

MANUEL + APPLICATIONS

DCG 11

CONTRÔLE DE GESTION

Armelle Mathé • Emmanuelle Plot-Vicard • Olivier Vidal

MAÎTRISER LES COMPÉTENCES ET RÉUSSIR L'EXAMEN

- Cours complet et fiches méthode
- 220 QCM et 75 exercices et cas progressifs
- Des grilles pour s'autoévaluer
- 4 sujets type d'examen



Vidéos d'experts avec



Le Lab50



Des ressources numériques intégrées

www.dcg.vuibert.frTéléchargez les corrigés
et des ressources
supplémentaires**Vuibert**

DCG 11

CONTRÔLE DE GESTION

2^e édition

Armelle Mathé

Enseignante à l'Intec du Cnam et à l'ENOES
Membre des jurys d'examen de DCG et DSCG

Emmanuelle Plot-Vicard

Agrégée et docteure en sciences de gestion
Enseignante en DCG et en DSCG à l'Intec du Cnam
Membre des jurys d'examen de DCG et DSCG

Olivier Vidal

Maître de conférences
Enseignant en DCG et en DSCG à l'Intec du Cnam
Membre des jurys d'examen de DCG et DSCG

Des ressources numériques OFFERTES sur



dcb.vuibert.fr

POUR LES ÉTUDIANTS

- Les corrigés des QCM et des exercices
 - Les schémas de synthèse pour réviser tous les thèmes de l'épreuve
 - Des conseils pour bien préparer l'examen
 - Toute l'actualité de l'expertise comptable
- + Un sujet type d'examen corrigé**

POUR LES PROFESSEURS

- Les corrigés de l'ensemble des activités (QCM, exercices, cas de synthèse, sujets type d'examen)
- Des supports de cours sous forme de diaporamas modifiables
- Des schémas de synthèse vierges à exploiter avec les étudiants

Ces ressources numériques sont accessibles jusqu'à la parution de l'édition suivante.



Le Lab50 a été fondé par deux institutions professionnelles réunies : la compagnie régionale des commissaires aux comptes de Paris et l'ordre des experts-comptables de Paris Ile-de-France.

Se positionnant comme laboratoire de la transformation de la profession du chiffre, le Lab50 ambitionne d'aider les professionnels à comprendre le nouvel environnement numérique en proposant des solutions concrètes à mettre en place dans leurs structures d'exercice.

Le Lab50 est composé de 3 groupes de travail (GT) :

- le GT client qui réfléchit sur la valeur que peut apporter le professionnel à son client ;
- le GT data qui réfléchit sur l'impact de la donnée sur le quotidien du professionnel ;
- le GT prospective international qui étudie la transformation métier à l'international.

Mode d'emploi.....	IV
Liste des abréviations.....	V
Programme.....	VI
L'épreuve de contrôle de gestion.....	VIII
Maîtrisez la méthodologie.....	X

PARTIE 1 – ANALYSE DES COÛTS..... 2

1 Les concepts clés.....	4	<input type="checkbox"/>
2 Le coût partiel : coût variable et coût spécifique.....	24	<input type="checkbox"/>
3 Le coût complet (1) : fondements.....	44	<input type="checkbox"/>
4 Le coût complet (2) : approfondissements.....	83	<input type="checkbox"/>
Sujet type d'examen 1.....	117	<input type="checkbox"/>

PARTIE 2 – PRÉVISION BUDGÉTAIRE 122

5 La gestion budgétaire.....	124	<input type="checkbox"/>
6 La prévision des ventes.....	149	<input type="checkbox"/>
7 La prévision des ventes : les variables aléatoires.....	190	<input type="checkbox"/>
8 La prévision des approvisionnements.....	218	<input type="checkbox"/>
9 La prévision de la production.....	249	<input type="checkbox"/>
10 La prévision de la masse salariale.....	287	<input type="checkbox"/>
11 Les écarts.....	308	<input type="checkbox"/>
Sujet type d'examen 2.....	350	<input type="checkbox"/>

PARTIE 3 – AMÉLIORATION DE LA PERFORMANCE 354

12 La gestion de la qualité.....	356	<input type="checkbox"/>
13 Le modèle coût-volume-profit.....	381	<input type="checkbox"/>
14 Le coût marginal.....	406	<input type="checkbox"/>
15 Le tableau de bord.....	422	<input type="checkbox"/>
Sujet type d'examen 3.....	438	<input type="checkbox"/>
Sujet type d'examen 4.....	442	<input type="checkbox"/>
Index.....	447	
Table des matières.....	455	

MODE D'EMPLOI

La collection DCG Vuibert a été conçue pour vous accompagner vers la réussite et la professionnalisation. Vous y trouverez en plus du cours complet des situations professionnelles concrètes et immersives, des exercices, de nombreuses ressources pour rythmer vos révisions (QCM, vidéos, documents, schémas) et un affichage des compétences attendues pour chaque chapitre et chaque activité.

● **DES FICHES MÉTHODE** pour comprendre les attentes de l'examen

● **UN COURS** complet et visuel

Compétences et savoirs attendus pour se repérer dans le programme

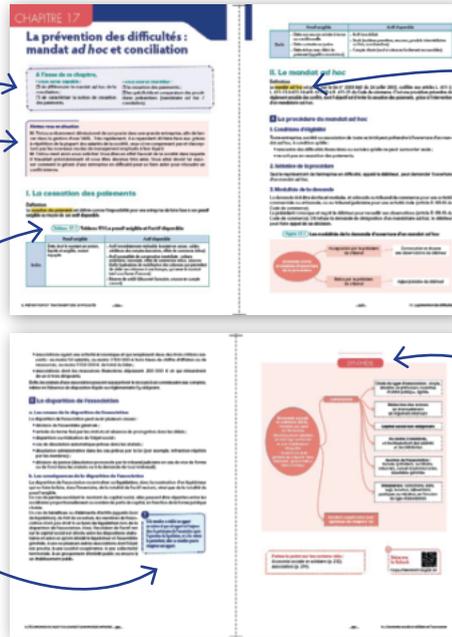
Mise en situation pour contextualiser professionnellement le cours

Schéma ou tableau

pour faciliter la mémorisation



pour souligner des nuances ou des pièges à éviter



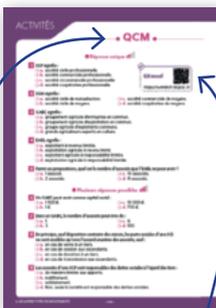
Définition pour apprendre les notions clés

Exemple pour illustrer le cours

SCHEMA DE SYNTHÈSE pour retenir l'essentiel

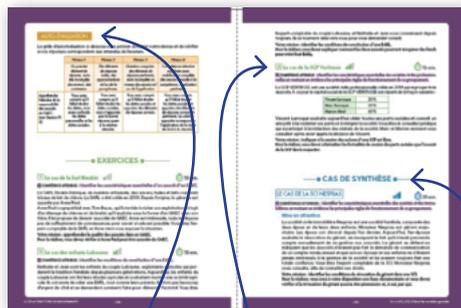
● **DES ACTIVITÉS PROGRESSIVES** pour s'entraîner de manière intensive

● **DES SUJETS TYPE D'EXAMEN**



QCM pour tester sa mémoire

Ressource à flasher pour pratiquer et réviser



Cas guidé et corrigé pas à pas avec de la méthode, des conseils et une **grille d'autoévaluation** fidèle à celle du jury

Exercices d'application de difficulté progressive pour s'entraîner

Cas de synthèse pour se projeter vers l'examen



Sujets type d'examen pour vous mettre en situation au fur et à mesure de la progression de vos connaissances.

Liste des abréviations

De nombreuses abréviations sont utilisées dans l'ouvrage. Pour ne pas avoir à les définir à chaque fois, voici la liste des principales :

C	coût
CA	chiffre d'affaires
CD	coût direct
CF	coût fixe
CFu	coût fixe unitaire
CI	coût indirect
CMUP	coût moyen unitaire pondéré
Cp	coût prévu
CP	coût de production
Cr	coût réel
Cu	coût unitaire
CV	coût variable
CVu	coût variable unitaire
hm	heure machine
HMOD	heure main-d'œuvre directe
IR	imputation rationnelle
IRCF	imputation rationnelle des charges fixes
MCS	marge sur coût spécifique
MCV	marge sur coût variable
MCVu	marge sur coût variable unitaire
Mp	marge prévue
MP	matières premières
M	marge
Mu	marge unitaire
PCG	plan comptable général
PEPS	premier entré, premier sorti
PF	produit fini
PV	prix de vente
Q	quantité de facteur de production consommé par unité produite
Qp	quantité prévue de facteur de production par unité
Qr	quantité réelle de facteur de production par unité
R	résultat d'exploitation
SF	stock final
SI	stock initial
SP	seuil de profitabilité
SPS	seuil de profitabilité spécifique
SR	seuil de rentabilité
TM	taux de marge
V	volume (de production ou de ventes selon les cas)
Vp	volume prévu
Vr	volume réel

Programme

Compétences attendues (programme)	Ouvrage
1. POSITIONNEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION ET IDENTIFICATION DU MÉTIER (10 heures)	
<ul style="list-style-type: none"> – Identifier le rôle et la place du contrôle de gestion en fonction des caractéristiques de l'organisation (taille, activité, environnement) et du type d'activité (production, service). – Distinguer les différentes définitions de la performance. – Caractériser la notion de pilotage. 	Chapitre 1. Les concepts clés Chapitre 2. Le coût partiel Chapitre 3. Le coût complet (1) Chapitre 15. Le tableau de bord
2. LA DÉTERMINATION ET L'ANALYSE DES COÛTS COMME RÉPONSE À DIFFÉRENTS PROBLÈMES DE GESTION (80 heures)	
2.1. La construction des modèles de coûts	
<ul style="list-style-type: none"> – Identifier les coûts, marges et résultats à calculer. – Justifier l'intérêt des différences d'incorporation. – Justifier la nécessité d'adapter les périmètres de calcul de coûts à l'activité de l'entité et aux besoins d'informations des décideurs. – Analyser les liens entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. 	Chapitre 1. Les concepts clés Chapitre 2. Le coût partiel Chapitre 3. Le coût complet (1) Sujet type d'examen 1 (partie 1) Sujet type d'examen 2 (partie 2) Sujet type d'examen 3 (partie 3) Sujet type d'examen 4 (fin ouvrage)
2.2. Le choix d'une méthode de calcul de coûts	
<ul style="list-style-type: none"> – Calculer et interpréter des coûts, des marges et des résultats dans un contexte donné. – Apprécier les intérêts et limites des méthodes de calcul de coûts afin de choisir celle(s) adaptée(s) au contexte de gestion. – Calculer et interpréter des indicateurs du risque d'exploitation afin d'identifier des problèmes et de proposer des solutions de gestion adaptées. – Rédiger un argumentaire afin de conseiller le décideur. 	Chapitre 2. Le coût partiel Chapitre 3. Le coût complet (1) Chapitre 4. Le coût complet (2) Chapitre 13. Le modèle coût-volume-profit Chapitre 14. Le coût marginal Sujet type d'examen 1 (partie 1) Sujet type d'examen 2 (partie 2) Sujet type d'examen 3 (partie 3)
2.3. La prise en compte de données aléatoires	
<ul style="list-style-type: none"> – Calculer et interpréter une espérance et un écart-type de ventes, coûts, marge et résultat, pour un ou plusieurs produits. – Identifier la loi de probabilité adaptée à une situation de gestion donnée puis calculer et interpréter les probabilités. – Déterminer et interpréter le seuil de rentabilité en avenir aléatoire. 	Chapitre 7. Les ventes aléatoires Chapitre 13. Le modèle coût-volume-profit Sujet type d'examen 4 (fin ouvrage)

Compétences attendues (programme)	Ouvrage
3. LA GESTION BUDGÉTAIRE (65 heures)	
3.1. La structuration de l'organisation et la gestion budgétaire	
<ul style="list-style-type: none"> – Distinguer et caractériser les différents centres de responsabilités. – Proposer des indicateurs associés à un centre de responsabilités pour en évaluer la performance. – Comparer plusieurs configurations budgétaires. 	Chapitre 5. La construction budgétaire Sujet type d'examen 2 (partie 2)
3.2. Les outils et procédures de la gestion budgétaire	
<ul style="list-style-type: none"> – Identifier une organisation budgétaire adaptée. – Déterminer et appliquer une méthode adaptée à des calculs de prévisions commerciales pour conseiller le décideur. – Élaborer et résoudre une programmation de la production à l'aide de la programmation linéaire ou de l'ordonnancement. – Déterminer le programme optimal d'approvisionnement en avenir certain et le stock optimal en avenir aléatoire. – Concevoir un budget des approvisionnements en tenant compte des solutions d'approvisionnement. – Déterminer et commenter une masse salariale prévisionnelle et ses évolutions. – Rédiger une note de synthèse sur la politique salariale. – Distinguer l'écart relatif à la production prévue de l'écart relatif à la production constatée, établir le lien entre les deux et commenter. – Rédiger une note de synthèse sur les écarts calculés. – Établir un bilan et un compte de résultat prévisionnels. 	Chapitre 5. La gestion budgétaire Chapitre 6. La prévision des ventes Chapitre 7. Les ventes aléatoires Chapitre 8. La prévision des approvisionnements Chapitre 9. La prévision de la production Chapitre 10. La prévision de la masse salariale Chapitre 11. Les écarts Sujet type d'examen 2 (partie 2) Sujet type d'examen 4 (fin ouvrage)
4. LES OUTILS D'AMÉLIORATION DES PERFORMANCES (45 heures)	
<ul style="list-style-type: none"> – Identifier les avantages et les inconvénients du coût cible et mettre en œuvre cette méthode dans un contexte donné. – Exploiter les outils de gestion de la qualité. – Rédiger une note de synthèse sur la gestion de la qualité et identifier des solutions aux éventuels problèmes détectés. – Concevoir un tableau de bord de gestion. – Commenter un tableau de bord de gestion. 	Chapitre 12. La gestion de la qualité Chapitre 15. Le tableau de bord

L'épreuve de contrôle de gestion

L'épreuve de contrôle de gestion est une épreuve écrite d'une durée de 4 heures, coefficientée 1 (14 ECTS). La durée est supérieure à la plupart des autres UE alors que le coefficient est le même.

Le sujet se compose généralement de 3 à 5 dossiers qui peuvent être traités indépendamment les uns des autres (même s'il peut y avoir des liens entre eux).

L'épreuve se caractérise par une double nature : calculatoire et rédactionnelle. La partie calculatoire (exercices à résoudre, calculs à effectuer...) est très importante. Elle

Sujet	Les concepts clés	Le coût partiel	Le coût complet	La construction budgétaire	La prévision des ventes	La prévision des ventes aléatoires	La prévision des approvisionnements
Chapitre du cours	1	2	3 et 4	5	6	7	8
2008 – Micro-Vision						X	
2009 – Airelec			X				
2010 – Atoobois	X	X	X			X	
2011 – LLF	X			X			X
2012 – Parc Ouf	X	X				X	
2013 – Publior		X		X		X	X
2014 – Bizot			X				
2015 – Houblon			X			X	
2016 – Alteo			X	X			
2017 – Aquarun	X		X	X			X
2018 – Alta Plus		X				X	
2019 – Plaisirs du miel		X			X		
2020 – Fonéa	X	X	X		X		
2021 – Langelot	X	X					
2022 – ELA		X	X				X

représente en général la moitié des points dans le barème. Il est donc important d'accorder autant d'importance à la rédaction des commentaires qu'à la résolution des exercices chiffrés.

Même si elle est régulièrement remise en cause, jusqu'à aujourd'hui, l'utilisation d'une calculatrice (sans mémoire ou dotée d'un mode examen) est autorisée aux examens de l'État. Il faut s'entraîner et savoir utiliser sa calculatrice (la lecture de la notice fournie par le fabricant peut s'avérer utile dans certains cas).

Il peut être intéressant d'observer les thèmes qui ont été abordés dans les épreuves ces dernières années. Les thèmes qui ne sont plus au programme ont été supprimés de ce tableau (les prix de cession internes). On constate en effet que certains thèmes reviennent très fréquemment car ils sont considérés comme des sujets centraux que tout contrôleur de gestion doit impérativement maîtriser. D'autres sont moins fréquents, mais aucune partie du cours n'est à négliger.

La prévision de la production	La prévision de la masse salariale	Les écarts	La gestion de qualité	Le modèle coût-volume-profit	Le coût marginal	Le tableau de bord
9	10	11	12	13	14	15
		X	X	X		X
X		X	X			X
				X		X
X	X	X				
		X	X	X		
	X	X				X
X			X	X		
	X		X		X	
X		X	X	X		
	X		X			X
X	X		X	X		
		X	X	X		X
X		X		X		X
	X		X			
X						X



1. Comprendre le vocabulaire des consignes

Dans le cadre des évaluations et de l'examen, vous serez amené à répondre à des questions, dans lesquelles apparaîtront régulièrement un certain nombre de verbes clés, verbes d'action.

La réforme de 2019 accorde une place importante à ces verbes d'action qui décrivent les compétences attendues dans le programme. Ceux-ci doivent donc vous devenir familiers et vous permettre de vous orienter facilement dans votre réponse, sans crainte de contresens ou de hors-sujet.

La liste ci-dessous n'est pas exhaustive mais elle reprend un grand nombre de verbes déjà mis en valeur dans les textes officiels du programme et les compétences attendues. Certains termes peuvent avoir un sens proche l'un de l'autre. La liste a pour but d'éclaircir le sens de ces verbes et de vous aider à comprendre ce qui est attendu de vous lors de l'examen.

Ces verbes sont réunis en quatre groupes qui correspondent, d'après le programme, à quatre niveaux croissants de compétences : la connaissance, la compréhension, l'application et l'analyse.

● Premier groupe de verbes : la maîtrise des connaissances

Énoncer : exprimer une pensée en termes clairs

Exemple : « *Énoncer les deux principaux intérêts et les deux principales limites de la méthode de calcul de coûts dont la mise en place est envisagée.* »

Énoncer est un verbe qui permet de vérifier que des connaissances de cours sont connues. Il est important d'apprendre le cours et de connaître les définitions des termes techniques par cœur.

Calculer : déterminer une information par un calcul

Exemples : « *Selon les conditions d'exploitation fixées, calculer le nombre minimum de clients pour que la formation soit rentable.* »

« *Compte tenu de la réduction, calculer le montant complémentaire qui pourrait être alloué au budget communication.* »

Dans l'épreuve de contrôle de gestion, les questions calculatoires sont nombreuses. Mais le verbe calculer est généralement accompagné d'un verbe de compréhension comme interpréter ou analyser (voir plus loin).

Déterminer : décider quelque chose par un choix

Exemple : « Déterminer la prévision des ventes en choisissant une méthode adaptée aux calculs de ces prévisions. »

Comme le verbe calculer, le verbe déterminer conduit généralement à effectuer un calcul. Cependant, dans les questions, le verbe déterminer est généralement accompagné du verbe de compréhension justifier (voir plus loin).

Résoudre : découvrir une solution

Exemple : « Résoudre le programme de production. »

À la différence du verbe calculer, le verbe résoudre suppose que l'on est face à un problème un peu plus complexe et qu'il faudra peut-être effectuer une succession de calculs mathématiques (des équations et des inéquations) avant de trouver la solution.

Représenter : montrer quelque chose par un procédé graphique

Exemple : « Représenter par un graphe MPM, en complétant l'annexe A (à rendre avec la copie), l'avancement du projet. »

C'est essentiellement dans le chapitre sur la gestion de la production que des exercices de programmation linéaire ou d'ordonnancement peuvent conduire à des représentations graphiques.

● Deuxième groupe de verbes : la compréhension des outils

Interpréter : expliquer en rendant clair ce qui est obscur, en donnant un sens à quelque chose

Exemples : « Calculer et interpréter des indicateurs de risque d'exploitation. »

« Calculer et interpréter les coûts et les résultats analytiques unitaires de chacune des formations à l'aide de la méthode ABC. »

Comme tous les verbes de compréhension, le verbe interpréter vient généralement compléter une question dans laquelle un calcul a été demandé. Le but est de savoir si le candidat sait donner un sens à son calcul.

Analyser : décomposer pour comprendre

Exemple : « Analyser les conséquences financières et humaines des décisions envisagées en termes de politique salariale. »

« Calculer et analyser l'impact de cette nouvelle prestation pour atteindre un seuil de rentabilité et ensuite sur le résultat prévisionnel. »

L'analyse conduit à interpréter un résultat, mais aussi à disséquer toutes les conséquences possibles de ce résultat.

Justifier : faire reconnaître la légitimité ou l'intérêt de quelque chose

Exemples : « Justifier le choix de l'hypothèse retenue. »

« Déterminer la masse salariale prévisionnelle et la justifier. »

Justifier un calcul ou une méthode permet d'expliquer les raisons de ce calcul. Ce sont moins les conséquences du résultat qu'il faut aborder que les raisons pour lesquelles on a mis en œuvre une certaine démarche à la place d'une autre.

● Troisième groupe de verbes : l'application des connaissances

Élaborer : préparer et construire une démarche par un lent travail de l'esprit

Exemple : « Élaborer et résoudre le programme de production. »

Le verbe élaborer est utilisé pour mesurer la capacité du candidat à construire un raisonnement suffisamment large qui le conduit en général à effectuer des calculs nécessaires à la résolution d'un problème. La solution n'est que la dernière étape de l'ensemble de la procédure qui a été élaborée.

Concevoir : former, créer en faisant appel à son esprit

Exemples : « Concevoir un tableau de bord destiné à suivre le comportement des différents acteurs de l'activité selon les qualifications et les compétences requises. »

« Concevoir le tableau de bord de gestion permettant de piloter la performance de la nouvelle offre. »

Le verbe concevoir, comme le verbe élaborer, permet de mesurer la capacité du candidat à mobiliser des connaissances issues de plusieurs parties du cours pour résoudre un problème.

Exploiter : utiliser quelque chose afin d'en tirer un avantage

Exemple : « Exploiter la documentation fournie en annexe. »

Le verbe exploiter est généralement utilisé en complément d'un autre verbe qui décrit une action plus concrète comme identifier ou choisir.

Identifier : reconnaître la nature de quelque chose, l'utilité d'une information

Exemples : « Identifier les différentes méthodes de calcul permettant de répondre aux besoins du responsable. »

« Exploiter les outils de gestion de la qualité appropriés dans ce contexte pour identifier les problèmes. »

Le verbe identifier conduit généralement à énumérer une liste de cas, d'indicateurs ou d'informations utiles pour prendre une décision. Il s'apparente à un verbe de contrôle des connaissances car s'il est utilisé dans un contexte particulier, il fait généralement écho à une partie du cours.

Choisir : prendre une décision lorsque plusieurs choix se présentent

Exemples : « Choisir et exploiter des outils de gestion de la qualité qui permettront d'identifier les problèmes à résoudre. »

S'il faut choisir, c'est qu'il y a plusieurs options possibles. Il est alors nécessaire dans la réponse de justifier le choix (en faisant appel notamment aux définitions du cours), mais aussi en abordant les raisons pour lesquelles on ne retient pas les solutions alternatives.

● Quatrième groupe de verbes : la capacité à prendre du recul sur les savoirs

Rédiger : écrire un texte

Exemples : « Rédiger un argumentaire structuré sur l'intérêt de ce choix. »

« Rédiger un document, d'une page environ, à l'attention de la responsable, qui analysera les prévisions des ventes et les écarts calculés afin d'explicitier les recommandations à mettre en œuvre en matière de performance commerciale. »

« Rédiger un point d'étape, d'une page environ, à l'attention de la responsable pour l'informer de la cohérence du projet et pour répondre à ses attentes concernant les marges, tout en justifiant l'intérêt du respect de la date de lancement prévue. »

« Rédiger une note de synthèse pour présenter les résultats, la pertinence de l'objectif, des pistes de préconisations. »

La capacité du candidat à prendre du recul sur les connaissances acquises et mises en œuvre est généralement évaluée par la rédaction d'un texte (voir la fiche méthode n° 3).

Proposer : soumettre quelque chose (un projet, une idée) à quelqu'un en lui demandant d'y prendre part

Exemples : « Proposer des solutions aux problèmes détectés pour les décideurs. »

« Rédiger une synthèse structurée sur l'état de la qualité et proposer des solutions ou des pistes d'amélioration sur les problèmes qui sont les plus récurrents et/ou les plus rapides à résoudre. »

Dans les sujets, proposer est généralement un verbe qui vient conclure un commentaire ou une note de synthèse. Il suit donc souvent le verbe rédiger. Il permet de faire le lien entre les connaissances acquises en cours d'année, leur mise en œuvre face à un problème, et la finalité du contrôle de gestion qui est d'aider à la prise de décision des responsables (voir la fiche méthode n° 3). On peut aussi trouver le verbe préconiser qui est synonyme de proposer.

Argumenter : présenter et soutenir une proposition avec des arguments, des preuves

Exemple : « Proposer un compte rendu de vos conclusions aux dirigeants en argumentant sur l'intérêt de développer la nouvelle activité. »

Argumenter doit permettre au candidat de montrer qu'il ne se contente pas de mettre en œuvre des connaissances apprises, mais qu'il est capable d'en justifier l'intérêt dans un certain contexte avec détermination.



2. Résoudre numériquement un problème

L'épreuve de contrôle de gestion est une épreuve très calculatoire. Les calculs occupent un rôle central dans la résolution des exercices. Il est donc important de maîtriser un minimum de méthode pour les résoudre.

Exemples d'énoncé :

« Déterminer le prix de vente hors taxes d'un modèle A selon la méthode à base d'activités, en tenant compte d'un taux de marge brute souhaité de 20 % et d'une rémunération du commercial chargé de la prospection de la clientèle égale à 3 % du prix de vente. »

« Calculer le coût cible par activité composant le stage. »

« Déterminer le nombre de commandes optimal et le coût de gestion correspondant. »

« Votre mission consiste à évaluer la rentabilité des deux formations en vue de conseiller le dirigeant. Pour la réaliser, vous devez calculer et interpréter les coûts et les résultats analytiques unitaires de chacune des formations à l'aide de la méthode ABC. »

● Comment organiser le travail de résolution d'un problème calculatoire ?

ÉTAPE 1

Commencer par lire attentivement la question afin d'identifier le contenu du cours auquel la question se rapporte

Exemple : « Évaluer la rentabilité des deux formations... »

Pour évaluer une rentabilité, il faut calculer un résultat par formation, donc il s'agit donc de calculer un coût complet (voir chapitre 3), etc.

ÉTAPE 2

Identifier la méthode à mettre en œuvre et la décrire

Il faut toujours définir les concepts clés (il faut connaître ses définitions !) avant de résoudre numériquement un problème.

Exemple : « Calculer et interpréter les coûts (...) à l'aide de la méthode ABC ».

L'énoncé donne ici le nom de la méthode à utiliser, la méthode ABC. Il faudra donc préciser ce qu'est cette méthode et ce qu'elle implique dans la manière de mettre en œuvre les calculs.

ÉTAPE 3

Chercher les informations nécessaires à la résolution du problème dans l'énoncé et dans les annexes.

On ne trouve que ce que l'on cherche !

Par exemple, pour calculer un coût de revient complet, il faut chercher dans les annexes :

- s'il y a présence de charges indirectes ;
- où se trouvent les informations sur le montant des activités et les inducteurs de coûts sélectionnés pour construire le tableau de répartition des charges indirectes ;

- s'il y a présence de stocks puisque cela induit l'organisation du calcul de coût.

ÉTAPE 4 Relire la question jusqu'à la fin pour bien vérifier qu'on ne répond pas hors sujet et qu'on a bien répondu à toutes les sous-questions quand il y en a

Il faut connaître les « pièges » habituels.

Par exemple, si la question demande de calculer le coût et le résultat unitaires, il ne faut pas calculer le coût et le résultat global !

ÉTAPE 5 Mettre en œuvre la résolution telle qu'elle est présentée dans l'ouvrage

Il est important de faire apparaître chacune des étapes du calcul jusqu'à obtenir l'information qui permet de répondre au problème de gestion posé. Une résolution numérique ne s'improvise pas et il faut s'entraîner.

ÉTAPE 6 Conclure dans les termes de l'énoncé, c'est-à-dire en rédigeant une phrase répondant à la question posée

Chaque fois que c'est possible, il faut transformer les valeurs obtenues en pourcentages, plus parlants dans les commentaires.

Par exemple : la question demandait « évaluer la profitabilité ». Il faut donc conclure sur la profitabilité de chaque formation. Calculer les taux de profitabilité permet d'enrichir le commentaire.

● Quelques astuces...

- Le nombre de types de problèmes est très important, mais il est limité. Un étudiant qui a lu tous les exemples et fait tous les exercices de cet ouvrage a très peu de chance de se retrouver face à une question totalement inédite.
- Si l'on utilise une formule du cours (par exemple, le calcul d'une moyenne, ou d'un lot économique...), il faut impérativement présenter dans l'ordre : (1) la formule utilisée, (2) l'application numérique, c'est-à-dire remplacer les grandeurs de la formule par les valeurs numériques du problème particulier, puis (3) le résultat du calcul. Les calculs intermédiaires n'ont pas nécessairement besoin d'apparaître.
- Un résultat numérique doit toujours être suivi d'une phrase le décrivant rédigée en français, même si ce n'est pas demandé de manière explicite dans la question. Par exemple, la marge sur coût variable calculée est : $MCV = 50 \text{ €}$. On écrira en dessous de ce résultat : « La marge sur coût variable est de 50 € pour le produit X. »
- Il faut présenter les résultats dans un tableau chaque fois que c'est possible. C'est une compétence professionnelle attendue d'un contrôleur de gestion : sa capacité à fournir une information claire et lisible.
- La structure du tableau (éléments des lignes, éléments des colonnes) doit être construite avant de compléter les valeurs numériques lues dans l'énoncé ou calculées. Là encore, il faut s'organiser avant de calculer.
- La manière de tracer le tableau est importante. Les lignes permettent de classer les éléments du tableau. Par exemple, les charges directes ne doivent pas être séparées par une ligne. De même pour les charges indirectes. Mais il faut séparer les charges directes et les charges indirectes par une ligne. Chaque fois que l'on calcule une somme ou une différence, il faut séparer par une ligne.
- Si des calculs doivent être faits à partir de l'énoncé pour remplir une case du tableau, il convient de les justifier en dessous du tableau de façon que celui-ci reste lisible.



3. Rédiger un commentaire (une note de synthèse, des propositions)

La note de synthèse, les conseils, les recommandations, les avis, les commentaires... sont des formulations différentes pour évoquer la rédaction d'un texte. La méthode à mettre en œuvre pour rédiger ces textes, quelle que soit leur nature, a des points communs : rédiger un texte en français décrivant une situation, l'analysant et débouchant sur des conseils permettant à un dirigeant de prendre une décision.

Exemples d'énoncé :

« Calculer le coût cible par activité puis commenter les résultats obtenus et proposer des actions à mener. »

« Interpréter brièvement l'écart sur volume de production calculé. »

« Analyser l'évolution des ventes des deux coffrets en précisant les limites des techniques de prévision utilisées. Proposer des pistes d'amélioration. »

« Procéder à la décomposition de l'écart sur marge en trois sous-écarts. Rédiger un argumentaire (environ une quinzaine de lignes), à l'attention de la dirigeante, analysant les résultats des calculs effectués. Proposer une autre assiette de calcul pour la politique de rémunération des commerciaux. »

« L'audit externe a notamment mis en évidence des dysfonctionnements importants au niveau du service des approvisionnements en miel. Identifier l'outil de gestion qui permettrait de suivre au fil du temps les améliorations de performance du service approvisionnement en précisant son intérêt (trois idées attendues). »

« Votre mission consiste à évaluer la rentabilité des deux formations en vue de conseiller le dirigeant. Pour la réaliser, vous devez rédiger un argumentaire, en une page et demie environ, afin de conseiller le dirigeant, au regard du taux de rentabilité des formations, sur la méthode à utiliser et conclure sur les décisions à prendre quant au maintien ou non des formations proposées. »

« Votre mission consiste à étudier le processus budgétaire des ventes en vue de développer les ventes de formation pour la réaliser, vous devez rédiger un document, d'une page environ qui analysera les prévisions des ventes et les écarts calculés afin d'explicitier les recommandations à mettre en œuvre en matière de performance commerciale. »

● Comment rédiger un commentaire ?

Il n'y a pas une taille standard pour un commentaire. Tout dépend du contexte. Certaines questions précisent une longueur (par exemple : « en une page »), mais lorsqu'il s'agit d'un commentaire qui suit un calcul, une dizaine de lignes suffisent généralement.

Quelle que soit la longueur du commentaire, on peut considérer qu'il faut toujours respecter trois étapes dans la rédaction. Il ne faut pas hésiter à faire apparaître distinctivement trois paragraphes correspondant à ces trois étapes et même à mettre des sous-titres (voir de nombreux exemples dans les exercices guidés de cet ouvrage).

ÉTAPE 1 Faire un constat

Il faut toujours commencer par décrire ce que l'on veut commenter de manière simple dans une phrase rédigée en français.

Exemple : « Le résultat de l'entreprise est positif. Le résultat par produit est positif pour les produits X et Y, mais il est négatif pour le produit Z. »

Le seul fait d'avoir décrit ce que l'on veut commenter (la question portait évidemment sur le résultat), nous amène à constater qu'il y a un produit qui n'est a priori pas profitable. Il est alors évident que le commentaire va chercher à analyser les causes de cette perte, pour déboucher éventuellement sur des recommandations.

ÉTAPE 2 Faire une analyse

Il faut interpréter le constat fait au départ en faisant appel aux notions de cours qui sont liées à ce que l'on commente.

Par exemple, si le résultat (donc un calcul fait à partir d'un coût complet) calculé sur un produit est négatif, cela signifie que le calcul du coût de revient doit être questionné : pouvons-nous critiquer la manière dont ce calcul a été fait ? Peut-on regrouper les charges indirectes autrement ? Choisir de nouvelles clés de répartition ?

Ces pistes d'analyse sont celles qui sont présentées dans le cours et l'entraînement conduit à savoir que ce sont toujours les mêmes limites qu'il faut évoquer. Enfin, une fois que toutes les pistes d'analyse sont épuisées, on peut conclure en émettant des recommandations.

ÉTAPE 3 Faire des recommandations

La conclusion d'une analyse doit avoir un lien avec une prise de décision de gestion.

Par exemple, après avoir évoqué les limites du calcul du coût de revient et donc du résultat, il est possible de conclure en évoquant l'idée d'abandonner la commercialisation d'un produit non profitable, ou au contraire d'évoquer (en fonction des informations fournies dans le sujet) des pistes pour améliorer la rentabilité du produit. Cette conclusion peut aussi être l'occasion de proposer de nouvelles pistes d'analyse. Lorsque l'on parle par exemple de résultat négatif sur un produit, il est important d'évoquer la possibilité de calculer des marges sur coût spécifique avant de conclure à l'abandon du produit. Cette ouverture permet souvent de faire le lien entre deux questions ou deux dossiers d'un même sujet.

● Quelques astuces...

On ne peut pas prétendre maîtriser un domaine et en être expert (le DCG est la voie de l'expertise comptable) sans une maîtrise parfaite du vocabulaire technique. Un expert-comptable qui ne sait pas faire la différence entre une marge et un résultat, ou qui ne sait pas définir un coût passe inévitablement pour un imposteur. Il est donc indispensable d'apprendre les définitions qui sont présentées dans l'ouvrage par cœur. Trop de candidats oublient qu'avant de maîtriser des savoir-faire et des savoir-être, il faut maîtriser les savoirs. Une compétence, c'est la capacité à utiliser des savoirs à bon escient.

Le commentaire ou la note de synthèse est l'occasion de savoir si le candidat fait le lien entre ce qu'il a appris et un contexte donné dans lequel ce savoir doit être mis en œuvre. Il a donc pour but, de manière détournée, de savoir si le candidat connaît son cours.

PARTIE 1



ANALYSE DES COÛTS

1 Les concepts clés p. 4

- I. L'utilité du contrôle de gestion p. 5
- II. Le contrôle de gestion dans l'entreprise p. 8
- III. La définition des charges et des coûts p. 9
- Activités p. 16 à p. 23

2 Le coût partiel : coût variable et coût spécifique p. 24

- I. La construction du coût partiel p. 24
- II. L'interprétation du coût partiel p. 28
- Activités p. 33 à p. 43

3 Le coût complet (1) : fondements p. 44

- I. Les enjeux du coût complet p. 44
- II. Le calcul en cascade des coûts p. 56
- III. Les fiches de stocks p. 62
- Activités p. 70 à p. 82

4 Le coût complet (2) : approfondissements p. 83

- I. La répartition en deux temps des charges indirectes p. 84
- II. Les en-cours de production p. 89
- III. Les produits joints p. 92
- IV. L'imputation rationnelle des charges fixes p. 95
- Activités p. 102 à p. 116

■ Sujet type d'examen 1 p. 117

- Dossier 1 : Analyse de la rentabilité p. 118
- Dossier 2 : Amélioration du calcul de coût actuel p. 118
- Dossier 3 : Analyse des contributions p. 118

« Le contrôle de gestion
est un outil de pilotage
des comportements.
Il permet de faire converger
les objectifs de tous les acteurs
de l'entreprise. »

Les concepts clés

À l'issue de ce chapitre,

• vous serez capable :

- d'analyser les liens entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion ;
- d'analyser les liens entre la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion ;
- de distinguer les différentes définitions de la performance ;
- de caractériser la notion de pilotage ;
- de distinguer la notion d'efficacité et d'efficacité dans l'utilisation des ressources ;
- d'analyser le rôle et la place du contrôle de gestion en fonction des caractéristiques de l'organisation ;
- de vérifier la cohérence des informations disponibles et leur pertinence ;
- de déterminer les retraitements nécessaires (charges incorporées, charges non incorporables, charges supplétives) ;
- de justifier l'intérêt des différences d'incorporation.

• vous saurez identifier :

- les sources d'informations de la comptabilité de gestion ;
- le contrôle de gestion et sa place par rapport aux autres modes de contrôle (contrôle stratégique et contrôle opérationnel) ;
- les missions et les qualités attendues du contrôleur de gestion ;
- les différents types de charges (directes, indirectes, fixes, variables).

Mettez-vous en situation

Monsieur Gestro propose des services de jardinage aux particuliers et aux entreprises de sa commune. Le développement de son activité, avec une augmentation de son nombre de clients et du nombre de prestations effectuées, l'a conduit à embaucher un salarié. La comptabilité de l'entreprise est effectuée par un cabinet comptable extérieur. M. Gestro se pose aujourd'hui des questions : peut-il embaucher un second salarié ? Quel prix facturer pour les différentes prestations proposées ? En effet, si actuellement, seul le temps de travail est facturé, certaines prestations nécessitent l'utilisation de machines agricoles alors que d'autres ne demandent que du petit outillage. Comment intégrer cette différence dans le prix des prestations ? Comment prendre en compte le coût de son temps passé avec les clients lors de la négociation de ses contrats dans le prix de la prestation ?

Cette situation illustre l'utilité d'un système de contrôle de gestion permettant d'analyser les coûts afin de prendre des décisions de gestion.

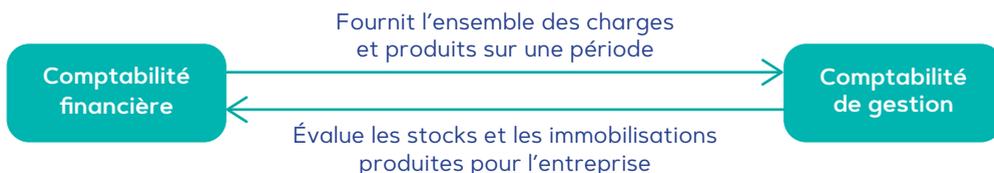
I. L'utilité du contrôle de gestion

A De la comptabilité financière à la comptabilité de gestion

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

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

Figure 1.1 Relation entre comptabilité financière et comptabilité de gestion

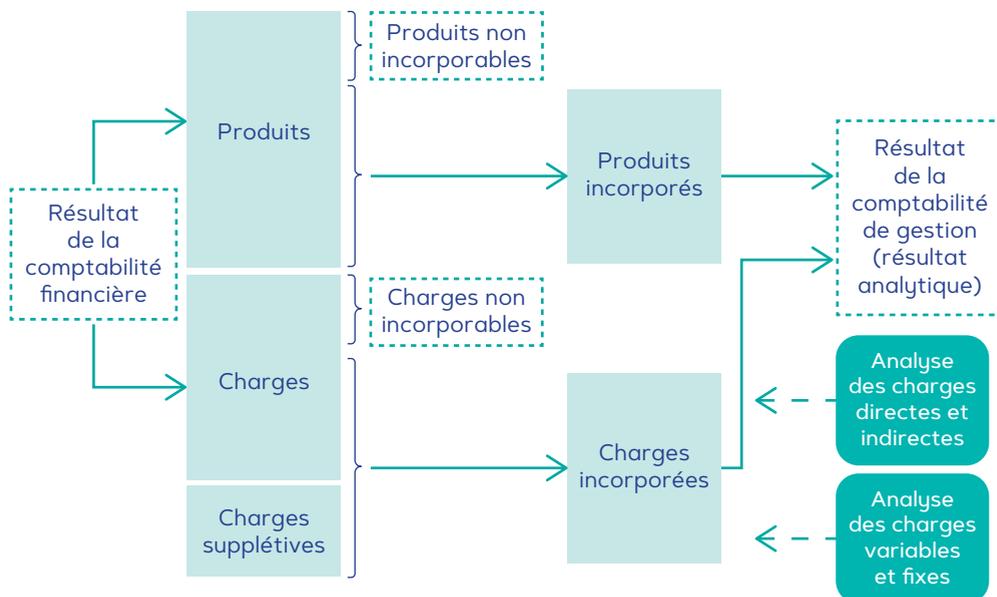


La comptabilité de gestion poursuit deux objectifs principaux :

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

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

Figure 1.2 De la comptabilité financière à la comptabilité de gestion (analytique)



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

B De la comptabilité de gestion au contrôle de gestion

1. De la gestion au management

Le terme gestion mérite d'être discuté avant d'approfondir la notion de contrôle de gestion.

Définition : La **gestion** est l'ensemble des actions mises en œuvre pour atteindre un objectif en utilisant des ressources généralement limitées.

Lorsque l'on parle de contrôle de gestion, on s'intéresse à la gestion d'une entreprise (ou d'une organisation), c'est-à-dire à la gestion d'une action collective. Le mot « management » est généralement utilisé depuis la fin du xx^e siècle pour désigner la gestion des hommes et des femmes.

Définition : Le **management** est l'ensemble des actions mises en œuvre pour atteindre un objectif par l'intermédiaire d'autres personnes.

Le contrôle de gestion doit donc être entendu comme la traduction de l'expression *management control*, à savoir un ensemble de processus permettant de fixer des objectifs à des hommes et des femmes (on peut parler d'incitations), et de vérifier que ceux-ci sont atteints. Il y a toujours des personnes derrière un outil de contrôle de gestion.

2. La définition du contrôle de gestion

La comptabilité de gestion fournit des méthodes de calcul de coûts. Le contrôle de gestion couvre un champ plus vaste.

Définition : Le **contrôle de gestion** est un outil de pilotage des comportements. Il permet de décliner les objectifs généraux de l'organisation en objectifs individuels et assure la cohérence des buts.

Comme la comptabilité de gestion, le contrôle de gestion est un outil de gestion interne à l'entreprise. Il aide les dirigeants dans leurs prises de décision. Mais au-delà des calculs, le contrôle de gestion permet de piloter le comportement des humains qui travaillent dans l'organisation en leur fixant des objectifs et en vérifiant que ceux-ci sont atteints.

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

Dans ce contexte, le contrôle de gestion a pour objectif de garantir la cohérence des décisions courantes (opérationnelles) avec la stratégie qui fixe une vision à long terme de l'activité de l'entreprise.

3. Les deux dimensions du contrôle

Le terme « contrôle » peut avoir plusieurs significations. Les deux sens méritent d'être soulignés : le sens de « maîtrise » (par exemple dans l'expression « avoir le contrôle de la situation » ou « le contrôle aérien ») et le sens de « vérification » (par exemple dans l'expression « contrôle d'identité » ou « contrôle des billets »).

Le contrôle de gestion joue sur ces deux dimensions : il permet la maîtrise des comportements (en fixant des objectifs) et la vérification (en comparant les objectifs avec les réalisations). Les buts individuels doivent ainsi converger vers un objectif commun.

4. Le pilotage de la performance

On ne contrôle pas pour le plaisir de contrôler, mais pour tenter d'identifier les problèmes, d'en analyser les causes et de réagir pour améliorer les processus de création de valeur. Autrement dit, le contrôle de gestion analyse la performance pour l'améliorer.

Définition : La notion de **performance** est une notion difficile à définir. À l'origine, elle désigne le comportement d'un cheval de course et par extension, un résultat sportif. Être performant, c'est obtenir de bons résultats.

La notion de performance se confond généralement avec sa mesure. Pour un cheval de course, est performant celui qui remporte beaucoup de victoires. Mais pour une entreprise, comment mesurer la performance ?

La comptabilité joue ce rôle en mesurant financièrement le résultat. Mais le résultat comptable ne mesure qu'une dimension de la performance. Il ne mesure pas la performance environnementale ou sociétale... Une entreprise qui a un bon climat social et des salariés heureux est-elle performante ?

Pour améliorer la performance, le contrôle de gestion s'appuie donc sur l'information comptable (le calcul des coûts, voir chapitres 2, 3 et 4, ainsi que l'analyse des écarts, voir chapitre 11) mais développe également d'autres outils de pilotage (comme les tableaux de bord, voir chapitre 15) qui permettent de tenir compte des multiples dimensions de la performance (on peut parler de performance globale).

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

- l'analyse des coûts par plat afin de fixer au mieux le prix de chaque plat ;
- le choix d'un nouvel emplacement en fonction du montant des loyers et de la surface ;
- l'analyse du coût par serveur et par client présent ;
- l'analyse des écarts entre les ventes réalisées et les ventes prévues, en fonction du nombre de clients mais aussi du montant moyen des additions ;
- l'analyse de la satisfaction des clients à travers des sondages et le décompte des réclamations ;
- l'analyse de la qualité des produits achetés ainsi que des délais de livraison.

Le contrôle de gestion fournit ainsi les informations permettant de prendre des mesures correctives, comme un changement de fournisseur, une modification des prix de vente ...

Il est d'usage en sciences de gestion de distinguer deux dimensions à la performance, qui sont, en anglais, l'*effectiveness* et l'*efficiency*.

Définitions : L'**effectiveness** (traduit par efficacité), consiste à atteindre les objectifs qui ont été fixés. L'**efficiency** (traduit par efficience) consiste à atteindre les objectifs en minimisant les ressources utilisées.

La traduction généralement admise d'*effectiveness* par efficacité est très critiquable car dans le langage courant, le mot efficacité traduit déjà la notion d'*efficiency*. Mais si l'on écarte ce problème, ces deux dimensions sont intéressantes à distinguer. En effet, la notion de performance rejoint l'idée mathématique d'optimisation : minimiser les consommations de ressources pour atteindre un objectif, c'est maximiser le résultat (qui est la mesure comptable de la performance).

II. Le contrôle de gestion dans l'entreprise

A Le positionnement du contrôle de gestion dans l'entreprise

Le positionnement du contrôleur de gestion dépend d'une entreprise à une autre. Il peut se situer au niveau financier, au niveau stratégique ou à un niveau opérationnel dans l'entreprise. Ce positionnement est révélateur du rôle du contrôle de gestion souhaité dans l'entreprise.

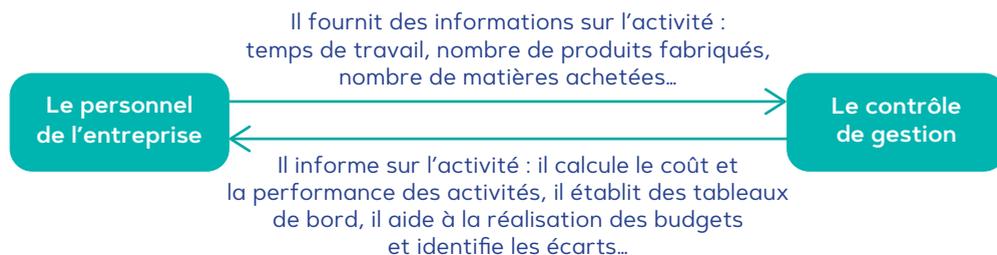
La dimension comptable des calculs de coûts et la dimension budgétaire sont souvent les grandes priorités du contrôle de gestion. Elles ne s'appuient pas sur les mêmes techniques :

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

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

- pour comprendre les choix réalisés : vendre tel produit plutôt qu'un autre, vendre tel produit à tel prix, diminuer tel coût... (voir chapitre 13) ;
- pour motiver : la mise en place de tableaux de bord permet de suivre la performance de chacun (voir chapitre 15) ;
- pour suivre les actions : la mise en place des budgets (voir chapitre 5) et d'un suivi des écarts entre l'activité réalisée et le budget (voir chapitre 11) permet d'identifier les actions correctrices à mettre en place.

Figure 1.3 Le contrôle de gestion comme outil de communication dans l'entreprise



B L'évolution du rôle du contrôleur de gestion

Les outils de pilotage fournis par le contrôleur de gestion doivent s'adapter en permanence à l'évolution de l'entreprise et de son environnement. Les indicateurs doivent évoluer, ainsi que les moyens de les construire. L'informatique, Internet et les réseaux sociaux, la généralisation des ERP (*Enterprise Resource Planning* pour Progiciel de Gestion Intégrée - PGI), l'avènement du *big*

data (en français : mégadonnées ou données massives)... obligent les contrôleurs de gestion à évoluer en permanence.

C Les autres formes de contrôle

Le programme de contrôle de gestion du DCG porte essentiellement sur le contrôle de gestion opérationnel. Il doit être distingué du contrôle stratégique :

- la gestion opérationnelle, c'est la gestion des opérations au jour le jour dans l'entreprise. C'est l'ensemble des décisions prises pour faire face à des problèmes de court terme, à des échelons très divers de l'entreprise, allant du *middle management* aux maillons les plus opérationnels ;
- la gestion stratégique, quant à elle, s'intéresse aux décisions de la direction générale. Le contrôle stratégique porte donc sur les outils permettant de déterminer les objectifs à long terme de l'entreprise, la vérification que ces objectifs sont atteints, et les moyens de les faire évoluer en fonction de l'évolution de l'environnement.

Le contrôle de gestion doit être distingué du contrôle interne.

Définition : Le **contrôle interne** est un ensemble de procédures liées à l'organisation du système comptable permettant d'assurer la fiabilité des états financiers.

Il a donc pour but de s'assurer de la fiabilité des procédures comptables (séparation des fonctions, recherche des erreurs et des malversations...). Le contrôle de gestion s'appuie sur les informations comptables. Sa qualité peut être donc être affectée par un contrôle interne déficient. Enfin, le contrôle de gestion doit être distingué de l'audit. Ce terme a les mêmes origines latines que les mots « audio » ou « audition » : « écouter », « entendre ».

Définition : L'**audit** est une procédure menée par une personne a priori indépendante qui « écoute » afin de porter un diagnostic neutre.

Le terme « audit » est extrêmement général. Il peut être utilisé dans des contextes extrêmement variés et cela peut conduire à des malentendus. On peut ainsi parler d'audit commercial, d'audit technologique, d'audit financier... Dans les grandes entreprises, il existe souvent un service d'audit interne (chargé du contrôle interne). Dans le domaine comptable et financier, on distingue l'audit légal (ou commissariat aux comptes) de l'audit contractuel (réalisé en dehors de toute obligation légale, par exemple en cas de rachat d'une entreprise).

! Le tableau de bord opérationnel est au programme de l'épreuve (voir chapitre 15), mais le tableau de bord prospectif ne l'est pas (il est au programme de l'épreuve de DSCG).

III. La définition des charges et des coûts

A Le classement des charges

1. Les charges prises en compte en comptabilité de gestion

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

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

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

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

a. Les charges supplétives et non incorporables

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

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

Certaines charges de la comptabilité financière deviennent des charges non incorporables. Ces charges sont exclues des charges de comptabilité de gestion car elles ne sont pas pertinentes pour la prise de décisions : elles peuvent ne pas relever de l'exploitation courante ou n'exister que pour des raisons fiscales (par exemple, les dotations aux amortissements dérogatoires). En revanche, la comptabilité de gestion peut être amenée à ajouter des consommations, non enregistrées dans la comptabilité financière : il s'agit des charges supplétives.

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

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

Figure 1.4 Les charges de la comptabilité de gestion



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

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

b. Les autres différences entre résultat financier et résultat analytique

Au-delà des charges supplétives et des charges non incorporables, il existe d'autres différences d'incorporation (pouvant expliquer une différence entre un résultat financier et un résultat comptable) : les mali et boni d'inventaires (voir chapitre 3) et les différences d'imputation rationnelle des charges fixes (voir chapitre 4).

2. Les charges directes et les charges indirectes

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

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

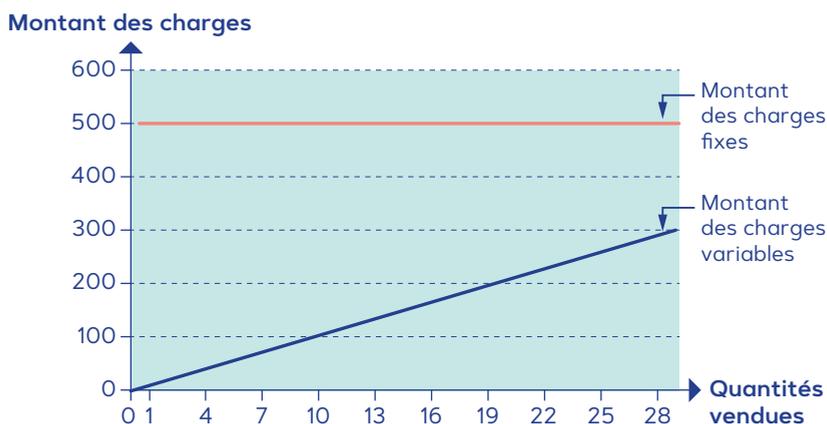
Une charge indirecte doit être répartie sur chacun des objets de coût qu'elle concerne lors du calcul de coût (voir chapitre 3).

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

3. Les charges variables et les charges fixes

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

Figure 1.5 Représentation graphique des charges fixes et variables en fonction du niveau d'activité (les quantités vendues)



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

Dans le cadre du programme du DCG, les charges variables seront toujours considérées comme proportionnelles à l'activité : les relations sont toujours linéaires entre le niveau d'activité et la charge. Dans la réalité, cette simplification n'est généralement pas vraie, surtout lorsque l'horizon de l'étude s'élargit (voir chapitre 2).

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

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

4. Les débats autour du classement des charges

Les charges peuvent être difficiles à classer et certains choix sont susceptibles d'être discutés.

Tableau 1.1 Les différents types de charges

	Charges directes	Charges indirectes
Charges variables	Charges opérationnelles	Charges variables indirectes
Charges fixes	Charges fixes spécifiques	Charges de structure

Les frontières entre les différentes catégories de charges peuvent être floues, ce qui soulève trois problèmes majeurs :

- Le classement des charges n'est pas figé, mais dépend du contexte.
- Le principe de proportionnalité entre une charge variable et un niveau d'activité est une simplification de la réalité (on suppose que le rendement reste constant).
- Les charges fixes ne sont constantes que pour une période donnée. Si un nouvel investissement a lieu, elles augmentent du montant des dotations aux amortissements. Les charges fixes peuvent ainsi évoluer par paliers.

a. Limite de la distinction entre charges variables et fixes

La distinction repose toujours sur une simplification de la réalité. On considère dans un contexte donné que certaines charges sont fixes et d'autres variables. Mais en réalité, toutes les charges sont fixes par paliers plus ou moins grands. Une charge totalement variable est une charge fixe par palier de « 1 ». Par exemple, si on achète un composant à chaque fois qu'on fabrique un produit, le coût d'achat des composants est strictement proportionnel, donc strictement variable. Mais s'il faut un ouvrier pour assembler 100 produits, le salaire sera fixe par palier de 100. Si une machine permet d'emballer 10 000 produits, le coût de la machine sera fixe par paliers de 10 000.

b. Limite de la distinction entre charges directes et indirectes

Sans vouloir paraître trop abstrait, il est à souligner que la différence entre charge directe et indirecte demeure assez subtile. Cette distinction est pratique pour le traitement comptable. Mais s'il y a des charges que l'on peut considérer comme directes sans trop de difficultés (les achats de farine dans l'exemple précédent), et d'autres comme indirectes (les amortissements du four), d'autres sont un peu à cheval entre les deux. L'électricité qui sert à faire fonctionner le four est une charge indirecte, mais comme elle est proportionnelle au temps de cuisson, on peut déterminer un lien assez simplement avec les objets de coûts. Les honoraires de l'expert-comptable sont, quant à eux, « très » indirects et le lien avec l'activité demeurera toujours assez arbitraire. On peut donc dire que les charges sont « plus ou moins » directes, et dans une certaine mesure, les charges indirectes « deviennent » directes (au moins en ce qui concerne leur traitement calculatoire) dès lors que l'on a identifié une clé de répartition de ces charges pour les répartir sur les objets de coûts (voir chapitre 3).

5. D'autres types de charges

Pour le comptable, la typologie des charges et des coûts est très étendue. Il peut être utile d'en définir quelques-unes.

Définition : Les **coûts cachés** sont les coûts qui ne sont pas révélés par le système d'information.



Les coûts sont cachés tant qu'ils ne sont pas calculés. Lorsqu'un coût est calculé, on peut dire qu'il devient un coût visible.

Les coûts cachés ne sont pas des charges hors comptabilité. Ils diminuent bien le résultat, mais ils sont mélangés à un ensemble d'autres charges, ils ne sont pas clairement identifiés.

Exemple : Le coût de revient d'un produit n'apparaît pas dans un compte de résultat. Pour le calculer, il faut additionner toutes les charges nécessaires à la mise à disposition du produit dans les mains du client.

Plus généralement, on parle de coûts cachés pour parler de coûts difficiles à quantifier comme la non-qualité, la démotivation, l'absentéisme etc.

Définition : Comme son nom l'indique, un **coût prévu** est un coût anticipé, dans une démarche prévisionnelle.

Lorsque l'entreprise construit un budget, ou lorsqu'elle établit un *business plan*... elle prévoit des produits et des charges. Les coûts prévus (ou préétablis) sont utiles en contrôle de gestion pour être comparés aux réalisations (ou coûts réels). C'est la démarche de contrôle budgétaire (voir chapitres 5 et 11).

Définition : Les **coûts discrétionnaires** sont des coûts qui dépendent d'une décision.

Ils ne dépendent pas directement du niveau d'activité mais sont décidés et ils peuvent être diminués ou repoussés (voir chapitre 5).

Exemple : L'année N, le budget publicitaire d'un magasin est fixé à 10 000 € pour l'année, avec deux campagnes d'affichage local, en mars et en septembre. L'année N+1, il est décidé de ne pas consacrer d'argent à la communication. L'année N+2, une nouvelle campagne d'affichage est décidée pour un montant de 15 000 € en septembre. Ces budgets sont des coûts discrétionnaires. Leur montant dépend de décisions arbitraires.

Définition : Les **coûts perdus** (*sunk costs*) sont des coûts passés qui découlent d'erreurs de gestion.

De mauvaises décisions ont conduit à des coûts qui ne généreront pas de recettes. Ces coûts figurent dans les charges. En comptabilité de gestion, il peut être décidé de les ignorer dans les calculs de coûts dans la mesure où ils ne permettent pas d'éclairer les décisions futures (ce sont des charges non incorporables).

Exemple : L'année N, l'entreprise finance un budget de développement à hauteur de 100 000 €. Mais l'année N+1, ce projet est arrêté car il s'avère qu'il est devenu obsolète. En comptabilité de gestion, ces 100 000 € devaient être intégrés dans le calcul du coût de revient des futurs produits, mais ceux-ci ne verront jamais le jour. L'entreprise décide donc de ne plus en tenir compte. Ils ont diminué le résultat (en comptabilité financière) de l'année N et ne doivent plus influencer les décisions futures de l'entreprise.

Définition : Les **coûts d'opportunité** sont des coûts qui correspondent à un manque à gagner. Autrement dit, c'est le produit (la recette) que l'entreprise aurait pu obtenir si elle avait pris une autre décision.

Ces coûts ne figurent donc pas dans la comptabilité financière, d'une certaine manière, ils sont « fictifs », mais il peut être utile de les intégrer dans un calcul pour éclairer certaines décisions.

Exemple : Un étudiant place son épargne sur un compte rémunéré à 1 % par an. Il a la possibilité de placer cet argent sur un compte rémunéré à 1,5 % par an. On peut considérer que s'il laisse son argent sur le compte à 1 %, il subit un coût d'opportunité de 0,5 % par an.

B La construction des coûts

Il existe autant de coûts que de manières de regrouper les charges.

Définition : Un **coût** est une somme de charges.

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

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

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

1. Le coût fixe et le coût variable

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

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

Exemple : Voici les informations comptables fournies par Boul'Ange.

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

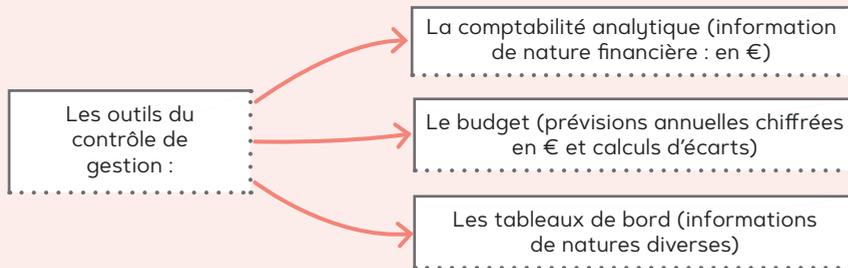
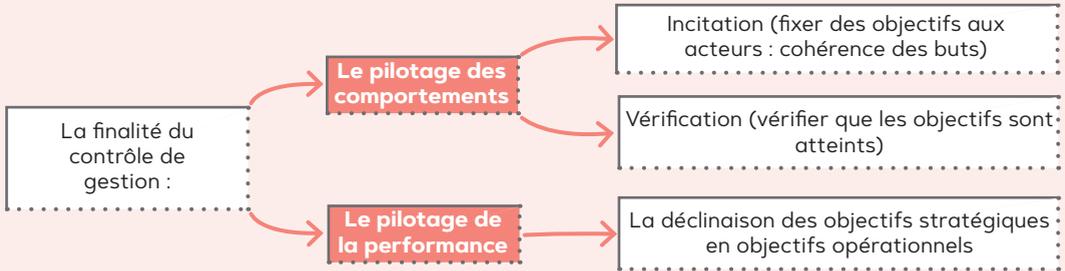
Croissantes avec les quantités, les charges de farine sont variables. Constantes, les charges de dotation sont fixes.

2. Le coût partiel et le coût complet

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

Exemple : Pour calculer un coût complet d'approvisionnement, on additionne les charges d'achat (coûts directs) mais aussi les autres charges liées à l'approvisionnement comme les coûts de transport, de manutention, de stockage... Le coût partiel d'approvisionnement ne prend en compte que le montant des achats.

SYNTHÈSE



Faites le point sur les notions-clés : comptabilité de gestion p. 5, coût de revient p. 5, coût marginal p. 5, gestion p. 6, management p. 6, contrôle de gestion p. 6, performance p. 7, *effectivness* p. 7, *efficiency* p. 7, contrôle interne p. 9, audit p. 9, charge p. 9, produit p. 9, charge directe p. 11, charge indirecte p. 11, charge fixe p. 11, charge variable p. 11, coût caché p. 12, coût prévu p. 13, coût discrétionnaire p. 13, coût perdu p. 13, coût d'opportunité p. 13, coût p. 14, coût variable p. 14, coût fixe p. 14, coût complet p. 14, coût partiel p. 14



Révissez avec
les flashcards



www.lienmini.fr/dcg11-02

• QCM •

Réponse unique III

1 Un local est mis gratuitement à la disposition d'un artisan par un ami. Le montant du loyer d'un local équivalent est une charge non incorporable :

- a. vrai.
 b. faux.



QCM interactif

www.lienmini.fr/dcg11-03

2 Une entreprise fabrique à la commande deux modèles de salons de jardin dans le même bois exotique. Les cinq salariés de l'entreprise, polyvalents, travaillent indifféremment sur les deux productions, en fonction des commandes reçues. Leur salaire est une charge fixe et indirecte par rapport aux deux modèles :

- a. vrai.
 b. faux.

3 Le montant des charges fixes unitaires imputé à une tartelette, pour un niveau d'activité de 500 unités est égal à 2 €. Pour un niveau d'activité de 1 000 unités, le montant global des charges fixes est égal à 2 000 €.

- a. vrai.
 b. faux.

4 Le montant des charges variables unitaires de matières premières et de main d'œuvre affectées à une tartelette, pour un niveau d'activité de 500 unités est égal à 2 €. Pour un niveau d'activité de 1 000 unités, le montant global des charges variables est égal à 1 000 €.

- a. vrai.
 b. faux.

5 Pour obtenir le résultat de la comptabilité financière, il faut rajouter les charges supplétives et retrancher les charges non incorporables au résultat de la comptabilité de gestion :

- a. vrai.
 b. faux.

Plusieurs réponses possibles

- 6** Si le résultat financier est de 500, les amortissements dérogatoires de 100 et la rémunération d'un dirigeant non salarié de 200, le résultat analytique est de :
- a. $500 - 100 - 200 = 200$.
 - b. $500 + 100 - 200 = 400$.
 - c. $500 - 100 + 200 = 600$.

- 7** Les charges de matières premières constituent des charges :
- a. variables et directes.
 - b. variables et indirectes.
 - c. fixes et directes.

- 8** Lorsque le niveau d'activité augmente, le coût fixe unitaire :
- a. augmente.
 - b. diminue.
 - c. reste constant.

- 9** Lorsque le niveau d'activité augmente, le coût variable unitaire :
- a. augmente.
 - b. diminue.
 - c. reste constant.

- 10** Le coût de revient d'un service est :
- a. un coût variable.
 - b. un coût partiel.
 - c. un coût complet.

—● CAS PRATIQUE GUIDÉ ●—

LES CHARGES DE POINTCOM

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

Le prix de vente unitaire est de 1 € pour l'ensemble de la période.

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

Votre mission consiste à conseiller le dirigeant à analyser les charges de son entreprise.

Pour la réaliser, vous devez :

1. Classer les charges selon l'axe variable/fixe.
2. En considérant que les achats sont les seules charges variables, en déduire l'équation des coûts en posant Y comme le total des charges et X comme le niveau de l'activité pour l'année N+3.
3. Discuter du classement des charges selon l'axe direct/indirect.

CORRIGÉ

COMPÉTENCES ATTENDUES :

- Identifier les sources d'informations de la comptabilité de gestion.
- Analyser les liens entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion.
- Analyser les liens entre la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion.
- Déterminer les retraitements nécessaires (charges incorporées, charges non incorporables, charges supplétives).

Méthode

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

1. Classer les charges selon l'axe variable/fixe

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

Méthode

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

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

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

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

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

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

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

Méthode

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

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

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

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

L'équation est donc : $Y = 0,6X + 39\ 100$.



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

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

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

- pour les charges directes, les achats de marchandises consommées sont des charges qu'il est possible de répartir sans difficulté aux marchandises ;
- pour les charges indirectes, les autres charges externes et les charges financières ne peuvent pas être facilement réparties entre les marchandises (le loyer et les emprunts sont souvent communs, par exemple).

Si aucune précision n'est donnée sur la répartition de la force de travail ou sur l'utilisation des matériels, on suppose que le personnel et les matériels sont polyvalents. Les charges de personnel et de dotations aux amortissements et provisions sont alors des charges indirectes.

AUTOÉVALUATION

La grille d'autoévaluation ci-dessous vous permet d'évaluer votre niveau et de vérifier si vos réponses correspondent aux attendus de l'examen.

	Niveau 1	Niveau 2	Niveau 3	Niveau 4	Note maximale	Note Candidat
Q1 – Classement des charges selon l'axe variable/fixe					4	
	0	1 à 2	3	4		
	Aucun type identifié	Les charges fixes sont toutes identifiées	Les charges variables sont identifiées	Les justifications sont données		
Q2 – Équation des coûts					4	
	0	1	2	3 à 4		
	Aucune équation donnée	La valeur de l'ordonnée à l'origine est déterminée (Montant global des charges fixes)	La valeur du coefficient directeur est déterminée (coût variable unitaire)	L'équation des coûts est déterminée sous la forme $\text{coût} = \text{Coût variable unitaire} \times \text{Activité} + \text{Coût fixe global}$		
Q3 – Classement des charges selon l'axe direct/indirect					4	
	0	1 à 2	3	4		
	Aucun type identifié	Les charges directes sont toutes identifiées	Les charges indirectes sont identifiées	Les justifications sont données		

1 Répar'tout

 15 min.

☑ COMPÉTENCES ATTENDUES :

- Identifier les sources d'informations de la comptabilité de gestion.
- Analyser les liens entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion.

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

Pour cela, vous devez :

1. Lister les charges à analyser pour la comptabilité de gestion.
2. Puis les classer en deux catégories par rapport à l'activité de réparation : charges directes et charges indirectes.

2 Acti

 10 min.

☑ COMPÉTENCES ATTENDUES :

- Identifier les sources d'informations de la comptabilité de gestion.
- Analyser les liens entre la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion.
- Identifier les missions et les qualités attendues du contrôleur de gestion.

Le dirigeant de l'entreprise Acti a identifié une liste d'actions accomplies dans son entreprise. Il s'interroge sur la nature des informations qu'il doit réunir pour réaliser au mieux ces actions.

Votre mission consiste à indiquer, pour chacune de ces actions, si le contrôle de gestion fournit des informations utiles à la prise de décision.

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

☑ COMPÉTENCES ATTENDUES :

- Analyser les liens entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion.
- Déterminer les retraitements nécessaires (charges incorporées, charges non incorporables, charges supplétives).
- Justifier l'intérêt des différences d'incorporation.

L'entreprise Partoc a mis en place une comptabilité de gestion pour analyser ses coûts. Différents éléments extraits de la comptabilité de gestion figurent dans les documents 1 et 2.

Votre mission consiste à déterminer le résultat de la comptabilité financière.

Document 1.

Sur les charges de la comptabilité financière du mois de mai N, les éléments ci-dessous ont été relevés :

- Amortissements dérogatoires : 5 000 €
- Réparation toiture à la suite d'une tempête : 10 000 €

Par ailleurs, l'ensemble de l'activité doit permettre de rémunérer les apporteurs de capitaux à hauteur de 2 % du capital, lequel s'élève à 300 000 €.

Document 2. Résultat analytique du mois de mai N

	Objet de coût A	Objet de coût B	Ensemble
Charges directes	25 000	15 000	40 000
Charges indirectes	10 000	20 000	30 000
Coût de revient complet	35 000	35 000	70 000
Chiffre d'affaires	50 000	40 000	90 000
Résultat analytique	15 000	5 000	20 000

Le coût partiel : coût variable et coût spécifique

À l'issue de ce chapitre,

• vous serez capable :

- de calculer et interpréter une marge sur coût variable, une marge sur coût spécifique ;
- de décider de l'opportunité d'abandonner la commercialisation d'un produit ;
- de décider de l'opportunité de faire ou faire faire un produit ;
- de construire un compte de résultat différentiel ;
- d'apprécier les intérêts et limites des méthodes de calcul de coûts afin de choisir celle(s) adaptée(s) au contexte de gestion ;
- de rédiger un argumentaire afin de conseiller le décideur.

• vous saurez identifier :

- les différents types de coûts : variables, fixes, directs, indirects, spécifiques, opérationnels, de structure ;
- les différents types de marges : sur coût variable, sur coût spécifique.

Mettez-vous en situation

Le responsable d'une usine fabrique deux types de tables, en bois et en métal. La rentabilité des tables en métal, qui ne sont plus à la mode, baisse depuis plusieurs années. Le responsable s'interroge sur l'opportunité d'arrêter la production de ces tables pour se recentrer sur les seules tables en bois. Pour cela, les machines dédiées à la production des tables en métal devront être démantelées. La chaîne d'assemblage et l'activité logistique verront leur activité diminuer, et il faudra trouver de nouvelles fonctions aux salariés qui travaillent sur les tables en métal.

Cette situation pose la question de savoir si l'abandon d'un produit en apparence peu rentable est bénéfique ou si, au contraire, cela va empirer la situation.

I. La construction du coût partiel

A La compréhension des charges

Un coût est subjectif : en fonction des décisions à prendre, il intègre toutes les charges (comme le coût complet) ou seulement une partie (comme le coût partiel). L'interprétation du coût dépend, par conséquent, de la manière dont il est construit.

Définition : Un **coût partiel** n'intègre qu'une partie des charges.

Selon les choix réalisés en fonction des axes fixe/variable et direct/indirect des charges, quatre coûts apparaissent.

Tableau 2.1 Typologie des charges

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Coûts opérationnels (matières premières, charges de personnel...).	Coûts fixes et directs (dotations aux amortissements pour des installations spécifiques...).
Charges indirectes	Coûts variables indirects (frais d'énergie...).	Coûts de structure (dotations aux amortissements pour des installations communes, frais administratifs...).

Il est possible qu'une même charge ne soit pas toujours caractérisée de la même manière. Le contexte de l'entreprise et son activité doivent être considérés au moment de la construction des coûts.

Construire un coût partiel nécessite une analyse très précise des charges.

Pour chaque charge, une double question est posée :

- La charge évolue-t-elle au même rythme que l'activité ?
- La charge est-elle associée facilement à un bien ou à un service ?

! Le système d'information comptable doit permettre un classement de toutes les charges pour qu'un coût partiel puisse être déterminé.

B Le calcul et l'interprétation du coût variable

1. La définition du coût variable et de la marge sur coût variable

Définition : Le **coût variable** n'intègre que les charges variables, directes et indirectes. Il dépend, par définition, du niveau d'activité : si l'activité double, le coût variable double également ; si l'activité disparaît, le coût variable devient nul.

La relation entre activité et coût variable permet d'exprimer la marge sur coût variable (MCV) en fonction du chiffre d'affaires :

$$\text{Marge sur coût variable} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Coût variable}$$

La somme des marges sur coût variable doit permettre de couvrir les charges fixes (directes et indirectes). Si tel est le cas, le résultat global de l'entreprise est positif.

! Dans une entreprise commercialisant plusieurs produits, il faut calculer autant de marges sur coût variable qu'il y a de produits.

Exemple : Voici un extrait de la comptabilité de gestion d'une entreprise proposant deux produits :

	500 produits A fabriqués et vendus	300 produits B fabriqués et vendus
Chiffre d'affaires	1 000	1 500
Charges variables	600	700
Charges fixes	1 350	

Les charges variables sont directes et les charges fixes indirectes (elles nécessitent une clé de répartition pour être imputées aux produits). Il est possible de faire apparaître les deux marges sur coût variable.

	Produit A	Produit B
Chiffre d'affaires	1 000	1 500
- Coût variable	- 600	- 700
= Marge sur coût variable	400	800

La MCV du produit A est de 400 € et celle du produit B est de 800 €. Comme les charges fixes s'élèvent à 1 350 €, le résultat global est déficitaire de $1\ 200 - 1\ 350 = - 150$ €.

2. Le coût variable et le taux de marge sur coût variable

Définition : Le **taux de marge sur coût variable** (aussi appelé marge sur coût variable relative) rapporte la marge sur coût variable au chiffre d'affaires.

$$\text{Taux de marge sur coût variable} = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100$$

Il est utile pour comparer la performance des biens proposés par l'entreprise : plus le taux de marge sur coût variable est élevé, plus le bien est performant.

Exemple (suite) : Calculons le taux de MCV pour les deux produits :

	Produit A	Produit B
Taux de MCV	40 %	53,33 %

Le produit B présente la MCV la plus élevée et également le taux de MCV le plus élevé des deux produits : c'est le produit le plus performant pour l'entreprise. Pour 100 € de CA, le produit A génère une MCV de 40 €, alors qu'elle est de 53,33 € pour le produit B. Ce dernier contribue davantage que le produit A à la couverture des charges fixes.

C Le calcul et l'interprétation du coût spécifique

1. La définition du coût spécifique et de la marge sur coût spécifique

Définition : Le **coût spécifique** intègre les charges variables ainsi que les charges fixes directes.

Une analyse précise des charges est nécessaire pour le calculer. Outre l'identification des charges variables, il faut également s'interroger sur le caractère direct ou non des charges fixes.

Le coût spécifique n'est pas proportionnel au niveau d'activité car il intègre des charges fixes, constantes quel que soit le niveau d'activité. Si l'activité disparaît, le coût spécifique disparaît, en raison de sa relation directe au produit.

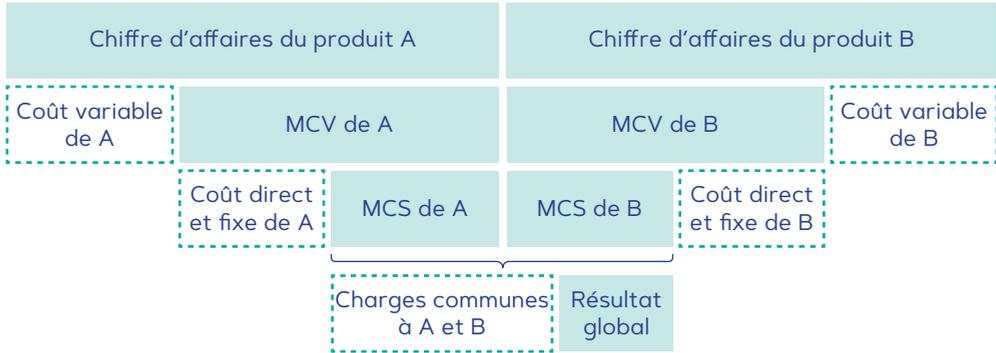
! Il faut veiller à ne pas confondre l'ensemble des coûts spécifiques qui comprennent les charges variables et les charges fixes directes, et les coûts fixes spécifiques, qui ne comprennent que les charges fixes directes. Dans les exercices, comme dans la pratique, il est possible de trouver des énoncés qui manquent de rigueur. Le contexte permet généralement de trancher.

Définition : Pour chaque produit, la **marge sur coût spécifique (MCS)** correspond à la différence entre le chiffre d'affaires et le coût spécifique, soit encore entre la marge sur coût variable et le coût fixe direct :

$$\text{Marge sur coût spécifique} = \text{Marge sur coût variable} - \text{Coût direct et fixe}$$

Cette marge permet de mesurer la contribution de chaque produit à la couverture des coûts de structure (ou charges communes) qui sont, par définition, fixes et indirects. Si la somme des marges sur coût spécifique est supérieure aux charges communes, le résultat global de l'entreprise est positif.

Figure 2.1 Marge sur coût variable et marge sur coût spécifique



Plus la marge sur coût spécifique est élevée, plus le produit contribue à la couverture des charges communes.

Exemple (suite) : Une analyse plus précise des charges fixes de 1 350 € indique que 500 € sont spécifiques au produit A et 350 € spécifiques au produit B. Il est possible de faire apparaître les deux marges sur coût variable, ainsi que les deux marges sur coût spécifique.

	Produit A	Produit B
= Marge sur coût variable	400	800
- Coût direct et fixe	- 500	- 350
= Marge sur coût spécifique	- 100	450

La MCS du produit A est négative de 100 € : ce produit ne contribue pas à la couverture des charges communes. Au contraire, la MCS de B est positive de 450 € et contribue à la couverture des charges communes.

2. Le coût spécifique et le taux de marge sur coût spécifique

Pour connaître la contribution relative de chaque produit, un taux de marge sur coût spécifique doit être calculé.

$$\text{Taux de marge sur coût spécifique} = \frac{\text{Marge sur coût spécifique}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100$$

Le produit avec le taux de marge sur coût spécifique le plus élevé est le produit qui contribue comparativement à son chiffre d'affaires le plus à la couverture des charges communes.

Exemple (suite) : Calculons le taux de MCS pour les deux produits :

	Produit A	Produit B
Taux de MCS	- 10 %	30 %

Le produit B contribue davantage que le produit A à la couverture des charges communes. Il est normal que le taux de MCS soit inférieur au taux de MCV car la marge sur coût spécifique intègre davantage de charges que la marge sur coût variable.

II. L'interprétation du coût partiel

A La présentation des marges sur coût dans le compte de résultat différentiel

Définition : Le **compte de résultat différentiel** présente les produits et les charges, en les décomposant selon leur caractère variable ou fixe, pour les différents biens proposés par l'entreprise.

Un ordre précis dans la présentation des calculs est à respecter :

- les chiffres d'affaires ;
- les charges variables pour le calcul de la marge sur coût variable : les charges variables indirectes sont imputées aux produits selon une clé de répartition donnée ;
- les charges fixes directes (ou charges spécifiques) pour le calcul de la marge sur coût spécifique ;
- les charges communes (non imputées aux produits et à soustraire de la somme des marges sur coût spécifique) pour le calcul du résultat global de l'entreprise.

! Si un résultat par produit est demandé, le coût de revient (coût complet) est calculé ; les charges indirectes doivent alors toutes être imputées aux produits (voir chapitre 3).

Si une marge sur coût est demandée, un coût partiel est calculé.

Lors de la présentation du compte de résultat différentiel, il n'apparaît qu'un seul résultat, mais plusieurs marges (autant qu'il existe de biens proposés).

Exemple (suite) : Les charges communes sont de $1\ 350 - 500 - 350 = 500$ €. Voici le compte de résultat différentiel de l'entreprise :

	Produit A	Produit B	Total
Chiffre d'affaires	1 000	1 500	2 500
- Coût variable	- 600	- 700	- 1 300
= Marge sur coût variable	400	800	1 200
- Coût direct et fixe	- 500	- 350	- 850
= Marge sur coût spécifique	- 100	450	350
- Charges communes			- 500
= Résultat net comptable			- 150

Le résultat global de l'entreprise est déficitaire et s'élève à - 150 €. L'analyse plus précise des charges n'a pas modifié le résultat global car aucune nouvelle charge n'est ajoutée (et il n'y a pas de stocks).

B Les décisions associées au coût partiel

Le sort réservé à un produit (développement ou abandon) repose sur une analyse à partir du coût partiel.

1. Le développement d'un produit

Si l'entreprise souhaite modifier le portefeuille de biens proposés et que le marché n'est pas saturé, elle a intérêt à développer les produits ayant des marges sur coût variable élevées car ce sont ceux qui participent le plus à la couverture des charges fixes.

Par construction, l'augmentation du chiffre d'affaires provoque une augmentation de la marge sur coût variable et donc une augmentation de la marge sur coût spécifique.

Exemple (suite) : L'entreprise souhaite développer le produit B. Ainsi, elle prévoit d'augmenter le chiffre d'affaires de ce produit de 20 % (sans modification de ses capacités de production).

	Produit A	Produit B (augmentation de l'activité)	Total
Chiffre d'affaires	1 000	1 800	2 800
– Coûts variables	– 600	– 840	– 1 440
= Marge sur coût variable	400	960	1 360
– Coûts spécifiques	– 500	– 350	– 850
= Marge sur coût spécifique	– 100	610	510
– Charges communes			– 500
= Résultat net comptable			10

La marge sur coût variable du produit B augmente de 20 % suite à l'augmentation du chiffre d'affaires. Comme les coûts spécifiques, fixes par nature, sont toujours de 350 €, la marge sur coût spécifique augmente de 35,55 %. Les charges fixes de structure sont donc mieux absorbées.

Il ne faut pas oublier non plus de vérifier que le marché peut absorber des biens supplémentaires avant de développer les produits ayant des taux de marge sur coût variable élevés.

2. L'abandon d'un produit

Avant de décider d'abandonner un produit, il convient de vérifier la pertinence du portefeuille de l'entreprise. Il est nécessaire de :

- disposer d'une vision d'ensemble et de maîtriser la gamme des produits et services proposés ;
- connaître le positionnement du bien dans le cycle de vie.

Rappelons que si l'abandon du produit conduit à la disparition de toutes les charges directes rattachées à ce produit (variables ou fixes), les charges communes subsistent.

Exemple (suite) : L'entreprise envisage un arrêt de la production du produit A du fait de sa marge sur coût spécifique négative : le chiffre d'affaires, le coût variable et le coût direct et fixe de A disparaissent.

	Produit A	Produit B	Total
Chiffre d'affaires	0	1 500	1 500
– Coût variable	0	– 700	– 700
= Marge sur coût variable	0	800	800
– Coût direct et fixe	0	– 350	– 350
= Marge sur coût spécifique	0	450	450
– Charges communes			– 500
= Résultat net comptable			– 50

Le résultat est toujours déficitaire avec l'abandon du produit A, mais à un niveau moindre car il s'élève à - 50 €.

L'entreprise ne doit plus supporter la marge sur coût spécifique négative du produit A, ce qui conduit à une amélioration de son résultat. Seul le produit B contribue à la couverture des charges communes (qui sont finalement ici directes au seul produit B).

La construction d'un coût partiel s'inscrit dans un horizon temporel de court terme. Il est pertinent d'exclure les charges communes car elles ne sont pas contrôlables à court terme : il n'est pas possible de modifier l'appareil productif ou la masse salariale.

Il faut aussi veiller au fait que l'abandon d'un produit, même s'il conduit en théorie à la disparition des charges variables et spécifiques, peut donner lieu à la persistance de certaines charges sur quelques mois.

À court terme, il peut s'avérer paradoxal que l'arrêt de la commercialisation d'un produit déficitaire soit plus défavorable que son maintien. Il n'est pas possible de tenir le même raisonnement à long terme : un produit déficitaire ne peut être maintenu. Il faut chercher soit à le remplacer soit à modifier la structure de coûts pour le rendre bénéficiaire.

Tableau 2.2 Synthèse de l'interprétation des marges sur coût partiel

	Cas 1 : Profit	Cas 2 : Dilemme 1	Cas 3 : Dilemme 2	Cas 4 : Abandon
Marge sur coût variable	+	+	+	-
Marge sur coût spécifique	+	+	-	-
Résultat	+	-	-	-
Commentaire	Le produit est bénéficiaire. Aucun problème n'est identifié.	Le produit est peu profitable à long terme, mais il ne faut pas l'abandonner à court terme car il permet d'absorber une partie des coûts de structure.	Le produit devrait être abandonné car il ne participe pas à l'absorption des coûts de structure. Mais on peut étudier l'idée de développer les ventes car cela augmenterait la MCV et permettrait de mieux absorber les coûts fixes spécifiques.	Le prix de vente ne couvre même pas les coûts variables. Il n'y a rien à faire (sauf à augmenter le prix ou à baisser les coûts).

3. La sous-traitance

L'entreprise peut souhaiter faire appel à un sous-traitant pour fabriquer les produits qu'elle commercialise plutôt que de les fabriquer elle-même. On dit que l'entreprise « fait faire » ce qu'elle aurait pu « faire » elle-même.

Faire faire modifie la structure de coûts. Pour la même consommation de biens, l'entreprise achète les produits, ce qui augmente les coûts variables. Mais n'ayant plus à les produire, cela diminue les coûts fixes.

Pour décider de l'opportunité de faire ou faire-faire, il faut donc comparer les deux solutions. Faire faire permet de diminuer le risque d'exploitation puisque le niveau des coûts fixes diminue. Mais il interdit de bénéficier des économies d'échelle, car si l'activité augmente, la marge sur coût variable unitaire, elle, demeurera constante.

DCG 11

CONTRÔLE DE GESTION

Manuel et applications

● MAÎTRISER TOUS LES SAVOIRS ET LES COMPÉTENCES

- Un cours complet et visuel
- Des fiches méthode pour comprendre les attentes de l'examen
- Des mises en situation
- 140 définitions de notions clés
- 335 exemples
- 15 schémas de synthèse pour réviser efficacement
- Des vidéos de professionnels

● S'ENTRAÎNER DE MANIÈRE INTENSIVE

- 220 QCM et 75 exercices de difficulté progressive
- Des cas pratiques guidés et corrigés
- Des grilles pour s'autoévaluer
- À flasher : QCM interactifs et flashcards pour réviser

● 4 SUJETS TYPE D'EXAMEN POUR ÊTRE PRÊT LE JOUR J

Des auteurs experts

- **Armelle MATHÉ**, enseignante à l'Intec du Cnam et à l'ENOES
- **Emmanuelle PLOT-VICARD**, agrégée, enseignante en DCG et en DSCG à l'Intec du Cnam
- **Olivier VIDAL**, maître de conférences, enseignant en DCG et en DSCG à l'Intec du Cnam

De nombreuses ressources offertes sur le site compagnon



The screenshot shows the DCG Vuibert website interface. At the top, there is a navigation bar with the DCG Vuibert logo and an 'Espace ENSEIGNANT' button. Below the navigation bar, there is a menu with items: 'Collection DCG', 'Se préparer à l'examen', 'Vidéos des experts du Lab50', and 'ACTUALITÉS DCG'. The main content area features three resource highlights, each with a red plus sign icon: '+ Des corrigés', '+ Un sujet-type d'examen corrigé supplémentaire', and '+ Toute l'actu de l'expertise comptable'. To the right of these highlights is a photograph of a woman with curly hair sitting at a desk, working on a laptop in a library or office setting.



www.dcg.vuibert.fr

ISBN : 978-2-311-41235-2



9 782311 412352

Vuibert