

PRINCIPES DE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

Jean-Pierre Palix
en collaboration avec Caroline Vannod

Avant-propos

Cette troisième édition de PRINCIPES DE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE s'adresse aux étudiants du secondaire supérieur qui se destinent aux études universitaires ou qui entreprennent des études commerciales à des fins professionnelles, ainsi qu'à toutes les personnes intéressées à cette matière.

Il s'agit d'une adaptation partielle et simplifiée de l'ouvrage Comptabilité Analytique, calcul et analyse des coûts, du même auteur, également diffusé par les éditions Loisirs et Pédagogie. La numérotation et la présentation de la théorie et des exercices correspondent aux manuels comptables de la même collection.

Cet ouvrage traite des actuelles problématiques de la comptabilité analytique, présentée comme étant l'instrument de base du contrôle de gestion :

- calcul du coût de revient par majoration des frais ;
- sélection et ajustements détaillés des charges d'exploitation ;
- structuration de l'entreprise en centres d'analyse ;
- résultats, prévisions, simulations ;
- comptabilité analytique par les méthodes du coût complet et du coût variable ;
- décompte d'exploitation (tableau de synthèse) ;
- méthode des coûts par activités (méthode ABC).

Dans la mesure du possible, pour les termes techniques, l'ouvrage mentionne les synonymes utilisés dans les manuels récents.

Caroline Vannod, enseignante au Gymnase du Bugnon (VD) et Présidente de la file cantonale de Gestion financière, m'a fait bénéficier de ses propositions et conseils avisés ainsi que de ses relectures attentives. Je l'en remercie vivement.

Je remercie également Yves Gabioud, Macgraph, Puidoux qui a réalisé avec patience et compétence la mise en page de cette troisième édition, ainsi que les collaboratrices et les collaborateurs des éditions Loisirs et Pédagogie SA, Le Mont sur Lausanne, qui depuis de nombreuses années me font confiance.

Jean-Pierre Palix, 2024

Bibliographie

BAUMANN ROBERT, *Comptabilité financière et comptabilité analytique d'exploitation*, Edubook AG, Merenschwand, 2018.

BOUTAT ALAIN, CAPRARO JEAN-MARC, *Comptabilité analytique de gestion*, Presses polytechniques et universitaires romandes, 2011.

CALDERARA MICHEL, *Comptabilité générale*, Éd. Loisirs et Pédagogie, Le Mont-sur-Lausanne, 2020.

CAVÉLIUS FLORENCE, *Comptabilité de gestion et pilotage des coûts*, Pearson, France, 2016.

CHARDONNENS JEAN-PIERRE, *Comptabilité de gestion*, ADOC, 2017.

CONFÉDÉRATION SUISSE OFFICE FÉDÉRAL DES ROUTES OFROU, *Comptabilité du domaine exploitation*, 2024.

CONFÉRENCE SUISSE DES HAUTES ÉCOLES CSHE, *Modèle de comptabilité analytique pour les hautes écoles universitaires et autres institutions universitaires*, 2019.

GOUJET CHRISTIAN, RAULET CHRISTIANE, *Contrôle de gestion*, Dunod, 2003.

HORNGREN CHARLES, ALNOOR BHIMANI, SRIKANT DATKAR, GEORGES FOSTER, adaptation française de GEORGES LANGLOIS, *Comptabilité de gestion*, Pearson Education, France, 2003.

LEIMGRUBER JÜRIG, PROCHING URS, *TQG volume 4: Le meilleur cheval de l'écurie*, Verlag, SKV, 2004.

PALIX JEAN-PIERRE, *Comptabilité analytique, calcul et analyse des coûts*, Éd. Loisirs et Pédagogie, Le Mont-sur-Lausanne, 2006.

WINNIGER ANDREAS, PROCHING URS, *Comptabilité analytique d'exploitation, calcul des coûts et prix de revient*, Éd. Loisirs et Pédagogie, Le Mont-sur-Lausanne, 2011.

4. Les budgets	40
4.1 Établissement des budgets.....	40
4.2 Hiérarchie des budgets.....	41
5. Les écarts	42
5.1 Définitions.....	42
5.2 Processus de décision.....	43
5.3 Tableau d'interprétation de quelques écarts.....	44
6. Exercices	45
Chapitre 4	
Analyses, résultats et prévisions	59
1. Les instruments d'analyse	60
1.1 La variabilité des charges	61
1.2 Charges globales et charges unitaires: valeurs numériques, représentations graphiques et fonctions mathématiques	61
1.2.1 Charges variables	62
1.2.2 Charges fixes	63
1.2.3 Coût total	64
1.3 La marge sur coût variable.....	65
2. Les résultats.....	66
2.1 Le seuil de rentabilité	66
2.1.1 Définitions.....	66
2.1.2 Exemple.....	67
2.1.2.1 Méthodes arithmétiques.....	68
2.1.2.2 Résolutions graphiques.....	69
2.1.2.3 Résolutions mathématiques.....	70
3. Les résultats prévisionnels.....	71
3.1 Effets des variations du niveau d'activité sur le résultat.....	71
3.2 Simulations.....	74
3.2.1 Modifications des charges de structure	74
3.2.2 Modifications du prix de vente unitaire et/ou des charges variables unitaires	74
3.2.3 Seuil de sortie	77
3.2.4 Segmentation du marché.....	77
4. Exercices	80
Chapitre 5	
L'inventaire périodique des produits finis.....	87
1.1 Présentation.....	87
1.2 L'inventaire périodique des produits finis	87
1.2.1 Principes	87
1.2.2 Méthodes de valorisation des sorties de produits finis	89
1.2.2.1 Méthode FIFO (first in – first out): premier entré – premier sorti	89
1.2.2.2 Méthode LIFO (last in – first out): dernier entré – premier sorti...	89
1.2.2.3 Méthode CMP (coût moyen pondéré).....	89
1.2.2.4 Autres méthodes.....	89
1.2.2.5 Choix de la méthode	89
1.2.2.6 Exemple 1: méthodes FIFO et LIFO.....	90
1.2.2.7 Exemple 2: méthode CMP.....	92
2. Exercices	94

Chapitre 6	Les coûts par produits : coût d'achat, coût de production, coût de revient, direct costing	97
	1. La structure des coûts.....	98
	1.1 Le coût d'achat (CA)	99
	1.1.1 Présentation.....	99
	1.1.2 Composantes du coût d'achat	100
	1.2 Le coût de production (CP)	100
	1.2.1 Présentation.....	100
	1.2.2 Composantes du coût de production	101
	1.3 Le compte Produits finis.....	101
	1.3.1 Présentation.....	101
	1.3.2 Contenu du compte Produits finis.....	102
	1.4 Le coût de revient (CR)	103
	1.4.1 Présentation.....	103
	1.4.2 Composantes du coût de revient.....	103
	2.-3. Les recettes et les résultats	103
	2.1 Les ventes	103
	2.1.1 Présentation.....	103
	2.1.2 Contenu du compte Ventes	104
	3.1 Les résultats analytiques à plusieurs degrés	104
	3.1.1 Résultat d'exploitation premier degré.....	104
	3.1.2 Résultat d'exploitation deuxième degré.....	105
	4. Schéma de la comptabilité analytique par sections et coûts complets.....	106
	5. Le direct costing (méthode du coût variable).....	107
	6. Exercices.....	109
Chapitre 7	Le décompte d'exploitation	119
	1. Principes.....	119
	1.1 Rôle du décompte d'exploitation.....	119
	1.2 Présentation du décompte d'exploitation	120
	2. Établissement du décompte d'exploitation	121
	2.1 Schéma explicatif.....	121
	2.2 Commentaires.....	121
	2.3 Tenue du décompte d'exploitation	123
	2.3.1 Remarques importantes	123
	2.3.2 Exemple résolu.....	124
	3. Exercices.....	129
Chapitre 8	Les coûts à base d'activités (méthode ABC).....	147
	1. Introduction	147
	2. Fondements de la méthode ABC (Activity Based Costing : comptabilité analytique par activités).....	149
	3. Mise en œuvre de la méthode ABC.....	152
	4. Schéma de la méthode ABC.....	153
	5. Exemple de décompte d'exploitation tenu selon la méthode ABC	154
	6. Exercices	160

1 Les objectifs généraux

Sommaire	1. Introduction	1
	1.1 Comptabilité générale et comptabilité analytique	1
	1.2 La comptabilité analytique, instrument d'analyse	2
	1.3 Présentation de la méthode des coûts complets	3
	1.4 Le Coût de Revient par division et par majoration.....	3
	2. Structure du coût de revient.....	4
	3. Exercices	5

1. Introduction

1.1 Comptabilité générale et comptabilité analytique

Pour une société à but lucratif, la tenue de la comptabilité générale est une obligation légale, régie en Suisse par le Code des Obligations.

La **comptabilité générale** (appelée également **comptabilité financière**) enregistre tous les flux qui relient l'entreprise à son environnement économique: fournisseurs, créanciers, clients, banques, État, propriétaires, sous-traitants.

Les éléments constituant l'actif et le passif du bilan, les inventaires, les diverses charges, les produits et les résultats doivent y être évalués et classés selon des principes juridiques stricts et des règles fiscales rigoureuses (principes de sincérité, de clarté, de prudence, etc.).

La classification des comptes *par nature* et la présentation des résultats à *plusieurs degrés* font de cette comptabilité, au-delà de ses fonctions traditionnelles d'enregistrement et d'information, un instrument d'analyse financière efficace.

La **comptabilité générale** est essentiellement destinée à enregistrer **les flux externes** de l'entreprise; elle couvre l'ensemble des activités d'exploitation et hors exploitation.

Son rythme est celui de l'exercice comptable : ouverture des comptes en début d'année puis enregistrement des opérations par ordre chronologique ; opérations avant clôture (amortissements, provisions, régularisations) puis clôture des charges, produits, résultats, inventaires et établissement du bilan final en fin d'exercice, soit une fois par année en principe.

Cependant, son orientation *externe* et sa lente périodicité, sa relative opacité par rapport aux flux qui parcourent *l'intérieur* de l'entreprise, ses impératifs financiers qui l'incitent à surestimer le montant des provisions (principe de prudence) et les amortissements (constitution de réserves latentes), ont amené les gestionnaires à développer un **instrument à usage interne** : la **comptabilité analytique**, ou comptabilité analytique d'exploitation (CAE), destinée à préparer les prises de décision sur la base des coûts exacts supportés par l'entreprise.

Cette comptabilité de gestion se caractérise par sa souplesse, sa précision, sa courte périodicité.

1.2 La comptabilité analytique, instrument d'analyse

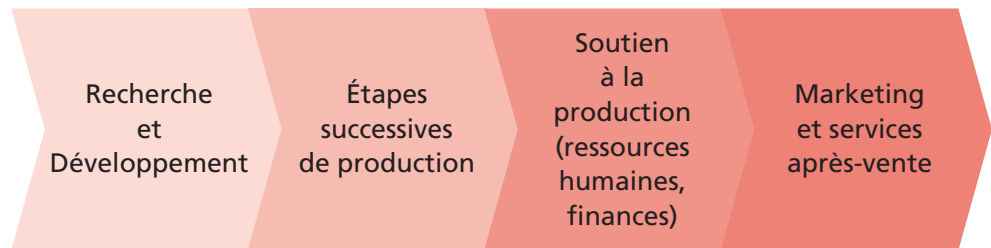
La **comptabilité analytique** poursuit notamment les objectifs suivants :

- déterminer dès leur naissance les charges, les produits, les marges et les résultats nets d'exploitation relatifs aux différents biens ou services vendus par l'entreprise ;
- calculer périodiquement (par ex. chaque mois) le coût, éventuellement les revenus, les profits et la productivité de chaque secteur d'activité ;
- fournir toutes les informations nécessaires à l'évaluation des stocks et à la calculation des devis ;
- comparer les coûts réels et les coûts prévisionnels de façon à pouvoir comprendre, expliquer et justifier leurs *écarts*.

La tenue de la comptabilité analytique est facultative et par conséquent libérée de toute contrainte juridique ; elle n'est nécessaire que dans la mesure où les informations, les analyses et prévisions qu'elle permet peuvent contribuer à rationaliser les prises de décision, à améliorer les performances de l'entreprise et donc à optimiser sa rentabilité. Son rôle consiste à mettre en évidence la responsabilité de chaque département (fonction) dans la création de valeur ajoutée.

L'analyse et le contrôle des coûts constituent un instrument de gestion fondamental pour le pilotage d'une entreprise. C'est la raison pour laquelle la CA est souvent appelée « Comptabilité de management », ou encore « Contrôle de gestion ».

On peut représenter la valeur ajoutée finale d'un produit par une suite de fonctions, que l'on appelle la **chaîne de valeur** :



1.3 Présentation de la méthode des coûts complets

Le cycle d'exploitation d'une entreprise du secteur secondaire (chimie, pharmacie, machines, équipements électriques, métallurgie, horlogerie) se décompose schématiquement en trois étapes : **Approvisionnement – Production – Distribution**.

Toutes les charges relatives à ces activités doivent par conséquent être regroupées en fonction de leur appartenance à l'une ou l'autre de ces étapes. On calculera ainsi successivement le **coût d'achat** des matières premières achetées et des matières premières utilisées (consommées) par la production, le **coût de production** des produits fabriqués et des produits vendus, le **coût de revient** (de distribution) de ces mêmes produits vendus, **qui représente le coût complet**.

1.4 Le Coût de Revient par division et par majoration

Le calcul du Coût de Revient **par division** s'effectue en divisant le total des coûts (achat, production, distribution) par le nombre d'unités produites (nombre d'articles, kilos, etc.). Lorsqu'il y a plusieurs articles semblables (modèles de montres, de vélos, de skis, etc.) on répartit le coût total selon des coefficients d'équivalence (% , proportions). Pour des bouteilles de boisson gazeuse de 33 cl, 50 cl, 1 l, 1,5 l, par exemple, on utilisera les coefficients : $\frac{1}{3}$; $\frac{1}{2}$; 1; $1\frac{1}{2}$.

Le calcul du Coût de Revient **par majoration** consiste à répartir les charges indirectes, telles que les matières auxiliaires, les loyers, les frais de chauffage, les amortissements, etc. à l'aide de coefficients (taux de majoration). En règle générale, il s'agit d'un pourcentage appliqué aux matières premières utilisées (quantité ou valeur) et aux salaires gagnés (heures travaillées, rémunérations) qui sont des charges directes.

2. Structure du Coût de Revient

Le Coût de Revient est obtenu par **majorations successives** des différents stades de frais : frais d'achats, frais de production, frais de distribution (vente).

Le Coût de Revient d'un produit (coût unitaire) est obtenu **par division** du coût de revient total par le nombre de produits.

prix d'achat net des matières premières achetées (charge directe d'achat)

+ charges indirectes d'achat

Coût d'achat des matières premières achetées

± variation du stock de matières premières

Coût d'achat des matières premières utilisées

+ salaires directs (charge directe de production)

+ charges indirectes de production (matières auxiliaires, salaires indirects, amortissements, charges financières, etc.)

Coût de production des produits finis fabriqués

± variation du stock des produits finis

Coût de production des produits finis vendus

+ charges indirectes de distribution

Coût de revient des produits finis vendus

Coût de revient unitaire : CR total / nombre d'unités vendues