

Module : Comptabilité de Gestion

Master1 Université de Tizi-Ouzou

Un large débat sur la pertinence de la comptabilité de gestion a fait rage pendant une bonne dizaine d'années à la fin du siècle dernier, suite notamment à l'ouvrage des professeurs Johnson et Kaplan, paru en 1987, mettant en cause la pertinence des systèmes de comptabilité de gestion, utilisés par les entreprises américaines, pour aider à la prise de décision et assurer le contrôle de l'organisation. La représentation comptable de l'entreprise américaine était souvent, d'après ces auteurs, décalée par rapport à la réalité économique et technologique de l'entreprise que la comptabilité de gestion est censée modéliser. Autrement dit, la représentation de l'entreprise, donnée par le système d'information comptable, ne modélise pas l'entreprise d'aujourd'hui mais correspond à ce qu'elle était dans un passé plus ou moins lointain. L'entreprise a changé mais la représentation comptable n'a pas été adaptée à la nouvelle réalité économique et technologique de l'entreprise. À cette époque, certains auteurs ou gourous du management n'étaient pas loin de prôner la disparition de la comptabilité de gestion et son remplacement par des indicateurs de gestion et des mesures de performances non financières.

Les scandales financiers du début de ce siècle qui ont ébranlé la communauté financière et comptable portaient essentiellement sur la comptabilité financière. Les réponses des autorités de régulation des marchés ou des législateurs aux problèmes comptables et de contrôle interne mis en évidence dans ces scandales se sont focalisées sur le « reporting » financier et le système de contrôle interne, comme l'illustre la loi Sarbanes Oxley aux États-Unis.

L'introduction des normes IAS/IFRS et en particulier, le principe de valorisation des actifs à la juste valeur, occupent aujourd'hui une place centrale dans les débats portant sur les matières comptables, suite notamment à la crise des « subprimes » et de leur impact sur les institutions bancaires.

Même si les problématiques de comptabilité de gestion ont quitté le devant de la scène, le débat sur la pertinence des modèles de comptabilité de gestion n'est pas purement académique et reste d'actualité. Quelle que soit leur stratégie, la plupart des entreprises d'aujourd'hui sont confrontées à une contrainte de maîtrise de leurs coûts qui se traduit par une réduction continue de ceux-ci pour rester compétitifs sur des marchés de plus en plus concurrentiels. Dans ce contexte, de nombreuses entreprises s'interrogent

aujourd'hui encore sur la pertinence de leurs systèmes comptables. Certaines organisations ont décidé d'implanter de nouveaux systèmes de comptabilité de gestion pour mieux répondre à leurs besoins d'information de gestion. De nouvelles propositions de systèmes de calcul des coûts sont proposées comme le Time Driven ABC qui sera discuté ultérieurement. Dans le même temps, des entreprises petites et moyennes choisissent d'implanter un système de comptabilité de gestion alors qu'elles n'en avaient pas, indiquant ainsi que la comptabilité de gestion a encore aujourd'hui un rôle important à jouer dans la gestion des entreprises.

La question du rôle et de la place de l'information comptable dans les systèmes d'information de l'entreprise reste ainsi plus que jamais posée. En particulier, l'articulation entre l'information financière et non financière dans les systèmes de mesure de la performance est une des questions centrales du contrôle de gestion des entreprises d'aujourd'hui. Il est important de définir clairement la contribution que la comptabilité de gestion peut continuer à apporter à la gestion et au contrôle des organisations.

La comptabilité de gestion garde toute sa pertinence pour la gestion des organisations mais qu'il importe de bien saisir la contribution qu'elle peut apporter à la gestion et au contrôle de l'organisation.

Les concepts fondamentaux et principes de construction de systèmes de comptabilité de gestion s'y retrouvent toujours mis en œuvre. À titre d'exemple, l'idée de distinguer les charges de l'entreprise en charges directes et indirectes en fonction de leur traçabilité aux objets de coût, comme les produits, c'est-à-dire de la possibilité de les rattacher ou non sans ambiguïté aux objets de coût qui les ont consommés, se retrouve dans les différents types de systèmes de comptabilité de gestion mis en place dans les entreprises.

De même, la distinction entre charges variables et fixes en fonction des modifications du niveau d'activité de l'organisation y est également toujours présente.

L'identification, la compréhension approfondie et la maîtrise de ces concepts et principes de base, communs à l'ensemble des systèmes de comptabilité de gestion, permettent de guider les gestionnaires d'aujourd'hui et de demain dans la construction de systèmes de représentation comptable de l'entreprise quels que soient les changements survenus dans la technologie, l'environnement, les stratégies mises en œuvre ou les choix organisationnels de structure de l'organisation. Le rythme du changement s'accélère, les technologies se renouvellent de plus en plus rapidement, la concurrence s'intensifie et ses modalités se modifient. La représentation comptable de l'organisation doit s'adapter

aux changements auxquels elle est confrontée. Disposer de principes directeurs dans la construction de systèmes comptables est essentiel pour adapter les systèmes d'information comptables aux nouveaux besoins d'information qui naissent suite aux modifications de la technologie et de l'environnement concurrentiel.

I) Introduction :

Rappel des concepts de comptabilité gestion, de comptabilité analytique et leur relation avec le nouvel environnement :

La comptabilité de gestion est une comptabilité d'exploitation interne à l'entreprise. Son but est d'informer les responsables des coûts et de la rentabilité d'un service ou produit.

Anciennement appelée comptabilité analytique, la comptabilité de gestion est un outil d'analyse facultatif mais extrêmement utile à l'entreprise. Voilà de quoi en apprendre davantage sur la comptabilité.

En effet, la comptabilité de gestion fait partie des deux grandes catégories de comptabilité d'entreprise :

- [comptabilité générale](#) : destinée aux acteurs externes
- [comptabilité de gestion](#) : destinée à une analyse en interne

La tenue d'une comptabilité de gestion n'est pas obligatoire (contrairement à la comptabilité générale) cela se révèle très utile à l'entreprise pour connaître ses coûts et analyser sa [rentabilité](#).

Ces deux types de comptabilité sont complémentaires : les informations utilisées dans la comptabilité de gestion proviennent essentiellement de la comptabilité générale.

Les charges par nature transformées en charges incorporables (directes & indirectes) aux différents coûts et prix de revient.

II) La comptabilité gestion :

1- Caractéristiques de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion permet d'analyser les [coûts](#) par produit et/ou par fonction. Elle détaille les différents types de coûts ([coûts directs](#) et [coûts indirects](#) ou coûts fixes et coûts variables) intervenant lors de la production d'un bien ou service :

- Coûts directs : directement imputables à la production d'un bien ou service donné
- Coûts indirects : intervenant dans la production de plusieurs biens ou services
- Coûts fixes : indépendants du niveau d'activité de l'entreprise
- Coûts variables : varient conjointement, voire proportionnellement, au niveau d'activité

Cette comptabilité permet de relier les différentes ressources de l'entreprise aux produits et finalités de l'activité.

- A travers la comptabilité de gestion, on peut déterminer la rentabilité d'un produit/service ou d'une fonction, et donc identifier les éléments performants et ceux qui ne le sont pas
- Cette analyse de coûts, puis de rentabilité, puis de performance, facilite alors la prise de décision et l'établissement de prévisions.

Orientée vers l'avenir, la comptabilité de gestion n'est pas une fin en soi mais un moyen. Elle sert au pilotage de l'activité de l'entreprise.

La comptabilité de gestion permet de calculer les [coûts de revient](#).

En analysant les coûts et en les comparant aux gains résultant de l'activité, on peut déterminer rentabilité et performance pour les différents produits/services et fonctions de l'entreprise.

2- Avantages de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion permet de :

- Connaître les coûts des différentes fonctions et activités de la société
- Analyser les résultats en calculant les coûts de production et en les comparant aux prix de vente
- Etablir des prévisions de charges et de produits
- Comparer les prévisions aux réalisations
- Expliquer les écarts éventuels entre prévisions et réalisations
- Contrôler plans et budgets

C'est un outil stratégique pour les moyennes et grandes entreprises.

Pour une très petite structure, la tenue d'une comptabilité de gestion a moins d'intérêt.

Comme elle n'est pas obligatoire, elle n'est pas encadrée par des normes précises, et s'avère donc flexible et adaptable en fonction des besoins et souhaits de l'organisation qui la met en œuvre.

3- Principales méthodes de comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion regroupe un ensemble de méthodes, les plus importantes étant au nombre de 4 : méthodes des coûts complets réels, des coûts variables, imputation des coûts fixes et coûts standard. En voici un aperçu :

3-1 La méthode des coûts complets réels

Dans la méthode des coûts complets réel, il s'agit de rapprocher les produits vendus de leur coût de revient.

Cela facilite la prise de décision lors de la détermination du prix de vente d'un produit.

On décompose l'entreprise en centres de production de produits et pour chacun, on met en relation le coût total de production et le gain réalisé suite à la vente du produit ou service.

3-1-1 Schéma des coûts hiérarchiques :

La nature de l'activité d'une entreprise détermine le réseau des coûts à calculer. De même, il doit être adapté aux besoins en information des décideurs. En effet, le réseau des coûts diffère d'une entreprise commerciale à une entreprise industrielle.

Entreprise commerciale : Son activité consiste à acheter des marchandises pour les revendre en l'état.

On calcul :

Le coût d'achat = Prix d'achat + frais sur achat

Le coût de distribution = coût d'achats des PV + frais de distribution

- a- Entreprise industrielle son activité consiste à transformer des matières premières en produits finis et les vendre.

On calcul :

Le coût d'achat des MP = Prix d'achat de MP + frais sur achat

Le coût de production PF = Coût d'achat des MP utilisées + frais de production

Le prix de revient = Coût de production des PF vendus + frais de distribution.

Remarque : Un produit peut avoir un nombre indéterminé de coûts mais il a un seul prix de revient, on passe d'un coût à un autre en cumulant les charges

Un coût réel (ou prix de revient réel) est un coût calculé à partir des charges effectives de la comptabilité générale. Il peut être complet ou incomplet, il est complet s'il contient toutes les charges effectives qui le concerne et il est incomplet

le cas contraire. Les couts complets réels sont plus difficiles a calculer par ce qu'ils sont arbitraire

Application :

Travail à Faire : calculer le prix de revient et le résultat analytique de P1 et P2.

Sachant que :

Matières premières achetées :	M1	M2
23 650 kg 10 000 kg		

- Consommation de matières premières		P1	P2
Matière M1	100 kg	50 kg	

(Prix d'achat est de : 01 DA, frais sur achat est de 0.1 /Kg acheté)

Matière M2 10 kg 30 kg
(Prix d'achat est : 4 DA, frais sur achat est de 0.1 /Kg acheté)

Le taux horaire de main – d’œuvre direct est de 03 DA,
3 000 HMOD consommée pour P1
2 000 HMOD consommée pour P2

Fais atelier A : 2.54 DA, Frais atelier B : 05 DA
Heures machine utilisée
Pour P1 2000H
Pour P2 600.50 H
Production (12 000 P1 et 7 150 P2)
Ventes P1 à : 25 000 DA et P2 à : 18 000 DA
Fais de distribution : 0.2 pour 01 DA des ventes

1- Coût d'achat des matières

Désignation	Matière M1		Matière M2	
Pris d'achat des MP	23 650 kg X 1	23 650	10 000 kg X4	40 000
Frais d'achat	23 650 kg X 0.1	2 365	10 000 kg X 0.1	1 000
Coût d'achat des matières	1.10	26 015	4.10	41 00

2-Coût de production

Désignation	Produits P1		Produits P2	
Matières Premières utilisées M1	100 kg X 1.10	110	50 kg X 1.1	55
Matières Premières utilisées M2	10 kg X 4.10	41	30 kg X 4.1	123
MOD	3 000 H x03	9 000	2 000 H X 03	6 000
Frais atelier A	3 000 H X 2.54	7 620	2 000 H X 2.54	5 080
Frais atelier B	2 000 H X 5	10 000	600.50 H X 5	3 002.5
Coût de production		26 771		14 260

3- Prix de revient

Désignation	Produits P1		Produits P2	
Cout de production des P vendus	12 000 P1	26 771	7 150 P2	14 260
Frais de distribution	25 000 X 0.2	5 000	18 000 X 0.2	3 600
Prix de revient		31 771		17 860
Prix de vente		25 000		18 000
Résultat analytique	Perte	(6 771)	Bénéfice	140

3-2 La méthode des coûts variables

Ici on tient compte uniquement des coûts qui sont directement induits par l'activité productive, et non de la totalité des coûts.

C'est-à-dire que les coûts diminuent si l'activité productive de l'entreprise diminue et augmentent en cas d'accroissement de l'activité.

Cette méthode des coûts variables, simple à mettre en pratique, permet d'identifier le seuil de rentabilité.

Le [seuil de rentabilité](#) est le degré d'activité à partir duquel l'entreprise commence à réaliser des bénéfices et donc à devenir profitable.

L'inconvénient est que tous les coûts supportés ne sont pas intégralement pris en compte dans l'analyse.

En fin, la méthode du cout variable ou le direct costing est une méthode de calcul des coûts et prix de revient basée sur les charges variables. Elle étudie les relations entre le volume des ventes et le résultat. Ces relations sont connues à l'aide de distinction de charges fixes et en variables et de détermination de seuil de rentabilité et de certains indices de gestion.

I) IMPLICATION DE LA METHODE

- a) Étant donné que l'on passe par le seuil de rentabilité, cela signifie que l'ensemble des charges doivent être ventilées en charges fixes et en charges variables.
- b) Tous les coûts de production et de distribution des produits fabriqués ou vendus sont des coûts variables.
- c) Les charges fixes étant des charges engagées durant la période, elles doivent être supportées uniquement par les produits vendus.

Conséquence de la méthode :

- Les coûts ne sont pas complets
- Les stocks sont sous évalués.

II) SCHEMA CLASSIQUE DE CALCUL DE COUT VARIABLES :

- 1- Distinguer les charges par nature en charges fixes et en charges variables,
- 2- Calculer des coûts variables par produits ou globalement,
- 3- Les charges indirectes variables sont ventilées dans le tableau des sections homogènes,
- 4- Les frais fixes sont déduits globalement ou classés par produit.

Donc,

Le Coût de production des produits fabriqués = MP+MODV+Frais Variables des Sections

PRIX DE REVIENT = $\frac{\text{COÛT DE PRODUCTION DES PV} + \text{FRAIS DE DISTRIBUTION}}{\text{COÛT VARIABLE TOTAL DES PRODUITS VENDUS}}$

- 5- Présenter les calculs dans les comptes d'exploitation fonctionnels et différentiels.
- 6- Calcul de la marge sur coût variable= CA-CVT ou (M/CV par produit),
- 7- La ou les M/CV serviront à couvrir les frais fixes considérés comme une masse de charge commune et ensuite dégager un résultat,
- 8- Calculer les seuils de rentabilité pour la couverture des charges fixes totales ou bien pour la couverture d'une catégorie de frais fixes,
- 9- En fin, en cas de nécessité calculer des indices de gestion.

D'Application :

Au cours d'un trimestre une unité de Tissage à DBK à fabriqué et vendu 03 commandes.

- Commande A 75 robes vendues à 100 DA l'une,
- Commande B 150 pulls vendus à 55 DA l'un,
- Commande C 160 gilets vendus à 60 DA l'un.

1- Charges directes

Eléments	Commande A	Commande B	Commande C
Matières Premières MOD	3 600 (180kg) 900 (450H)	1 800 (90 kg) 1 050 (520H)	2 600 (120 kg) 1 000 (400H)

2- Charges indirectes

Désignation	Total	Tricotage	Confection	Distribution
T.S. Variables Unités d'œuvres UD NUD CUD	4 102.50	1 287 KG MP traitée 390 3.30	2 055 HMOD 1 370 1.50	760.50 1 DA de CA 25 350 0.03

3- Frais Fixes Globaux

- Commande A : 1 550,
- Commande B : 600,
- Commande C : 2 200.

4- Charges Fixes Communes : 4 500

1- Calcul du coût proportionnel des commandes (coût variable)

Désignation	Total	Commande A	Commande B	Commande C
MP utilisées		3 600	1 800	2 600
MOD		900	1 050	1 000
Section Tricotage		180kgX3.3= 594	90Xkg 3.3=297	120kg X3.3=396
Section confection		450hX1.50=675	520hX1.50=780	400hX1.50=600
C de P° des commandes		5 769	4 927	4 596
Section de distrib.		7 500DAX0.03=225	8 250DAX0.03=247	9 600DAX0.03=288
CV Total	15 052	(80%) : 5 994	(51%) : 4 174	(51%) : 4 884
Chiffre d'affaires	25 350	7 550	8 250	9 600
M/CV (40.62)	10 297	1 506	4 075	4 716
Frais Fixes	4 350	(Tm 20%) 1 550	(T m 49%) 600	(Tm 49%) 2 200
Résultat/commande	5 947	(0.50) : = -44	(0.40) : = 3 475	(0.26) : = 2516
Frais Fixes commun	4 500			
Résultat d'Exploitation Global	1 447			

2- Calcul des indices de gestion

a) Seuil de rentabilité :

Lorsque : $M/CV = FF \Rightarrow$ seuil de rentabilité

Taux de $M/CV = (M/CV)/CA = 10\,297/25\,350 = 0.40$, **soit 40%**

Pour : $M/CV = FF \Rightarrow$ seuil de rentabilité (ou chiffre d'affaires critique, ou point zéro ou point d'équilibre).

Soit,

$$0.4x = 8\,850 \Rightarrow x = 8\,850/0.40 \Rightarrow \mathbf{x = 22\,125}$$

b) Indice de rentabilité :

$$\mathbf{I R = MS/ CA \text{ Réel}}$$

$$\text{Marge de Sécurité/CAR} = \text{C A Réel} - \text{C A Critique}$$

$$\mathbf{I R = (25\,350 - 22\,125)/25\,350 = 13 \%}$$

c) Chiffre d'affaires nécessaire pour la couverture des FF commun :

$$\mathbf{0.40 \times x = 4\,500 \Rightarrow x = 11\,250}$$

d) Indice de prélèvement :

IP = Chiffre d'affaires nécessaire pour la couverture des FF commun/ Chiffre d'affaires réel

IP = 11 250/25 350 = 44%.

☐ **Commentaires :**

- Le seuil de rentabilité à été trop long a atteindre, donc, le résultat tardif à apparaitre,
- L'indice de sécurité est relativement faible,
- Les charges fixes communes sont importantes, elles leur faut 43.70%du chiffre d'affaires pour les couvrir.

☐ **Rentabilité des commandes :**

- 1- La commande B est de loin la lus rentable 42% du chiffre d'affaires, même si la commande C dégage un bénéfice non négligeable elle a dégagé une marge sur cout variable très importante (4 716 DA le taux de marge est de : 49%), il faut donc encourager la production des pulls et les gilets, les frais fixes de la commande B sont faible, ce qui veut dire que la production² des pulls ne nécessite pas les moyens de production assez importants(pas d'investissements).
- 2- La commande A est déficitaire par ce que :
 - M/CV est très faible
 - Coût variable important
 - Les frais fixes spécifiques.

☐ **Solution 1 :**

Abandonnant la production des robes commande A, ca donnera ce qui suit :

- CA= 25 350 – 7 500		17 850
- CV = 15 052 – 5 994 =		9 058
- M/CV	=	8 791
- Frais Fixes	=	8 850
- Résultat Négatif	=	(-) 59

Conclusion :

L'erreur c'est de supprimer la production des robes, par ce que le résultat serait alors négatif, son maintien est souhaitable, elle contribue à la couverture des frais fixes (contribution marginale).

☐ Solution 2 :

- Remettre en cause les frais fixes, essayé de comprimer ou réduire le coût variable de la commande A,
- Augmenter le prix de vente de la commande A,
- Utiliser de manière efficace les moyens de production.

☐ Soit l'hypothèse suivante :

On suppose que pour le trimestre suivant, on augmente le prix de vente de 20 % ce qui va diminuer les quantités des robes à vendre de 10 %

Eléments	Montants
Chiffre d'affaires = $75 \times 0,90 \times (100 \times 1.20)$	8 100
M/CV correspondant 20% x 8 100	1 620
Frais fixes	1 550
Résultat	70

☐ Conclusion : Même si la société a subi une diminution des quantités vendues, elle a intérêt pour le trimestre à venir d'augmenter son prix de vente de 20%.

3-3 La méthode des coûts directs FF

Jusqu'à présent on a toujours calculé les coûts et prix de revient d'après les éléments de charges réelles par nature puisées de la CG. Mais le côté productivité, rentabilité niveau d'activité ou relation coût volume est ignoré. Or on sait que pour les charges on distingue :

- ☐ Les charges fixes ou de structures : Ce sont les charges qui sont liées à l'existence même de l'entreprise, donc à sa capacité de production et sont stables quel que soit le niveau d'activité de l'entreprise.

En longue période, les charges structurelles varient par palier, chaque passage d'un palier à l'autre correspond à un changement de structure dans l'entreprise.

- ☐ Les charges variables ou opérationnelles : Ce sont les charges "qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise, sans qu'il y ait nécessairement exacte

proportionnalité entre la variation de ces charges et la variation du volume des produits obtenus". Elles sont aussi appelées charges d'activité.

Autrement dit, les charges variables peuvent varier proportionnellement au chiffre d'affaires.

1- Exemple :

Soit une société qui fabrique un produit dans un seul atelier, la production de l'atelier considérée normale est de **1 000** unités.

Eléments	800 unités	1 000 unités Activité Normale	1 200 unités
Coût variable	72 000	90 000	108 000
Coûts fixes	60 000	60 000	60 000
Coût total	132 000	150 000	168 000
Coût unitaire	165	150	140
Coût variable unitaire	90	90	90
Coût Fixe unitaire	75	60	50

Remarque :

Le coût fixe par unité devient variable et le coût variable devient fixe,

Le coût unitaire diminue lorsque la production augmente,

Cette variation du coût unitaire est due à l'importance des frais fixes qui ont une influence sur le coût et prix de revient, donc sur la rentabilité. D'après le tableau ci-dessus, on remarque que la structure est utilisée à 100%, le coût variable unitaire est normal à 150 DA, mais celui-ci anormalement élevé lorsqu'il ya sous activité (800 unités) et un rendement faible lorsqu'il ya sur activité (1 200 unités).

Dans le but de délimiter ces variation et de maintenir le coût a 150, il suffit de considérer les frais fixes (60 000) ou de les imputer uniquement pour la production de 1000 unités, on dit alors que l'on fait de **l'imputation rationnelle des frais fixes**.

2- Définition de l'imputation :

L'imputation rationnelle des frais fixes est une méthode de calcul des coûts et prix de revient dont les frais fixes sont imputés proportionnellement au rapport suivant :

(Activité réelle/Activité Normale) X Frais fixes

$$t = \frac{ACR}{ACN} \times FFF$$

Ce rapport est appelé coefficient d'activité ou taux d'activité, (t).

a) Cas de sous activité :

$t > 1 \Rightarrow 800/1\,000$, $t = 0.80$, soit 80%

Coût de production de l'imputation rationnelle de la période est égal à :

Coût variable :	72 000
Coût fixe : $0.80 \times 60\,000$	<u>48 000</u>
Coût total :	120 000
Coût unitaire : $120\,000/800 =$	150

Frais réel =	60 000
Frais imputés =	<u>48 000</u>
Coût de chômage =	12 000

b) Cas de sur activité :

$t < 1 \Rightarrow 1\,200/1\,000$, $t = 1.20$, soit 120%

Coût variable :	108 000
Coût fixe : $1.20 \times 60\,000$	<u>72 000</u>
Coût total :	180 000
Coût unitaire : $180\,000/1\,200 =$	150

Frais réel = 60 000
Frais imputés = 72 000
Bonus sur activité = 12 000

Conclusion : L'imputation rationnelle des frais fixe IRF repose sur :

- Sur l'analyse des charges fixes et variable,
- Sur l'appréciation de la productivité
- Sur la détermination de l'activité normale et réelle de l'entreprise

I) NOTION DE L'ACTIVITE NORLMALE

L'activité normale d'une entreprise est difficile a déterminer mais en partant d'une capacité théorique compte tenue des moyens de production existants a laquelle, il faut déduire certaines contraintes de force majeure (réparation absence, panes, etc.) on aboutira a l'activité normale de cette entreprise.

ACTIVITE NORMALE = ACTIVITE THEORIQUE - 15 à 20 % DE L'ACTIVITE THEORIQUE

Il faut remarquer que les ateliers d'une entreprise peuvent comme ils ne peuvent pas fonctionner au même rythme. C'est pour cela que pour pratiquer la méthode d'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF) il faut distinguer deux cas.

- Niveau unique d'activité,
- Niveau différent pour chaque service.

II) PRATIQUE DE L'IMPUTATION RATIONNELLE DES FRAIS FIXES

1) Niveau unique d'activité pour toute l'entreprise :

Une entreprise comprend 04 sections homogènes, entretien, centrale, atelier1 et atelier2.

Pour un mois donné les charges sont comme suit :

- **Matières consommables 300 000 variables**
- Entretien : 50 000
- Centrale : 100 000

- Atelier1 : 80 000
- Atelier2 : 70 000
- **Frais de personnel(Indirects) :**
 - Fixes : 400 000
 - Variables : 200 000

A repartir comme suit :

- Entretien : 10%
- Centrale : 20%
- Atelier1 : 40%
- Atelier2 : 30%

Répartition secondaire ;

Centrale => 25% Atelier1, 75% atelier2

Entretien=> 2/5 Atelier1, 3/5 Atelier2

Présenter le tableau des charges indirectes sachant que le taux d'activité des sections est égal à **75%** de l'activité normale

Solution :

Éléments De charges	Montants					Sections				Différence Imputation	
	Total	V	F	FF a Imp.	Total Imp.	Entret	Central	Atl.1	Atl.2	C.out Chom	Bonus S/Acti
M. Consomm.	300	300	-	-	300	50	100	80	70	-	-
Frais Personl	600	200	400	300	500	50	100	200	150	100	-
-											
-											
-											
T. Primaire	900	200	400	300	500	100	200	280	220	100	
S. Entretien						-100		40	60		
S. Centrale							-200	50	150		
T. secondaire								570	430		
U. d'œuvre								Kg	Hm		
-											
-											

Remarque 1 : L'imputation, des charges des sections principales se fera comme dans la méthode des coûts complets réels.

Remarque 2 : Le coût de chômage ainsi que le bonus sur activité sont appelés différences d'imputation et en CAE c'est différence d'incorporation.

3-4 La méthode des coûts standards ou coûts préétablis.

Ici, on détermine les coûts qui seront supportés avant la production. Après la production, on compare les coûts prévus aux charges qui ont effectivement été supportées.

Les écarts feront ensuite l'objet d'une analyse. Par cette méthode des coûts standards, on peut calculer des marges, des prévisions et des budgets.

Elle est utile à des entreprises qui proposent une large gamme de produits. En revanche, la saisie et le traitement des données sont lourds

I) DIFINTION ET PRINCIPE DES COUTS PREETABLIS

1- Définition :

Les coûts préétablis sont des coûts établis à l'avance pour chiffrer les mouvements en quantités et en valeur en vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réelles et les charges prévues.

Le cout préétabli se définit aussi comme étant « un cout évalué a priori, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion à l'aide de l'analyse des écarts ». Il peut être déterminé :

- à partir des analyses techniques et économiques, cout préétabli s'appelle **cout standard** et il est considéré comme une norme,
- à partir d'un budget d'exploitation existant d'avance, on parle de **cout budgété**.
- à partir des informations comptables antérieures, le cout est **dit cout moyen**.

Cout préétabli = cout unitaire préétabli x quantités préétablies

2- Les coûts préétablis et la gestion et la gestion prévisionnelle.

Étant donné que se sont de coûts établis à l'avance, ils relèvent beaucoup plus de la Gestion prévisionnelle. Et donc, du contrôle de gestion. Leur utilité est d'évaluer rapidement la production obtenue sans attendre la fin du cycle de production.

Ils permettent aussi de contrôler les conditions internes d'exploitation en comparant ce qui est réellement passé et ce qui se devrait se produire (pour toute l'entreprise ou même

pour une section homogène). On tire les écarts entre les prévisions et les réalisations et puis les analyser pour connaître les causes de variation de charges. En fin avec les coûts préétablis on peut contrôler les résultats qualitatifs et quantitatifs des exécutants pour situer les responsabilités.

II) LES DIFFERENTES SORTES DE COUTS PREETABLIS :

Les coûts préétablis sont classés sur la base de :

- Coûts réel dans périodes passées,
- Les coûts du marché ou tarifs concurrentiels (se baser sur les autres entreprises),
- Les coûts d'une activité dite normale,
- Les coûts standards : se sont des coûts établis d'une manière scientifique par les techniciens, les ingénieurs, les financiers etc.
- Les coûts budgétisés : sont des coûts élaborés qui tiennent compte de tous les critères énumérés ci-dessus, ils reflètent donc mieux la réalité.

III) LES STADES DE CALCUL DES COUTS PREETABLIS :

Le calcul se fait exactement comme les coûts complets réels à savoir coûts d'achat, coût de production, coût de distribution (prix de revient).

Très souvent les sociétés calculent surtout des coûts de production les autres coûts restent encore très théoriques.

Cependant, les coûts préétablis considèrent en plus une hypothèse d'une activité dite normale. En fin de période les coûts préétablis sont comparés aux coûts réels pour dégager les différences appelées « écarts » cet écart sera ensuite analyser en :

Ecart sur matière premières

Ecart sur MOD

Ecart sur farsis indirectes ou section.

IV) CAS PRATIQUE DE COUTS PREETABLIS :

Une entreprise comporte une section de production atelier A ou est fabriqué un produit P avec une seule matière M.

Voir la fiche technique du coût préétabli du produit P établi par les techniciens.

Fiche de coût préétabli P

Eléments	Opérations	Montants
-----------------	-------------------	-----------------

Matières premières	1KgX100	100
MOD	02HX09	18
Section Atelier A	02UDX10	20
Coût de production d'1 P		138

Le coût préétabli de l'unité d'œuvre de 10 est déterminée grâce au budget de l'atelier A, basé lui-même sur une activité mensuelle des 200 heures.

Budget (activité normale 200 heures)	Atelier A
Frais fixes	1 000
Frais variables	1 000
Total charge	2 000
Unité d'œuvre	HMOD
Nombre d'unité d'œuvre	200
Coût d'unit » d'œuvre	10

Durant janvier, il a été produit réellement 90 produits P ayant nécessités :

- Matières première 100 kg à 110 DA
- MOD 190 heures à 08 DA
- Section atelier A à 2 280 DA,
- NUD 190,
- CUD 12.

Remarque importante :

Tout d'abord, il faut bien comprendre que la production réelle qu'il faut chiffrer au coût préétabli pour que la comparaison avec son coût réel soit significative. Il serait stupide de chercher le coût de la production prévue (puisque'elle n'a pas été réalisée) et la comparer avec le coût de production réelle.

Et pour trouver l'écart, il faut toujours faire ce qui suit :

Ecart = Prévision – Réalisation et non pas l'inverse : Réalisation – Prévision

Tous les calculs doivent se faire sous forme de tableau

1- Tableau préétabli et réel de la production réelle (90 P)

Charges	Préétabli			Réel			Ecart	
	Q	PU	Total	Q	PU	Total	+ Fav.	- Def.

Matière première	1 kgX90= 90	100	9 000	100	110	11 000	-	2 000
MOD	2HX90 = 180	9	1 620	190	8	1 520	100	-
Atelier A	2UDX90=180	10	1 800	190	12	2 280	-	2480
Coût de production			12 420			14 800	100	2 520
Ecart général								2 380

L'écart globale défavorable de 2 380 st ensuite analyser pour déterminer les causes des variations, situer les responsabilités et en fin pour prendre les décisions correctives.

D'après le tableau l'écart global est composé de :

- d'un écart sur matières premières,
- d'u écart sur MOD,
- d'un écart sur frais indirects.

2- Analyse de l'écart sur matière :

Cet écart défavorable de 2 000 résulte :

- D'un écart sur les quantités : l'écart est dû à un excès de consommation de matière première pour la production de 90 produits dont les responsabilités incombent aux utilisateurs du service de production.
- D'un écart sur le prix : Il est dû à un excès du prix payé dont la responsabilité incombe au service des achats.

$$1- \text{Ecart sur prix} = (\text{CP}-\text{CR})\times\text{QP} \Rightarrow (100-110) \times 90 = -900$$

$$2- \text{Ecart sur quantité} = (\text{QP}-\text{QR}) \times \text{CP} \Rightarrow (90- 100) \times 100 = - 1\,000$$

$$3- \text{Ecart sur Ecart} = (\text{CP}-\text{CR}) \times (\text{QP}-\text{QR}) \Rightarrow (90-100)\times(100-110) = - 1\,00$$

3- Analyse de l'écart sur MOD :

L'analyse gelable de MOD ne fait pas intervenir les autres éléments et se fera donc de la même manière que l'écart sur matière. Cette analyse vise à évaluer les responsabilités des services de fabrication quant au temps et l'écart global s'analyse de la manière suivante :

Ecart global :

$$1- \text{Ecart sur taux horaire} = (\text{CP}-\text{CR}) \times \text{QP} \Rightarrow (9-8) \times 180 = +180$$

$$2- \text{Ecart sur temps} = (\text{QP}-\text{QR}) \times \text{CP} \Rightarrow (180-190) \times 9 = - 90$$

$$3- \text{Ecart commun} = (\text{CP}-\text{CR}) \times (\text{QP}-\text{QR}) \Rightarrow (9-8) \times (180-190) = +10$$

4- Analyse de l'écart sur frais indirects :

L'écart sur frais indirects est calculé de la manière suivante :

1- Ecart sur frais indirects = Total des frais indirect Préétablis – Total des frais indirects réels

1 800 – 2 280 = - 480

remarque préliminaire :

- Tout d'abord l'activité de l'atelier A est réellement de 190 heures ou (190 UD), alors qu'elle aurait dû être 200 heures. Par conséquent il y aura un écart dû à une sous activité (les frais fixes ne sont pas absorbés en totalité).
- 190 heures/2 heures donne 95 produits P alors qu'on a obtenu que 90 produits P, la deuxième cause est dû donc à un écart de rendement.
- En fin, le budget prévu pour une activité de 200 heures, pour la comparer au budget réel (frais réel), il ya lieu d'ajuster le budget à l'activité réelle de 19 heures. Par conséquent la troisième cause de l'écart est due à un écart sur budget.

ELEMENTS NECESSAIRE POUR ANALYSER L'ECART SUR BUDGET

Eléments	Activité Prévue 200 UD (h)	Ajuster a l'activité réelle (190 h)	Charges réelles
Frais Fixes	1 000	1 000	1 000
Frais variables	1 000	(1 000/200)x 190=950	1 280
Total	2 000	1 950	2 280
Unité d'œuvre (UD)	HMOD	HMOD	HMOD
NUD	200	190	190
CUD	10	10.26	12
	CP Préétabli	CF Flexible	CR Réel

NR = Nombre d'unité d'œuvre réelle de la production réelle (190 heures),

NP = Nombre d'unité d'œuvre préétablie de la production correspondante à la production réelle (02hX90 P) = 180 heures.

Utilisation graphique :

- Surface 1 : c'est dû à un mauvais rendement
Ecart sur rendement = (NP-NR)X CP
(180-190)X10 = - 100
- Surface 2 : c'est dû à une mauvaise activité
Ecart sur activité = (CP-CF) X NP
(10-10.03)X180 = - 46
- Surface 3 : c'est dû au non respect du budget
Ecart sur budget = (CF-CR) X NP

$$(10.26-12) \times 180 = - 313.20$$

- Surface 4 : c'est l'écart commun

$$\text{Ecart commun} = (\text{CP}-\text{CR}) \times (\text{NP}-\text{NR})$$

$$(106-12) \times (180-190) = - 20$$

3-5 La méthode ABC - Activity Based Costing, comptabilité des coûts par activité

Par cette méthode ABC, on prend en compte le coût de revient par produit/service en considérant tous les processus et activités nécessaires à la production de celui-ci.

Les diverses charges sont réparties transversalement, entre les différentes activités mises en œuvre par l'entreprise.

D'abord on rapproche les ressources engagées aux activités réalisées ; ensuite on rapproche ces activités réalisées aux produits.

Cette méthode donne des résultats réalistes mais peut s'avérer difficile à utiliser.

Le modèle d'Activity Based Costing (ABC) ou la comptabilité par activités. Il se centre, en particulier, sur la procédure de calcul du coût de revient des objets de coût qu'elle permet.

Les principes de gestion des activités et des processus de l'entreprise, sur la base de l'information comptable ainsi produite, sont ensuite présentés et illustrés par une série d'exemples dans le troisième chapitre. Il y est montré l'usage qui peut être fait de l'information produite par la comptabilité par activités pour orienter la gestion opérationnelle et stratégique des activités et processus.

III) La gestion a long terme et le coût d'opportunité

Le coût d'opportunité, aussi appelé coût de renoncement, permet à un investisseur (ou une entreprise) de mesurer les avantages à renoncer à un investissement au profit d'un autre. Ce concept économique est un outil indispensable à la prise de décision. Invisible, le coût d'opportunité permet de répondre à la question "à quoi je renonce en agissant ainsi ?".

En finance, on peut le calculer ainsi :

Coût d'opportunité = rendement de la meilleure option à laquelle on renonce – rendement de l'option choisie

Le calcul du coût d'opportunité permet de comprendre mieux la pertinence de certaines décisions d'investissement pour choisir celle qui est la plus rentable. Dans ce cas, il convient d'évaluer à la fois le rendement potentiel de chaque opportunité mais aussi le risque qui lui est attaché : le coût d'opportunité est toujours prospectif, c'est-à-dire qu'on

ne connaît pas de façon certaine les montants que l'on évalue. En économie, il faut aussi tenir compte d'externalités, d'éléments extérieurs qui peuvent avoir une influence positive ou négative sur l'investissement qu'on réalise ou auquel on renonce.

Coût d'opportunité ou coût irrécupérable ?

Il est facile de confondre ce coût d'opportunité avec le coût irrécupérable (sunkcost) d'un investissement. En réalité, le coût irrécupérable est un coût qui a été dépensé et qui de toute façon sera perdu, quel que soit le choix ultérieur. Il n'est ni remboursable ni récupérable. Il ne devrait donc jamais entrer en compte dans le choix d'investissement, même si c'est souvent le cas, de façon irrationnelle, en raison de l'aversion des agents à la perte.

Au contraire, dans le coût d'opportunité, tout est encore du domaine du potentiel, il faut introduire la dimension de risque mais rien n'est d'emblée perdu. Il faut en effet tenir compte des probabilités de réalisation des différentes options considérées, et en cas d'aversion de l'agent au risque, introduire cette notion dans l'équation. L'important est de considérer chaque décision d'investissement « toutes choses égales par ailleurs ».

Application des arbitrages de coût d'opportunité

La question du coût d'opportunité peut s'exprimer dans plusieurs situations et de façon différente. Il résulte très souvent des arbitrages inter temporels.

- L'arbitrage travail/loisir repose sur le renoncement à plus de salaire contre plus de temps libre : sa résolution dépend de la façon dont on valorise le temps en unités monétaires ;
- Le choix entre deux stratégies d'investissement : choix d'une durée d'investissement, d'un rendement annuel ou mensuel, de la probabilité de récupérer le montant investi ;
- Le choix entre continuer ses études plus longtemps ou entrer dans la vie active : gagné moins vite de l'argent mais avoir, une fois sur le marché du travail, un salaire plus élevé en raison d'une meilleure qualification ;
- Plus prosaïquement, le choix entre le prix et la qualité d'un produit, par exemple de la nourriture.

Le coût d'opportunité dépend étroitement de la façon dont on valorise le temps et d'autres grandeurs (loisir, qualité, risque, patience) en unités monétaires, ce qui en fait une valeur difficilement quantifiable.

L'ESSENTIEL

- le coût d'opportunité correspond au coût de renoncement à un investissement au profit d'un autre
- il est très subjectif et dépend de la façon dont on valorise le temps et à son aversion au risque
- il est souvent négligé mais doit faire partie intégrante de la décision d'investissement.
-

VI) Les centres de décision

Introduction.

Dans les grandes entités, il est nécessaire de scinder l'activité en sous-ensembles dotées d'une autorité pour gérer des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs prédéfinis après négociation avec la hiérarchie. L'organisation en centres de responsabilité tend à se généraliser en interne, des relations clients/fournisseurs permettant de concilier les avantages de la petite unité en matière de souplesse et de réactivité avec les économies d'échelle induites par la taille de l'entité. Les responsables opérationnels disposent d'une certaine autonomie de gestion et sont **évalués sur** leur capacité à respecter les objectifs fixés. Afin de limiter les risques de conflits internes, le contrôle de gestion doit déterminer des prix de cessions internes permettant de :

- a) respecter l'efficacité de l'entité,
- b) maîtriser l'évaluation de l'efficacité de chaque centre,
- c) respecter l'autonomie du responsable de l'unité.

Définition.

Le contrôle de gestion décompose l'entreprise en centres de responsabilité facilitant le suivi de l'activité de chaque responsable. Un centre de responsabilité est constitué d'un groupe d'acteurs de l'entité regroupés autour d'un responsable disposant de moyens pour réaliser l'objectif qui lui a été attribué. Exemples : chef de rayon dans un hypermarché, responsable produit dans un laboratoire, chef d'atelier dans l'industrie, ...

Différentes catégories de centres de responsabilité.

En fonction des missions confiées, il est possible de distinguer plusieurs catégories de centres de responsabilité.

1. **Centre de coûts.** L'unité concernée doit réaliser une mission au moindre coût avec la meilleure qualité possible, dans un temps imparti. La mesure de la performance peut être réalisée selon plusieurs unités de mesure :
2. coût : coût de production, lot économique, niveau de stock
3. délai : temps de réaction à une commande
4. qualité : taux de défaut, taux de rebut, taux de casse, taux d'anomalie, taux de panne
2. **Centre de dépenses discrétionnaires.** Ce centre a pour mission d'aider les services fonctionnels dans leur activité opérationnelle. Il dispose d'un budget de gestion. Le contrôle du centre se fait sur la capacité à respecter une dotation budgétaire.
3. **Centre de recettes.** L'objectif de ce centre est de maximiser le chiffre d'affaires par le développement de la vente de marchandises, de produits et de services selon la nature de l'activité de l'entité.
4. **Centre de profit.** Ce centre doit dégager la marge maximale par la maximalisation des produits et la minimalisation des coûts. Ce type de centre est peu fréquent puisqu'il nécessite à la fois la gestion des moyens et la gestion des recettes. Les critères de performance sont divers et variés : résultat net, taux de marge par rapport au chiffre d'affaires, rentabilité des capitaux investis. La vision se situe à court et moyen terme.
5. **Centre d'investissement.** Il doit dégager la meilleure rentabilité des investissements et des capitaux investis (fonds propres et dettes financières). Sa mission consiste à assurer l'optimisation des investissements et de leur financement. Il se situe dans le haut de la pyramide hiérarchique pour la prise de décisions stratégiques à long terme. Les critères de performances portent sur les rendements des actifs, le taux de rentabilité, la valeur actuelle nette des flux, les ratios de rentabilité, le ratio d'endettement, l'effet de levier financier

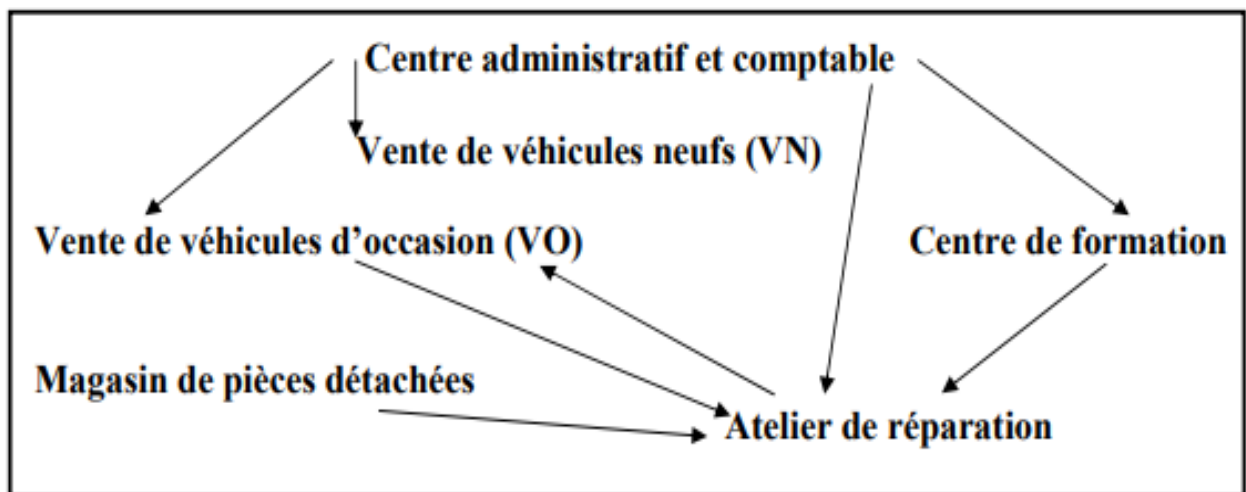
6. Tableau de synthèse.

Nature du centre de responsabilité	Caractéristiques	Critères et indicateurs	Missions	Niveaux dans la structure
Centre de coûts	Activité au moindre coût, respect de la qualité et des délais Le centre n'est pas responsable du niveau d'activité	Quantité produite Coût unitaire de l'unité d'œuvre Coût du produit Qualité Délai	Production, fabrication	Usine Atelier Magasin de stockage ou dépôt
Centre de dépenses discrétionnaires	Pas d'objectifs prédéfinis Respect du budget Qualité du service	Coût total du centre Qualité du service Délai de traitement	Service rendu	Services administratifs, services comptables, contrôle de gestion
Centre de recettes	Maximiser le chiffre d'affaires Minimiser les frais de distribution	Montant et structure du chiffre d'affaires Coûts spécifiques	Vente ou chiffre d'affaires	Services commerciaux Rayons Billetteries
Centre de profit	Responsabilité globale : chiffre d'affaires et consommations Peu de marge de manœuvre	Marge Efficience des moyens utilisés Qualité Respect des délais	Résultat	Usine, unité, établissement, magasin
Centre d'investissement ou de rentabilité	Responsabilité globale de la rentabilité des moyens financiers Responsabilité des coûts liés à la capacité	Vision globale de l'efficience Coût du gaspillage Coût de la sous-activité	Rentabilité des capitaux investis	Filiales

Remarques : Les opérations de cessions internes entre centres de responsabilités d'une même entité se neutralisent.

Il en est de même pour les opérations intra-groupes ou entre filiales d'un même groupe dans le cadre de la consolidation des comptes.

7. Exemple d'organisation.



Le centre administratif et comptable assure le suivi des tâches administratives relatives à la vente de véhicules neufs, d'occasion et aux réparations (facturation, encaissements,...). L'atelier de réparation effectue les réparations des véhicules d'occasion et à la mise en circulation puis l'entretien des véhicules neufs (plaques d'immatriculation, révisions, contrôles, ...). Le magasin de pièces détachées fournit les éléments nécessaires à l'atelier de réparation. Le centre de formation assure la formation professionnelle continue des mécaniciens et carrossiers.

V) Prix de vente inter-unité

Détermination des prix de cession internes. Les échanges entre les centres d'une même entité doivent être valorisés et réglés selon un prix dit « prix de cession interne ».

3.1. Notion de prix de cession interne. Le prix de cession interne permet de valoriser les transferts de prestations entre unités de production. Un centre vendeur fournit une prestation à un centre acheteur à un prix interne. Le produit constaté par le vendeur constitue un coût pour l'acheteur. La fixation du prix de cession interne doit respecter l'autonomie et la performance de chaque centre en veillant à l'intérêt de l'entreprise.

3.2. Prix de cession interne et résultat global. Le prix de cession interne peut être déterminé par rapport au coût ou au prix du marché. Quelle que soit la méthode d'évaluation utilisée, le résultat global de l'entité reste identique. Le prix retenu n'influence que les résultats partiels des centres. Un prix de cession interne est neutre sur le résultat global de l'entité.

3.3. Exemple.

3.3.1. Enoncé et travail à faire. Un centre de responsabilité C1 cède la totalité de sa production au centre C2 soit 5000 unités. Pour réaliser sa production le centre C1 engage les charges suivantes :

3.3.2 Annexe 1.			
Entreprise E			
Hypothèse1 -Prix de cession inter unité unitaire : 60 DA			
Centre de reponsabilité C1 (Vendeur)		Centre de responsabilité C2 (Acheteur)	
Résultat	Montant	Résultat	Montant
Produits cession interne		Produit Chiffre d'affaires	
Achats externes		Achats interne	
Autres charges		Autres charges	
Erésultat centre C1		Erésultat centre C2	
Resultat global de l'entreprise			

3.3.3 Annexe 2.			
Entreprise E			
Hypothèse1 -Prix de cession inter unité unitaire : 70 DA			
Centre de reponsabilité C1 (Vendeur)		Centre de responsabilité C2 (Acheteur)	
Résultat	Montant	Résultat	Montant
Produits cession interne		Produit Chiffre d'affaires	
Achats externes		Achats interne	
Autres charges		Autres charges	
Erésultat centre C1		Erésultat centre C2	
Resultat global de l'entreprise			

- Achats externes : 40 000 DZD
- Autres charges : 30 000 DZD

Le produit acheté par le centre C2 est vendu au prix unitaire de 90 DZD Pour réaliser son activité le centre C2 engage 24 000 DZD d'autres charges. Deux hypothèses de prix de cession interne sont envisagées : • H1 : 60 DZD • H2 : 70 DZD

Travail à faire : en utilisant les annexes suivantes : • Annexe 1 : tableau de calcul du résultat H1. •

Annexe 2 : tableau de calcul du résultat H2. Evaluer le résultat des centres de responsabilité et le résultat global de l'entreprise dans chaque hypothèse.

3.3.4 Travail. 1			
Entreprise E			
Hypothèse1 -Prix de cession inter unité unitaire : 60 DA			
Centre de reponsabilité C1 (Vendeur)		Centre de responsabilité C2 (Acheteur)	
Résultat	Montant	Résultat	Montant
Produits cession interne	300 000,00	Produit Chiffre d'affaires	450 000,00
Achats externes	40 000,00	Achats interne	300 000,00
Autres charges	30 000,00	Autres charges	24 000,00
Erésultat centre C1	230 000,00	Erésultat centre C2	126 000,00
Resultat global de l'entreprise : 356 0000,00 DA			
3.3.5Travail. 2			
Entreprise E			
Hypothèse1 -Prix de cession inter unité unitaire : 70 DA			
Centre de reponsabilité C1 (Vendeur)		Centre de responsabilité C2 (Acheteur)	
Résultat	Montant	Résultat	Montant
Produits cession interne	350 000,00	Produit Chiffre d'affaires	450 000,00
Achats externes	40 000,00	Achats interne	350 000,00
Autres charges	30 000,00	Autres charges	24 000,00
Erésultat centre C1	280 000,00	Erésultat centre C2	76 000,00
Resultat global de l'entreprise			

3.4. Prix de cession interne et valorisation des stocks. Pour le centre vendeur, le stock de produits finis de fin d'exercice est évalué au coût de production. Pour le centre acheteur, le stock de produits de fin d'exercice est évalué au coût de production majoré de la marge réalisée par le centre vendeur. Une régularisation doit donc être effectuée.

3.5. Méthodes fondées sur les coûts.

3.5.1. Evaluation au coût réel. Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes est peu utilisée.

3.5.2. Evaluation au coût standard. Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes facilite la mesure de la performance dans le centre vendeur qui pourra mettre en évidence des écarts avec les coûts réels.

3.5.3. Evaluation au coût marginal. Pour un niveau d'activité constant, le coût marginal est composé essentiellement du coût variable. Il existe une difficulté de mise en œuvre de cette méthode d'évaluation, en raison de la distinction entre maximisation des résultats globaux (optimum économique et financier) et bénéfice maximal sur une opération ponctuelle de cession interne (optimum technique).

3.5.4. Evaluation au coût d'opportunité. Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes est fonction du prix du marché que ce soit pour une acquisition par un centre ou une cession pour un autre centre de responsabilité. En conclusion, les méthodes d'évaluation utilisées pour les cessions entre centres productifs sont surtout fondées sur les coûts alors qu'il n'existe pas de possibilité d'approvisionnement en externe ou pour des raisons stratégiques.

3.5.5. Méthodes fondées sur le prix du marché. Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes présente un intérêt du fait de la concurrence entre producteurs. Elle oblige le vendeur à être compétitif au niveau de ses coûts de revient. Le centre acheteur peut s'approvisionner en externe, à un coût moindre. La cession interne peut être réalisée au prix de vente du centre vendeur moins les frais de distribution ou la marge commerciale.

3.5.6. Critères de choix de la méthode de fixation du prix. Plusieurs critères de choix de méthode d'évaluation des prix de cession internes peuvent être envisagés :

- existence ou pas d'un marché,
- Sous-traitance envisageable,
- interchangeabilité des produits,
- diversification possible des sources d'approvisionnements,
- négociation des prix entre les centres vendeur et acheteur.

Chapitre 4. Tableau de comparaison de methodes

Méthodes	Avantages	Inconvénients
Cout complet	Précision, fiabilité	Cout de la sous-activité transféré au centre vendeur (fournisseurs) vers le centre acheteur (client)
	pertinence des couts	
	Conformité de la methode de valorisation des stocks au	
	SCF	
Cout Variable		
	Pas d'impact de charges fixes dues aux variations	Le centre fournisseur est déficient car ses charges fixes ne sont jamais couvertes
	d'activité sur le cout	
Prix du marché		
	Vérité des prix	Evolution, instabilité, dépendance des prix au contexte économique
	Mise en concurrence stimulante du centre vendeur avec l'extérieur	
Prix négocié		
	Prise de décision collective	Risque d'écarts important avec le prix réel du marché
	Méthode adaptée à la gestion	
	Prévisionnelle	

Application.

Enoncé et travail à faire.

Une opération de restructuration interne est envisagée pour une société industrielle dont l'activité est organisée autour de deux centres de responsabilité C1 et C2.

Caractéristiques de l'entité :

- Le centre C1 fabrique des pièces P1.
- La quantité hebdomadaire vendue sur le marché est de 1800 unités au prix unitaire du marché soit 1200 DZD.
- La capacité hebdomadaire de production est de 2400 unités.
- Les coûts unitaires de P1 s'élèvent à 760 DZD dont 520 DZD de charges variables et 240 DZD de charges fixes.
- Le centre C2 fabrique des pièces P2.
- Il est envisagé de faire fabriquer par ce centre C2, un nouveau produit P3, à partir de la pièce P1.
- Le nouveau produit P3 pourrait être vendu 2000 DZD l'unité.
- Le service de contrôle de gestion a estimé le coût unitaire additionnel de fabrication par le centre C2 à 600 DZD pour la partie variable et à 400 DZD pour la partie fixe.
- La fabrication mensuelle serait de 600 unités.
- Le prix de cession interne serait évalué au prix du marché.
- Selon une étude de marché, la pièce P1 vendue au prix de 1190 € entraînerait une vente en quantité de 2120 unités.
- Par hypothèse, on considère que le centre C1 fonctionne à pleine capacité et vend le complément au centre C2.

Vous disposez des annexes suivantes :

- Annexe 1 : Tableau de calcul de la différence de résultat.
- Annexe 2 : Tableau de calcul du résultat au prix de vente du marché. **Travail à faire** :

1°) L'entreprise a-t-elle intérêt à fabriquer le produit P3 ?

2°) Le prix de cession interne envisagé permet-il d'optimiser le résultat global de l'entreprise ?

3°) En utilisant l'annexe 1, expliquer la différence de résultat entre les deux stratégies.

4°) Déterminer les limites du prix de cession interne afin qu'il soit acceptable par les deux centres C1 et C2.

5°) En utilisant l'annexe 2, calculer le résultat si l'entreprise et le centre C1 ne s'adressent qu'au marché extérieur.

6.2 Annexes						
6.2.1 Annexe1						
Elements	Stratégie actuelle			Stratégie envisagée		
	Prix unitaire	Quantités	Montant	Prix unitaire	Quantités	Montant
Vente de P1						
Vente de P3						
Total des ventes						
Charges variables						
Chages fixes						
Charges aditionnelles						
Totam des charges						
Difference de Résultat :						
6.2.2 Annexe2						
Elements	Stratégie externe					
	Prix unitaire	Quantités	Montant			
Vente de P1						
Charges variables						
Chages fixes						
Totam des charges						
Résultat						

Correction.

6.3.1. Travail						
L'entreprise a t'elle interet a fabriquer le produis P3?						
Prix de vente				2 000,00	DZD	
Coût Additionnel : 520 DZD(Centre C1) + 1000 DZD(centre C2)				1 520,00	DZD	
====> Marge unitaire				480,00	DZD	
====> Marge Total 480,00 x 600				288 000,00	DZD	
6.3.2. Travail 2						
Le prix de cession interne envisagé permet-il d'optimiser le resultat globale de l'entreprise?						
Coût total de P3 pour le centre C2 = 1000 DZD + 1200 DZD				2 200,00	DZD	
Prix de cession interne				1 200,00	DZD	
====> Résultat negatif				- 1 000,00	DZD	
====>Impossible de faire fabriqué P3 par le centre C2				288 000,00	DZD	
6.3.3. Travail 3						
Elements	Stratégie actuelle			Stratégie envisagée		
	Prix unitaire	Quantités	Montant	Prix unitaire	Quantités	Montant
Vente de P1	1 200,00	1 800,00	2 160 000,00	1 200,00	1 800,00	2 160 000,00
Vente de P3				2 000,00	600,00	1 200 000,00
Total des ventes			2 160 000,00			3 360 000,00
Charges variables	520,00	1 800,00	936 000,00	520,00	2 400,00	1 248 000,00
Chages fixes	240,00	2 400,00	576 000,00	240,00	2 400,00	576 000,00
Charges additionnelles				1 000,00	600,00	600 000,00
Totam des charges			1 512 000,00			2 424 000,00
Résultat			1 512 000,00			936 000,00
Différence de résultat : 288 000,00 DZD						

6.3.4. Travail 4			
Soit Pu le prix de cession interne. Pour C2 la vente est rentable si $Pu + 1000 < 2000$ DZD, soit $Pu < 1000$ DZD Pour C1 la vente est rentable si Pu couvre les charges variables soit 520 DZD ==>Le prix de cession interne Pu devrait se situer entre 520 et 1000 DZD			
6.3.5. Travail 5			
Elements	Strategie externe		
	Prix unitaire	Quantités	Montant
Ventes P1	1 190,00	2 120,00	2 522 800,00
Charges variables	520,00	2 120,00	1 102 400,00
Charges fixes			576 000,00
Total des charges			1 678 400,00
Résultat			844 400,00
Ce résultat est bien supérieur au résultat actuel mais inférieur à celui qui serait obtenu par la fabrication et la vente de P3.			