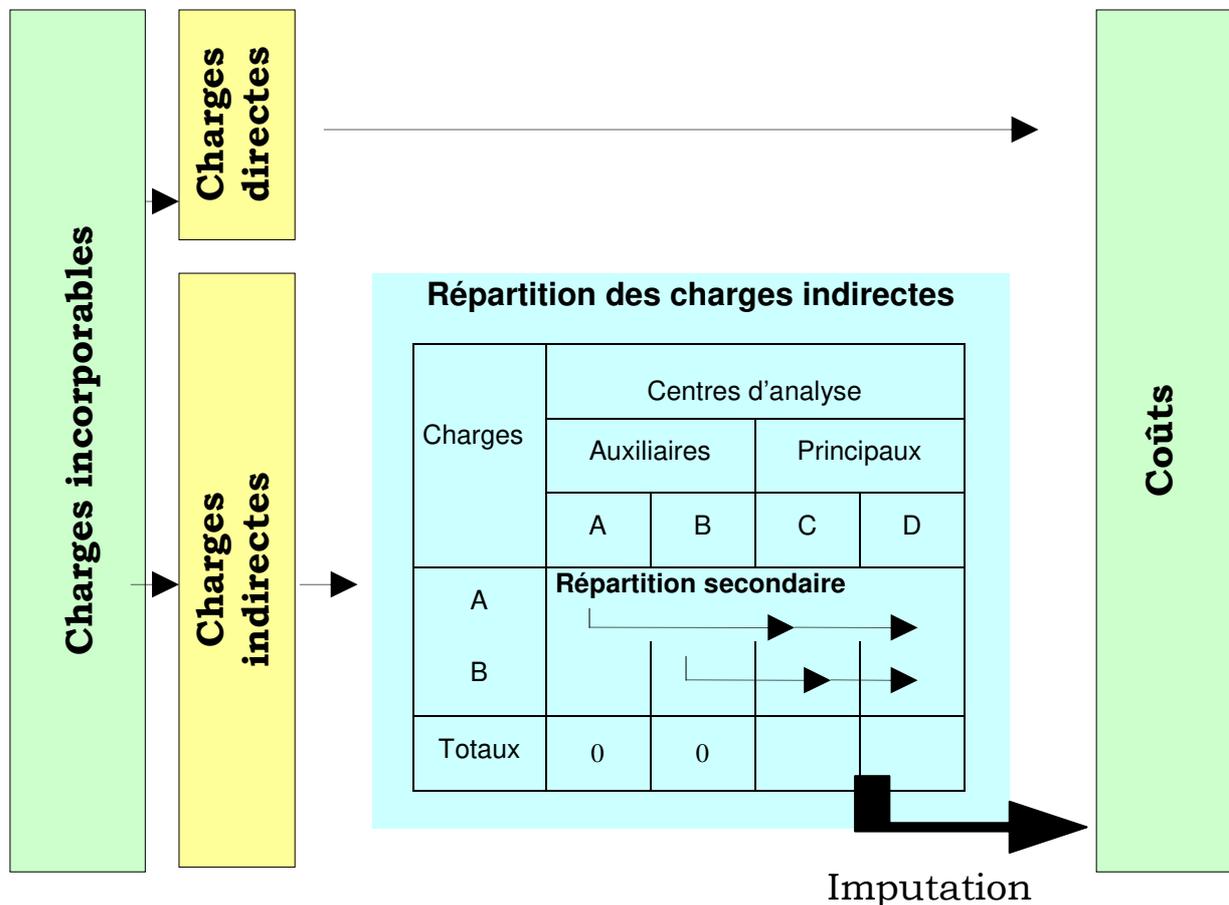
Inox brossé et Wengé massif, drap Grey.  
Structure métallique, ardoise de 20 mm  
2m20 x 1m25 / 280 kg

# LES ÉTAPES DE LA FABRICATION D'UN BILLARD

		<p><b>Achat et stockage</b> des matières premières (bois, feuilles d'inox, ardoise, métal, drap,...)</p>
		<p><b>Fabrication</b> des différents éléments, <b>Assemblage</b> des éléments, <b>Montage</b> du châssis et <b>dressage</b> de l'ardoise</p>
		<p><b>Ponçage et vernissage</b> des parties en bois <b>Pose des bandes caoutchouc</b> et des accessoires divers <b>Garnissage</b>, pose du drap <b>Finitions et réglages</b></p>

## SCHEMA DE TRAITEMENT DES CHARGES

Affectation directe



<b>Comptes</b>	<b>N°</b>	<b>Montants</b>
Achat de bois Noyer	60111S	16 050
Achat de bois Wengé	60112A	4 720
Achat d'inox brossé	60113A	3 410
Achat de châssis métal	601700	13 980
Achat d'ardoise 40 mm	60121S	111 150
Achat d'ardoise 20 mm	60121A	28 200
Achat de drap Grey	60211A	3 180
Achat de drap Green	60212S	5 300
Achat de fournitures	602130	2 720
Frais de transport sur Noyer	62411S	1 580
Frais de transport sur Wengé	62412A	710
Frais de personnel Technique	641xxx	180 000
Frais de personnel Administratif	645xxx	55 000
Dotations aux amortissements	681000	45 000
Impôts et taxes	635000	170
Frais de publicité	623000	3 400
Location hall d'expo	613200	10 000
Électricité	606100	1 890
Fourniture d'entretien	606340	870
Fournitures administratives	606400	950
Entretien et réparation	615500	3 540
Assurances	616000	2 100
Missions, réception	625000	3 200
Frais postaux et télécoms	626000	1 500
Frais bancaires	627000	430
Intérêts	661000	950
...		
Ventes Americano	707100	100 100
Ventes Seduttore	707200	452 600
...		

**TOTAUX**

<b>Charges directes</b>		<b>Charges indirectes</b>
<i>Americano</i>	<i>Seduttore</i>	
	16 050	
4 720		
3 410		
6 990	6 990	
	111 150	
28 200		
3 180		
	5 300	
1 360	1 360	
	1 580	
710		
		180 000
		55 000
		45 000
		170
		3 400
		10 000
		1 890
		870
		950
		3 540
		2 100
		3 200
		1 500
		430
		950
-	-	-
-	-	-

## A - COMPTABILITÉ GÉNÉRALE ET COMPTABILITÉ DE GESTION

➤ Le compte de résultat mesure l'activité de l'entreprise pendant un exercice comptable. Quel est le résultat dégagé par l'entreprise Borsalino en 200N (hors variation de stocks)?

.....

➤ La comptabilité générale permet-elle de savoir lequel des deux billards a été le plus rentable ? Déduisez quel est l'objectif de la comptabilité analytique.

.....

.....

➤ Sur quoi s'appuie-t-on pour calculer les coûts ?

.....

➤ Pourquoi doit-on distinguer les charges directes des charges indirectes ?

.....

.....

➤ Quel est le montant total des charges indirectes à incorporer aux coûts ?

.....

➤ A quoi sert le tableau de répartition ?

.....

.....

➤ Dans le « Tableau de répartition » l'entreprise est divisée en centres de frais. Pourquoi faut-il répartir les frais d'entretien et d'administration sur les centres principaux ?

.....

.....

.....

.....

## B - RETRAITEMENT DES CHARGES DE LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

### a) TABLEAU DES CLES DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES

Les charges indirectes doivent être réparties entre les différents centres d'analyse de l'activité avant de pouvoir être imputées aux différents coûts.

Éléments	Centres auxiliaires		Centres principaux			
	Entretien	Administration	Approvisionnement	Atelier Fabrication / Assemblage	Atelier Garnissage / Finition	Distribution
Salaires Techniques	5%	5%	5%	25%	50%	10%
Salaires Administratifs	5%	75%				20%
Dotations aux amortissements	7%	7%		50%	30%	6%
Impôts et taxes	5%	95%				
Publicité, Missions et réception						100%
Location hall d'expo						100%
Électricité, Fourn. administratives	5%	10%	10%	35%	20%	20%
Fournitures d'entretien	100%					
Entretien, réparation	10%		10%	40%	20%	20%
Assurances						
Frais postaux et télécoms		20%	20%	5%	5%	50%
Frais bancaires		100%				
Intérêts						
Centre auxiliaire « entretien »		35%		15%	15%	35%
Centre auxiliaire « administration »			20%	30%	30%	20%

### b) UNITES D'ŒUVRE

Après que les charges indirectes ont été réparties entre les différents centres principaux, il convient de les affecter au coût d'un produit. Pour cela, on détermine une unité de mesure pour chaque centre de travail, puis on calcule le coût de cette unité en fonction du montant total.

	Centres principaux			
	Approv.	Atelier F / A	Atelier G / F	Distribution
Total après répartition secondaire	Voir tableau	Voir tableau	Voir tableau	Voir tableau
Unité d'œuvre (U.O)	10 € d'achat	Heure de MO	Heure de MO	100 € de C.A
Nombre d'unités d'œuvre	$\frac{\Sigma \text{ cptes } 601/602/624}{10}$	2 000 h	3 500 h	$\frac{\Sigma \text{ cptes } 707}{100}$
Coût d'unité d'œuvre	$\frac{\text{Total du centre}}{\text{Nbre d'UO}}$			

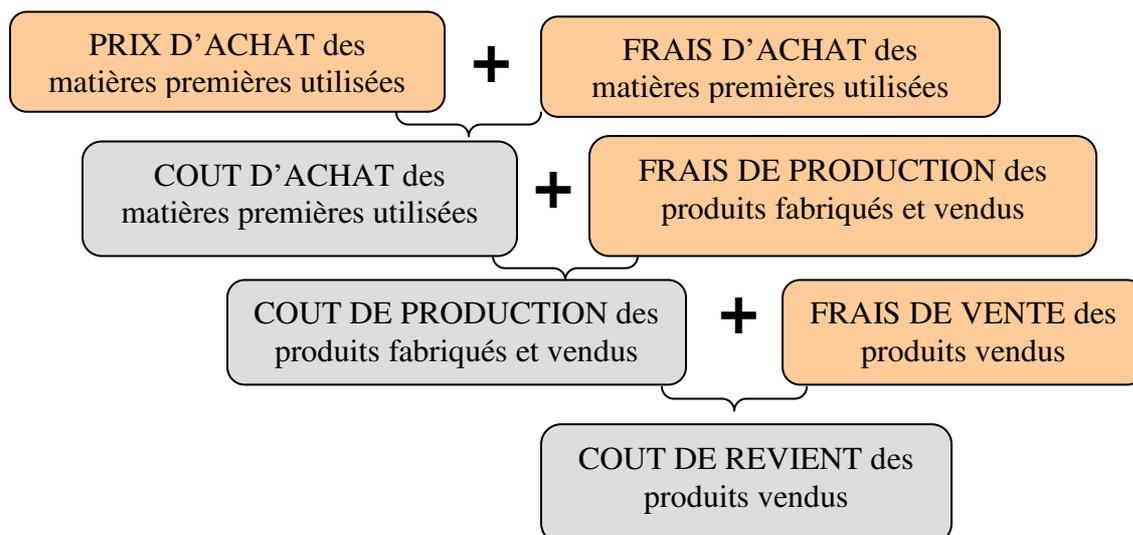
 *Le contrôleur de gestion vous demande de répartir les charges indirectes selon les pourcentages estimés, puis de calculer les coûts d'unités d'œuvre (p7).*

**TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES (à compléter)**

Éléments	Montants	Centres auxiliaires		Centres principaux			
		Entretien	Administration	Approvisionnement	Fabrication	Finition	Distribution
Salaires Techniques							
Salaires Administratifs							
Dotations aux amortissements							
Impôts et taxes							
Frais de publicité Missions réception							
Location hall d'expo							
Électricité, Fournitures administratives							
Fournitures d'entretien							
Entretien et réparation, Assurances							
Frais postaux et télécoms							
Frais bancaires Intérêts							
<b>TOTAL REPARTITION PRIMAIRE</b>							
Centre auxiliaire « entretien »							
Centre auxiliaire « administration »							
<b>TOTAL REPARTITION SECONDAIRE</b>							
	Unité d'œuvre						
	Nombre d'unités d'œuvre						
	Coût d'unité d'œuvre						
	Contrôle (Nbre d'UE x Coût D'UE = total Centre principal)						

## C – CALCUL DES COÛTS COMPLETS

Les charges classées *par nature en comptabilité générale* ont été réparties selon les *centres de coûts (sections analytiques)*. Il est maintenant possible de calculer les différents coûts compte tenu de renseignements complémentaires.



### ❶ Production de l'exercice 200N

Fabrication des modèles <b>Americano</b>	Fabrication des modèles <b>Seduttore</b>
<u>Consommations :</u> Wengé : 9 m <sup>3</sup> Inox : 14 feuilles Châssis : 26 unités Ardoise 20 mm : 78 ardoises Drap Grey : 78 mètres linéaires Fournitures : 50 % des fournitures achetées en 200N <u>Main d'œuvre :</u> Fabrication : 445 heures Finition : 855 heures Prix de vente unitaire H.T : 3 850 €	<u>Consommations :</u> Noyer : 16 m <sup>3</sup> Châssis : 62 unités Ardoise 40 mm : 186 ardoises Drap Green : 186 mètres linéaires Fournitures : 50 % des fournitures achetées en 200N <u>Main d'œuvre :</u> Fabrication : 1 555 heures Finition : 2 645 heures Prix de vente unitaire H.T : 7 300 €

### Programme de fabrication 200N (quantités produites par mois)

*(à totaliser)*

	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	TOTAL
Americano		2	1	1		3	-	-	3	5	6	5	
Seduttore	5	4	7	6	7	3	3	-	4	7	8	8	

### Détail du Chiffre d'affaires 200N

*(à compléter)*

Modèle <b>Americano</b>		Modèle <b>Seduttore</b>	
Quantités vendues		Quantités vendues	
Prix de vente unitaire H.T.		Prix de vente unitaire H.T.	
Chiffre d'affaires H.T.		Chiffre d'affaires H.T.	

### a) Coût d'acquisition des matières premières



$$\begin{array}{r}
 \text{Prix d'achat des matières premières achetées} \\
 + \text{Frais accessoires sur achat (direct)} \\
 + \text{quote-part de charges d'approvisionnement (indirect)} \\
 \hline
 \text{Coût d'achat des matières premières achetées}
 \end{array}$$

➤ Comment obtient-on le montant des achats de matières premières ?  
et celui des frais directs sur achats ?

.....

.....

➤ Quel centre du tableau de répartition permet de calculer les charges indirectes d'approvisionnement ?

.....



*Calculez le coût d'achat des matières premières achetées en 200N. Le tableau (p10)*

### b) Inventaire permanent des matières premières

**Évaluation des sorties de stock** : les stocks de produits sont tenus en inventaire permanent selon la méthode CMUP.

	Noyer		
	Q (m <sup>3</sup> )	PU	Montant
Stock au 01/01/200N	2	817,500	1 635
Entrées	27	a) 19 698 / 27 = 729,565	19 698,249
<b>i</b> Total	29	c) 21 333,249 / 29 = 735,629	b) 19 698,249 + 1 635 = 21 333, 249
Sorties pour fabrication	16	d) 735,629	e) 735,629 x 16 = 11 770
Stock au 31/12/200N	f) 29 - 16 = 13	d) 735,629	g) 735,629 x 13 = 9 563



*Le contrôleur de gestion vous demande à présent de calculer le coût des matières premières utilisées pour les billards fabriqués et vendus en 200N, sur les tableaux préparés (p10)*

## Coût d'achat des Matières Premières

(à compléter après avoir observé la fiche méthode a ⓘ)

Composants	Noyer	Wengé	Inox	Châssis	Ardoise 40 mm	Ardoise 20 mm	Drap Grey	Drap Green	Fournitures
Achats				13 980					
Frais directs sur achat				-					
Charges indirectes d'approvisionnement				1 640 (1)					
Coût d'achat des matières achetées				15 620 (2)					

(1)  $1\ 640 = (13\ 980 / 10) \times 1,173142$

(2)  $15\ 620 = 13\ 980 + 1\ 640$

## Évaluation des stocks de matières premières

(à compléter après avoir observé la fiche méthode b ⓘ)

	Noyer			Wengé			Inox			Châssis		
	Qu	PU	Montant	Qu	PU	Montant	Qu	PU	Montant	Qu	PU	Montant
Stock au 01/01/200N	2	817,500	1635	1	409,000	409	3	102,000	306	2	137,500	275
Entrées	27		19 698	12		6 067	35			105		
Total	29			13			38			107		
<b>Sorties pour fabrication</b>	<b>16</b>			<b>9</b>			<b>14</b>			<b>88</b>		
Stock au 31/12/200N												

	Ardoise 40 mm			Ardoise 20 mm			Drap Grey			Drap Green		
	Qu	PU	Montant	Qu	PU	Montant	Qu	PU	Montant	Qu	PU	Montant
Stock au 01/01/200N	10	535,000	5350	6	300,000	1800	7	38,286	268	16	28,688	459
Entrées	215			95			90			200		
Total	225			101			97			216		
<b>Sorties pour fabrication</b>	<b>186</b>			<b>78</b>			<b>78</b>			<b>186</b>		
Stock au 31/12/200N												

### c) Coût de revient des produits vendus



Coût d'achat des matières et fournitures utilisées  
 + charges directes de production  
 = Coût de production  
 + frais de vente (directs)  
 + quote part de charges indirectes de vente  


---

 Coût de revient des produits fabriqués et vendus



*Vous disposez à présent de tous les éléments pour calculer le coût de revient total, puis unitaire des billards Americano et Seduttore . Il n'y a aucun stock de produits fabriqués.*

#### Coût de revient des modèles AMERICANO produits en 200N

Référence et section	Désignation composant	prix unitaire	unité	Q	Prix total
60170A	Châssis	148,55	châssis	26	3 862
60112A	Wengé	498,16	m3	9	
60113A	Inox brossé		feuille	14	
60121A	Ardoise 20 mm		ardoise		
60211A	Drap Grey		mètre linéaire		
	<i>Autres charges</i>				
60213	Fournitures	3 039,00		50 %	1 520
TOTAL MATIERE					
	Fabrication	45,8431	heure	445	
	Finition		heure		
TOTAL MAIN D'ŒUVRE INDIRECTE					
	<i>Charges indirectes</i> Frais de distribution	12,4435	100 € de CA	100 100/100	
TOTAL FRAIS GENERAUX					
COÛT DE REVIENT TOTAL					
QUANTITÉS PRODUITES					
COÛT DE REVIENT UNITAIRE					

**Coût de revient des modèles SEDUTTORE produits en 200N**

Référence et section	Désignation composant	prix unitaire	unité	Q	Prix total
60170B					
	<i>Autres charges</i>				
TOTAL MATIERE					
TOTAL MAIN D'ŒUVRE INDIRECTE					
TOTAL FRAIS GENERAUX					
COÛT DE REVIENT TOTAL					
QUANTITÉS PRODUITES					
COÛT DE REVIENT UNITAIRE					

## D – MESURER LA RENTABILITÉ DE L'ACTIVITÉ

### RÉSULTAT ANALYTIQUE

Le résultat analytique est la différence entre le montant des ventes et le coût de revient total des produits vendus.



*Le contrôleur de gestion vous demande de finaliser votre activité en calculant le résultat analytique de l'année.*

	Americano			Seduttore			Global
	Qu	Unitaire	Total	Qu	Unitaire	Total	
Chiffre d'affaires	26	3 850					
Coût de revient total	26						
Résultat analytique							

➤ Que pensez-vous de ces résultats ?

.....  
.....

➤ Quelles décisions la Direction des Billards Borsalino pourrait-elle prendre face à ces résultats ?

.....  
.....  
.....

➤ Les résultats de la comptabilité analytique et de la comptabilité générale doivent-ils être identiques ? Expliquez et justifiez par des calculs.

.....  
.....  
.....  
.....  
.....

## RENTABILITE COMMERCIALE



Le contrôleur de gestion doit présenter les chiffres de l'année aux associés.

Il vous demande de préparer une synthèse des résultats de 200N pour les deux modèles de billards fabriqués :

- calculez les indicateurs demandés ci-dessous
- complétez et mettez en forme sur tableur le brouillon qu'il vous remet,
- sur la même feuille, réalisez deux graphiques.

Sur le 1er vous mettrez en évidence les résultats obtenus (C.A., coût de revient Americano et Seduttore) et sur le second la décomposition en pourcentage des différents coûts (faites

Indicateurs	Calculs	Americano	Seduttore
<b>Marge brute unitaire</b>	Différence entre C.A et coût de production :		
<b>Taux de marque</b>	Résultat analytique ----- x 100 Coût de Revient		
<b>Taux de marge</b>	Résultat analytique ----- x 100 Prix de vente H.T.		

### Activité 200N (brouillon)

200N	Americano				Seduttore				Global
	Q	Unit	Total	%					
Coût d'achat									
Coût de prod									
Coût de distr									
Coût de rev									
C.A.									
Rés. Anal.									