

CHAPITRE 1

Définitions et objectifs de la comptabilité de gestion

La comptabilité générale (ou comptabilité financière) peut se définir comme une saisie de données pour déterminer :

- une situation active et passive à un moment donné (le bilan), c'est à dire la valeur de l'entreprise.
- des résultats globaux de l'entreprise sur un exercice (le compte de résultat), c'est à dire la variation de valeur d'une entreprise sur une période.

Le résultat dégagé par la comptabilité générale est global : il ne permet pas de comprendre pourquoi un déficit, quel produit ou activité en est responsable...

C'est **la comptabilité de gestion** (ou comptabilité analytique) qui va assurer cette fonction de l'analyse du résultat de l'entreprise.

1) Présentation de la comptabilité de gestion

Le Conseil National de la comptabilité (CNC) propose la définition suivante de la comptabilité de gestion : « La comptabilité de gestion est un mode de traitement des données qui doit fournir, d'une manière générale, des éléments destinés à faciliter la prise de décision. »

Alors que la comptabilité générale se contente d'enregistrer les opérations qui concernent la vie d'une organisation, la comptabilité de gestion retrace, réorganise ces données saisies par la comptabilité générale pour fournir aux responsables des éléments d'aide à la décision.

La comptabilité de gestion a ainsi 3 missions générales. Elle doit permettre :

- d'analyser la performance d'exploitation,
- de fournir certaines valorisations à la comptabilité générale,
- d'établir des prévisions de charges et de produits courants, c'est à dire fournir des données pour des simulations.

11) Le premier objectif : analyser la performance d'exploitation.

Les méthodes de la comptabilité générale trouvent leur raison d'être essentielle dans les obligations issues du droit commercial, du droit des sociétés et du droit fiscal. Elles aboutissent à présenter la performance de l'entreprise au travers du compte de résultat qui récapitule les produits réalisés et les consommations correspondantes (charges). La présence d'un bénéfice ou d'une perte et leur importance permettent de se prononcer sur la performance globale atteinte.

Thème : La SA Malgieri est une entreprise de diffusion de matériels hi-fi et vidéo. Elle distribue les grandes marques par le biais de 3 magasins à Paris, Marseille et Lyon. La comptabilité est centralisée à Paris. Le résultat de la comptabilité générale vient d'être calculé par la réalisation du compte de résultat de la période.

Compte de résultat de la société Malgieri pour la période (en milliers d'euros)

Charges		Produits	
Achats de marchandises	1700	Ventes de marchandises	3600
Achats de biens et de services extérieurs	800	Produits financiers	0
Impôts et taxes	300	Produits exceptionnels	1
Charges de personnel	700		
Autres charges	80		
Charges financières	200		
Charges exceptionnelles	1	Résultat (perte)	180
Total	3 781	Total	3 781

Il s'agit donc d'une perte de 180 000 euros. Il faut donc que les responsables de la société Malgieri prennent les décisions nécessaires pour rétablir la situation. Quelles peuvent être les questions qu'ils se posent ?

Pour répondre à ces questions, une approche plus fine, plus détaillée, plus analytique que celle de la comptabilité générale doit être développée : il s'agit de l'approche de la comptabilité de gestion, également nommée comptabilité analytique.

La première étape de l'analyse consiste à déterminer les objets de coûts, c'est à dire les réponses à la question "quels coûts est-il nécessaire de calculer ?" Un objet de coût n'est pas un objet au sens habituel du terme, il peut ne pas être concret. Il existe une grande diversité d'objets de coûts selon les modes de production et les besoins des dirigeants.

La comptabilité de gestion permet de calculer le coût, puis, avec le chiffre d'affaires correspondant, de calculer la marge.

Constatant que la comptabilité générale ne pouvait fournir les réponses à leurs questions, les dirigeants de l'entreprise Malgieri ont mis en place une comptabilité de gestion. Leur questionnement permet de repérer les objets de coûts pertinents : les magasins et le type de produits. Ainsi la comptabilité de gestion permet de présenter des tableaux comme ceux-ci :

Marge totale par magasin (en milliers d'euros)

Magasin / Tous produits	Magasin N°1	Magasin N° 2	Magasin N°3	Total
Chiffre d'affaires magasin	1 100	1 500	1 000	3 600
Coût du magasin	1 200	1 450	930	3 580
Marge par magasin	- 100	50	70	20

Marge par magasin et type de produit (en milliers d'euros)

Magasin / Hi-fi	Magasin N°1	Magasin N° 2	Magasin N°3	Total
Chiffre d'affaires magasin	500	300	250	1 050
Coût du magasin	650	320	250	1 220
Marge par magasin	- 150	- 20	0	- 170

Marge par magasin et type de produit (en milliers d'euros)

Magasin / Vidéo	Magasin N°1	Magasin N° 2	Magasin N°3	Total
Chiffre d'affaires magasin	600	1 200	750	2 550
Coût du magasin	550	1 130	680	2 360
Marge par magasin	50	70	70	190

Conclusions :

La comptabilité de gestion a donc pour premier objectif d'analyser la formation du résultat. Elle permet la prise de décisions de gestion.

12) Le deuxième objectif : la valorisation d'éléments nécessaires à la comptabilité générale.

La valorisation des stocks :

Les stocks sont évalués à leur coût d'acquisition pour les biens acquis à titre onéreux (marchandises, matières premières...) ou à leur coût de production pour les biens produits par l'entreprise elle-même. Ces coûts sont calculés par la comptabilité de gestion pour la comptabilité générale qui a obligation de constater les mouvements de stocks.

La production immobilisée :

Le Code de Commerce dispose que les immobilisations corporelles produites par l'entreprise elle-même doivent être comptabilisées à leur coût de production. C'est la comptabilité de gestion qui calcule ce coût de production pour la comptabilité générale.

13) Le troisième objectif : fournir des données pour les simulations.

Les calculs peuvent être réalisés a posteriori (après les faits) comme vu précédemment mais aussi a priori (avant les faits). Ces simulations vont permettre de prévoir par exemple l'impact d'une modification de prix, de l'abandon d'un produit ou encore d'une campagne de promotion des ventes. Pour être justes et fiables, ces simulations doivent s'appuyer sur des données précises et détaillées. C'est la comptabilité de gestion qui fournit ces données pour élaborer les calculs de simulations.

Thème Malgieri :

Les dirigeants de la SA Malgieri souhaitent simuler le scénario suivant pour le magasin N° 1:

- pour les produits hi-fi, réduction du chiffre d'affaires de 50 % et des charges de 60 %.
- pour les produits vidéo, augmentation du chiffre d'affaires de 50 % et des charges de 40 %.

On obtient les résultats suivants :

Magasin hi-fi	Magasin 1
CA magasin	
Coût du magasin	
Marge hi-fi magasin	

Magasin vidéo	Magasin 1
CA magasin	
Coût du magasin	
Marge vidéo magasin 1	
Marge totale magasin 1	

2) La diversité des objets des coûts

La première étape de la mise en place d'une comptabilité de gestion dans une organisation consiste à définir les objets de coûts. Il n'y a pas en effet une seule façon de découper l'organisation qui serait adaptée à toutes les entreprises.

Chaque entreprise définit ses objets de coûts en fonction de sa façon de produire (le mode de production) et des besoins exprimés (notamment pas les services commerciaux et financiers).

La typologie suivante des objets de coûts possibles n'est évidemment pas exhaustive dans ces conditions.

21) Les coûts des objets physiques standards.

De nombreuses entreprises transforment des matières premières en produits finis aux caractéristiques identiques (objets standards). La production (par séries fixes ou flexibles) alimente généralement des stocks avant d'être vendue.

Dans ce type d'entreprise on construit souvent le réseau d'analyse des coûts selon la logique de transformation physique des objets réels : le processus de production commence par les approvisionnements, passe par les différents stades de production et se termine par la vente.

On calcule alors :

- des coûts d'achat des matières premières et des composants,
- des coûts de production des produits intermédiaires et finis,
- des coûts de revient des produits finis vendus.

NB : le terme de coût de revient est réservé au coût d'un produit calculé au stade ultime de son élaboration économique, celui : celui de sa livraison au client.

22) Les coûts par affaires ou par commandes.

Les entreprises fabricant des biens et des services sur commande ou à l'unité, c'est à dire différent chaque fois, sont nombreuses (bâtiment, activités de services...). L'objet du coût ne porte donc plus sur un stade la production mais sur une commande qu'il faut valoriser.

23) Les coûts par services.

Une organisation peut vouloir répondre à la question "combien coûte le service "Recherche et développement" ou le service "Paie" ou ... ". Cela permet de comparer avec d'autres organisations et éventuellement de réduire les frais générés par ses services, voir de décider de les externaliser.

24) Les coûts par rayon, magasin, agences...

Afin de responsabiliser les chefs de rayon, magasin, agences... on peut mettre en place des coûts par sous-ensemble "géographique" : les lignes de produits, les rayons, les magasins...

25) Les coûts par activité.

Apparu plus récemment, le calcul des coûts par activité consiste par exemple à calculer le coût de passation d'une commande, celui de réglage des machines, de la réalisation de la paie, etc... Le découpage de l'entreprise est donc très fin et suppose un travail d'analyse très poussé.

3) Les méthodes de la comptabilité de gestion

31) Les modèles de calcul des coûts.

Deux types de modèles de calcul des coûts coexistent aujourd'hui :

- le **modèle des centres d'analyse**, préconisé par le PCG 1982, privilégie la détermination de coûts de revient par produits, familles de produits, à partir d'une analyse fonctionnelle.
- le **modèle à base d'activités** se centre sur une approche transversale, par processus regroupant un ensemble d'activités, dans un objectif d'analyse de la création de valeur.

32) La diversité des coûts.

321) Coûts complets et coûts partiels.

Les coûts complets.

Ils prennent en compte l'ensemble des charges enregistrées en comptabilité financière, quelque soit leur degré de difficulté à être rattachées à un objet.

Les coûts partiels.

Ils ne prennent en compte que certaines catégories de charges.

- les coûts directs : ils n'incorporent que des charges directes, c'est à dire affectables sans ambiguïté au produit ou à l'activité concernée.
- les coûts variables : ils ne prennent en compte que les charges dont le montant varie avec la production.

Ces différentes méthodes de calcul des coûts répondent à des objectifs différents et possèdent chacune leurs avantages et limites respectifs...

322) Coûts préétablis et coûts constatés.

Les coûts préétablis.

Ce sont des coûts calculés a priori, selon des prévisions d'activité et des normes de production. Ils vont permettre d'une part d'abord de faire des prévisions pour réaliser des budgets et par la suite un contrôle entre prévisions et réalisations.

Les coûts constatés.

Ce sont les coûts effectivement réalisés, calculés a posteriori.