

Emmanuelle Plot-Vicard, Olivier Vidal, Madeleine Deck-Michon

# Contrôle de gestion

Préparation complète à l'épreuve

- ✓ **Retenir** l'essentiel du cours
- ✓ **Réviser** avec QCM, exercices guidés et applications
- ✓ **S'entraîner** avec cas de synthèse, sujets inédits et annales
- ✓ **S'autoévaluer** avec l'intégralité des corrigés commentés



## PARTIE 1 • ANALYSE DES COÛTS

<b>Chapitre 1.</b> Les concepts clés.....	7
<b>Chapitre 2.</b> Le coût partiel : coût variable et coût spécifique.....	19
<b>Chapitre 3.</b> Le coût complet (1) : cycle d'exploitation et stocks.....	35
<b>Chapitre 4.</b> Le coût complet (2) : méthodes des centres d'analyse et ABC.....	53
<b>Chapitre 5.</b> Le coût complet (3) : stocks et prestations réciproques.....	69
<b>Chapitre 6.</b> Le coût complet (4) : en-cours et produits joints.....	83
<b>Chapitre 7.</b> Le coût complet (5) : imputation rationnelle des charges fixes.....	97
<b>CAS DE SYNTHÈSE 1</b> .....	112

## PARTIE 2 • PRÉVISION BUDGÉTAIRE

<b>Chapitre 8.</b> La gestion budgétaire.....	121
<b>Chapitre 9.</b> La prévision des ventes (1) : généralités et statistiques descriptives.....	135
<b>Chapitre 10.</b> La prévision des ventes (2) : régressions.....	149
<b>Chapitre 11.</b> La prévision des ventes (3) : phénomènes de saisonnalité.....	163
<b>Chapitre 12.</b> La prévision des ventes (4) : variables aléatoires.....	177
<b>Chapitre 13.</b> La prévision des approvisionnements.....	191
<b>Chapitre 14.</b> L'optimisation de la production.....	207
<b>Chapitre 15.</b> La qualité (1) : gestion en amont et coûts cibles.....	221
<b>Chapitre 16.</b> La qualité (2) : gestion en aval et échantillonnage.....	235
<b>Chapitre 17.</b> La prévision de la masse salariale.....	251
<b>CAS DE SYNTHÈSE 2</b> .....	263

## PARTIE 3 • CONTRÔLE ET PILOTAGE

<b>Chapitre 18.</b> Les écarts (1) : enjeux, écarts sur CA et sur masse salariale.....	269
<b>Chapitre 19.</b> Les écarts (2) : écarts sur coûts.....	281
<b>Chapitre 20.</b> Les écarts (3) : écarts sur résultat et sur marges.....	295
<b>Chapitre 21.</b> Le modèle CVP : politique de prix.....	311
<b>Chapitre 22.</b> Le modèle CVP : risque d'exploitation.....	325
<b>Chapitre 23.</b> Le coût marginal.....	341
<b>Chapitre 24.</b> Les prix de cession interne.....	355
<b>Chapitre 25.</b> Le tableau de bord.....	369
<b>CAS DE SYNTHÈSE 3</b> .....	379

## SUJETS CORRIGÉS

<b>SUJET D'ANNALES 2014</b> .....	388
<b>SUJET INÉDIT</b> .....	408

Index.....	423
------------	-----

# LE COURS

- La présentation visuelle du cours permet une lecture « à la carte ».
- Un cours clair, concis, qui va à l'essentiel.

## SCHÉMA OU TABLEAU

Pour faciliter la mémorisation.

## MOTS-CLÉS EN GRAS

Pour retenir l'essentiel et vous repérer.

## DÉFINITION

Pour approfondir les fondamentaux.

## EXEMPLE

Pour illustrer le cours.

## ATTENTION

Pour souligner des nuances, des pièges ou pour expliquer les distinctions à opérer entre plusieurs notions.

**COURS APPLICATIONS CORRIGÉS**

### Effets de la construction sur le terrain d'autrui

Le propriétaire du sol devient propriétaire de la construction en vertu du droit d'accession.

Constructeur de mauvaise foi : il a su, au moment de la construction, que le sol ne lui appartient pas.

Constructeur de bonne foi : il croit au moment de construire que le sol lui appartient.

Option pour le propriétaire de l'ouvrage si le constructeur est de mauvaise foi

- Conserver l'ouvrage et verser une indemnité
- Exiger la démolition aux frais du constructeur

Indemniser le constructeur et verser soit les frais exposés soit la plus-value du fonds.

À nouveau, le Code civil accorde une « prime à la bonne foi ».

**ATTENTION** Le constructeur est de bonne foi lorsqu'il possède un titre de propriété du terrain qui est entaché d'un vice qu'il ignore.

## B Les servitudes

### 1. Définition et caractéristiques

La servitude est un **droit réel** établi au profit d'un immeuble.

**DÉFINITION** La servitude est une charge imposée à un immeuble (le fonds servant) au profit d'un autre immeuble (le fonds dominant) appartenant à un propriétaire différent.

Les servitudes résultent souvent, dans un environnement urbain, de la situation des lieux.

**EXEMPLES** La servitude de passage donne le droit au propriétaire d'un terrain enclavé de réclamer, moyennant une indemnité, le droit de passage du terrain voisin afin d'accéder à la voie publique. La servitude de jour donne le droit au propriétaire d'un mur mitoyen, qui peut porter le regard sur la propriété d'autrui, de créer une ouverture qui ne laisse passer que la lumière (et non la vue) afin de préserver l'intimité du voisin.

116 PARTIE 2. LES BIENS ET LES PERSONNES

# LES APPLICATIONS CORRIGÉES

## QCM – Exercice guidé – Exercices d'application

### 1 EXERCICE GUIDÉ CORRIGÉ

Pour vous guider pas à pas.

### 2 À 4 EXERCICES D'APPLICATION CORRIGÉS

Pour compléter l'entraînement.

Exercices proposés par ordre croissant de difficulté.

#### COURS APPLICATIONS CORRIGÉS

##### EXERCICE GUIDÉ

- La possession doit être utile, c'est-à-dire paisible, continue, publique et non équivoque (absence de doutes sur l'origine de propriété du vendeur).
  - La possession doit être de bonne foi : le possesseur croit à tort être devenu propriétaire, car il ignore que le vendeur n'était pas le propriétaire légitime du bien. La bonne foi se présume.
- Si toutes ces conditions sont satisfaites, le principe « en fait de meubles, la possession vaut titre » s'applique. Le fait de posséder un bien meuble corporel vaut donc en droit titre de propriété. De plus, le possesseur est présumé être le véritable propriétaire.

Néanmoins, ce principe connaît une exception ; le propriétaire d'un objet perdu ou volé pourra le revendiquer auprès du possesseur de bonne foi. Cette revendication n'est possible que dans un délai de trois ans après la perte ou le vol. Mais le propriétaire légitime du bien devra rembourser au possesseur le prix que ce bien lui a coûté lorsque ce dernier a acheté le bien chez un marchand qui « vend des choses pareilles ».

##### Application au cas

Or, dans le cas présent, Maia Partir est possesseur de bonne foi et sa possession est utile : elle a acheté l'an passé une bague auprès d'un brocanteur – un vendeur de « choses pareilles » – et un collier d'un particulier à un prix normal. Elle croyait en outre en être le propriétaire légitime. Elle se trompait sur ce point puisque les deux objets avaient été volés aux propriétaires. Or la revendication des objets volés a bien lieu dans le délai légal de trois ans. Maia devra donc rendre les objets à leurs propriétaires, sans obtenir de remboursement pour le collier acheté au particulier, et avec remboursement du prix qu'elle a payé au brocanteur pour la bague.

##### ATTENTION

Le fait que le bien meuble ait été acheté auprès d'un brocanteur professionnel n'empêche pas la revendication du bien par le propriétaire véritable. Dès lors que le bien meuble a été volé et que la revendication a lieu dans le délai légal de trois ans, le propriétaire est toujours en droit de le revendiquer. L'achat du bien auprès d'un brocanteur professionnel donne au possesseur de bonne foi le droit d'être indemnisé.

##### EXERCICES

##### ☆☆☆ EXERCICE 1 Cas Danvozieu : l'acquisition de la propriété ⌚ 15 minutes

Julie Danvozieu achète un appartement en plein centre-ville de Rennes. Le contrat de vente est conclu le vendredi 21 décembre. Il ne contient pas de clause spécifique. Elle s'installe dans les lieux dans deux semaines et décide d'accomplir les formalités de publicité à cette date. Malheureusement, le dimanche 23 décembre, une bombe datant de la Seconde Guerre mondiale retrouvée dans le centre a provoqué une mini-explosion endommageant fortement l'appartement.

Qui doit payer les réparations ?

Indication du temps de réalisation.

# Tableau de correspondance programme/ouvrage

<b>1. Positionnement du contrôle de gestion et identification du métier (10 heures)</b>	
Chapitres 1 et 8 – Cas de synthèse 1 et 2	
<b>2. Contrôle de gestion et modélisation d'une organisation (45 heures)</b>	
2.1. Contrôle de gestion et théorie des organisations	Chapitres 4 et 15 – Cas de synthèse 1 et 2
2.2. La construction des modèles de coûts	Chapitres 1, 4 et 6 – Cas de synthèse 1
2.3. Le processus de production des informations nécessaires à la mise en œuvre du contrôle	Chapitres 3 et 5 – Cas de synthèse 1
2.4. La prise en compte de données aléatoires	Chapitres 12 et 16 – Cas de synthèse 2 – Sujet inédit – Sujet d'Annales 2014
2.5. Contrôle de gestion et performance économique	Chapitres 2 et 22 – Cas de synthèse 1 et 3 – Sujet inédit – Sujet d'Annales 2014
<b>3. La mise en œuvre du contrôle de gestion dans des contextes stabilisés (90 heures)</b>	
3.1. Les caractéristiques des processus opérationnels stables et récurrents	Chapitre 4 – Cas de synthèse 1
3.2. La détermination des coûts comme réponse à différents problèmes de gestion	Chapitres 2, 4, 7, 8, 19, 21 et 23 – Cas de synthèse 1 et 3 – Sujet d'Annales 2014 – Sujet inédit
3.3. La structuration de l'organisation en centres de responsabilité	Chapitres 8 et 24 – Cas de synthèse 2 et 3 – Sujet d'Annales 2014 – Sujet inédit
3.4. Les outils et procédures de la gestion budgétaire	Chapitres 8, 9, 10, 11, 13, 14, 17, 18, 20 – Cas de synthèse 2 et 3 – Sujet inédit
3.5. Les outils d'amélioration des performances	Chapitres 15, 16 et 25 – Cas de synthèse 2 et 3 – Sujet d'Annales 2014
<b>4. Les réponses du contrôle de gestion à des contextes non stabilisés (65 heures)</b>	
4.1. Les processus opérationnels dans des configurations organisationnelles nouvelles	Chapitres 13 et 14 – Cas de synthèse 2 – Sujet d'Annales 2014
4.2. L'amélioration continue du rapport valeur/coûts	Chapitres 4, 8 et 15 – Cas de synthèse 1 et 2
4.3. Le pilotage de l'organisation en temps réel	Chapitre 25 – Cas de synthèse 3 – Sujet inédit

### ► COURS

#### I. L'utilité du contrôle de gestion

- A** De la comptabilité financière à la comptabilité de gestion
- B** De la comptabilité de gestion au contrôle de gestion
- C** Le positionnement du contrôle de gestion dans l'entreprise

#### II. La définition des charges et des coûts

- A** Le classement des charges
  1. Les charges prises en compte en comptabilité de gestion
  2. Les charges directes et les charges indirectes
  3. Les charges variables et les charges fixes
  4. Les débats autour du classement des charges
- B** La construction des coûts
  1. Les coûts fixes et les coûts variables
  2. Les coûts partiels et les coûts complets

### ► APPLICATIONS

QCM  
EXERCICE GUIDÉ  
EXERCICES

### ► CORRIGÉS

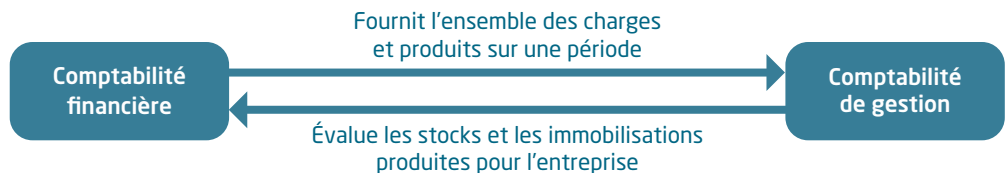
# I. L'utilité du contrôle de gestion

## A De la comptabilité financière à la comptabilité de gestion

La **comptabilité financière** permet l'établissement des états financiers de l'entreprise. Elle repose sur une classification et une normalisation précises des opérations économiques.

Les données issues de la comptabilité financière sont une source d'informations essentielle à la comptabilité de gestion. En effet, la **comptabilité de gestion** analyse le résultat de la comptabilité financière : à partir d'une étude précise des charges, elle décompose le résultat par activité ou par bien afin de vérifier s'il est positif.

### Relation entre comptabilité financière et comptabilité de gestion



La comptabilité de gestion poursuit deux **objectifs principaux** :

- **L'évaluation des éléments de l'actif.** Comment valoriser les stocks de produits finis et les stocks de matières premières ? Comment les stocks de marchandises sont-ils évalués ? [▶ CHAPITRE 3](#)
- **L'analyse de la performance.** Quel est le bien ou service qui dégage le meilleur résultat ? Le prix de vente fixé permet-il d'obtenir une marge suffisante pour tel ou tel produit ?

### DÉFINITION

La comptabilité de gestion est un système d'information permettant le calcul des coûts de biens ou de services. Ces coûts peuvent être multiples et répondent à des enjeux différents : un coût complet aide à fixer un prix de vente, un coût marginal aide à savoir si une commande supplémentaire peut être accordée...

La comptabilité de gestion s'appuie essentiellement sur les **informations comptables** issues du compte de résultat, mais doit également disposer d'autres **informations quantitatives**, notamment pour répartir les charges indirectes. Par exemple, le volume de biens fabriqués et vendus, le nombre d'heures de main-d'œuvre, le temps d'utilisation des machines, le nombre de fournisseurs... Ces données sont fournies par le **système d'information**.

## B De la comptabilité de gestion au contrôle de gestion

La comptabilité de gestion est une méthode de calcul. Le **contrôle de gestion** couvre un champ plus vaste : c'est un **outil de gestion interne** à l'entreprise. Il aide les dirigeants dans leurs prises de décision : au-delà des calculs, le contrôle de gestion analyse, mais tente également d'améliorer la **performance**.



**EXEMPLE**

Le contrôle de gestion peut donner lieu à des mesures correctives, comme un changement de fournisseurs, une modification des prix de vente, un accroissement (ou une diminution) des volumes vendus...

La **gestion** d'une entreprise consiste à prendre des décisions et à coordonner des actions afin d'atteindre des objectifs (générer des bénéfices dans une entreprise commerciale par exemple). Ainsi, les dirigeants doivent prendre des décisions stratégiques : faut-il externaliser une partie de la production ? Faut-il se maintenir sur tel marché ? Comment fixer son prix de vente ? La qualité des produits est-elle maintenue ? Etc.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion a pour objectif de **garantir la cohérence** des décisions courantes avec la **stratégie**, qui fixe une vision à long terme de l'activité de l'entreprise. Plusieurs outils de pilotage sont ainsi proposés aux dirigeants :

- le calcul des coûts (comptabilité de gestion) ;
- le processus budgétaire (analyse des écarts entre prévisions et réalisations) ;
- les tableaux de bord (transmission des informations).

**EXEMPLE**

La stratégie du restaurant Aux bons petits plats consiste à proposer des repas à base de produits frais avec un service de qualité. Aucune carte, puisque les recettes varient en fonction des ingrédients disponibles sur le marché : seuls deux plats et deux desserts sont proposés chaque jour. Le contrôle de gestion porte sur :

- l'analyse des coûts par plat afin de fixer au mieux le prix de chaque plat ;
- le choix d'un emplacement en fonction du montant des loyers et de la surface ;
- l'analyse du coût par serveur et par client présent ;
- l'analyse des écarts entre le chiffre d'affaires réalisé et le chiffre d'affaires prévu en fonction du nombre de clients, mais aussi du montant moyen des additions.

Il ne faut pas entendre le mot « contrôle » au sens strict : au-delà de la vérification de la performance des actions, le contrôle de gestion en assure la maîtrise. L'enjeu n'est souvent pas punitif, mais plutôt incitatif. Les buts individuels doivent ainsi converger vers un **objectif commun**.

**ATTENTION**

Gérer une entreprise est une action collective. La délégation des responsabilités entre les individus nécessite une analyse particulière ; le contrôle de gestion discute des centres de responsabilité, notamment dans la fixation du prix de cession interne.

## **C** Le positionnement du contrôle de gestion dans l'entreprise

Le contrôleur de gestion peut se situer au **niveau financier**, au **niveau stratégique** ou au **niveau technique** dans l'entreprise.

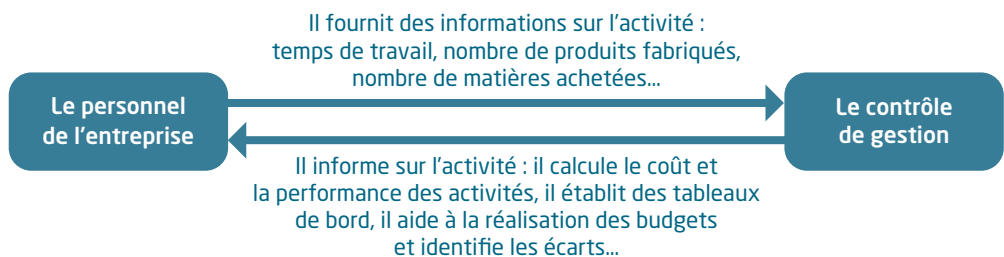
Ce positionnement est révélateur du rôle du contrôle de gestion souhaité dans l'entreprise. La **dimension comptable** des calculs de coûts et la **dimension budgétaire** sont souvent les grandes priorités du contrôle de gestion. Elles ne s'appuient pas sur les mêmes techniques :

- Si le contrôleur de gestion est situé au **niveau financier**, la dimension comptable est prioritaire. Le contrôle de gestion permet alors, en premier lieu, l'analyse des consommations et une aide à la décision grâce au calcul de rentabilité des biens et services proposés.
- Si le contrôleur de gestion est situé au **niveau technique**, la dimension budgétaire est prédominante. Le contrôle de gestion doit permettre la maîtrise du coût, notamment par le suivi des consommations de matières premières ou de charges de personnel dans les ateliers de production. Il doit aboutir à des recommandations en matière de gestion de la production.
- Si le contrôleur de gestion est situé au **niveau stratégique**, il fournit des informations utiles à la direction générale : le processus budgétaire, l'analyse des écarts entre l'activité réelle et l'activité prévisionnelle, la mise en place de tableaux de bord... Ainsi, il contribue à la mesure de la performance des différents services.

Le contrôle de gestion, au-delà des simples calculs de coût, a un rôle déterminant dans l'entreprise. Il doit permettre au personnel de l'entreprise de comprendre l'objectif fixé par les dirigeants. En ce sens, il est utile dans la **communication** au sein même de l'entreprise :

- Pour comprendre les choix réalisés : vendre tel produit plutôt qu'un autre, vendre tel produit à tel prix, diminuer tel coût...
- Pour motiver : la mise en place de tableaux de bord permet de suivre la performance de chacun.
- Pour suivre les actions : la mise en place des budgets et d'un suivi des écarts entre l'activité réalisée et le budget permet de comprendre les actions correctrices mises en place.

#### Le contrôle de gestion comme outil de communication dans l'entreprise



## II. La définition des charges et des coûts

### A Le classement des charges

#### 1. Les charges prises en compte en comptabilité de gestion

Le **compte de résultat** explique la formation du résultat de l'entreprise sur une période donnée en détaillant les produits d'un côté et les charges de l'autre.

##### DÉFINITION

Une charge est une consommation de ressources qui vient diminuer le résultat. Un produit correspond à un enrichissement qui, au contraire, augmente le résultat.

Dans le **référentiel français**, il est fréquent que les charges soient classées par nature (charges de matières, charges de personnel, charges externes, dotations aux amortissements, charges financières...).

**ATTENTION**

Le résultat de la comptabilité financière et le résultat analytique, issu du calcul des coûts et de la comptabilité de gestion, peuvent ne pas être identiques ! La réconciliation entre ces deux résultats donne lieu à des retraitements spécifiques.

La comptabilité financière est soumise à la **réglementation juridique et fiscale**. La comptabilité de gestion tente d'adopter une **vision plus économique** : il est possible de s'éloigner du classement comptable des charges si l'intérêt de l'activité l'impose.

**EXEMPLE**

Les charges abonnées (par exemple, une prime d'assurance) doivent être reclassées : ce sont des charges qui donnent lieu à une charge unique en comptabilité financière alors que la consommation est étalée au cours du temps. Il convient de n'intégrer que la partie de la charge consommée dans le coût d'une période donnée.

Certaines charges de la comptabilité financière deviennent des **charges non incorporables**. Ces charges sont exclues des charges de comptabilité de gestion car elles ne sont pas pertinentes pour la prise de décisions : elles peuvent ne pas relever de l'exploitation courante ou n'exister que pour des raisons fiscales (par exemple, les dotations aux amortissements dérogatoires).

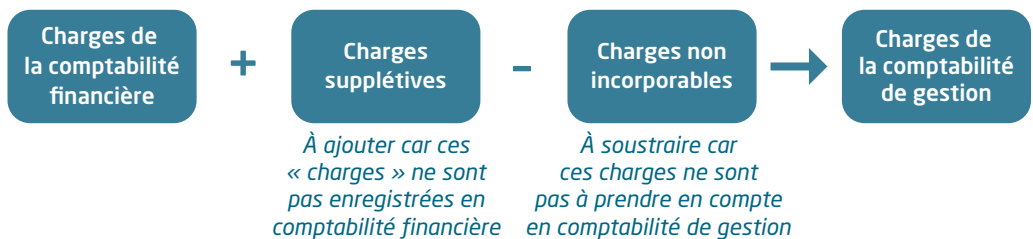
En revanche, la comptabilité de gestion peut être amenée à ajouter des consommations, non enregistrées dans la comptabilité financière : il s'agit des **charges supplétives**.

**EXEMPLES**

La rémunération d'un dirigeant non salarié d'une entreprise individuelle ou encore la rémunération des capitaux propres, laquelle ne dégage pas de charges financières contrairement à un financement par emprunt, constituent des charges supplétives.

La première étape, avant tout calcul de coût, est ainsi de passer des charges calculées par la comptabilité financière aux charges utiles à la comptabilité de gestion.

**Les charges de la comptabilité de gestion**



Le traitement des charges supplétives et des charges non incorporables a une incidence sur le résultat analytique : une charge supplémentaire diminue le résultat et une charge non incorporable l'augmente.

$$\text{Résultat analytique} = \text{Résultat de la comptabilité financière} - \text{Charges supplétives} + \text{Charges non incorporables}$$

Il existe d'**autres écarts possibles** entre le résultat de la comptabilité financière et le résultat analytique [► CHAPITRES 3 et 7].

Afin d'analyser les charges définies pour la comptabilité de gestion, deux axes sont retenus : l'axe direct/indirect et l'axe fixe/variable.

## 2. Les charges directes et les charges indirectes

Pour comprendre le caractère direct ou indirect des charges, il faut comprendre ce qu'est un **objet de coût**. Il s'agit de tout ce qui peut donner lieu à un calcul de coût : un bien ou un service, une marchandise, mais également une fonction ou une étape dans la production, voire un investissement.

### DÉFINITION

Une charge est directe si elle peut être facilement reliée à un objet de coût. Une charge est indirecte s'il n'est pas possible de l'associer facilement à un objet de coût.

Une charge indirecte doit être répartie lors du calcul de coûts [► CHAPITRE 4].

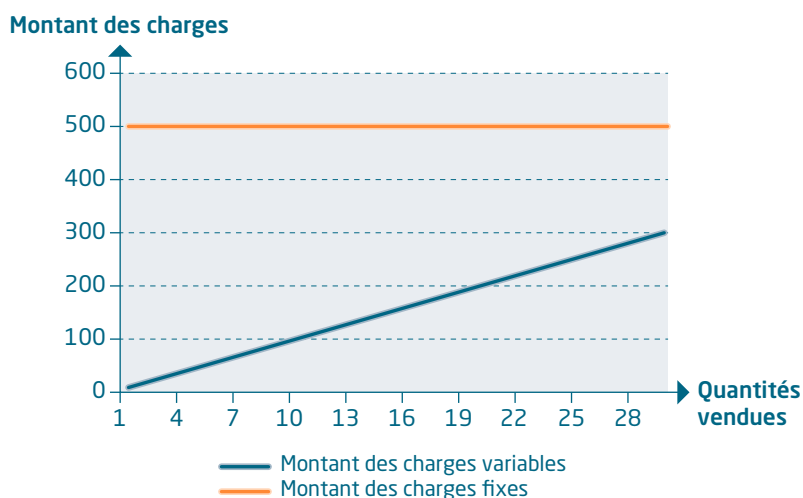
### EXEMPLE

Chez Boul'Ange, la consommation de farine est une charge directe par rapport aux baguettes de pain, mais aussi par rapport au cycle de production. Les dotations aux amortissements constituent une charge indirecte par rapport aux baguettes (si des gâteaux sont également fabriqués et cuits avec les mêmes équipements), mais sont une charge directe par rapport au cycle de production.

## 3. Les charges variables et les charges fixes

Pour comprendre le caractère variable ou fixe des charges, il faut analyser le **niveau de l'activité**, souvent mesuré par le chiffre d'affaires ou le nombre de biens ou services vendus.

**Représentation graphique des charges fixes et variables en fonction du niveau d'activité (les quantités vendues)**



**DÉFINITION**

Une charge est fixe lorsque son montant ne varie pas en fonction du niveau de l'activité. Une charge est variable lorsque son montant varie en fonction du niveau de l'activité.

Il est possible de tracer une relation linéaire entre le niveau d'activité et la charge, qu'elle soit fixe ou variable.

**EXEMPLE**

Les charges de matières premières varient en fonction du volume de biens à fabriquer : si la quantité à fabriquer double, le montant de ces charges double également. En revanche, les charges de dotations aux amortissements sont fixes car elles ne dépendent pas des quantités produites.

Les charges fixes sont constantes par rapport au niveau de l'activité : la pente de la droite est ainsi nulle. Au contraire, comme les charges variables augmentent avec le niveau de l'activité, la pente de la droite est positive.

## 4. Les débats autour du classement des charges

Les charges peuvent être difficiles à classer et certains choix sont susceptibles d'être discutés. Les frontières entre les différentes catégories de charges peuvent être floues, d'où quatre problématiques majeures :

- Le classement des charges n'est pas figé, mais dépend du **contexte**.
- Le principe de **proportionnalité** entre une charge variable et un niveau d'activité est une simplification de la réalité. Les charges variables doublent très précisément si l'activité double uniquement lorsque le rendement reste constant.
- Les charges fixes ne sont constantes que pour une période donnée. Si un nouvel investissement a lieu, elles augmentent du montant des dotations aux amortissements. Les **charges fixes** peuvent ainsi évoluer par **palier**.
- Il serait tentant de penser que les charges variables sont également directes et que les charges fixes sont indirectes mais ce n'est pas toujours le cas.

**EXEMPLE**

Si des machines sont dédiées à la production de tel ou tel produit, les dotations sont des charges fixes mais directes à tel ou tel produit. La consommation d'énergie peut être variable en fonction du niveau d'activité global, et indirecte car il n'est pas possible d'y associer facilement tel ou tel produit.

## B La construction des coûts

Il existe autant de **coûts** que de manière de regrouper les charges.

**DÉFINITION**

Un coût est une somme de charges.

Il est possible de calculer un coût pour un bien, un service ou une fonction : il s'agit alors d'intégrer les charges relatives à ce bien, ce service ou cette fonction. Néanmoins, il faut bien déterminer si toutes les charges ou une partie seulement de ces charges sont prises en compte. Tout dépend de la **décision à prendre** et du contexte.

**EXEMPLE**

Quel est le coût d'une table facturée 100 € au client ? 60 € si on prend en compte le seul montant des charges de matières premières entrant dans la fabrication d'une table ; 70 € si on inclut également le coût des heures de main-d'œuvre ; 90 € si on impute une partie des charges d'administration générale.

En fonction des charges intégrées et de la manière dont les charges indirectes sont réparties sur les biens et services, un coût peut être différent.

**ATTENTION**

Un coût est toujours une opinion ; son calcul est donc arbitraire et sujet à discussion.

## 1. Les coûts fixes et les coûts variables

Un **coût variable** regroupe des charges variables. Le coût variable total augmente avec le niveau d'activité, mais le coût variable unitaire est constant.

Un **coût fixe** regroupe des charges fixes. Le coût fixe total est constant avec le niveau d'activité, mais le coût fixe unitaire est décroissant.

**EXEMPLE**

Voici les informations comptables fournies par Boul'Ange.

Nombre de baguettes fabriquées	Charges totales de farine consommées (en centimes)	Charges totales de dotations aux amortissements	Coût variable unitaire de farine consommée (en centimes)	Coût fixe unitaire de dotations aux amortissements
1	10	500	10	500
5	50	500	10	100
10	100	500	10	50
30	300	500	10	17
50	500	500	10	10

Croissant avec les quantités, les charges de farine sont variables. Constantes, les charges de dotation sont fixes.

## 2. Les coûts partiels et les coûts complets

Un **coût complet** intègre la totalité des charges relatives à un objet de coût alors qu'un **coût partiel** n'intègre qu'une partie des charges relatives à un objet de coût.

**EXEMPLES**

L'ensemble des charges d'approvisionnement permet le calcul du coût complet d'approvisionnement. L'ensemble des charges d'un bien permet le calcul du coût de revient de ce bien. Les charges de personnel et d'achat de matières premières sont les charges variables de production qui permettent le calcul d'un coût partiel.

## QCM

- 1 Si le résultat financier est de 500, les amortissements dérogatoires de 100 et la rémunération d'un dirigeant non salarié de 200, le résultat analytique est de :
  - a.  $500 - 100 - 200 = 200$ .
  - b.  $500 + 100 - 200 = 400$ .
  - c.  $500 - 100 + 200 = 600$ .
- 2 Les charges de matières premières constituent une charge :
  - a. variable et directe.
  - b. variable et indirecte.
  - c. fixe et directe.
- 3 Lorsque le niveau d'activité augmente, le coût fixe unitaire :
  - a. augmente.
  - b. diminue.
  - c. reste constant.
- 4 Lorsque le niveau d'activité augmente, le coût variable unitaire :
  - a. augmente.
  - b. diminue.
  - c. reste constant.
- 5 Le coût de revient d'un service est :
  - a. un coût variable.
  - b. un coût partiel.
  - c. un coût complet.

## EXERCICE GUIDÉ

## ■ ÉNONCÉ Classifier les charges

Les comptes de résultat d'une entreprise commerciale vous sont fournis sur quatre années afin d'analyser ses charges.

	Année N	Année N+1	Année N+2	Année N+3
<b>Produits d'exploitation</b>				
Vente de marchandises	100 000	120 000	200 000	300 000
<b>Charges d'exploitation</b>				
Achats de marchandises consommées	60 000	73 000	125 000	180 000
Autres charges externes	1 500	1 800	1 900	2 000
Charges de personnel	28 000	29 000	30 000	31 000
Dotations aux amortissements et provisions	2 000	2 000	2 000	3 000
Charges financières	3 000	3 100	3 100	3 100
Charges exceptionnelles	500	1 000	200	1 500
Résultat	5 000	10 100	37 800	79 400

- 1 Classez les charges selon l'axe variable/fixe.
- 2 Déduisez-en l'équation des coûts en posant Y comme le total des charges et X comme le niveau de l'activité pour l'année N+3.
- 3 Discutez du classement des charges selon l'axe direct/indirect.

## ■ CORRIGÉ

## MÉTHODE

Lisez toujours bien les énoncés pour cerner l'environnement de l'entreprise. L'intégralité de l'exercice doit toujours être lue avant de commencer à répondre aux questions pour repérer toutes les informations disponibles.

## 1 Classez les charges selon l'axe variable/fixe.

Il faut commencer par exclure les charges qui ne sont pas considérées comme pertinentes par le contrôle de gestion : les charges exceptionnelles. Comme elles ne sont pas susceptibles de se reproduire, elles ne doivent pas influencer les coûts.

## MÉTHODE

Lorsqu'une analyse des charges fixes et variables est exigée, il faut toujours suivre le niveau d'activité. Quelques calculs sont nécessaires en premier lieu, comme le suivi des charges en fonction de l'activité (charges/ventes). Le calcul de la charge unitaire est alors indispensable.

	Année 1	Année 2	Année 3	Année 4
<i>Niveau de l'activité (en fonction des ventes)</i>	100 000	120 000	200 000	300 000
<b>Charge unitaire</b>				
Achats de marchandises consommées	0,60	0,608	0,625	0,60
Autres charges externes	0,015	0,015	0,009	0,007
Charges de personnel	0,28	0,242	0,15	0,103
Dotations aux amortissements et provisions	0,02	0,017	0,01	0,01
Charges financières	0,03	0,026	0,015	0,010

Les charges variables totales doivent augmenter avec le niveau d'activité et les charges variables unitaires doivent être constantes. Seuls les achats de marchandises consommées (pour des raisons de simplification de la réalité, même si la proportionnalité n'est pas stricte) sont des charges variables.

Les charges fixes totales doivent être constantes et les charges fixes unitaires doivent diminuer.

Les autres charges externes augmentent de 33 % alors que l'activité évolue de 200 % sur la même période. Même si le montant total n'est pas rigoureusement constant, les charges fixes unitaires décroissent : ces charges externes sont donc considérées comme des charges fixes.

Pour les charges de personnel et les charges financières, le raisonnement est identique (augmentation de, respectivement, 11 % et 3 % sur la période) : ce sont des charges fixes.

Pour les dotations aux amortissements, les charges totales sont strictement fixes sur les trois premières périodes mais augmentent sur la dernière période. Ce sont des charges fixes qui évoluent par palier (au rythme des investissements réalisés).

## MÉTHODE

Si des hypothèses de travail apparaissent, il est fondamental de les indiquer de manière explicite. Le classement des charges en charges fixes ou variables peut être discuté : si un choix est réalisé, il faut l'indiquer de manière très claire.



**2** Déduisez-en l'équation des coûts en posant Y comme le total des charges et X comme le niveau de l'activité pour l'année N+3.

### ATTENTION

Il est possible que l'on vous demande de conceptualiser, mais cela ne doit pas effrayer : un appui sur l'énoncé et quelques connaissances basiques suffisent souvent à répondre à ces questions.

Les charges variables évoluent en fonction de X : la charge variable unitaire s'élève à 0,6.

Les charges fixes n'évoluent pas en fonction de X et les charges fixes totales sont de 39 100 (charges externes, charges de personnel, dotations aux amortissements et charges financières).

On obtient donc :  $Y = 0,6 \times X + 39\,100$

**3** Discutez du classement des charges selon l'axe direct/indirect.

Dans cet exercice, le nombre de marchandises vendues n'est pas précisé. Si une seule marchandise est proposée, toutes les charges sont directes par rapport à cette marchandise. Au contraire, si plusieurs marchandises sont proposées, une analyse des charges doit avoir lieu :

- Pour les charges directes, les achats de marchandises consommées sont des charges qu'il est possible de répartir sans difficulté aux marchandises.
  - Pour les charges indirectes, les autres charges externes et les charges financières ne peuvent pas être facilement réparties entre les marchandises (le loyer et les emprunts sont souvent communs, par exemple).
- Si aucune précision n'est donnée sur la répartition de la force de travail ou sur l'utilisation des matériels, on suppose que le personnel et les matériels sont polyvalents. Les charges de personnel et de dotations aux amortissements et provisions sont alors des charges indirectes.

## EXERCICES

★★★ **EXERCICE 1 Analyser les charges** ⌚ 15 minutes

L'entreprise Répar'tout est détenue à 100 % par M. Dupont, dirigeant non salarié. Elle a pour objet la réparation d'objets électroniques. Après accueil du client, l'objet est stocké puis envoyé dans l'un des deux ateliers pour réparation. Dans chaque atelier, deux techniciens travaillent manuellement ou à l'aide de matériels techniques. Le remplacement de petits composants est également souvent nécessaire. Le client est alerté par téléphone de la réparation de son objet afin de le récupérer.

**Après avoir listé les charges à analyser pour la comptabilité de gestion, vous les classerez en deux catégories par rapport à l'activité de réparation : charges directes et charges indirectes.**

★★★ **EXERCICE 2 Comprendre les fonctions du contrôle de gestion** ⌚ 10 minutes

- Connaître la valeur des stocks de produits finis.
- Développer l'activité dans une nouvelle zone géographique.
- Compléter la liasse fiscale et calculer le résultat fiscal.
- Calculer le résultat global de l'activité.
- Calculer le résultat par bien vendu.
- Inciter le personnel commercial à négocier des prix de vente élevés.
- Contrôler la performance du service logistique.

**Pour chacune des actions listées, vous indiquerez si le contrôle de gestion fournit des informations utiles à la prise de décision.**

Pour vous entraîner ► Cas de synthèse 1 – Sujet inédit

## QCM

- 1 **b.** Le résultat analytique doit réintégrer les dotations aux amortissements dérogatoires qui sont une charge non utile pour le contrôle de gestion et déduire la rémunération du dirigeant non salarié même si ce n'est pas une charge en comptabilité financière.
- 2 **a.** Il est fréquent que les matières premières consommées soient directement liées à la fabrication d'un bien et que le montant consommé augmente avec le niveau d'activité.
- 3 **b.** Le coût fixe unitaire diminue lorsque le niveau d'activité augmente.
- 4 **c.** Le coût variable unitaire reste constant lorsque le niveau d'activité augmente.
- 5 **c.** Le coût de revient d'un service intègre l'ensemble des charges liées à la fabrication et la distribution de ce service. C'est un coût complet.

## EXERCICES

**EXERCICE 1 Analyser les charges**

Après avoir listé les charges à analyser pour la comptabilité de gestion, vous les classerez en deux catégories par rapport à l'activité de réparation : charges directes et charges indirectes.

Les charges directes sont facilement associées à une réparation : les coûts des composants à remplacer. Toutes les autres charges sont indirectes et nécessitent la mise en place de clés de répartition pour être affectées aux réparations : les charges du personnel commercial, les charges du personnel technique, les dotations aux amortissements. Sans oublier les charges supplétives liées à la rémunération du dirigeant non salarié.

**EXERCICE 2 Comprendre les fonctions du contrôle de gestion**

Pour chacune des actions listées, vous indiquerez si le contrôle de gestion fournit des informations utiles à la prise de décision.

- a. Le contrôle de gestion permet de connaître la valeur des stocks en calculant le coût de production des biens fabriqués sur la période.
- b. Le contrôle de gestion permet d'établir le résultat sur cette zone géographique à partir des informations financières prévisionnelles.
- c. Le contrôle de gestion ne joue aucun rôle dans cette action.
- d. et e. La comptabilité financière, par l'enregistrement des produits et charges, fournit le résultat global. Le contrôle de gestion fournit le résultat analytique et le détaille par bien vendu.
- f. Le contrôle de gestion peut fournir des indicateurs chiffrés pour calculer les primes.
- g. Le contrôle de gestion permet le calcul du résultat du service de logistique et l'analyse de l'écart entre le budget prévisionnel et le budget réalisé.



## La société Imprim'Image

La société Imprim'Image est spécialisée dans la maintenance et la réparation d'imprimantes de toutes marques à usage domestique ou professionnel.

Les clients peuvent soit déposer leur imprimante dans les locaux de la société, soit demander l'intervention d'un technicien à domicile, le déplacement étant à leur charge. Deux tarifs sont proposés selon le cas de figure.

En raison d'un recours accru à la numérisation, la demande des clients tend à diminuer et le résultat est déficitaire depuis quelques années. Le dirigeant s'interroge sur le positionnement de ses services ; il aimerait savoir si les deux modalités de réparation doivent être poursuivies.

Le dirigeant souhaite donc connaître le résultat de chaque réparation. Grâce à quelques notions de comptabilité de gestion, il a mis en place un calcul de coût complet à partir de la méthode des centres d'analyse pour le mois de mars N. Voici les calculs réalisés et les résultats obtenus :

**Tableau de répartition des charges indirectes**

	Réparation	Administration et finance	Service commercial
<b>Montant des charges indirectes</b>	3 000,00	3 500,00	1 800,00
<b>Unité d'œuvre</b>	Nombre de réparations	Nombre d'heures de main-d'œuvre directe (HMOD)	100,00 € de CA
<b>Nombre d'unités d'œuvre</b>	214,00	129,00	181,20
<b>Coût par unité d'œuvre</b>	14,0187	27,1318	9,9338

**Calcul des coûts de revient et des résultats**

	Réparations sur place			Réparations chez le client		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
Approvisionnement	126,00	6,00	756	88,00	6,00	528
Main-d'œuvre directe (a)	63,00	50,00	3 150	66,00	50,00	3 300
Frais de déplacement	0	0	0	88,00	30,00	2 640
<b>TOTAL DES CHARGES DIRECTES</b>	<b>126,00</b>	<b>31,00</b>	<b>3 906</b>	<b>88,00</b>	<b>73,50</b>	<b>6 468</b>
Réparation	126,00	14,0187	1 766	88,00	14,0187	1 234
Administration et finance	63,00	27,1318	1 709	66,00	27,1318	1 791
Service commercial	75,60	9,9338	751	105,60	9,9338	1 049
<b>TOTAL DES CHARGES INDIRECTES</b>	<b>126,00</b>	<b>33,54</b>	<b>4 227</b>	<b>88,00</b>	<b>46,29</b>	<b>4 073</b>
<b>Coût de revient</b>	126,00	64,54	8 133	88,00	119,79	10 541
<b>Chiffre d'affaires</b>	126,00	60,00	7 560	88,00	120,00	10 560
<b>Résultat</b>	126,00	- 4,54	- 573	88,00	0,21	19,00

(a) 0,5 heure par réparation sur place et 0,75 heure par réparation chez le client.

Le dirigeant obtient un résultat analytique déficitaire de 554 €. Il aimerait discuter de ses calculs et en comprendre les limites. Il vous demande de l'aider.

Plusieurs pistes d'amélioration émergent de vos échanges :

- Le résultat de la comptabilité financière du mois de mars N est de 580 €. Pourtant, le résultat analytique est déficitaire de 554 €. Le dirigeant vous explique qu'il n'a pas intégré un chiffre d'affaires de 1 134 € associé à des prestations de conseil rémunérées lors d'interventions chez les clients. Ces produits sont récurrents mais, au vu de leur faible montant, le dirigeant a préféré ne pas les traiter dans son analyse. Il n'est pas possible de répartir les coûts joints entre les réparations chez les clients et ces prestations de services.
- Vous apprenez également qu'un résultat exceptionnel déficitaire de 200 € est intégré dans les charges indirectes du centre d'administration et de finance.
- Le dirigeant vous explique que le service administratif et financier est une fonction support à l'activité de réparation. Le service commercial est totalement indépendant.
- Le dirigeant précise également que sur les 126 réparations sur place terminées, certaines sont commencées en février N (charges de février N égales à 670 €) et que d'autres ne sont pas achevées en mars (valeur estimée à 1 200 €).
- Le service commercial, en raison d'absences imprévues d'un salarié, a réalisé un chiffre d'affaires inférieur de 20 % par rapport au chiffre d'affaires mensuel moyen des derniers mois. 40 % des charges indirectes de ce centre sont fixes.

## Partie I

★★★ **Travail à faire** ✎ (3 / 7 points) ⌚ 35 minutes

- 1 À partir des pistes d'amélioration identifiées dans l'énoncé, établissez le nouveau tableau de répartition des charges indirectes.
- 2 Calculez les coûts de revient et les résultats en tenant compte des nouvelles charges indirectes, des en-cours et du chiffre d'affaires liés aux réparations chez les clients.
- 3 Réconciliez le résultat analytique et le résultat de la comptabilité financière.

## Partie II

À la suite de vos échanges avec le dirigeant de la société Imprim'Image, des précisions sur l'activité sont apparues. Elles sont récapitulées dans le tableau suivant :

Centre d'analyse	Activité	Déclencheur de l'activité	Charges
Réparation	Réparation technique	Nombre de réparations	1 600
	Suivi des réparations	Nombre de retours (a)	1 000
	Gestion des achats non stockés	Montant des achats non stockés	400
Service commercial (b)	Communication	Coût ajouté (c)	900
	Gestion des clients	Nombre de réparations	900
Service administratif et financier	Comptabilité	Coût ajouté (c)	3 300

(a) En mars N, 21 réparations ont fait l'objet d'une réclamation : un tiers concerne des réparations sur place et deux tiers des réparations chez les clients.

(b) L'activité du mois de mars N correspond à 80 % de l'activité normale du centre. 80 % des charges de communication et 20 % des charges de gestion des clients sont fixes.

(c) Total des charges indirectes autres que celles de la comptabilité et de la communication.

★★★ **Travail à faire** 📝 (2,5 / 7 points) ⌚ 20 minutes

- 1 Établissez le coût par inducteur de coût.
- 2 Calculez les coûts de revient et les résultats en tenant compte des nouvelles charges indirectes, des en-cours et du chiffre d'affaires liés aux réparations chez les clients.
- 3 Quelle méthode de calcul conseiller au dirigeant ? Faut-il, selon vous, abandonner l'une des deux modalités ?

## Partie III

Le dirigeant vous fournit des informations complémentaires afin de vérifier la couverture des charges communes pour les deux modalités. À l'aide d'un système d'information plus performant, il est possible de qualifier plus précisément les charges indirectes.

Activité	Nouvelles informations
Réparation technique	Le coût de réparation technique est de 7,48 € par réparation.
Suivi des réparations	Les réclamations nécessitent toujours le même travail de vérification (que les réclamations soient avérées ou non). Globalement, ce coût est de 300 € pour les réparations qui avaient été réalisées sur place et de 700 € pour les réparations chez les clients.
Gestion des achats non stockés	Le coût lié à la gestion des achats est de 1,87 € par réparation.
Communication	Le coût de 900 € n'est pas affecté par le nombre de réparations à réaliser.
Gestion des clients	Le coût total de la gestion des clients est de 300 € pour les réparations sur place et de 600 € pour les réparations chez les clients.
Comptabilité	Le coût de 3 300 € n'est pas affecté par le nombre de réparations à réaliser.

Comme l'objectif n'est ni d'évaluer des stocks, ni de calculer la rentabilité des réparations, la sous-activité et les en-cours ne sont pas intégrés dans l'analyse.

★★★ **Travail à faire** 📝 (1,5 / 7 points) ⌚ 15 minutes

- 1 Quelle hypothèse de travail faut-il poser pour calculer les marges sur coût variable ?
- 2 Établissez et commentez le compte de résultat différentiel.

## Analyse du sujet

Il est fondamental de bien lire l'énoncé : le calcul présenté permet l'obtention de nombreuses informations (nombre de réparations, charges directes, chiffre d'affaires...). Il convient d'avoir un regard critique sur les choix opérés et de savoir intégrer d'autres hypothèses de travail.

## Partie I

Cette partie traite du calcul du coût complet à partir de la méthode des centres d'analyse.

### 1 À partir des pistes d'amélioration identifiées dans l'énoncé, établissez le nouveau tableau de répartition des charges indirectes.

Dans un premier temps, il faut redéfinir les charges indirectes.

#### MÉTHODE

Veillez à l'ordre des calculs : il faut commencer par déterminer les charges incorporables. Ensuite, il faut s'interroger sur le découpage des centres d'analyse et sur l'éventuelle répartition secondaire. Une fois que les charges indirectes sont définies par centre principal, il faut vérifier le niveau de l'activité. Après avoir listé les unités d'œuvre (UO), il est possible d'en déterminer le coût.

Le résultat exceptionnel déficitaire de 200 € ne doit pas être intégré dans le calcul du coût car il n'est pas amené à se reproduire. Les charges du centre d'administration s'élèvent donc à 3 300 € (3 500 – 200). Si le service administratif et financier est une fonction support, ce centre d'analyse est un centre auxiliaire et non un centre principal. Il convient de répartir les charges indirectes de ce centre dans le centre principal « Réparation ».

	Centre auxiliaire	Centres principaux	
	Administration et finance	Réparation	Service commercial
Montant de la répartition primaire des charges indirectes	3 300	3 000	1 800
Administration et finance	- 3 300	3 300	0
Montant de la répartition secondaire des charges indirectes	0	6 300	1 800

Le service commercial est en sous-activité pour le mois de mars N (l'activité moyenne correspond à l'activité normale) : il faut tenir compte de cette sous-activité pour établir le coût de revient des réparations. Les charges fixes ne sont donc intégrées qu'à hauteur de 80 %.

Chiffre d'affaires mensuel moyen :  $CA \times (1 - 0,20) = 18\,120$  d'où  $CA \text{ normal} = 22\,650$

Coefficient d'imputation rationnelle =  $18\,120 / 22\,650 = 0,80$

	Service commercial	
Charges indirectes	1 800	
Part des charges	Charges fixes	Charges variables
	720	1 080
Coefficient d'IR	0,80	
Charges indirectes IR	576	1 080

Tableau de répartition des charges indirectes

	Réparation	Service commercial
Montant de la répartition secondaire des charges indirectes	6 300	1 656
Unité d'œuvre	Nombre de réparations	100 € de CA
Nombre d'unités d'œuvre	214	181,2
Coût par unité d'œuvre	29,4393	9,1391

- 2** Calculez les coûts de revient et les résultats en tenant compte des nouvelles charges indirectes, des en-cours et du chiffre d'affaires liés aux réparations chez les clients.

Pour calculer les coûts de revient, il faut reprendre les charges directes indiquées dans l'énoncé et répartir des charges indirectes du tableau de la question précédente.

## MÉTHODE

Comme les prestations de service ne sont pas stockées, il n'est pas utile de définir un coût d'approvisionnement, un coût de production et un coût de revient. Dès lors, l'analyse des en-cours et du chiffre d'affaires joint peut être réalisée à la fin du calcul.

	Réparations sur place			Réparations chez le client		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
Total de charges directes	126	31	3 906	88	73,50	6 468
Réparation	126	29,4393	3 709	88	29,4393	2 591
Service commercial	75,60	9,1391	691	105,60	9,1391	965
Total de charges indirectes	126	34,92	4 400	88	40,41	3 556
Coût de revient de la période	126	65,92	8 306	88	113,91	10 024

Le chiffre d'affaires des prestations de conseil est directement lié à l'activité des réparations chez les clients : il doit apparaître dans le calcul des coûts même si son montant est faible.

## MÉTHODE

Les prestations de conseil sont des produits joints. Comme il n'est pas possible de répartir les charges jointes, ce chiffre d'affaires vient en diminution du coût de revient des réparations chez les clients.



Si des réparations sont commencées au cours du mois précédent et d'autres non achevées au cours d'un mois, cela signifie que des en-cours existent. Il convient alors de déterminer le coût des maintenances terminées.

**ATTENTION**

Pour évaluer la rentabilité d'un service, il faut s'appuyer sur les charges associées aux prestations de service. Les charges d'une période ne correspondent pas forcément aux charges associées aux produits ou services terminés ; il faut ajouter la valeur des en-cours initiaux et retrancher la valeur des en-cours finaux des charges totales.

	Réparations sur place			Réparations chez le client		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
Coût de revient de la période	126	65,92	8 306	88	113,91	10 024
Chiffre d'affaires des prestations de conseil			0			- 1 134
En-cours initiaux			670			0
En-cours finaux			- 1 200			0
Coût de revient des réparations terminées	126	61,72	7 776	88	101,02	8 890
Chiffre d'affaires	126	60,00	7 560	88	120,00	10 560
Résultat	126	- 1,72	- 216	88	18,98	1 670

**3 Réconciliez le résultat analytique et le résultat de la comptabilité financière.**

Le résultat analytique est de 1 454 €.

Résultat de la comptabilité financière

$$= \text{Résultat analytique} + \text{Résultat exceptionnel} - \text{CF non imputées} - \text{En-cours initiaux} + \text{En-cours finaux} \\ = 1\,454 - 200 - 0,20 \times 720 + 670 - 1\,200 = 580 \text{ €}$$

**Partie II****1 Établissez le coût par inducteur de coût.**

Pour établir le coût par inducteur de coût, il faut déterminer le nombre d'inducteurs de coût pour chaque activité. N'oublions pas que les activités commerciales sont en sous-activité :

	Activités commerciales			
	Communication		Gestion des clients	
Charges indirectes	900		900	
Part CF et CV	CF	CV	CF	CV
		720	180	180
Coefficient d'IR	0,80		0,80	
Charges indirectes IR	576	180	144	720
	756		864	

Les activités de réparation technique et de gestion des clients peuvent être regroupées car elles dépendent du même inducteur de coût : les charges indirectes de ces activités sont de 2 464 € (1 600 + 864). De même, les activités de communication et de comptabilité sont regroupées pour un total de charges de 4 056 € (756 + 3 300).

#### MÉTHODE

Les activités qui suivent le même inducteur de coût peuvent être regroupées pour les calculs. Toutefois, en cas de stockage, veillez à ne regrouper que les activités d'un même cycle. Il n'est pas possible de regrouper une activité d'approvisionnement et une activité de distribution !

Activité	Charges	Déclencheur de l'activité	Nombre d'inducteurs de coût	Coût par inducteur de coût
Réparation technique et gestion des clients	2 464	Nombre de réparations	214	11,5140
Suivi des réparations	1 000	Nombre de retours	21	47,6190
Gestion des achats non stockés	400	Montant des achats non stockés	1 284 (a)	0,3115
Communication et comptabilité	4 056	Coût ajouté	3 864 (b)	1,0497

(a) Voir charges directes d'approvisionnement fournies au début de l'énoncé (756 + 528).

(b) 2 464 + 1 000 + 400

#### ATTENTION

Le nombre d'inducteurs de coût correspond à tous les inducteurs de coût sur l'ensemble des biens et services. Le coût par inducteur s'obtient par le rapport entre les charges et le nombre d'inducteurs de coût.

- 2 Calculez les coûts de revient et les résultats en tenant compte des nouvelles charges indirectes, des en-cours et du chiffre d'affaires liés aux réparations chez les clients.

On obtient le tableau de calcul des coûts de revient et résultats suivant :

	Réparations sur place			Réparations chez le client		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
Total de charges directes	126	31,00	3 906	88	74,00	6 468
Réparation technique et gestion des clients	126	11,5140	1 451	88	11,5140	1 013
Suivi des réparations	7	47,6190	333	14	47,6190	667
Gestion des achats non stockés	756	0,3115	236	528	0,3115	164
Communication et comptabilité	2 020	1,0497	2 120	1 844	1,0497	1 936
Total de charges indirectes	126	32,85	4 140	88	42,96	3 780
Coût de revient de la période	126	63,85	8 046	88	116,46	10 248

	Réparations sur place			Réparations chez le client		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
CA des prestations de conseil			0			- 1 134
En cours initiaux			670			0
En cours finaux			- 1 200			0
Coût de revient des réparations terminées	126	59,65	7 516	88	103,57	9 114
Chiffre d'affaires	126	60,00	7 560	88	120,00	10 560
Résultat	126	0,35	44	88	16,43	1 446

Le résultat analytique global est de 1 490 €. L'écart avec le résultat analytique obtenu à partir de la méthode des centres d'analyse est de 36 € : il provient de la différence d'imputation rationnelle (coût de sous-activité de 180 € avec la méthode ABC et de 144 € avec la méthode des centres d'analyse).

**3** Quelle méthode de calcul conseiller au dirigeant ? Faut-il, selon vous, abandonner l'une des deux modalités ?

Les résultats obtenus avec les deux méthodes ne sont que très légèrement différents : les réparations chez les clients génèrent le résultat le plus élevé (en unitaire et au total) et les réparations sur place génèrent un résultat déficitaire avec la méthode des centres d'analyse et tout juste positif avec la méthode ABC.

Comme aucune différence n'apparaît dans l'organisation du travail (pas d'effet série ou de différenciation, par exemple), il serait cohérent de proposer au dirigeant la méthode la plus rapide à mettre en œuvre. Si les unités d'œuvre sont bien retenues ici, la méthode des centres d'analyse peut être privilégiée. Une méthode plus longue et nécessitant l'obtention d'informations plus précises entraînerait un alourdissement des procédures.

Un résultat négatif indique que le bien ou service n'est pas rentable. Cependant, avant de décider d'abandonner le produit, il faut vérifier s'il contribue à la couverture des charges communes.

Il n'est donc pas encore possible de conseiller le dirigeant : il faut, au préalable, calculer la marge sur coût variable (MCV) des deux modalités.

## Partie III

**1** Quelle hypothèse du travail faut-il poser pour calculer les marges du coût variable ?

Au vu des informations de l'énoncé, il est supposé que les charges directes (d'approvisionnement, de main-d'œuvre directe et de déplacement) sont variables.

**2** Établissez et commentez le compte de résultat différentiel.

Le compte de résultat différentiel permet de mettre en évidence les MCV et les MCS.

**MÉTHODE**

Il faut, dans un premier temps, classer les charges en séparant :  
 – les charges fixes et variables, d'un côté ;  
 – les charges directes et indirectes, d'un autre côté.

Les charges directes et variables sont constituées par les charges directes d'approvisionnement, de main-d'œuvre directe et de frais de déplacement (par hypothèse), mais elles incluent également les charges de réparation technique et les charges de gestion des achats.

Les charges directes et fixes sont constituées par les charges de suivi des réparations et les charges de gestion des clients.

Les charges indirectes et fixes (charges communes) sont constituées par les charges de communication et les charges de comptabilité.

**ATTENTION**

Un coût pouvant être exprimé unitairement (en fonction des réparations) signifie que la charge est variable. Lorsque le coût est global, il n'est pas dépendant du volume d'activité.

	Réparations sur place			Réparations chez le client			Total
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total	
CA	126	60	7 560,00	88	120,00	10 560,00	18 120
CA des prestations de conseil						1 134,00	1 134
Approvisionnement	126	6	756,00	88	6,00	528,00	1 284
MOD	63	50	3 150,00	66	50,00	3 300,00	6 450
Frais de déplacement	0	0	0	88	30,00	2 640,00	2 640
Réparation technique	126	7,48	942,48	88	7,48	658,24	1 601
Gestion des achats non stockés	126	1,87	235,62	88	1,87	164,56	400
MCV	126	19,65	2 476,00	88	50,04	4 403,00	6 879
Taux de MCV			33 %			37,65 %	
Suivi des réparations			300,00			700,00	1 000
Gestion des clients			300,00			600,00	900
MCS	126	14,89	1 876,00	88	35,26	3 103,00	4 979
Taux de MCS			24,81 %			26,54 %	
						<b>Charges communes</b>	4 200
						<b>Résultat</b>	779

Les MCV des deux modalités de réparations sont positives : les deux catégories de réparations permettent la couverture des charges fixes. Les réparations chez le client ont les contributions en valeur absolue et en valeur relative les plus élevées.

Les MCS des deux modalités de réparations sont également positives : les deux catégories de réparations permettent la couverture des charges communes. Abandonner une des deux modalités, à court terme, entraînerait une diminution du résultat.



## Pour tous les candidats : une préparation complète à l'épreuve

- ✓ Un cours visuel et synthétique → pour aller à l'essentiel
- ✓ Des exemples et définitions → pour illustrer le cours et l'approfondir
- ✓ Des QCM → pour s'autoévaluer
- ✓ De nombreux exercices → pour acquérir de bons réflexes
- ✓ Des cas, annales et sujets inédits → pour se mettre en situation d'examen
- ✓ Tous les corrigés commentés → pour mettre toutes les chances de son côté

### Des auteurs au cœur du diplôme

Agrégée, docteur en sciences de gestion, **Emmanuelle Plot-Vicard** enseigne en DCG et en DSCG au Cnam-Intec. Elle est également membre des jurys d'examen.

Maître de conférences au Cnam-Intec, **Olivier Vidal** enseigne en DCG. Il est également membre des jurys et participe à la conception des sujets d'examen.

Agrégée, **Madeleine Deck-Michon** enseigne en classes préparatoires à l'expertise comptable à Melun.

Vuibert

ISBN : 978-2-311-40212-4



9 782311 402124

Un site dédié  
[www.expert.vuibert.fr](http://www.expert.vuibert.fr)  
pour vous accompagner  
dans vos révisions