

LMD
COLLECTION

Expertise comptable

Le meilleur
du DCG 11

**Contrôle
de gestion**

3^e ÉDITION

Laurent Bailly
Didier Leclere

Sup'FOUCHER



« Le photocopillage, c'est l'usage abusif et collectif de la photocopie sans autorisation des auteurs et des éditeurs.

Largement répandu dans les établissements d'enseignement, le photocopillage menace l'avenir du livre, car il met en danger son équilibre économique. Il prive les auteurs d'une juste rémunération.

En dehors de l'usage privé du copiste, toute reproduction totale ou partielle de cet ouvrage est interdite. »

ISBN 978-2-216-12315-5 (nouvelle édition)

ISBN 978-2-216-10583-0 (première édition)

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, par quelque procédé que ce soit, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans autorisation de l'éditeur ou du Centre français du Droit de copie (20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1^{er} juillet 1992 - art. 40 et 41 et Code pénal - art. 425).

© Éditions Foucher - 11, rue Paul-Bert, 92247 Malakoff cedex

Sommaire

➤ 1 • L'utilité du contrôle de gestion	5
➤ 2 • La prise en compte de données aléatoires	10
➤ 3 • Les principes de base de l'approche en coûts complets	21
➤ 4 • Approfondissement de l'approche en coûts complets	29
➤ 5 • L'imputation rationnelle des charges fixes	35
➤ 6 • Centres de responsabilité et prix de cession internes ...	43
➤ 7 • L'approche ABC	51
➤ 8 • L'approche en coûts partiels	60
➤ 9 • Le seuil de rentabilité et le risque d'exploitation	68
➤ 10 • La prise de décisions	74
➤ 11 • Les prévisions de vente	84
➤ 12 • Programme et budget de production	92
➤ 13 • Le budget des approvisionnements	101
➤ 14 • Les budgets financiers	108
➤ 15 • Les écarts sur charges directes	117
➤ 16 • Les écarts sur charges indirectes	123
➤ 17 • Les écarts sur chiffre d'affaires et sur marge	130
➤ 18 • Le contrôle de la qualité	145
➤ 19 • Le coût cible	149
➤ 20 • Les tableaux de bord	156
➤ 21 • Le contrôle des délais ... à télécharger sur www.supfoucher.com	

L'imputation rationnelle des charges fixes

L'imputation rationnelle des charges fixes permet de prendre en compte, dans les calculs de coûts complets, les situations de sous activité ou de suractivité par rapport à un niveau d'activité considéré comme « normal ».

► La logique de l'imputation rationnelle

L'adjectif rationnel ne s'oppose pas ici à irrationnel ; il signifie tout simplement que l'on doit imputer les charges fixes en fonction d'un ratio, d'un rapport entre le niveau réel d'activité et le niveau normal. Sinon, les coûts complets unitaires n'ont aucune signification, et ne sont d'aucune utilité pour la gestion.

Considérons une entreprise qui fabrique un produit P. Les charges fixes mensuelles sont de 100 000 euros, et les charges variables unitaires sont de 20 euros par unité. L'activité considérée est normale est de 10 000 unités par mois.

• **Lorsque l'activité est normale**, on produit donc 10 000 produits, les charges variables sont de $20 \times 10\,000 = 200\,000$ euros, le coût global des 10 000 produits est de $100\,000 + 200\,000 = 300\,000$ euros, et le coût unitaire est de $300\,000/10\,000 = 30$ euros (avec une partie fixe de 10 et une partie variable de 20).

Supposons que le produit soit vendu au prix de 32 euros : on réalise un chiffre d'affaires de $32 \times 10\,000 = 320\,000$ et un bénéfice de 20 000, correspondant à 10 000 fois le bénéfice unitaire de 2 euros par produit. L'activité est jugée rentable, le produit est un « bon » produit.

• **Si l'entreprise est en sous activité** (du fait d'une grève, d'une rupture d'approvisionnement, d'une crise conjoncturelle dans le secteur, etc.), les charges fixes restent engagées, et la partie fixe du coût unitaire peut devenir beaucoup plus importante. Par exemple, si l'entreprise ne produit que 8 000 unités (sous activité de 20 %), le coût total sera de $100\,000 + (8\,000 \times 20) = 260\,000$, et le coût unitaire de $260\,000/8\,000 = 32,5$.

Le chiffre d'affaires sera de $8\,000 \times 32 = 256\,000$, et le résultat sera une perte de 4 000. On comprend que ce résultat en lui-même n'a pas de signification, et qu'il ne permet pas de porter un jugement sur la gestion, dans la mesure où il représente la somme algébrique de deux éléments : un résultat sur les produits vendus et un coût de la sous activité.

• **Il est donc préférable d'imputer « rationnellement »** les charges fixes, pour être en mesure de calculer un coût et un résultat unitaires de référence non soumis aux variations conjoncturelle du niveau d'activité.

Pour ce faire, on définit un coefficient d'activité C :

$$C = \text{niveau réel de l'activité/niveau normal de l'activité}$$

Ici, C vaut $8\,000/10\,000 = 0,8$ (ou 80 %)

Pour imputer les charges fixes F, on multiplie celles-ci par le coefficient d'activité :

$$\text{Charges fixes imputées} = F \times C$$

Ici, on impute $100\,000 \times 0,8 = 80\,000$

Le coût complet d'imputation rationnelle est donc de $80\,000 + 160\,000 = 240\,000$, et le coût unitaire égal à $240\,000/8\,000 = 30$ (on remarquera que l'on obtient la même valeur que dans l'hypothèse de l'activité normale).

Notons que le coût de production rationnel est généralement utilisé pour la valorisation des stocks en cas de sous activité, sinon on majorerait artificiellement le résultat imposable.

II ► L'analyse de la différence d'imputation rationnelle

La différence entre les charges fixes réelles et les charges fixes imputées rationnellement en fonction du ratio d'activité s'appelle la différence d'imputation rationnelle, notée D :

$$D = \text{Charges fixes réelles} - \text{charges fixes imputées rationnellement}$$

$$D = \text{Charges fixes réelles} - (\text{charges fixes réelles} \times \text{coefficient d'activité})$$

$$D = F (1 - C)$$

• En situation de sous activité, C est inférieur à 1, D est positive et correspond à un coût de la sous activité, qui est ici de $100\,000 \times (1 - 0,8) = 20\,000$ euros. Le résultat de (-) 4 000 peut s'analyser en un résultat rationnel de $2 \times 8\,000 = + 16\,000$, *moins* le coût de la sous activité de 20 000.

On peut mieux interpréter les résultats : le produit est un bon produit, qui rapporte, il ne faudrait pas par exemple envisager de le supprimer ; le problème est conjoncturel, pas structurel. Notamment, on peut anticiper un retour aux bénéfiques avec la fin des difficultés conjoncturelles.



Remarque. Notons que si l'on raisonne sur un seul produit comme dans cet exemple destiné uniquement à faire comprendre le principe de l'imputation rationnelle, les choses sont triviales et aucun calcul n'est nécessaire pour comprendre la situation. Mais dans le cas général, on peut avoir plusieurs centres d'activité (plusieurs ateliers), caractérisés par des niveaux de sous ou de suractivité différents, et plusieurs produits : il faut alors appliquer la procédure au niveau de chaque centre, en calculant un coût rationnel de l'unité d'œuvre, et imputer rationnellement toutes les charges fixes (indirectes comme directes) pour avoir des coûts et des résultats pertinents.

• **En cas de suractivité**, le coefficient d'activité est supérieur à 1, et la différence d'imputation rationnelle est négative, traduisant un gain ou bonus de suractivité. Notons que si la sous activité est souvent dommageable, il n'est pas bon non plus d'être en suractivité : on enregistre des résultats exceptionnels à court terme, mais qui ne seront pas récurrents, et qui seront souvent réalisés au détriment de la maintenance du matériel, de la sécurité et de la qualité (c'est le même problème que pour un individu qui gagnerait bien sa vie, mais en faisant beaucoup d'heures supplémentaires, au détriment à terme de sa santé).



Conseils.

- Bien comprendre qu'on ne peut pas « choisir » l'imputation rationnelle : si par exemple on est en sous-activité, il faut nécessairement exclure les coûts de sous-activité des charges à imputer, sinon les coûts n'ont aucun sens ;
- Avoir en tête que dans le plan comptable analytique, au niveau de l'organisation comptable, il faut prévoir des sous-comptes permettant de traiter séparément les charges fixes et les charges variables ;
- Ne pas oublier que le niveau d'activité considéré comme « normal » n'est pas un fait, mais un choix de l'analyste compte tenu du contexte.

MÉMO

Objectif de l'imputation rationnelle	Retirer dans le résultat ce qui provient de la sous-activité
Coefficient d'activité : C	$C = \text{niveau réel de l'activité} / \text{niveau normal de l'activité}$
Charges fixes imputées	$CF = (1 - C)$
Différence d'imputation rationnelle	$D = \text{Charges fixes réelles} - \text{charges fixes imputées rationnellement}$
Résultat rationnel (utile pour l'analyse)	Résultat obtenu abstraction faite de la sous-activité

EXERCICE 05.01

VAN EXPRESS

Il y a six ans, après avoir travaillé pendant 10 ans comme chauffeur routier dans une grande société de transport, monsieur M. a créé sa propre entreprise de livraison rapide de petits colis dans l'agglomération lyonnaise : VAN EXPRESS. Il est à la disposition de ses clients du lundi au vendredi, de 9 à 19 heures, soit, pour simplifier, $10 \times 5 \times 4 = 200$ heures par mois. Il a le statut d'artisan et considère ce temps de travail comme « normal » pour quelqu'un de courageux qui veut être son propre patron. Les premières années ont été difficiles, mais il s'est maintenant constitué une clientèle fidèle auprès des dirigeants de PME de la région qui apprécient sa disponibilité et sa rapidité d'intervention. Monsieur M. est satisfait de sa situation : il ne gagne pas énormément d'argent, mais apprécie avant tout son indépendance. Il parcourt au volant de sa camionnette environ 60 000 kilomètres par an, ce qui l'oblige à changer de véhicule tous les deux ans. Le coût d'achat d'une camionnette est de 24 000 euros, ce qui représente un amortissement mensuel de 1 000 euros. Les autres charges fixes mensuelles s'élèvent à 600 euros. Les charges variables représentent 20 % de son chiffre d'affaires.

Pendant l'année N, il a réalisé un chiffre d'affaires de 36 750 euros et un résultat de 10 200 euros. Victime d'un grave accident de la circulation, il a dû cesser toute activité pendant trois mois. Ses frais médicaux ont été pris en charge par son assurance, mais pas ses pertes de revenus. Il a terminé l'année avec un découvert bancaire important. Lors d'une entrevue avec son banquier, ayant pour but de solliciter un prêt destiné à racheter un nouveau véhicule, il a toutes les peines du monde à persuader son interlocuteur que ses difficultés financières sont conjoncturelles. Le banquier est persuadé que l'accident n'est qu'un alibi invoqué pour masquer le fait que monsieur M ne sait pas gérer son entreprise et a trop de frais fixes.

Travail à faire

1. Comment présenter les résultats comptables pour le détromper ?
2. Afin d'améliorer sa situation financière, monsieur M., parfaitement remis de son accident, décide pour N+1 d'améliorer son offre commerciale, étendant son activité en étant disponible de 8 à 20 heures, du lundi au samedi inclus. En N+1, son chiffre d'affaires passe à 58 800 euros et son résultat à 27 840 euros. Le découvert bancaire est remboursé, et le banquier est très satisfait. Mais que penser de ces résultats ?

CORRIGÉ 05.01

1) Analyse des résultats de l'année N

On peut analyser « rationnellement » les résultats en faisant ressortir le coût de la sous-activité. Le coefficient d'activité est $(12 - 3)/12 = 0,75$

Chiffre d'affaires	36 750
Marge	$36\ 750 \times 0,8 = 29\ 400$
Charges fixes	$(1\ 000 + 600) \times 12 = 19\ 200$
Coefficient d'activité	0,75
Charges fixes retenues	$19\ 200 \times 0,75 = 14\ 400$
Résultat rationnel	15 000
Coût de la sous-activité	$19\ 200 \times 0,25 = 4\ 800$
Résultat comptable	$15\ 000 - 4\ 800 = 10\ 200$

Au lieu d'un revenu mensuel moyen de $10\ 200/12 = 850$ euros, ce qui est évidemment très faible, et explique les problèmes financiers de cet artisan, on fait ressortir un revenu de $15\ 000/12 = 1\ 250$ euros, près de 50 % plus élevés.

Par ailleurs, on peut faire l'hypothèse que le chiffre d'affaires aurait pu être proportionnel à l'activité et être égal à $36\,750 \times 4/3 = 49\,000$, et « normalement » monsieur M. aurait pu réaliser un bénéfice de :

$$(49\,000 \times 0,8) - (19\,200 \times 1) = 39\,200 - 19\,200 = 20\,000 \text{ euros,}$$

soit 1 667 euros par mois.

Ces chiffres devraient permettre de relativiser le jugement négatif du banquier.

2) Suractivité en N+1

Si l'on mesure l'activité en nombre d'heures mensuelles d'ouverture de l'entreprise, on passe à $(20 - 8) \times 6 \times 4 = 288$ heures, soit une augmentation de 44 % par rapport au niveau de 200 heures jugé « normal » auparavant. On peut donc considérer que l'entreprise est en suractivité de 44 %, et faire l'analyse suivante des résultats :

Chiffre d'affaires	58 800
Marge	$58\,800 \times 0,8 = 47\,040$
Charges fixes	$(1\,000 + 600) \times 12 = 19\,200$
Coefficient d'activité	1,44
Charges fixes retenues	$19\,200 \times 1,44 = 27\,648$
Résultat rationnel	19 392
Gain de suractivité	$19\,200 \times 0,44 = 8\,448$
Résultat comptable	$19\,392 + 8\,448 = 27\,840$

Le résultat comptable s'améliore, mais cette amélioration cache le fait que le résultat rationnel est inférieur aux 20 000 estimés précédemment comme caractéristiques d'une exploitation normale : l'amélioration n'est due qu'au gain de suractivité. Le chiffre d'affaires, la « production » n'a augmenté que de 20 % ($49\,000 \times 1,2 = 58\,800$), ce qui est logique, car beaucoup de clients par exemple peuvent être fermés le samedi. Monsieur M. augmente son résultat, mais au prix d'un temps de travail beaucoup plus important qui, à terme, peut avoir des effets pervers : le véhicule va s'user plus vite et devra être remplacé plus souvent. La fatigue de l'exploitant va s'accroître, au détriment de sa santé. Il n'est pas évident que cet effort soit « soutenable » à moyen terme. D'autres voies stratégiques sont très certainement à explorer (faire jouer une élasticité-prix, se différencier par une meilleure qualité de service, se spécialiser sur certains segments de marché, etc.)

EXERCICE 05.02

VEROX

La société VEROX est une PME toulousaine qui fabrique en tant que sous-traitant de premier rang des vérins hydrauliques équipant notamment les engins de travaux publics et agricoles.

VEROX est organisée en 4 centres de responsabilité.

L'atelier FABRICATION permet de produire les corps de tube ; il vient de faire l'objet d'investissements importants (achat d'une machine EMERSON Z3000 permettant de produire les corps sans soudure) pour pouvoir faire face à moyen terme au développement de l'entreprise. A court terme, il est en surcapacité, et utilisé uniquement à la moitié de sa capacité. L'unité d'œuvre est l'heure d'utilisation de la machine EMERSON.

L'atelier MONTAGE permet d'assembler les vérins. Les pièces autres que les corps de tube sont achetés à des sous-traitants de second rang. L'unité d'œuvre est l'heure d'utilisation de la chaîne de montage.

Le service DISTRIBUTION prend en charge le conditionnement et la livraison.

Le centre ADMINISTRATION prend en charge tous les problèmes administratifs et financiers, ainsi que les relations commerciales avec les donneurs d'ordre.

Pour le mois M, on dispose des données suivantes (en euros, sauf indication contraire).

Les charges indirectes variables sont les suivantes :

Charges par nature	Fabrication	Montage	Distribution
Charges de personnel	16 000	10 000	2 050
Charges externes	4 000	2 060	1 800
Total	20 000	12 060	3 850

Les charges indirectes fixes sont les suivantes :

Charges par nature	Administration	Fabrication	Montage	Distribution
Charges de personnel	13 000	8 600	4 000	4 500
Charges externes	3 000	2 000	3 000	1 250
Dotations aux amortissements	5 250	6 000	4 000	2 500
Total	21 250	16 600	11 000	8 250

Les charges administratives sont à refacturer aux autres centres de la façon suivante : 40 % à chaque atelier, et 20 % à la Distribution.

L'entreprise a fabriqué 1 000 vérins modèle V34 et 400 vérins modèle V55. La capacité de production a été utilisée de la façon suivante :

Atelier	Fabrication	Montage
Capacité de production	140 heures	140 heures
Temps de production des 1 000 V34	50 heures	90 heures
Temps de production des 400 V55	20 heures	36 heures

Les achats de matières premières et d'autres pièces, qui constituent des charges directes variables, ont été de 120 000 et 80 000 respectivement pour la production des V34 et des V55. Il n'y a pas de variation de stock pour ces intrants. Sur les 1 000 vérins V34 fabriqués, 700 ont été livrés et facturés au client, au prix unitaire de 182 ; Les 300 autres sont entrés en stock. Tous les vérins V55 ont été livrés et facturés au prix unitaire de 270. Il n'y avait pas de stock initial de produits finis. Le centre Distribution devrait dans un proche avenir faire l'objet d'investissements, car sa capacité de traitement dans des conditions normales d'exploitation est actuellement estimée à 1 000 produits par mois ; pour le mois M il connaît donc une suractivité de 10 %. L'unité d'œuvre est le vérin distribué (quel que soit le modèle).

Travail à faire

1. Calculez le coût rationnel des unités d'oeuvre, les coûts de sous activité, les gains de suractivité.
2. Calculez les coûts de production rationnels.
3. Calculez les coûts de revient et les résultats analytiques rationnels.
4. Calculez le résultat de la période.
5. Retrouvez ce résultat à partir des résultats analytiques.
6. Commentez.

CORRIGÉ 05.02

1) Coût rationnel des unités d'oeuvre et différences d'imputation rationnelle.

La quote-part des charges administratives refacturée aux centres principaux (répartition secondaire des charges indirectes) vient majorer les charges fixes propres.

Centre	Fabrication	Montage	Distribution
Charges fixes propres	16 600	11 000	8 250
Charges administratives	$21\,250 \times 0,4 = 8\,500$	8 500	4 250
Total des charges fixes	25 100	19 500	12 500
Activité normale	140 heures	140 heures	1 000 vérins
Activité réelle	$50 + 20 = 70$ heures	126 heures	$700 + 400 = 1\,100$
Coefficient d'activité	$70/140 = 0,5$	0,9	1,1
Charges fixes imputées	$25\,100 \times 0,5 = 12\,550$	17 550	13 750
Charges variables	20 000	12 060	3 850
Total à imputer rationnellement	32 550	29 610	17 600
Coût rationnel de l'unité d'oeuvre	465	235	16
Coût de la sous activité	12 550	1 950	-
Gain de suractivité	-	-	(-) 1 250

2) Coûts de production rationnels

Produits	1 000 V34 fabriqués	400 V55 fabriqués
Fabrication corps	$50 \times 465 = 23\ 250$	$20 \times 465 = 9\ 300$
Matières premières et autres pièces	120 000	80 000
Montage	$90 \times 235 = 21\ 150$	$36 \times 235 = 8\ 460$
Coût de production global	164 400	97 760
Coût de production unitaire	164,4	244,4

3) Coûts de revient et résultats analytiques rationnels

Produits	700 V34 vendus	400 V55 vendus
Coûts de production des produits vendus	$700 \times 164,4 = 115\ 080$	97 760
Coûts de distribution	$700 \times 16 = 11\ 200$	$400 \times 16 = 6\ 400$
Coûts de revient global	126 280	104 160
Coûts de revient unitaire	180,4	260,4
Ventes	$700 \times 182 = 127\ 400$	$400 \times 270 = 108\ 000$
Résultats analytiques	(+) 1 120	(+) 3 840
Résultats unitaires	(+) 1,6	(+) 9,6

4) Compte de résultat

Débit		Crédit	
Achats	200 000	Ventes	235 400
Charges de personnel	58 150	Production stockée	49 320
Charges externes	17 110	Perte du mois	8 290
Dotations aux amortissements	17 750		
Total débit	293 010	Total crédit	293 010

5) Bouclage comptabilité financière – comptabilité analytique

Résultat analytique rationnel V34	(+) 1 120
Résultat analytique rationnel V55	(+) 3 840
Coût de la sous activité dans l'atelier Fabrication	(-) 12 550
Coût de la sous activité dans l'atelier Montage	(-) 1 950
Gain de suractivité dans le centre Distribution	(+) 1 250
Perte du mois	(-) 8 290

6) commentaire

Le résultat est une perte, du principalement au coût très important de la sous activité dans l'atelier fabrication, alors que les produits sont intrinsèquement rentables. A terme, on peut donc être plus optimiste. Mais par ailleurs, si l'entreprise connaît le développement attendu, il lui faudra faire d'autres investissements dans l'atelier Montage et surtout dans le centre Distribution. Ils devront être judicieusement dimensionnés pour que l'entreprise présente une capacité de production homogène dans ses différents centres d'activité. Si ce développement ne se concrétise pas, l'entreprise risque d'être durablement handicapée par une surcapacité dans son atelier Fabrication.