

COMPTABILITÉ ANALYTIQUE D'EXPLOITATION

CALCUL DES COÛTS ET PRIX DE REVIENT

Décompte d'exploitation

Analyses

Méthodes de calcul

Andreas Winiger

Urs Prochinig

Edition 2021

Andreas Winiger	a été, pendant plusieurs années, directeur financier d'un groupe international et consultant dans divers domaines de l'économie. Il enseigne actuellement la comptabilité et dirige la formation des spécialistes en finance et comptabilité à la Business School de la SSEC de Zurich. Il est auteur de problèmes et membre de plusieurs groupes de travail d'examens fédéraux. Il est également connu en tant qu'auteur d'ouvrages spécialisés sur l'établissement des comptes consolidés et la comptabilité financière.
Urs Prochinig	a terminé ses études à l'Université de Zurich par un doctorat. Il est détenteur des diplômes Master of Business Administration et Master of Advanced Studies in Secondary and Higher Education. Outre son bagage scientifique, il bénéficie de nombreuses années d'expérience en qualité de professeur dans le domaine de la formation des adultes, de consultant en entreprise et de membre de nombreuses commissions d'examen.



5^e édition en allemand © 2019, Verlag SKV Zürich

3^e édition 2021 © 2011, Editions LEP Loisirs et Pédagogie SA, Le Mont-sur-Lausanne

Tous droits réservés.

Cet ouvrage ne peut être reproduit, même partiellement et sous quelque forme que ce soit, sans autorisation expresse de l'éditeur.

Relecture : SEC Formation Fribourg

Mise en pages : Macgraph, Yves Gabioud, Puidoux

LEP 935100C1

ISBN 978-2-606-01981-5

I 0321 2 MUS

Préface

La comptabilité analytique d'exploitation est un élément essentiel du périmètre de la comptabilité. Elle fournit aux responsables de tous les échelons des informations sur les coûts et les prestations en général et représente un outil d'aide à la décision important ainsi qu'un instrument de contrôle indispensable.

Après avoir lu cet ouvrage, vous aurez connaissance du processus, du fonctionnement et des objectifs de tous les systèmes de calcul des coûts et prix de revient. Vous pourrez alors les mettre efficacement en pratique.

Le manuel fait appel aux connaissances de base de la comptabilité et s'adresse essentiellement aux :

- ▶ étudiantes et étudiants des universités et des hautes écoles spécialisées,
- ▶ candidates et candidats à l'examen supérieur d'experte/expert en finance et controlling, à l'examen professionnel de spécialiste en finance et comptabilité, aux économistes et réviseurs,
- ▶ praticiennes et praticiens de l'économie et de la gestion.

Ce manuel est conçu de la manière suivante :

- ▶ la **partie théorique** présente toutes les méthodes de calculs essentielles des coûts et des prix de revient d'une manière claire et explicite,
- ▶ la **partie exercice** contient des exercices variés en vue d'approfondir la matière à l'aide d'exemple,
- ▶ un volume de **solutions** séparé permet de tester le niveau d'apprentissage et peut servir à l'étude autodidacte.

Dans le dessein d'approfondir la matière d'enseignement, les auteurs ont édité un **volume de problèmes supplémentaires**.

Nous remercions toutes les personnes qui nous ont soutenus par leurs conseils et engagements lors de l'élaboration de cet ouvrage.

Les auteurs sont ouverts à toute critique ou suggestion.

Männedorf et Rafz

Andreas Winiger
Urs Prochinig

Table des matières

	Théorie	Exercices
1 Introduction	10	130
2 Comptabilité financière et analytique d'exploitation	14	133
3 Charges et produits par nature	16	137
31 Charges de matières	18	138
32 Charges de personnel	22	143
33 Intérêts	24	144
34 Amortissements	26	146
35 Leasing	29	
36 Diverses charges par nature	30	152
37 Produit d'exploitation	31	
38 Charges fixes et variables	34	154
39 Charges et produits pertinents et non pertinents	41	
4 Comptabilité analytique d'exploitation (CAE)	42	160
41 Centres de coûts	43	
42 Prix de revient (centres de profit)	47	
43 Variantes de présentation	51	
5 Calcul du prix de revient aux coûts complets	54	166
51 Décompte d'exploitation au coût complet effectif	55	
52 Calcul du prix de revient au coût complet	60	
53 Décompte d'exploitation au coût complet normal	67	192
54 Décompte d'exploitation au coût complet standard	74	207
6 Coûts partiels	90	232
61 Calcul de la marge contributive à un degré	92	
62 Calcul de la marge contributive à plusieurs degrés	96	236
63 Calcul au coût partiel	102	
7 Thèmes choisis	111	280
71 Production en plusieurs étapes	112	282
72 Ordres internes	114	286
73 Coûts à base d'activités (Méthode ABC)	116	291
8 Technique d'enregistrement dans un système modulaire	118	292
Glossaire		304
Index		306



Théorie

Introduction

Objectifs et tâches de la Comptabilité analytique d'exploitation

A partir d'une certaine taille ou complexité d'une entreprise, les informations de la comptabilité financière (COFI) conformes aux prescriptions légales ne sont plus suffisantes pour un contrôle de gestion efficace.

Cette lacune est comblée par la comptabilité analytique d'exploitation (CAE)¹ dont les caractéristiques peuvent être définies ainsi :

► **Comptabilité analytique d'exploitation**

Les charges et les produits sont attribués aux différents prix de revient (produits)² et l'on peut ainsi déterminer le résultat de chaque centre de profit.

► **Analyse**

Les processus et résultats de la fourniture de prestations sont examinés et analysés à l'intention des responsables de la gestion.

► **Calcul**

Les bases servant au calcul des prix et de la valorisation des stocks sont collectées.

L'exemple ci-après démontre l'objectif de la CAE (Calcul du prix de revient).

■ Exemple

Ebénisterie Bois SA

Le compte de résultat de la comptabilité financière en fin d'exercice se présente ainsi :

Compte de résultat 20_1 en Kfr.

Produits de la fabrication Portes	800
+ Produits de la fabrication Armoires	1 600
= Chiffre d'affaires total	2 400
./. Charges de matières	- 1 200
./. Charges de personnel	- 600
./. Autres charges d'exploitation	- 500
./. Amortissements	- 250
= Perte d'exploitation	- 150
./. Charges hors exploitation	- 100
+ Produits extraordinaires	350
= Bénéfice de l'entreprise avant impôts	100
./. Impôts	- 25
= Bénéfice de l'entreprise	75

Ce compte de résultat ne permet pas de déterminer si la perte d'exploitation provient des portes ou des armoires.

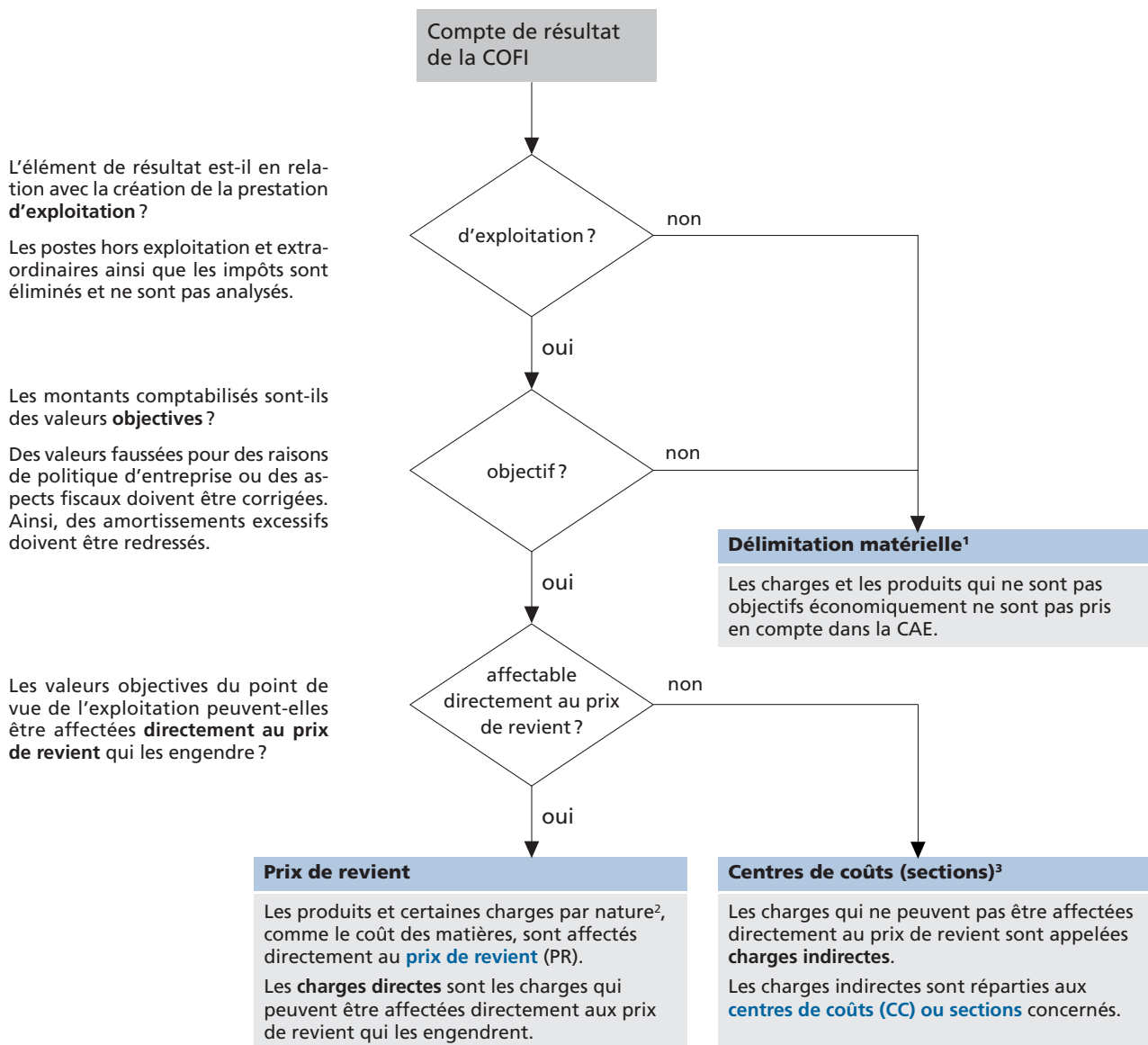
Afin de distinguer quel produit (portes ou armoires) est responsable de la perte d'exploitation, les charges et les produits doivent être affectés aussi objectivement que possible à chaque compte de prix de revient.

¹ Les termes « Calcul du prix de revient » ou « Comptabilité de gestion » sont des synonymes.

² Le terme « Prix de revient » désigne le produit fabriqué ou la prestation fournie. Le produit de la vente de ces produits ou prestations doit être grevé des coûts qu'ils engendrent.

Traitement des chiffres de la COFI

A cet effet, les chiffres de la comptabilité financière doivent être apurés selon le schéma suivant et analysés en vue de leur affectation :



¹ Etant donné que la délimitation ne repose pas sur des considérations temporelles mais sur des constatations économiques (objectives), il s'agit de **délimitations matérielles**.

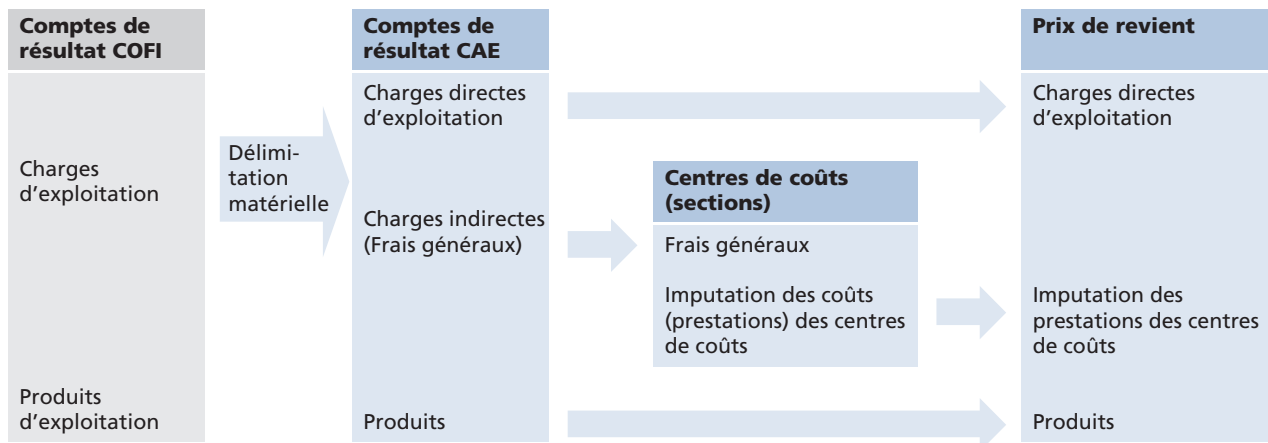
² Les charges objectives délimitées matériellement sont appelées des **coûts**.

³ Le **centre de coûts** est l'endroit, dans l'entreprise, où le coût ou la prestation est généré. Dans l'exemple de l'ébénisterie, nous trouvons les sections Achats/Magasin, Atelier ainsi que Administration/Distribution.

Décompte d'exploitation (DE)

Pour la présentation d'un compte d'exploitation, le présent ouvrage choisira souvent le décompte d'exploitation (DE) car il est ordonné et compréhensible.

Le flux des données dans le DE peut être présenté de la manière suivante :



Dans le **décompte d'exploitation d'Ebénisterie SA** figurant sur la page de droite, les chiffres de la COFI ont été traités de la manière suivante :

► Charges de matières

Du point de vue de l'exploitation, le coût des matières est objectif et peut être affecté directement au prix de revient en tant que charge directe. Sur la base des sorties de stock, la production de portes a consommé 400 matières premières et les armoires 800.

► Charges de personnel

Du point de vue de l'exploitation, les charges de personnel sont objectives et peuvent être réparties aux centres de coûts en fonction des personnes employées.

► Autres charges d'exploitation

Les justificatifs relatifs aux diverses charges ont été examinés et les montants répartis comme autres charges d'exploitation aux centres de coûts à leur origine.

► Amortissements

Un tableau des immobilisations indique les amortissements économiquement nécessaires de chaque centre de coûts. Le montant total s'élève à 200. Pour des raisons fiscales, la COFI a comptabilisé 250 d'amortissements (création de réserves latentes). La différence de 50 doit faire l'objet d'une délimitation matérielle.

► Ventes

Les montants ressortent du compte de résultat. Ils peuvent être affectés directement au prix de revient.

► Résultat hors exploitation, extraordinaire et impôts

Ces charges et produits ne concernent pas la CAE, c'est pourquoi ils ne figurent généralement pas dans le décompte d'exploitation.

Imputation des centres de coûts

Les frais généraux ont été groupés dans les centres de charges et doivent être répercutés aussi objectivement que possible sur les prix de revient (le consommateur des prestations). Pour chaque centre de coûts, il y a lieu de déterminer les critères d'imputation des coûts des sections aux prix de revient :

► Centre de coûts Achats et Magasin

Les coûts ont pour origine l'acquisition et le stockage des matières, c'est pourquoi ces coûts sont imputés aux prix de revient proportionnellement à la consommation de matières.

► Centre de coûts Atelier

Ces coûts sont générés par les processus de fabrication (scier, polir, monter), aussi sont-ils imputés aux prix de revient en fonction des heures de travail (selon les rapports de travail) :

Fabrication portes	3 600 h
Fabrication armoires	3 200 h
Total des heures fournies	6 800 h

► Centre de coûts Administration et Distribution

Ces charges concernent la Direction, la Distribution et la Comptabilité. Les activités à l'origine des coûts ne pouvant être déterminées avec précision, ils sont imputés aux prix de revient proportionnellement aux coûts de production (portes 400, armoires 1200).

Décompte d'exploitation d'Ebénisterie SA

	Charges à répartir			Centres de coûts			Prix de revient	
	COFI	Délimitation	CAE	Achats Magasin	Atelier	Administration Distribution	Portes	Armoires
Charges de matières ¹	1 200		1 200				400	800
Charges de personnel ¹	600		600	80	300	220		
Autres charges d'exploit. ¹	500		500	10	260	230		
Charges d'amortissements ¹	250	- 50	200	30	120	50		
Total	2 550	- 50	2 500	120	680	500	400	800
Imputation Achats/Magasin				- 120			40	80
Imputation Atelier					- 680		360	320
Coûts de production							800	1 200
Imputation Administration/Distribution						- 500	200	300
Prix de revient							1 000	1 500
Ventes ²	- 2 400		- 2 400				- 800	- 1 600
Soldes³	150	- 50	100	0	0	0	200	- 100
Désignation	Perte		Perte				Perte	Bénéfice

La comptabilité analytique précise les informations de la comptabilité financière. Il ressort du décompte d'exploitation que les portes sont responsables de la perte d'exploitation.

¹ Le DE étant un instrument de la CAE, ces rubriques sont intitulées *charges*, bien que la colonne COFI comprenne des *dépenses*.

² Dans les logiciels comptables, les écritures au crédit sont munies du signe « - ». Les produits figurent donc avec le signe négatif dans le DE.

³ Les produits étant déduits du prix de revient, les bénéfices figurent avec le signe « - » (moins), ce qui du point de vue comptable est correct, les bénéfices étant des soldes créditeurs (excédents de crédit).

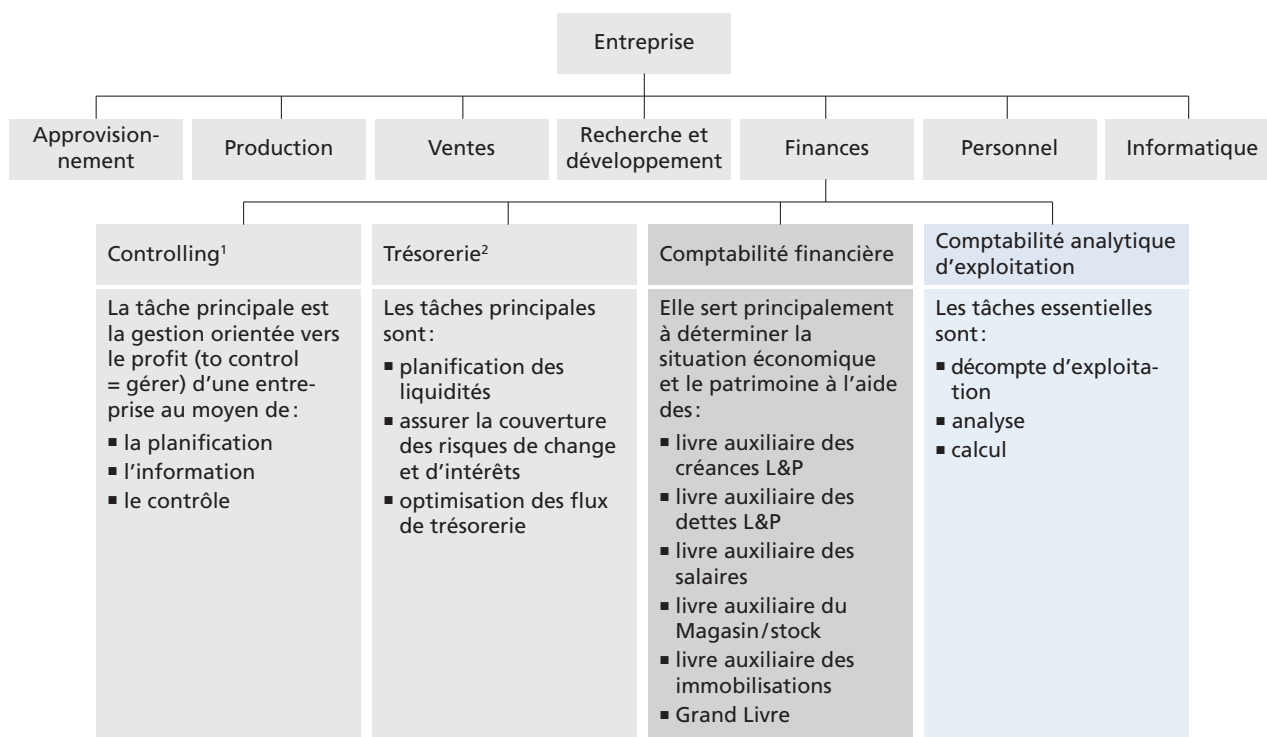
Comptabilité financière (COFI) et analytique d'exploitation

La comptabilité d'une entreprise bien gérée comprend une comptabilité financière (aussi appelée comptabilité générale) et une comptabilité analytique d'exploitation.

Des formes d'organisations appropriées et des systèmes d'informations évolués assurent que les informations les plus récentes et nécessaires parviennent aux décideurs automatiquement et de manière permanente.

Intégration organisationnelle

Le graphique illustre une intégration possible de la comptabilité financière et de la comptabilité analytique d'exploitation dans l'organigramme d'une entreprise de production.



Dans l'organigramme, les deux domaines Comptabilité financière et Comptabilité analytique d'exploitation sont présentés comme deux entités séparées et indépendantes l'une de l'autre.

Jadis, il était d'usage de tenir deux systèmes comptables séparés. La saisie des données était en grande partie tenue manuellement et séparément pour la COFI et la CAE, ce qui était laborieux et source d'erreurs.

¹ Dans l'organisation, le Controlling peut également être une unité d'état-major subordonnée directement à la direction générale ou intégré comme élément de la comptabilité analytique d'exploitation.

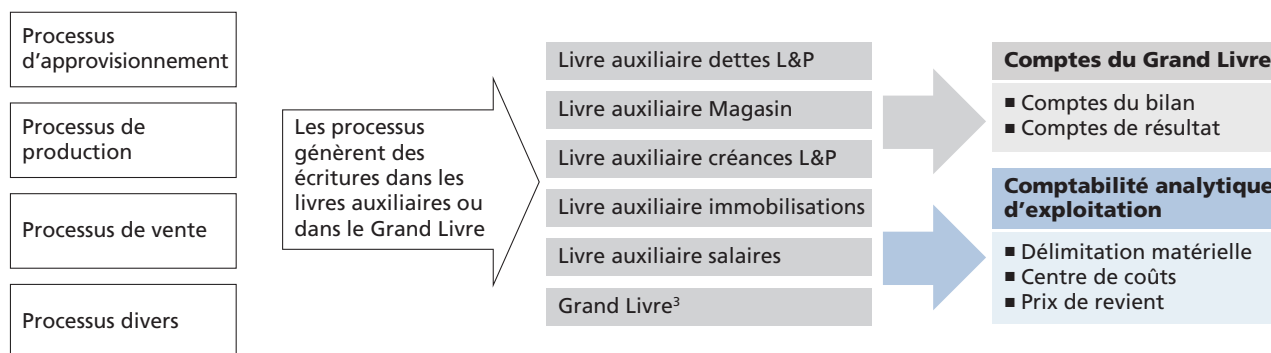
² La Trésorerie (Treasury) peut aussi être considérée comme une partie de la comptabilité financière.

La comptabilité comme système

Aujourd'hui encore, la séparation entre la COFI et la CAE subsiste. Cependant, les différentes activités commerciales et les données en découlant sont réunies (intégrées) dans un **système ERP**¹ qui recouvre les deux comptabilités. Dès lors, la COFI et la CAE tirent les éléments nécessaires à leurs tâches de la même base de données.

Dans les moyennes et grandes entreprises, la majorité des écritures ne sont plus effectuées manuellement mais sont déclenchées par les processus de l'exploitation et traitées dans les livres auxiliaires² ou passées directement dans les comptes du Grand Livre. Les écritures affectant le résultat sont ainsi enregistrées simultanément dans la COFI et la CAE.

Un système intégré de comptabilité peut être représenté et résumé ainsi :



Le principe présenté peut varier en fonction de la branche ou du logiciel utilisé.

¹ Un **système ERP** (Enterprise Resource Planning System) est l'application d'un logiciel complexe (par exemple SAP, Oracle ou Abacus) d'aide à la gestion des processus dans l'entreprise. Les domaines de fonctions classiques d'un logiciel ERP sont :

- La gestion des stocks de matières (acquisition, gestion, mise à disposition et valorisation)
- Production (Planification de la production et système de gestion)
- Finance et controlling
- Gestion du personnel
- Recherche et Développement
- Vente Marketing

² Dans un livre auxiliaire sont enregistrées simultanément et en détail les entrées et les sorties et, selon les besoins, elles sont transférées au Grand Livre. Dans le livre auxiliaire créanciers, par exemple, sont enregistrés, en détail et par fournisseur, les entrées de factures et les paiements.

³ Le Grand Livre comprend les comptes de bilan et les comptes de résultat. Dans la pratique, on désigne parfois Grand Livre le bureau chargé de la comptabilisation.

Charges et produits par nature

Dans la CAE, les charges et les produits peuvent être classifiés selon différentes caractéristiques :

Charges et produits			
Charges par nature Produits par nature Nature des charges et des produits	Charges fixes et variables Comportement des charges ¹	Charges et produits pertinents et non pertinents Important pour la prise de décisions	Comptabilisation des données primaires et secondaires Techniques d'enregistrement
La classification repose sur l'origine naturelle.	La classification tient compte du comportement découlant d'une certaine valeur de référence telle que chiffre d'affaires ou quantités produites.	La classification repose sur le fait que, pour certaines décisions, toutes les charges et tous les produits ne peuvent pas être pris en considération.	La classification résulte de l'organisation du système comptable intégré.
Exemple : Les salaires versés aux collaborateurs sont enregistrés comme charges de personnel.	Exemple : En cas de diminution de la quantité produite, le coût des matières premières baisse (= charges variables), alors que les amortissements ne se modifient pas (= charges fixes).	Exemple : Dans une boulangerie, le coût de production d'un petit pain n'est plus pertinent pour décider du prix de vente 5 minutes avant la fermeture du magasin.	Exemple : Les données des livres auxiliaires et du Grand Livre de la COFI (par exemple les salaires ou les ventes) sont désignées parfois charges primaires en CAE. La répartition des charges et des produits des prestations internes (centres auxiliaires aux centres principaux) est souvent désignée répartition secondaire.
Les charges et produits les plus importants sont traités aux chapitres 31 à 37.	Les charges variables et fixes sont expliquées au chapitre 38.	Les charges pertinentes et non pertinentes sont expliquées au chapitre 39.	Cet aspect de la technique comptable est développé à la page suivante.

¹ La différence entre fixe et variable n'est faite ici que pour les charges, les produits étant généralement variables.

Charges primaires et secondaires

Dans le décompte d'exploitation de la page 13, les montants ont été enregistrés manuellement dans les différents centres de coûts (CC) et prix de revient (PR) ou centre de profit. Dans les systèmes informatiques modernes, les débits et les crédits sont généralement enregistrés sur la base d'écritures automatisées.

Chaque écriture de la CAE est effectuée en fonction sa nature :

Types d'enregistrements en CAE

Primaires	Secondaires
Données tirées des livres auxiliaires et du Grand Livre de la COFI. Selon le logiciel, il y a lieu d'ouvrir, dans la CAE, des comptes spécifiques de charges et de produits (prestations) par nature pour la reprise des charges et des produits de la COFI. La désignation des comptes (objets) de la CAE peut être différente de celle de la COFI. Différents genres de charges peuvent, le cas échéant, être réunis dans un seul compte de charges par nature.	Pour la répartition et l'imputation des comptes (objets) de la CAE, il y a lieu d'ouvrir des comptes de charges et de prestations par nature.
Exemple de désignations différentes En CAE, on ouvre un compte de charges par nature <i>charges directes de matières premières</i> qui est lié aux <i>charges de matières</i> . Un prélèvement de matières enregistré dans la COFI sous charges de matières est affecté à un compte de la CAE sous coûts directs de matières.	Exemple d'imputation des prestations de l'Atelier Afin de décharger le centre de coûts Atelier (imputation des prestations internes), on ouvre un compte de charges par nature <i>coûts</i> de l'Atelier. Lorsque l'Atelier fournit une prestation à un prix de revient, on débite ce prix de revient du <i>coût de l'Atelier</i> . Le centre de coûts Atelier est crédité du montant de la prestation sous la rubrique <i>crédit prestations internes</i> .
Exemple de charges par natures groupées On ouvre en CAE le compte <i>charges sociales</i> , lequel est débité des différents comptes de charges sociales de la COFI (par exemple AVS, AC, AA). Dans le compte de la CAE, les différentes charges sociales apparaissent en bloc sous <i>charges sociales</i> .	

Dans l'exemple du prix de revient Armoires (DE de la page 13), les écritures des charges primaires et secondaires peuvent être présentées ainsi dans un système intégré :

Prix de revient Armoires

Genre	Désignation	Montant
Primaire	Charges de matières	800
Secondaire	Coûts Achats/Magasin	80
Secondaire	Coûts Atelier	320
Secondaire	Coût de production	1 200
	Coûts Administration/Distribution	300
Primaire	Prix de revient (Centre de profit)	1 500
	Ventes	- 1 600
	Solde (Bénéfice)	- 100