

# PRINCIPES DE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

Jean-Pierre Palix

---

# Préface

Ce manuel s'adresse essentiellement aux élèves du secondaire supérieur qui se destinent aux études universitaires ou qui entreprennent des études commerciales à des fins professionnelles.

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 Editions Loisirs et Pédagogie. Les chapitres consacrés à l'imputation rationnelle des charges fixes et à la comptabilité analytique par coûts standards, qui concernent plutôt des formations de niveau universitaire, n'ont pas été repris. En revanche, le succès que connaît la méthode ABC auprès des gestionnaires en nécessite la présentation détaillée dans cet ouvrage. En outre, l'usage généralisé des tableurs dans les entreprises nous a conduit à privilégier les exercices à résoudre avec des feuilles de calcul.

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

- estimation des devis par coefficients d'imputation ;
- sélection détaillée des charges d'exploitation ;
- calcul et simulation des coûts, des marges et des résultats ;
- structuration de l'entreprise en centres d'analyse ;
- tableaux de synthèse (décomptes d'exploitation) ;
- méthode des coûts par activités (méthode ABC).

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

Les exercices font l'objet d'un recueil de solutions commentées édité chez Loisirs et Pédagogie.

Pascal Huguenin, enseignant au Lycée Jean-Piaget de Neuchâtel, a réalisé sous Excel la présentation et la résolution de nombreux exemples et exercices<sup>1</sup>. Je le remercie vivement de m'avoir fait ainsi bénéficier de son dynamisme et de ses compétences.

Les cinq dessins originaux qui évoquent les thèmes des échanges, de la valeur, de la bourse, de la production et de la mondialisation sont dus au talent et à l'amicale complicité du peintre Aloys Perregaux.

Cet ouvrage doit aussi beaucoup à l'ouverture d'esprit et aux connaissances professionnelles de Pierre-Yves Tétaz, de Compotronic SA à Boudry, qui a effectué la saisie et la mise en pages du manuscrit.

*J.-P. Palix*

---

<sup>1</sup> Consulter : <http://lep.li/0081-1>

# Sommaire

	Préface.....	V
	Bibliographie .....	VI
<b>Chapitre 1</b>	<b>Les objectifs généraux .....</b>	<b>1</b>
	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 Schéma de la comptabilité analytique tenue par coûts complets .....	4
	1.5 Commentaires relatifs au schéma .....	5
	2. Exercices.....	7
<b>Chapitre 2</b>	<b>Les charges de l'entreprise .....</b>	<b>15</b>
	1. Les charges incorporables.....	15
	1.1 Définitions .....	15
	1.2 Les charges directes.....	16
	1.3 Les charges indirectes .....	16
	1.4 Les charges supplétives .....	17
	1.5 Les charges calculées.....	18
	1.6 La périodicité des charges incorporables .....	19
	1.7 Résumé.....	20
	1.8 Le transfert des charges de la comptabilité générale à la comptabilité analytique.....	21
	2. Exercices.....	22
<b>Chapitre 3</b>	<b>Analyses et résultats .....</b>	<b>27</b>
	1. Les instruments d'analyse.....	27
	1.1 La variabilité des charges.....	27
	1.2 Charges globales et charges unitaires: valeurs numériques, représentations graphiques et fonctions mathématiques .....	28
	1.2.1 Charges variables .....	28
	1.2.2 Charges fixes.....	29
	1.2.3 Coût total.....	31
	1.3 La marge sur coût variable .....	32

	2. Les résultats .....	33
	2.1 Le seuil de rentabilité .....	33
	2.1.1 Définitions .....	33
	2.1.2 Exemple .....	34
	2.1.2.1 Méthodes arithmétiques .....	35
	2.1.2.2 Résolutions graphiques .....	36
	2.1.2.3 Résolutions mathématiques .....	37
	3. Les résultats prévisionnels .....	37
	3.1 Effets des variations du niveau d'activité sur le résultat .....	38
	3.2 Simulations .....	40
	3.2.1 Modifications des charges de structure .....	40
	3.2.2 Modifications du prix de vente unitaire et/ou des charges variables unitaires .....	41
	3.2.3 Seuil de sortie .....	42
	3.2.4 Segmentation du marché .....	42
	4. Exercices .....	46
<b>Chapitre 4</b>	<b>Les coûts par centres d'analyse .....</b>	<b>53</b>
	1. Les centres d'analyse .....	53
	1.1 Définition .....	54
	1.2 Les sections auxiliaires .....	54
	1.3 Les sections principales .....	54
	1.4 Considérations sur les centres d'analyse .....	55
	2. Les unités d'œuvre .....	56
	2.1 Coût de l'unité d'œuvre .....	56
	2.2 Choix de l'unité d'œuvre .....	57
	3. La Feuille de Répartition .....	58
	3.1 La répartition primaire .....	58
	3.2 La répartition secondaire .....	59
	3.2.1 Répartition secondaire séquentielle .....	60
	3.2.2 Les prestations réciproques .....	60
	3.2.2.1 Méthode des coûts spécifiques .....	61
	3.2.2.2 Méthode mathématique .....	63
	4. Les budgets .....	65
	4.1 Etablissement des budgets .....	65
	4.2 Hiérarchie des budgets .....	66
	5. Les écarts .....	67
	5.1 Définitions .....	67
	5.2 Processus de décision .....	68
	5.3 Tableau d'interprétation de quelques écarts .....	69
	6. Exercices .....	70
<b>Chapitre 5</b>	<b>Les coûts par produits .....</b>	<b>85</b>
	1. La structure des coûts .....	86
	1.1 Le coût d'achat .....	86
	1.1.1 Présentation .....	86
	1.1.2 Composantes du coût d'achat .....	87

	1.2 Le coût de production .....	87
	1.2.1 Présentation .....	87
	1.2.2 Composantes du coût de production .....	88
	1.3 Les produits finis .....	88
	1.3.1 Présentation .....	88
	1.3.2 Contenu du compte Produits finis .....	89
	1.4 Le coût de revient .....	90
	1.4.1 Présentation .....	90
	1.4.2 Composantes du coût de revient .....	90
	2.-3. Les recettes et les résultats .....	90
	2.1 Les ventes .....	90
	2.1.1 Présentation .....	90
	2.1.2 Contenu du compte Ventes .....	91
	3.1 Les résultats analytiques à plusieurs degrés .....	91
	3.1.1 Résultat d'exploitation 1 <sup>er</sup> degré .....	91
	3.1.2 Résultat d'exploitation 2 <sup>e</sup> degré .....	92
	4. Schéma de la comptabilité analytique par sections et coûts complets .....	93
	5. Exercices .....	94
<b>Chapitre 6</b>	<b>L'inventaire périodique des produits finis .....</b>	<b>103</b>
	1.1 Présentation .....	103
	1.2 L'inventaire périodique .....	103
	1.2.1 Principes .....	103
	1.2.2 Méthodes de valorisation des sorties de produits finis .....	105
	1.2.2.1 Méthode FIFO .....	105
	1.2.2.2 Méthode LIFO .....	105
	1.2.2.3 Méthode CMP .....	105
	1.2.2.4 Autres méthodes .....	105
	1.2.2.5 Choix de la méthode .....	105
	1.2.2.6 Exemple 1 .....	106
	1.2.2.7 Exemple 2 .....	108
	2. Exercices .....	110
<b>Chapitre 7</b>	<b>Le décompte d'exploitation .....</b>	<b>113</b>
	1. Principes .....	113
	1.1 Rôle du décompte d'exploitation .....	113
	1.2 Présentation du décompte d'exploitation .....	114
	2. Etablissement du décompte d'exploitation .....	115
	2.1 Schéma explicatif .....	115
	2.2 Commentaires .....	115
	2.3 Tenue du décompte d'exploitation .....	117
	2.3.1 Remarques importantes .....	117
	2.3.2 Exemple résolu .....	118
	3. Exercices .....	123

<b>Chapitre 8</b>	<b>Les coûts à base d'activités (méthode ABC)</b> .....	141
	1. Introduction .....	141
	2. Fondements de la méthode ABC .....	143
	3. Structures et schémas comparatifs .....	146
	3.1 Structure du coût de revient en comptabilité analytique par sections et selon la méthode ABC.....	146
	3.2 Schémas de transfert des charges incorporables en comptabilité analytique par sections et selon la méthode ABC .....	147
	3.2.1 Comptabilité analytique par sections .....	147
	3.2.2 Méthode ABC .....	148
	4. Exemple de décompte d'exploitation tenu selon la méthode ABC.....	149
	5. Mise en œuvre de la méthode ABC .....	155
	6. Exercices.....	156

# 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 Schéma de la comptabilité analytique tenue par coûts complets.....	4
	1.5 Commentaires relatifs au schéma.....	5
	2. EXERCICES .....	7

## 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, Etat, 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.

Cette *comptabilité de gestion* se caractérise par sa rapidité, sa souplesse, sa précision.

## 1.2 La comptabilité analytique, instrument d'analyse

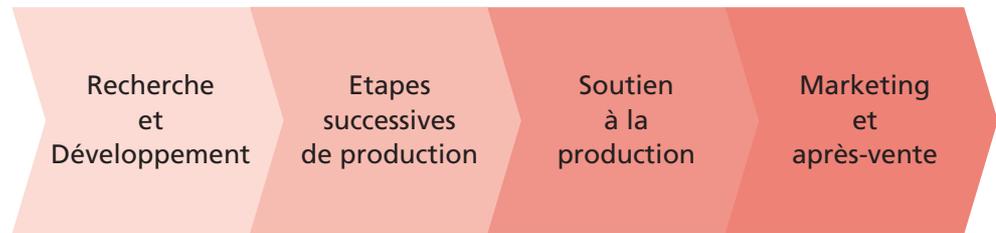
La **comptabilité analytique** poursuit notamment les objectifs suivants :

- 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.

**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 CAE 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**<sup>1</sup>:



### 1.3 Présentation de la méthode des coûts complets

Le cycle d'exploitation d'une entreprise industrielle 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.**

<sup>1</sup> Voir p. 144 « Nouvelle structuration de l'entreprise ».