

**L'UNIVERSITÉ BABEȘ-BOLYAI CLUJ-NAPOCA
LA FACULTÉ DE SCIENCES ECONOMIQUES ET GESTION DES AFFAIRES
LE DEPARTMENT DE COMPTABILITÉ ET DE L'AUDIT
SPECIALIZATION: Comptabilité et informatique de gestion (langue française)**

**SUPPORT DE COURS POUR LA LICENCE
Session juillet 2017 et février 2018**

Partie I – INTRODUCTION A LA COMPTABILITÉ

Partie II – COMPTABILITE FINANCIÈRE

Partie III – COMPTABILITÉ DE GESTION

Partie IV – CONTRÔLE FINANCIER ET DE GESTION

L'UNIVERSITÉ BABEȘ-BOLYAI CLUJ-NAPOCA
LA FACULTÉ DE SCIENCES ECONOMIQUES ET GESTION DES AFFAIRES
LE DEPARTMENT DE COMPTABILITÉ ET DE L'AUDIT
SPECIALIZATION: Comptabilité et informatique de gestion (langue française)

Partie I – INTRODUCTION A LA COMPTABILITÉ

Chapitre 1.

Eléments descriptives de l'objet de la comptabilité

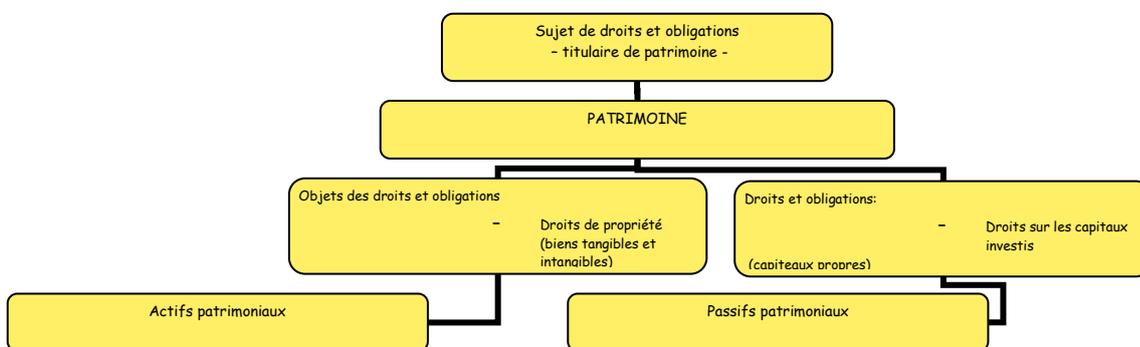
- 1.1. Aspects préliminaires concernant l'objet de la comptabilité
 - 1.1.1. La théorie de la comptabilité
 - 1.1.2. Modèles concernant l'objet de la comptabilité
 - 1.1.3. La normalisation comptable
 - 1.1.4. Les objectifs de la comptabilité

1.1.1. La théorie de la comptabilité

- Théorie = processus de simplification et généralisation qui facilite la représentation de la réalité
- Des premières études publiées par Luca Paciolo dans l'année 1494 et l'époque contemporaine, la théorie de la C a eu une continue évolution
- La théorie a été influencée fondamentalement par le progrès de la pratique comptable – comptabilité science applicatrice
- La théorie de la comptabilité doit être comprise comme:
 - Ensemble de concepts théorétiques (abstracts), d'idées plus ou moins systématisées, applicables à la pratique comptable
 - Construction intellectuelle, méthodique et organisée, ayant un caractère hypothétique et synthétique
 - Ensemble de techniques d'obtention, saisie, stockage, transmission et utilisation des informations comptables
 - Système cohérent de principes, conventions, procédures et instruments qui représentent le fondement de la pratique comptable
- Conclusion:
 - La théorie (paradigme) de la comptabilité est un cadre de référence pour la compréhension et l'évaluation de la pratique, un guide pour son développement
 - La partie applicatrice de la comptabilité enregistre, groupe, mesure et présente les informations nécessaires pour consolider les décisions économiques des utilisateurs
 - Elle suppose un objet et méthode propres

1.1.2. Modèles concernant l'objet de la comptabilité

- Sur le plan mondial, dans la littérature et la pratique de spécialité existent :
 - Consensus sur le fait que, par la comptabilité, on reflète la situation d'une entité, aussi que ses résultats
 - Controverses concernant la notion de "situation" qui peut être regardée d'un point de vue juridique, économique ou financier
- LE MODELE JURIDIQUE (juridique-patrimonial)



- Caractéristiques:
 - Présente la réalité économique du point de vue des rapports juridiques, des droits et obligations monétaires appartenant à un titulaire d'un patrimoine, respectivement des biens et des valeurs économiques afférentes
 - Accorde priorité à la structure et l'état du patrimoine et aux droits et obligations de l'entité
- Patrimoine = la totalité *des droits et obligations* ayant valeur économique, appartenant à un sujet de droits et obligations (entité, nommée titulaire du patrimoine), aussi que la totalité des biens et valeurs économiques dont les précédents traitent (*objets de droits et obligations*)
- Actifs patrimoniaux (AP) = la totalité des droits de propriété et de créance dans lesquels se constituent les biens et les valeurs économiques d'un titulaire de patrimoine
 - *Droits de propriété* (réels) = la totalité des biens économiques (tangibles et intangibles) détenues par l'entité
 - Conséquences:
 - *Il existe des biens cédés à l'utilisation aux tiers (loués) qui continuent d'être enregistrés dans le patrimoine de leur propriétaire*
 - *Il existe des biens utilisés par l'entité (pris pour loyer, leasing) qui ne sont enregistrés dans le patrimoine de celui qui l'exploite parce qu'elle ne lui appartient d'un point de vue juridique*
 - *Droits de créance* = le droit d'une personne (créancier) de prétendre à une autre (débitrice) d'honorer une certaine obligation assumée dans un contrat, convention, autres documents

Ex: le droit d'encaisser la contre-valeur des biens qui ont été livrés à un client

Observation: dans la catégorie d'actifs patrimoniaux sont incluses aussi les éléments sur lesquels l'entité n'exerce des droits de propriété ou de créance (exception du modèle juridique): droits d'usage obtenus sur une période déterminée sur un brevet, concession, savoir-faire

- Passifs patrimoniaux (PP) – quoi que le titulaire du patrimoine a des droits et des obligations, le terme de “passif” limite ces rapports juridiques aux obligations; on juge d'après de l'entité, qui a des obligations envers ses propriétaires, respectivement envers les tiers
 - entité n'agisse dans les rapports avec les tiers par les investisseurs (propriétaires) mais par leurs représentants légaux: gérants/administrateurs
 - le gérant n'agisse pas en nom propre mais exécute dans le nom de l'entité des actes de gestion, administration, management
 - les biens et les valeurs économiques apportés par les propriétaires deviennent la propriété de l'entité, forment un capital distinct de leur fortune personnelle
 - les propriétaires n'ont plus un droit réel sur le patrimoine mais un droit de créance déguisé par leur qualité d'investisseurs
- a) *Obligations envers les propriétaires* = représentées par les capitaux investis, aussi que par celles obtenus par le fonctionnement efficace de l'entité
- b) *Obligations envers les tiers*
 - Natures différentes: sociale, fiscale, commerciale
 - Sont généralement bien précises comme montant et échéance
 - Obs.: il existe des obligations (dettes) probables pour lesquelles on ne sait avec certitude le montant et l'échéance, considèrent-elles aussi des passifs patrimoniaux, occupant une position intermédiaire entre les capitaux propres et les dettes proprement dites (provisions)

$$\begin{array}{ccc} \text{Droits de propriété} & + & \text{Droits de créance} = \\ \text{(Biens tangibles et intangibles)} & & \text{(Créances)} \end{array}$$

$$= \text{Obligations envers les propriétaires} + \text{Obligations envers les tiers} \\ \text{(Capitaux propres)} \qquad \qquad \qquad \text{(Dettes)}$$

La modalité spécifique de présenter le patrimoine en comptabilité

- Les actifs patrimoniaux et les passifs patrimoniaux (éléments patrimoniaux) sont présentes comme:
 - Existence et état
 Aussi que
 - Mouvement et transformation
 - L'état des éléments patrimoniaux = leur montant à un moment donné sur des catégories (structure), domaines d'activité, étapes du circuit économique (achat, production, vente)
 - Le mouvement et la transformation des éléments patrimoniaux = modifications quantitatives et qualitatives dans leur volume et structure
 - Simples, complexes

b.1.) Mouvements simples

- À l'intérieur de l'entité – ne détermine pas des droits/obligations
 2. Ex. Entrées dans la gestion destinataire = Sorties de la gestion initiale (expéditrice)
- Entre les entités – donnent lieu à des droits/obligations (le propriétaire se change)
 3. Ex. Biens reçus des fournisseurs = Dettes auprès des fournisseurs

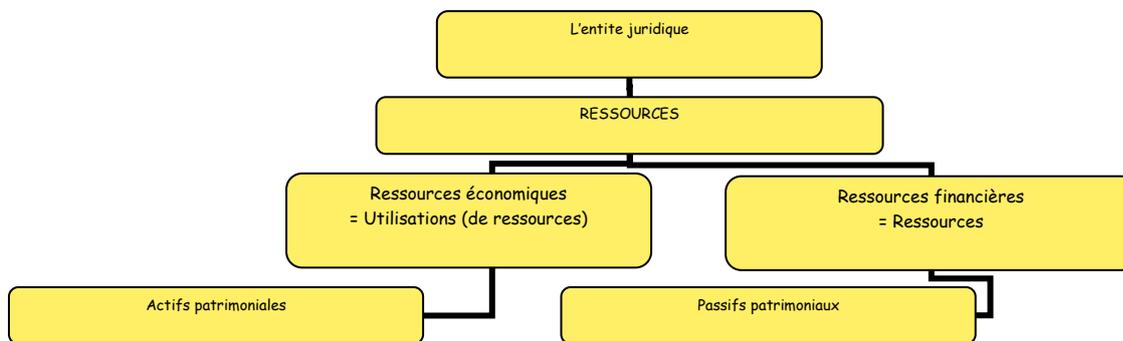
Existences initiales + Entrées = Sorties + Existences finales

b.2.) Mouvements complexes (transformations) = Les activités économiques consommatrices de biens (qui génèrent charges) et produisent autres biens (qui déterminent des produits)

- La différence entre produits et charges produit des modifications dans le volume du patrimoine (résultat = profit ou perte)

Résultat = Produits - Charges

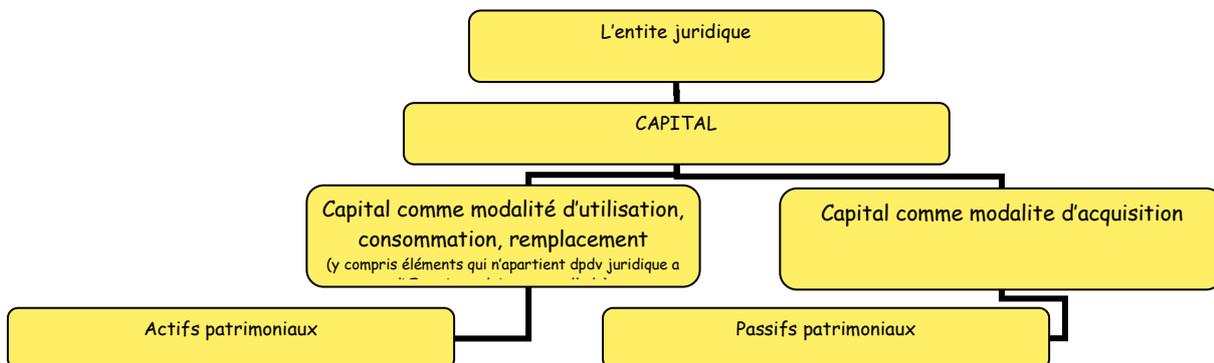
B. LE MODELE FINANCIER



- L'objet de la comptabilité est constitué par les ressources appartenant aux investisseurs d'une entité
- Les ressources se différencient en:
 - a) *Ressources financières* apportées par les propriétaires de l'entité et reçues de tiers
 - b) *Ressources économiques* qui constituent l'utilisation concrète des ressources financières (on les appelle aussi utilisations)
- Les éléments patrimoniaux sont structurés conformément à deux critères:
 - La nature, la destination des actifs: exemples stocks, respectivement l'origine des passifs: exemples dettes fournisseurs
 - La liquidité des actifs: exemple stocks et immobilisations, respectivement l'exigibilité des passifs: exemples dettes à long terme /dettes à court terme
 - Liquidité = délais de temps nécessaire pour qu'un actif soit converti en disponibilités monétaires
 - Exigibilité = délais de temps nécessaire (établi) pour que une dette soit payée (l'échéance)

Utilisations stables + Utilisations temporaires =
Ressources stables + Ressources temporaires

C. LE MODELE ECONOMIQUE



- L'objet de la comptabilité est constitué par le capital appartenant aux investisseurs dans une entité
- Les capitaux sont différenciés conformément à la:
 - a) La modalité d'utilisation, consommation, remplacement tout en résultant le capital fixe et circulant
 - b) La modalité d'acquisition tout en résultant le capital propre et étranger
- Les éléments patrimoniaux sont structurés après deux critères:
 - La nature des actifs: exemple capital fixe d'exploitation /dehors l'exploitation, respectivement l'origine des passifs: exemple capital propre/étranger
 - La liquidité des actifs: exemple capital fixe/circulant, respectivement l'exigibilité des passifs: exemple capital étranger à long terme/court terme

$$\text{Capital fixe} + \text{Capital circulant} = \text{Capital propre} + \text{Capital étranger}$$

- Conclusion concernant les modèles expliquant l'objet de la comptabilité
 - Aucun ne satisfait toutes les catégories d'utilisateurs
 - Chacun dépende aux demandes particuliers d'un groupe d'utilisateurs
 - Il existe premièrement des différences de terminologie (patrimoine, ressources, capital) qui ne sont pas toujours pertinents
 - Sont influencés par les traditions de la culture comptable et juridique nationale et par les réalités économiques et sociales
 - Aujourd'hui on constate combinaisons entre les 3 modèles pour satisfaire les nécessités d'information d'un nombre au plus grand d'utilisateurs
 - Roumanie: combinaison entre le modèle juridique et financier

1.1.3. La normalisation comptable

- Vise: la comptabilité financière comme branche de la comptabilité
- Définition: le processus d'harmonisation (standardisation) des documents de synthèse comptable rapportés périodiquement par l'entité (situations financières ou états financiers) par la définition de la théorie, les objectifs et la méthodologie comptable (principes, procédés,

instruments) et par le dénouement intérêts contradictoires concernant le contenu et la structure des états financiers

- Conséquence directe ou indirecte: l'harmonisation des technologies comptables destinées à la collection, saisie, groupement et présentation des informations comptables

- Utilité:

- La comparaison des informations dans le temps et l'espace
- Le contrôle et la centralisation des informations
- La consolidation rigoureuse des décisions de l'utilisateur des informations
- La croissance de la confiance entre les partenaires sociaux qui utilisent un langage standardisé et intelligible
- 4. Partenaires sociaux: entité et leurs gérants qui sont d'accord à offrir des informations, les comptables qui le produisent et le contrôlent, les utilisateurs qui ont besoin de celles-là pour prendre des décisions économiques

- Influence sur:

- La réglementation de la pratique comptable
- Le développement de la théorie comptable = la recherche scientifique, la consolidation des concepts, des procédés et de la terminologie

Obs.: Les normes comptables ne doivent être confondues avec la théorie comptable; elles assurent seulement la confirmation juridique des concepts, des principes et des procédés de la théorie comptable, assurent le dénouement unitaire des quelques aspects de la pratique.

- Influencée par: la sphère politique et sociale, soumise à la pression des groupes intéressés dans la redistribution de la richesse

- Argument: les informations comptables sont un bien des marchés des informations; toute marche est réglementée et contrôlée
- Pour être acceptées, à l'élaboration des normes participent tous ceux qui les appliquent et les principaux groupes d'utilisateurs

- Historique:

- Les premières réglementations comptables: le fin du Moyen Age (Le code commercial français 1673)
- Dans les premiers décennies du XX^{ème} la normalisation avait une dimension nationale
- Dans les premiers décennies du XX^{ème} siècle la normalisation reçoit une dimension régionale (Les Directives d'UE)
- Dans la première décennie du XXI^{ème} siècle, la normalisation reçoit une dimension internationale par les normes internationales (IAS/IFRS) conçues par le IASB, organisation fondée dans l'année 1973; aujourd'hui elle a 143 membres

- Rôle:

- *Théorique, doctrinaire et vise les grandes entreprises cotées sur des marchés de capital internationaux et les groupes d'entreprises*
- *Une base de référence pour les économies émergentes qui sont invitées à élaborer leurs propres normes en fonction de IAS/IFRS*

- Les caractéristiques des normes:

- Peuvent être recommandées ou imposées
- Peuvent être générales ou plus détaillées
- Se divisent en 2 catégories: éthiques et professionnelles
 - Celles professionnelles peuvent être: générales (dédites de les objectives et les principes de la comptabilité), de détail (pour l'application des techniques comptables et avec l'occasion des contrôles de qualité exercés sur les informations comptables par des organismes spécialisés – commissaires des comptes)
- Sont élaborées par: des organismes professionnels, état, en collaboration

- Roumanie: état

- Modalités de réalisation:

- Démarche inductive
 - Des le particulier (la connaissance de la pratique comptable) au général (l'élaboration ou le perfectionnement des principes et normes)
 - Instrument: le plan comptable national qui comprend: un ensemble des principes, procédés et règles concernant l'organisation de la comptabilité, une liste de comptes (plan) et recommandations pour leur utilisation, un vocabulaire comptable
 - Limite: ne se fonde pas sur un plan théorique suffisamment cohérent
- Démarche déductive
 - Des le général (les objectives de la comptabilité fonction les différentes catégories d'utilisateurs, les principes comptables) au particulier (l'élaboration des normes et procédures qui génèrent des nouvelles pratiques comptables)
 - Instrument: le cadre conceptuel (général) – “théorie comptable normative”
 - Ensemble cohérent d'objectives et principes fondamentales, liés, ayant comme but la formulation des normes solides et l'établissement de la nature, du rôle, des fonctions et les limites de la comptabilité financière et des états financiers
 - Les normes de IASB se fondent sur un cadre conceptuel
 - Roumanie: plan de comptes

1.1.4. Les objectives de la comptabilité

- Sont une résultante de la:
 - Théorie comptable
 - Les intérêts des principales groupes d'utilisateurs
 - Les normes comptables régionales et internationales (dans le contexte de la globalisation économique)
- Repère:
 - a) Europe:
 - Les objectives de la comptabilité financière n'ont pas explicitement être établies mais ont été inclus dans la formulation interprétable “l'assurance de l'image fidèle”
 - Met l'accent sur la “qualité des informations”
 - La présentation de l'image fidèle est l'objectif principal parce qu'elle a aussi un but fiscal: la comptabilité doit être tenue conformément aux réglementations en vigueur, sincèrement et avec du bonne foie
 - On accorde priorité a la réalise juridique au détriment de celle économique
 - b) Les normes de IASB:
 - L'objectif général c'est fournir des informations lie a la position financière, les performances et les modifications de la position financière de l'entité, qui sont utiles a une large gamme d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques
 - met l'accent sur “l'utilité des informations” (la qualité et l'utilité des informations se complètent réciproquement)
 - l'image fidèle c'est une condition pour assurer l'une des caractéristiques qualitatives fondamentales de l'information – la fiabilité
 - on accorde priorité a la réalité économique devant les autres réalités
 - c) En Roumanie:
 - la période 1991-2001: dans le cadre du système comptable d'inspiration européenne (français) l'objectif de la comptabilité était l'assurance de l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats, sans donner des explications supplémentaires
 - les réglementations comptables actuelles demandent que les informations comptables pressentent une image fidèle, claire et complète de la position financière, des performances et des flux de trésorerie

1.2. Les définitions et les caractéristiques des éléments des états financiers

1.2.1. La présentation des éléments des situations financiers

1.2.2. Les actifs patrimoniaux

1.2.3. Les passifs patrimoniaux (capitaux propres et dettes)

1.2.4. Les charges

1.2.5. Les produits

1.2.1. La présentation des éléments des situations financiers

- Les éléments des situations financiers sont données :
 - D'une part, par les actifs et les passives patrimoniaux qui reflètent à un moment donné l'existence des biens et des valeurs économiques détenues par un titulaire de patrimoine, aussi que par les droits et les obligations résultant par la possession et l'usage de celles-ci
 - D'une autre part, par les charges et les produits obtenues comme conséquence de la dynamique des actifs patrimoniaux et des passifs patrimoniaux dans les opérations développées entre l'entité et les tiers
- Ces éléments sont présentés en comptabilité au cours de l'exercice financier et rapportés, comme existants à la fin de cette période ou comme des flux de la période, dans les états financiers

La structure des éléments des états financiers

- Éléments patrimoniaux
 - Actifs patrimoniaux
 - Passifs patrimoniaux
- Éléments des résultats
 - Charges
 - Produits

La structure des éléments du patrimoine

- Actifs patrimoniaux
 - Actifs immobilisés
 - Immobilisations incorporelles
 - Immobilisations corporelles
 - Immobilisations financières
 - Actifs courants
 - Stocks
 - Créances
 - Investissements financiers au court terme
 - Trésorerie
 - Actifs de régularisation
 - Charges en avance
- Passifs patrimoniaux

- Capitaux propres
 - Capital
 - Primes liées de capital
 - Réserves
 - Résultat
- Provisions
- Dettes
- Passifs de régularisation
 - Produits en avance
 - Subventions d'investissement
- Passifs (actifs) rectificatifs
 - Amortissement
 - Ajustements pour dépréciation

1.2.2. Les actifs patrimoniaux

- Définition actifs = ressources contrôlés par l'entité comme résultat des événements passés et qui vont générer des bénéfices économiques futures
- Explications des termes de la définition:
 - Ressources = cf. au modèle financier concernant l'objet de la comptabilité, un titulaire de patrimoine détient ressources, dédoublées en ressources financières (obtenues des propriétaires et tiers), respectivement des ressources économiques (l'investissement dans l'exploitation de l'entité, des ressources financières obtenues)
 - Événements passés – les actifs ont été achetés, produits ou reçus dans le passé et ultérieurement on peut le valoriser pour générer des bénéfices économiques
 - Bénéfices économiques futures (avantages économiques) = le potentiel de contribuer directement ou indirectement à l'entrée des liquidités (flux de trésorerie) dans l'entité
 - Les bénéfices peuvent résulter par:
 - *L'utilisation des actifs pour la réalisation des actifs productifs (on obtient des biens destinés à la vente et qui s'encaissent)*
 - *L'échange d'un actif avec un autre qui peut être à son tour valorisé*
 - *L'utilisation d'un actif pour le paiement d'une dette (le remboursement d'un crédit bancaire)*
 - *La répartition vers les propriétaires de l'entité (le paiement des dividendes)*

Distinction entre un actif patrimonial et une charge

- L'investissement (l'utilisation) d'une ressource financière est assimilée à une consommation et va générer plus tôt ou plus tard une charge; cette charge, effectuée en but productif (économique) générera ultérieurement un produit
- Si le produit n'est pas obtenu dans un horizon de temps proche, ni la charge ne doit pas être enregistrée en comptabilité et reconnue dans les états financiers
- Dans ce cas, l'investissement de la ressource financière prend la forme d'un actif patrimonial, qui va se transférer graduellement aux charges par le mécanisme de l'amortissement
- La distinction entre les actifs patrimoniaux et les charges on le fait à l'aide de deux critères. Ainsi, un actif:
 - Est reconnu dans le moment où est probable la réalisation des bénéfices économiques futures
 - Il peut être évalué de manière crédible

Le classement des actifs patrimoniaux ont le fait après deux critères

- Nature et destination
- Liquidité

Structure:

- A. Actifs immobilisés:
incorporels, corporels, financiers
- B. Actifs courants:
stocks, créances, investissements financiers a court terme, trésorerie
- C. Actifs de régularisation:
charges constatées en avance

A. Les actifs immobilisés

A. Les actifs immobilisés

- Terminologie: biens d'investissement a long terme, biens immobiliers
- Caractérisation:
 - Période de détention et d'utilisation normalement plus grande qu'une année
 - Participe aux plusieurs cycles économiques, ne se consomme pas dès la première utilisation
 - Sont fixes dans l'activité de l'entité, 'étant pas destinés directement à la vente
- Structure:
 - A.1. Immobilisations incorporelles
 - A.2. Immobilisations corporelles
 - A.3. Immobilisations financières

A.1. Les immobilisations incorporelles

- Terminologie: intangibles, immatérielles
- Définition: valeurs économiques qui n'ont pas la forme physique des biens matériels concrets
- Composants: charges de constitution, charges de développement, concessions et valeurs assimilées, fonds commerciaux, autres
- *Charges de constitution*
 - Sont occasionnées par la création ou le développement de l'entité (taxes d'immatriculation, charges concernant l'émission des obligations et actions).
- *Charges de développement*
 - Sont occasionnées par les travaux ou objectifs de recherche strictement individualisés, qui présentent la garantie d'une certaine efficacité au moment de leur application.
 - Elles se capitalisent parce que, quand la recherche a du succès, cette activité est un facteur de progrès pour l'entité.
- *Concessions et valeurs assimilées*
 - *Concessions* – la contre-valeur d'un droit d'exploitation d'un bien ou d'une activité appartenant à l'état, à la base d'un contrat qui prévoit un terme déterminé pour l'exploitation et une rémunération périodique sous la forme d'une redevance (pour le concédant – une charge périodique)
 - *Brevets* – sont des titres de l'état qui confèrent à l'inventeur d'un bien ou d'une technologie avec des applications industrielles, ou à son concessionnaire, le monopole de l'exploitation pendant une période déterminée.
Le propriétaire du brevet a l'exclusivité pour l'utilisation, l'obtention ou la vente de celui-ci.

- *Marques* – sont certificats d’origine, matérialisés en signes, qui permettent différencier les produits et les services.
On a des marques industrielles (des fabricants) et marques commerciales (des distributeurs)
Bénéficient de la protection légale (en Roumanie - OSIM)
Pressentent la garantie de la sécurité du consommateur et la certitude de l’implantation sur un certain marché pour le fabricant ou le distributeur.
- *Fond commercial*
 - ✓ Représente la différence entre la valeur globale de l’entité et le montant des valeurs des tous les biens identifiables (constructions, équipements, brevets, stocks, créances)
 - ✓ Exemples de composants: la qualité de l’équipe de gérants, réseau commercial performant, position concurrentielle favorable.
 - ✓ Sont des facteurs indissociables de l’entité et ne peuvent être vendus séparément.
 - ✓ En comptabilité enregistre le fond commercial seulement quand il est acquis (ou apport au capital social) auprès des éléments corporelles ou incorporelles identifiables.
- *Autres immobilisations incorporelles (logiciels)*
 - ✓ L’ensemble des applications destinées à une adaptation sur un ordinateur.
 - ✓ On le classe en: logiciels de base pour l’exploitation de l’ordinateur (livres avec celui ci); logiciels d’applications, qui résolvent un problème donnée.

A.2. Les immobilisations corporelles

- Terminologie: tangibles, physiques
- Définition: biens matériels qui s’utilisent a long terme
- Composants: *terrains, aménagements aux terrains; constructions; installations techniques; moyens de transport, animaux et plantations; meubles, bureautique, équipements de protection*
- *Terrains et aménagements aux terrains*
 - Les terrains sont des biens immobiliers qui comprennent trois éléments: sol, sous-sol, supra sol.
 - En comptabilité: terrains bâtis, libres, agricoles, sylvicoles, etc.
 - Les aménagements aux terrains sont les investissements destinés à mettre en valeur les terrains, les lacs, les systèmes d’irrigation, dessèchement, voies d’accès, autres.
- *Constructions*
 - ✓ bâtiments, avec n’importe quelle nature et destination, y compris les installations générales, les utilités (chauffage, téléphone) et les travaux d’infrastructure.
- *Installations techniques, moyens de transport, animaux et plantations*, dont les installations techniques se divisent :
 - *Équipements technologiques*:
 - machines – utilisées pour l’extraction, la transformation, la production, le finissage des matériaux premières ou pour l’exécution des services
 - outillages – instruments utilisés auprès d’une machine spécialisée pour un travail détermine
 - Installations de travail – unités qui comprennent constructions, matériaux, pièces qui, bien que séparables par nature, sont techniquement liés dans le but de leur fonctionnement
 - *Appareils et installations de mesure, control et réglage*

Observation: autant que les immobilisations incorporelles aussi que celles corporelles peuvent occuper dans la structure des actifs patrimoniaux une position intermédiaire nommée “immobilisations en cours” qui comprise:

- immo reçues de tiers et pas encore réceptionnées
- immo en cours d'exécution dans le cadre de l'entité

A.3. Les immobilisations financiers

- Terminologie: investissements financiers (a long terme)
- Définition: investissements financiers réalisés par l'entité comme développement externe
 - Titres acquis et emprunts accordés à autres entités, avec l'échéance dépassant 1 année
 - Assurent la croissance externe de l'entité parce qu'elles permettent : l'exercice du contrôle ou d'une influence notable sur l'émetteur des titres ou seulement la rentabilisation des excédents monétaires par l'obtention des produits financiers.
- Composants: titres détenues aux entités affiliées, intérêts de participation, titres mises en équivalence (seulement pour les comptes consolidés), autres titres immo, créances immo
- *Titres détenus aux entités affiliées et intérêts de participation*
 - ✓ Leur possession durable est estimée utile à l'entité, surtout parce qu'elles permettent l'exercice d'un contrôle ou d'une influence notable sur l'activité de l'émetteur
 - ✓ Actions acquises d'habitude par offre publique
- *Autres titres immobilisés*
 - ✓ Titres émis par les banques ou autres institutions pour les placements de trésorerie.
 - ✓ De tels titres permettent seulement l'obtention des produits financiers sous la forme d'intérêts.
- *Créances immobilisées*
 - *Créances liées aux participations ou intérêts de participation* – emprunts accordés aux sociétés auxquelles on détient des titres de participation ou actions qui représentent des intérêts de participation
 - D'habitude, elles portent des intérêts, parfois préférentiels (inférieurs à celles de marché).
 - *Emprunts à long terme* – accordés à d'autres sociétés que celles auxquelles on détient des titres ou d'intérêts de participation
 - Portent des intérêts.
 - *Autres créances immobilisées* – des sommes laissées à la disposition de certaines personnes physiques (cautions, garanties) ou morales (téléphone, énergie) une période assez longue
 - Parfois elles portent des intérêts.

B. Les actifs courants

B. Les actifs courants

- Terminologie: valeurs circulantes, biens mobiles
- Caractérisation:
 - Ne restent pas durablement dans l'entité
 - La période d'utilisation est généralement moins d'une année
 - Ils se changent continuellement de forme matérielle et d'utilité dans le circuit économique (matière première, produit fini, créance, trésorerie)
- Structure:

- B.1. Stocks
- B.2. Créances
- B.3. Investissements financiers a court terme
- B.4. Trésorerie

B.1. Les stocks

- Définition: biens matériels qui peuvent être:
 - Détenus pour être vendus au parcourus de l'activité
 - En cours de production dans le but de la vente
 - Sous la forme de matières premières, matériaux et autres consommables destinés au processus de la production ou de prestation de services
- Components: matières premières et matériaux, production en cours d'exécution, produits, animaux, marchandises, emballages
- *Matières premières et matériaux*
 - Matières premières = la substance principale du produit fini
 - Matières consommables = participent au processus de la production: matériaux auxiliaires, combustible, pièces d'échange, autres
 - Matériaux de la nature d'objets d'inventaire = biens ayant une valeur ou une durée d'usage inférieures aux limites légales : outils, petit mobilier
- *Production en cours d'exécution*
 - Biens/services/travaux en cours de transformation jusqu'elles deviennent produit final
- *Produits*
 - Produits finis = biens qui ont parcouru toutes les phases du processus technologique
 - Demi-produits = position intermédiaires entre matière première et produit fini
 - Produits résiduels = biens secondaires résultat du processus productif
- *Animaux* = destinés à la croissance, reproduction, production (veaux, agneaux, abeilles)
- *Marchandises* = biens revendues en état ou produites dans l'entité et destinés à la vente
- *Emballages* = biens destinés à la protection d'autres biens pendant le transport ou le dépôt

B.2. Les créances

- Définition: valeurs économiques avancées de manière temporaire par le titulaire du patrimoine (crédeur) à un autre personne physique ou morale (débiteur), pour lesquelles va recevoir un équivalent de valeur
 - Y sont compris seulement les créances ayant une échéance sous 1 année
- Components: créances commerciales, sociales, fiscales, liées aux associés, diverses
- *Créances commerciales*
 - Avances accordées aux fournisseurs (fournisseurs-débiteurs) = paiements anticipés envers les vendeurs de biens/services (fournisseurs) avant que ceux-ci livrent la marchandise
 - Clients = biens/services livrés aux acheteurs (clients)
 - Effets à recevoir des clients = créances clients qui vont se décompter par l'intermédiaire des effets de commerce (traite, billet à ordre)
- *Créances sociales* = ayant l'origine dans les 'relations de décompte de l'entité avec les salariés et les organismes de protection sociale
- *Créances fiscales* = ayant l'origine dans les impôts et les taxes dont l'entité le paie à l'Administration publique (des paiements supérieures aux obligations fiscales)
- *Créances vers les associés* = ayant l'origine dans les relations de financements avec les propriétaires de l'entité (associés, actionnaires): décomptes avec les associés concernant le capital (des sommes soussignées par ceux-ci et pas encore encaissées par l'entité)

B.3. Investissements financiers à court terme

- Définition: investissements temporaires concrétisés dans des actions (titres de capitaux propres) et des obligations (titres de crédit) achetés sur le marché des valeurs
 - Sont achetés pour les revendre et pour obtenir un profit à court terme, qui est établi en tant que différence entre le prix de vente, plus élevé, et le prix d'achat, plus bas
 - Sont préservés dans le portefeuille de valeurs de entité pour moins d'un an
- Composantes:
 - Actions achetées chez des sociétés qui font partie du même groupe que l'entité
 - Actions propres (émises par entité) rachetées et préservées temporairement en vue d'influencer le taux d'échange, de les distribuer aux associés/salariés
 - Actions achetées chez d'autres sociétés (pour les revendre dans un but spéculatif)
 - Obligations émises par entité et rachetées ultérieurement pour éteindre l'obligation
 - Obligations émises par d'autres entité et achetées pour obtenir des intérêts ou pour les revendre

B.4. Disponibilités

- Définition: valeurs économiques qui prennent la forme ou remplissent la fonction d'argent
 - Utilisées pour effectuer des opérations d'encaissement et de paiement, qui peuvent être en numéraire (cash) ou par décompte bancaire (sans numéraire)
- Composantes: comptes ouverts dans des banques, numéraire dans la caisse, valeurs à encaisser, des avances de trésorerie (de déplacement), autres valeurs à encaisser à échéance très courte
- Comptes ouverts dans des banques = moyens pécuniaires détenus dans une banque dans des comptes courants (pour encaissements et paiements courants) ou dans des lettres de crédit (montants mis à la disposition d'un certain fournisseur)
- Numéraire en caisse = moyens pécuniaires gardés dans sa propre caisse jusqu'à un seuil établi par la loi (destinés aux paiements réduits et urgents)
- Valeurs à encaisser = chèques et effets de commerce reçus de clients et qui vont être encaissé
- Avances de trésorerie (de déplacement) = montants accordés aux salariés qui sont à justifier ou à rembourser
- Autres valeurs = timbres fiscaux et postaux, billets de traitement et repos, bons de valeur achetés et détenus par une entité

C. Les actifs de régularisation

- Catégorie: charges constatées d'avance
- Caractérisation:
 - Résultat de l'application du principe de l'indépendance des exercices
 - Ce sont des paiements anticipés concernant des charges futures, affectées aux exercices futurs
 - Dans l'exercice courant, où le paiement est effectué, ils sont considérés des actifs et, dans les exercices futurs, des charges

1.2.3. Les passifs patrimoniaux

- Définition des passifs = des ressources financières attirées de propriétaires et tiers pour être utilisées dans l'exploitation de l'entité ou les ressources créées par l'entité à partir du résultat de la période pour couvrir les charges et les risques futurs
- Classification des passifs patrimoniaux selon deux critères
 - Nature et provenance
 - Exigibilité

Structure:

A. Capitaux propres:

capital, primes liées au capital, réserves, résultat de l'exercice, résultat reporté

B. Provisions

C. Dettes:

financières, commerciales, sociales, fiscales, diverses

D. Passifs de régularisation:

produits constatés d'avance, subventions pour les investissements

Autres passifs: passifs (actifs) rectificatifs (E)

A. Les capitaux propres

- Terminologie: situation nette, actif net comptable
- Définition:
 - Ressources financières attirées des propriétaires de l'entité, ainsi que celles constituées au cours du fonctionnement de l'entité et de la fructification des ressources initiales des propriétaires
 - Intérêt résiduel des propriétaires dans les actifs d'une entité après déduction de toutes ses dettes :

$Actifs = (Passifs) = Capitaux\ propres + Dettes$

$Capitaux\ propres = Actifs - Dettes$

- Structure: capital, primes liées au capital, réserves, résultat de l'exercice, résultat reporté
- *Capital* = est constitué à la création de l'entité par l'apport personnel des propriétaires
 - L'apport peut être en numéraire ou en nature (immobilisations, stocks)
 - Peut être souscrit et non versé (la part de capital à laquelle se sont engagés les propriétaires, mais qu'ils n'ont pas versée), respectivement, capital souscrit et versé
- *Primes liées au capital* = déterminées par l'augmentation du capital par de nouveaux apports ou fusions
 - Catégories : primes d'émission, d'apport, de fusion, de conversion des obligations en actions
 - Les primes d'émission et d'apport sont calculées comme différence entre le prix des nouvelles actions émises et leur valeur nominale
- *Réserves* = constituées principalement du cumul du bénéfice des exercices antérieurs
 - Catégories: réserves légales, statutaires, de réévaluation, autres
 - Les réserves légales sont prévues dans la législation (un pourcentage minimum du bénéfice de l'exercice) et les réserves statutaires dans le statut (acte constitutif) de l'entité
- *Résultat de l'exercice* = ressource propre de financement provenant de l'activité de l'exercice qui est clos
 - Est déterminé comme différence entre les produits (V) et les charges (C) de la période prenant la forme d'un bénéfice ou d'une perte
 - Il est en même temps un élément de résultats et un élément patrimonial (capital propre):
 $R = V - C = A - D$ (s'il n'y a pas d'autres entrées de capitaux propres)
- *Résultat reporté* = résultat des exercices antérieurs qui n'a encore été distribué (bénéfice), respectivement couvert (perte)

B. Les provisions

Définition des provisions/ajustements en général : dettes incertaines dpdv de l'exigibilité ou de la valeur; déterminées sur la base d'estimations comptables

Critères de reconnaissance:

- o C'est une obligation présente générée par des évènements antérieurs
- o Il existe une grande probabilité qu'une sortie de ressources se produise pour éteindre la dette respective
- o L'obligation peut être estimée de manière suffisamment crédible

Mécanisme de constitution et utilisation des provisions/ajustements:

sont constituées sur la base des charges, et quand le risque/la perte est matérialisée ou ne se produit plus, ils sont transférés aux produits pour annulation

Nécessité de la constitution: principe de la prudence (chapitre ultérieur)

Définition des provisions/ajustements : réserves constituées sur la base des charges, destinées à couvrir des pertes ou des charges futures, telles: litiges, garanties accordées aux clients, pensions

C. Les dettes

Définition: obligation actuelle de entité qui découle d'évènements passés et par le décompte de laquelle on s'attend à une sortie de ressources qui inclut des bénéfices économiques

Expliciter les termes de la définition :

- o Obligation actuelle – prend naissance suite à la signature d'un contrat ou à la réception des biens/services reçus par entité
- o Sortie de ressources qui inclut des bénéfices économiques = ressources économiques = actifs; le décompte de l'obligation actuelle sera normalement effectué par l'intermédiaire d'un actif :
 - o Paiement par l'intermédiaire des disponibilités (en numéraire ou par des comptes bancaires)
 - o Vente d'actifs

mais aussi par:

- o Le remplacement d'une obligation par une autre
- o Le renoncement de la part du créateur à ses droits
- o La transformation de l'obligation en capitaux propres

Critères pour reconnaître une dette dans les EF :

- reconnue au moment où une sortie de ressources portant des bénéfices économiques est probable

- la dette peut être évaluée de manière crédible

Structure: dettes financières, dettes commerciales, autres dettes

• *Dettes financières*

- Prêts de l'émission d'obligations (obligataires) = basés sur des titres de valeur (obligations) émis par entité qui veut s'emprunter et achetés par des personnes physiques ou juridiques
 - *Les acheteurs des obligations reçoivent des intérêts ou d'autres avantages (pour eux, les obligations représentent des actifs financiers)*
- Crédits bancaires = montants reçus d'institutions financières à court ou long terme
 - *Sont portant intérêt*
- Dettes concernant les immobilisations financières = montants reçus de entité avec qui existent des relations de participations (entité du cadre du groupe ou autres)
 - *Ne sont pas toujours portant intérêt*

• *Dettes commerciales* – résultat des relations commerciales de l'entité

- Fournisseurs = dette d'une entité qui a acheté des biens et des services dont le paiement sera effectué ultérieurement
- Avances reçues des clients = montants encaissés avec anticipation des clients, à qui seront livrés les B/S dus
- Effets de paiement = dettes envers les fournisseurs qui sont décomptées par l'intermédiaire des effets de commerce (lettres de change, billets à ordre)
- *Autres dettes* = obligations de entité envers le personnel, les organismes d'assurances et protection sociale, le budget d'Etat et les budgets locaux, les associés, les créiteurs divers
 - Créiteurs – les personnes physiques ou juridiques envers lesquelles entité a des obligations pécuniaires résulté d'autres opérations que celles commerciales

D. Les passifs de régularisation

- Catégories : produits constatés d'avance, subventions pour des investissements
- Caractérisation générale :
 - Résultat de l'application du principe de l'indépendance des exercices
 - Ce sont des encaissements anticipés concernant des produits futurs, relatifs aux exercices suivants
 - Dans le cadre de l'exercice en cours, quand l'encaissement se produit, ils sont considérés des passifs et, dans les exercices futurs, ils sont considérés des produits
- Subventions pour des investissements = montants reçus à titre non remboursable du budget de l'État et destinés au financement des investissements des investissements de entité (immobilisations)

E. Les passifs (actifs) rectificatifs

- Ce sont des structures patrimoniales de passif
- Ils rectifient – par soustraction – la valeur d'un actif patrimonial
 - Ils reflètent ainsi des pertes de valeur (diminution de la valeur initiale d'entrée dans le patrimoine de certains actifs)
 - Les pertes de valeur peuvent être dues :
 - A une dépréciation physique – usure physique et morale de AI– définitive, irréversible – forme de l'amortissement
 - A une dépréciation de valeur – des prix sur le marché inférieurs aux prix payés initialement lors de l'entrée de l'actif dans le patrimoine, réversibles (les prix varient) – forme des ajustements pour dépréciation
- Catégories : amortissements, ajustements pour dépréciation

E.1. Amortissements

- Objet: AI, dont immatériels et matériels
 - Les immobilisations financières ne souffrent pas des pertes définitives de valeur, mais au plus des pertes réversibles
- Mécanisme :
 - Se produit l'investissement initial dans AI à la valeur brute comptable (VBC)
 - Les sommes payées sont reconnues en tant que (voir les caractéristiques des immobilisations)
 - Dans le temps, l'actif souffre des dépréciations physiques (morales)
 - Cette dépréciation physique est dédoublée en :
 - Constat d'une charge liée à la perte de valeur suite à l'usure
 - Constat du recouvrement d'une partie de l'investissement initial (A) au fur et à mesure de l'enregistrement de la charge avec l'amortissement (charge d'amortissement – coût des biens vendus – encaissement de leur équivalent), tout en obtenant la valeur nette comptable (VNC)

$$\text{VNC} = \text{VBC} - A$$

E.2. Ajustements pour dépréciation

- Objet: AI, AC (moins les disponibilités monétaires)
- Mécanisme :
 - Se produit l'investissement initial dans A (VBC)
 - A la fin de la période de gestion les prix du marché (valeur de marché ou autre valeur courante) sont inférieurs à la VBC
 - Il résulte une dépréciation de valeur réversible (si l'actif était vendu à ce moment là, l'investissement initial ne serait pas récupéré); ultérieurement, les prix du marché peuvent être modifiés à la hausse ou à la baisse
 - Cette dépréciation physique est dédoublée en :
 - Constat d'une charge relative à la perte de valeur
 - Constat d'une ressource (réserve) (P) constituée à la fin de la période de gestion d'où couvrir la perte, si elle se produit; cela va diminuer l'investissement initial, tout en obtenant la VNC:

$$\text{VNC} = \text{VBC} - P$$
 - Observation:
 - Pour AI immatériels et matériels on peut constater des amortissements aussi bien que des ajustements pour la dépréciation
 - On saisie des ajustements si la perte de valeur est certaine et si on peut estimer son ampleur de manière crédible

1.2.4. Les charges

A. Définitions :

b) l'expression en valeur de toutes les dépenses d'exploitation (opérations) concernant l'achat et l'utilisation des biens économiques

a) diminution des bénéfices économiques enregistrés au cours de l'exercice financier sous forme de sorties ou de réduction de la valeur des actifs ou d'augmentations des dettes, qui se concrétisent en diminutions des capitaux propres, autres que celles résulté de leur distribution aux actionnaires

• Exemples

(-A): paiement d'amendes, d'intérêts dus

(+ D): enregistrement de la charge avec le travail du personnel et de la dette de paiement des salaires, réception de biens non stockés (eau) de tiers

<i>Patrimoine à la fin de l'exercice</i>		<i>Résultat de l'exercice</i>	
Actifs patrimoniaux	Passifs patrimoniaux	Charges	Produits
(-) A	(-) CP		
	(+) D	Perte	Bénéfice (Profit)
$CP = A - D$			
$- A + D = - (A - D) = - CP$			

B. Étapes de création des charges (l'exemple d'un achat)

- Engagement = obtention des achats (biens, services) de fournisseurs
 - Paiement = règlement en espèces ou en nature de l'équivalent des achats
 - Consommation = utilisation des achats pour satisfaire un besoin (productif) de l'entité
 - Incorporation (étape strictement comptable) = transfert des charges au résultat de l'exercice
- Remarque :
- En général, ces étapes se succèdent
 - Il existe aussi de la simultanéité
 - Les achats sont réglés au moment de l'engagement (sur place, en numéraire): $a = b$
 - La consommation des biens non stockés est simultanée avec l'engagement : $a = c$
 - Superposition du paiement avec la consommation (paiement des intérêts bancaires): $b = c$
 - Il existe aussi un inversement de l'ordre
 - Achats consommés avant d'être réglés : a, c, b, d
 - Il existe des charges calculées, sur papier, qui n'ont pas de paiement correspondant (amortissements, ajustements pour dépréciation): c, d

1.2.5. Les produits

A. Définitions :

b) expression en valeur de la production obtenue et stockée, respectivement livrée, des subventions pour investissements reçus, autres

a) augmentations des bénéfices économiques enregistrées au cours de l'exercice financier sous forme d'entrées ou augmentations de la valeur des actifs ou diminutions des dettes, qui se concrétisent en augmentations des capitaux propres, autres que celles résultant des contributions des actionnaires

- Exemples
- (+A): vente de biens générateurs de produits et encaissement de leur équivalent en espèces; réception d'un actif par donation et enregistrement d'un produit
- (- D): annulation d'une dette et constat d'un produit; diminution des dettes par remise reçue du fournisseur, matérialisée en un produit

<i>Patrimoine à la fin de l'exercice</i>		<i>Résultat de l'exercice</i>	
Actifs patrimoniaux	Passifs patrimoniaux	Charges	Produits
(+) A	(+) CP		
	(-) D	Perte	Bénéfice (Profit)
$CP = A - D$			
$+ A - D = + (A$		$-D) =$	$+CP$

B. Étapes de création des produits (l'exemple de l'offre d'une entité productive)

- Obtention, parfois stockage de l'offre (biens, services, travaux)
- Facturation de l'offre (livraison) = transfert du droit de propriété du vendeur vers l'acheteur

- Encaissement = réception en espèces/nature de l'équivalent de l'offre vendue
- Incorporation (étape strictement comptable) = transfert des produits au résultat de l'exercice
- Remarque :
 - En général, ces étapes se succèdent
 - Il existe aussi de la simultanéité
 - L'offre livrée est encaissée tout de suite: $b = c$
 - La production non stockée est obtenue et facturée en même temps: $a = b$
 - Il existe des produits calculés, sur papier, qui n'ont pas d'encaissement correspondant (subventions pour investissements, ajustements): d

C. Structure :

Les charges et les produits, à côté du résultat déterminé (bénéfice ou perte) sont structurés selon le critère de la nature dans les activités suivantes :

- L'activité d'exploitation : toutes les dépenses d'exploitation (opérations) qui ont un caractère répétitif ; sont liées à l'activité principale de l'entité
Ex: charges sur les matières premières consommées, revenus de la livraison des produits
- L'activité financière : opérations à caractère régulier, répétitif ou occasionnel, mais de nature financière
Ex: charges sur intérêts, revenus de remises sur paiement anticipé de certains achats

Charges et produits

La comptabilité d'engagements appliquée aux charges et produits :

Dans le temps, il y a deux types de comptabilité qui se sont mis en évidence, classifiées selon le moment où sont reconnues les charges et les produits dans la comptabilité: comptabilité de caisse (trésorerie) et comptabilité d'engagements

- Les deux types de comptabilité se constituent en des prémisses comptables appartenant à la méthodologie comptable
 - a) La comptabilité de caisse : enregistrement des charges seulement au moment du paiement et des produits seulement au moment de l'encaissement
 - b) La comptabilité d'engagements : enregistrement des charges au moment où elles se produisent (sont engagées ou consommées) sans tenir compte du moment du paiement et des produits au moment où ils se produisent (obtention de l'offre de l'entité) sans tenir compte du moment de l'encaissement
- Conséquence : offre des informations concernant les transactions passées (achats, consommations) qui ont donné cours ou pas à des paiements et des encaissements, ainsi que les transactions futures (encaissements futurs = droits de créance courants, respectivement les paiements futurs = obligations courantes)

Présentation des éléments contiguës

- Ces éléments ne sont pas reconnus dans les EF
- Prennent la forme de créances et dettes contiguës qui prennent naissance suite à des événements passés
- Ne sont pas reflétés dans la comptabilité parce que :
 - Ils dépendent de l'intervention d'un événement futur incertain, qui n'est pas contrôlé en totalité par l'entité

- Il n'est pas sur qu'ils exigent des ressources pour être décomptés ou qu'ils génèrent des entrées de ressources
- Leur valeur ne peut être estimée de manière crédible
- Exemples: des garanties accordées aux tiers ou reçues de tiers pour le paiement d'opérations futures

Chapitre 2.

Eléments descriptives de la méthode de la comptabilité

2.1. Le contenu de la notion de méthode

2.2. Les principes comptables

2.2.1. Les principes fondamentaux de la comptabilité

2.2.2. Les principes normatifs de la comptabilité

2.1. Contenu de la notion de méthode

- La comptabilité – discipline scientifique – terminologie, objet et méthode propre de recherche
- Méthode – manière d'étude, connaissance de l'objet de la comptabilité et manière d'atteindre ses objectifs
 - Système logique de principes, conventions, processus et instruments utilisés pour accomplir l'objet d'étude
- La méthodologie comptable a évolué dans le temps sous l'arbitrage entre l'objet de la comptabilité, ses principes fondamentaux et les normes comptables
- Ainsi, parlera-t-on par la suite de :
 - Principes fondamentaux de la comptabilité, ainsi que de ses processus et instruments – qui représentent la méthodologie spécifique, immuable de la comptabilité, appartenant à la théorie comptable
 - Principes normatifs de la comptabilité – qui sont une émanation de la normalisation comptable

2.2. Les principes comptables

2.2.1. Les principes fondamentaux de la comptabilité

A. Comptabilité en partie double

- Caractéristique essentielle de la comptabilité
- Contenu : les relations entre les structures (éléments) patrimoniales (actifs, passifs) et celles de résultat (produits, charges, résultats), à un certain moment, ainsi qu'en dynamique (mouvement, transformation) sont reflétées dans la comptabilité sous la forme d'équations d'équilibre (rapports de valeur)
- Objet de la comptabilité : présentation de l'existence et de l'état des éléments patrimoniaux et de résultats – trois principes fondamentaux se trouvent à la base de la partie double :
 - Double représentation
 - Double enregistrement
 - Double détermination du résultat

A.1. Principe de la double représentation

- Basé sur l'équilibre permanent entre les actifs patrimoniaux et les passifs patrimoniaux, équilibre appelé « égalité de bilan »
 - Instrument : bilan
- Porte sur le patrimoine vu sous deux aspects :

- a) nature et destination des éléments des actifs
- Définition des actifs :
 - Conception juridique-patrimoniale = la totalité des droits de propriété et de créance (biens corporels et incorporels, droits sur les tiers)
 - Conception financière = ressources économiques contrôlées par entité, déterminées par l'investissement des ressources financières procurées des propriétaires et des tiers
 - Conception économique = capital fixe et circulant investi par les propriétaires et les tiers

 - Provenance des éléments de passif
 - Définition des passifs:
 - *Conception juridique-patrimoniale = droits et obligations du titulaire de patrimoine résulté de la possession et de l'utilisation des actifs*
 - *Conception financière = ressources financières obtenues de propriétaires et de crédateurs*
 - *Conception économique = capital propre et étranger géré par entité*
 - Équation d'équilibre:
 - AP = PP
 - AP = CP + D

A.2. Principe du double enregistrement

- Tient compte de l'existence du patrimoine à un moment donné, ainsi que de son mouvement et, respectivement, de son transformation (donc, les éléments de patrimoine et de résultat)

- L'équilibre patrimonial est assuré en permanence grâce au principe du double enregistrement, ce qui exige que tout mouvement ayant un impact sur un élément patrimonial soit accompagné par un mouvement contraire de même valeur (montant) sur un ou plusieurs éléments
 - Ainsi, l'équation $AP = PP = CP + D$ est toujours vérifiée

- L'équation d'équilibre n'est plus établie entre le total des éléments d'actif et de passif, mais
 - entre des éléments individuels des actifs et des passifs
 - et entre des éléments de résultat

- L'instrument du double enregistrement : le compte, ouvert séparément pour chaque élément
- Nécessité :
 - Une conséquence de la double représentation
 - Le mouvement et la transformation des éléments patrimoniaux génèrent simultanément
 - Opérations d'entrée dans une étape du circuit économique et de sortie dans une autre étape
 - *Ex.: encaissement de produits livrés : I (disponibilités pécuniaires) = E (diminution des créances concernant les stocks livrés)*
 - Opérations de transformation des éléments qui déterminent des augmentations/diminutions simultanées des éléments patrimoniaux et, respectivement, des éléments de résultats
 - *Ex.: consommation du stock de matières premières : Ch. (avec stocks) = Stocks (consommés)*

A.3. Principe de la double détermination du résultat

- Tient compte des éléments de résultat (produits, charges, résultat) entre lesquels il faut y avoir une équation d'équilibre
- L'équation d'équilibre : $P - Ch. = Rés\ ex$ (profit ou perte)

- Les résultats sont calculés en fonction des activités développées pendant l'exercice
- Cette équation est vérifiée par une autre, déterminée sur la base des éléments patrimoniaux :
- Rés ex = Cap pr à la clôture ex – Cap pr au début ex

$$CP_1 (A_1 - D_1) \quad CP_0 (A_0 - D_0)$$
 - Il est supposé qu'on n'ait pas reçu des capitaux des propriétaires au cours de l'exercice et que l'augmentation des capitaux propres ait été effectuée seulement sur la base de l'efficacité de l'activité annuelle

2.2.2. Les principes normatifs de la comptabilité

- Appelés aussi conventions comptables, se sont développées sur la base :
 - de la généralisation de la meilleure pratique comptable
 - d'une approche conceptuelle – scientifique
 - Leur mise en œuvre est fortement influencée par les normes comptables qui sont le résultat de la normalisation comptable soumise aux influences économiques, sociales, politiques
 - De la multitude de critères de structuration des principes, on choisira la structure prévue par les réglementations comptables roumaines actuelles, conformément auxquelles les principes sont explicites (énoncés), respectivement implicites (sous-entendus)
- a. *Continuité de l'activité* = on suppose que l'entreprise va continuer à fonctionner dans un avenir prévisible et qu'elle n'ait pas l'intention ou l'obligation de se liquider ou de diminuer son activité de manière significative
 - l'évaluation des actifs ne comportera pas des valeurs de liquidation
 - b. *Permanence des méthodes* = les méthodes comptables ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre que si les modifications sont exigées par la loi, par un organisme de normalisation comptable ou qu'elles permettent une présentation plus correcte de l'entreprise dans les EF
 - assure la comparabilité des états financiers dans le temps
 - c. *Prudence* = il n'est pas permis de surévaluer les actifs et, respectivement, de sous-évaluer les dettes
 - on prend en considération seulement les profits reconnus jusqu'à la fin de l'exercice financier
 - on tient compte des dettes prévisibles et des pertes potentielles de l'exercice clos ou antérieur, même si elles interviennent entre la date de clôture de l'exercice et la date de rédaction des EF
 - on tient compte des ajustements de valeur dus aux dépréciations, même si le résultat de l'exercice est une perte
 - d. *Indépendance de l'exercice* = les produits et les charges sont comptabilisées au moment de la réception/engagement et non pas au moment du paiement/encaissement
 - comptabilité d'engagements et non de trésorerie
 - les transactions en cours à la fin de l'exercice doivent être rattachées à la période qui les concerne – comptes de régularisation
 - e. *Intangibilité* : bilan d'ouverture = bilan de clôture
 - f. *Non compensation* = faute de réglementations légales expresses, les actifs ne peuvent pas être compensés par les passifs, ni, respectivement, les produits par les charges
 - g. *Évaluation séparée des éléments d'actif et de passif* = la valeur de chaque élément d'actif ou de passif est déterminée séparément en vue d'établir la valeur totale d'un poste des EF
 - h. *Seuil de signification* = sont détaillées dans la comptabilité seules les dépenses d'exploitation (opérations) qui sont importantes en termes de valeur (montant) et nature

i. *Prévalence de l'économique sur le juridique* = sont enregistrés dans la comptabilité et les éléments qui n'appartiennent pas de point de vue juridique à l'entité, mais qui servent à son exploitation pendant de longues périodes de temps

j. *Quantification monétaire* = expression en unités monétaires de toutes les dépenses d'exploitation (opérations) et, respectivement, détermination de la valeur à laquelle sont reconnues les éléments patrimoniaux et de résultats dans les EF

Inconvénient : approche restrictive de la comptabilité : ne sont pas reflétés dans la comptabilité les éléments intangibles qui ne peuvent être exprimés en valeurs par des méthodes directes, qui assurent une évaluation fiable : la qualité de la ressource humaine, la qualité de l'environnement

k. *Coût historique* = enregistrement des éléments patrimoniaux à la valeur existante au moment de leur entrée dans le patrimoine – se constitue en une soit-dite base d'évaluation

- Inconvénient : ces valeurs deviennent « historiques », accumulent de l'ancienneté dans le temps et, à un moment donné, ne reflètent plus les nouveaux prix du marché ; pour la correction, on utilise les amortissements et les ajustements pour la dépréciation, ainsi que des bases d'évaluation qui reflètent des valeurs de marché ou autres valeurs courantes

l. *Patrimoine clos* = délimitation dans l'espace de l'organisation de la comptabilité, par titulaires de patrimoine ou par entités

- opérations sont analysées seulement du point de vue d'un seul titulaire de patrimoine, indépendamment d'autres titulaires
- L'entité est autonome, avec un patrimoine distinct de celui des propriétaires

Les techniques et les instruments de la comptabilité

■ Définitions :

- Technique = manière systémique d'effectuer une activité, la manière de procéder
- Instrument = le moyen utilisé pour effectuer le processus

L'exposition des techniques et instruments de la comptabilité sera effectuée dans l'ordre de la succession logique dans laquelle ils sont utilisés dans l'activité pratique :

- *Documentation* = observation de toutes les dépenses opérationnelles (opérations) concernant le patrimoine et les résultats et leur consignation dans des documents
 - Prémisse obligatoire pour les enregistrements dans la comptabilité
- *Évaluation* = expression en unités monétaires de opérations
 - Seulement les opérations qui peuvent être exprimées en valeurs sont enregistrées dans la comptabilité
- *Calcul* = utilisation d'algorithmes de calcul
- *Groupement et classement des informations collectées* = classement des éléments patrimoniaux et de résultats selon certains critères par l'ouverture d'un compte (instrument du processus)
 - Les existences et les mouvements de chaque élément sont inscrits dans les comptes dans un ordre chronologique
 - Le compte – instrument à l'aide duquel est réalisé le principe du double enregistrement
 - Les comptes sont réunis dans un système de comptes
- *Centralisation et vérification de l'enregistrement correcte* de opérations à l'aide de la balance de vérification
 - Balance de vérification – instrument qui fait le lien entre la réalisation du principe du double enregistrement et le principe de la double représentation
 - Centralise les informations sur les éléments patrimoniaux et de résultats et vérifie le respect du principe du double enregistrement pour chaque mois et chaque exercice financier

- *Inventaire* = constat de fait (sur le terrain) de l'existence et de l'état des éléments patrimoniaux et comparaison avec les situations comptables, éventuellement ajustement de celles-ci
 - Instrument : listes d'inventaire et registre-inventaire où sont consignées à la fin de l'exercice financier les existences écrites, de fait et les différences éventuelles (en termes de quantité et de valeur)
- *Généralisation et synthèse des informations*
 - À l'aide des documents comptables de synthèse (EF)
 - À la fin de l'exercice comptable, la dimension et la structure des éléments patrimoniaux et de résultats est présentée de manière synthétique

Processus	Instruments
a. <u>Spécifiques à la méthode de la comptabilité</u> <ul style="list-style-type: none"> ■ Généralisation et synthèse des informations ■ Groupement et classement des informations collectées ■ Centralisation et vérification de l'enregistrement correct de toutes les dépenses d'exploitation 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Bilan comptable, Compte du résultat ■ Compte (système des comptes) ■ Balance de vérification
b. <u>Communs à d'autres disciplines économiques</u> <ul style="list-style-type: none"> ■ Documentation ■ Calcul ■ Évaluation ■ Inventaire 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Pièces justificatives ■ Algorithmes de calcul ■ Système de coûts, prix, tarifs, valeurs ■ Listes d'inventaires, Registre Inventaire

Partie II – COMPTABILITÉ FINANCIÈRE

Chapitre 1. La comptabilité des actifs immobilisés

1.1. Les actifs immobilisés: définitions, caractéristiques, typologies

Un **actif** est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entité.

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie ou d'équivalents-trésorerie au bénéfice de l'entreprise.

Le potentiel peut être concrétisé en:

- potentiel de production (matériel, bâtiment etc.);
- possibilité de conversion en trésorerie (stock, créance etc.);
- capacité à réduire les sorties de trésorerie (par exemple, lorsqu'un autre processus de production diminue les coûts de production).

La forme physique n'est pas obligatoire pour l'existence d'un actif: certains éléments (ex. brevets) sont des actifs si des avantages économiques en sont attendus et si l'entreprise en a le contrôle. D'autres actifs sont associés à des droits, dont le droit de propriété. Mais ce dernier n'est pas essentiel : pour être un actif, l'entreprise doit en contrôler les avantages attendus.

Un actif est inscrit au bilan lorsque les conditions suivantes sont réunies:

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs;
- il est contrôlé (l'entité a la maîtrise des avantages économiques et assume l'essentiel des risques);
- il est identifiable (séparable des activités de l'entreprise ou protégé par un droit légal ou contractuel);
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

La reconnaissance des actifs dans le bilan a d'habitude lieu avec la reconnaissance:

- d'une dette dans le bilan ou
- d'un revenu dans le compte de résultats (le principe de la connexion entre les dépenses et les revenus).

L'actif immobilisé représente l'actif destiné à rester durablement dans l'entreprise (la durée est plus longue qu'une année).

Les actifs immobilisés ont les caractéristiques suivantes:

- Une période d'utilisation plus long qu'une année;
- Ils participent au développement de circuits économiques multiples; ils ne sont pas consommés, ni remplacés à leur première utilisation;
- Ils sont fixés dans l'activité de l'unité patrimoniale; ils ne sont pas directement destinés à vendre;

- Ils sont tenus pour l'utilisation dans la production ou la vente de marchandises ou la prestation des services, pour être loués à des tiers ou pour être utilisés dans des buts administratives.

Les immobilisations peuvent être structurées selon différents critères:

1. Selon la nature économique-financière des immobilisations:
 - a. Immobilisations incorporelles;
 - b. Immobilisations corporelles;
 - c. Immobilisations en cours d'exécution, incorporelles ou corporelles;
 - d. Immobilisations financières;
2. Selon le contenu des immobilisations:
 - a. Immobilisations financières, comme les investissements financiers, et
 - b. Immobilisations non financières, comme les immobilisations incorporelles, corporelles et en cours d'exécution, incorporelles ou corporelles.
3. Selon la destination des immobilisations:
 - a. Immobilisations professionnelles, comme les immobilisations qui participent à la réalisation des objectifs de base de l'activité de l'entité, et
 - b. Immobilisations non professionnelles, comme les immobilisations qui participent à la réalisation des objectifs secondaires de l'activité de l'entité.

Les actifs immobilisés sont présentés dans les états financiers annuels ainsi:

- a. dans le bilan, les immobilisations sont présentées aux valeurs soustractives, après la déduction de la dépréciation irréversible et réversible de la valeur d'enregistrement en comptabilité;
- b. dans les notes explicatives, les immobilisations sont présentées aux valeurs brutes, en précisant les modifications générées par les entres et les sorties effectuées dans l'exercice financier ainsi que par les ajustements enregistrés.

1.2. L'évaluation et la réévaluation des immobilisations en comptabilité

1.2.1. L'évaluation des immobilisations

Pour être enregistrée en comptabilité et reconnue dans les situations financières, une immobilisation doit être évaluée. L'évaluation est effectuée tenant compte de règles générales d'évaluation et des moments quand elle a lieu. Conformément au cadre législatif, l'évaluation est effectuée aux suivants moments et aux suivantes valeurs:

1. L'évaluation à l'entrée dans la gestion:

- a. Les immobilisations **acquis à titre onéreux** sont comptabilisés à leur **coût d'acquisition**. Le coût d'acquisition d'une immobilisation comprend:
 - son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux;
 - tout coût directement attribuable au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue par la direction;

Selon l'IAS 16, le coût d'acquisition comprend aussi l'estimation initiale des coûts relatifs au démantèlement et à l'enlèvement de l'immobilisation et à la remise en état du

site sur lequel elle est située, obligation qu'une entité contracte soit du fait de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, soit du fait de son utilisation pendant une durée spécifique à des fins autres que la production de stocks au cours de cette période.

- b. Les immobilisations **produites** par l'entité sont comptabilisés à leur **coût de production**. Le coût de production d'une immobilisation est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés, au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle ou corporelle, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive. Deux traitements sont donc autorisés: comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif.

Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu. Le traitement retenu doit être appliqué, de façon cohérente et permanente, à tous les coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition ou la production de tous les actifs éligibles de l'entité. La méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt doit être explicitement mentionnée en annexe.

- c. Les immobilisations **reçus à titre d'apports en nature** sont évaluées à la **valeur d'apport**, établie par un évaluateur autorisé si les immobilisations ne sont pas nouvelles, quand la valeur est établie au coût d'acquisitions.
- d. Les immobilisations **acquis à titre gratuit** sont comptabilisés à leur **valeur d'utilité**, déterminée en fonction du prix de marche, de l'utilité de l'immobilisation, de l'état et du lieu dans lequel se trouve l'actif.
- e. Les immobilisations entrées dans l'entité suite à une **opération de crédit-bail opérationnel** sont comptabilisés à leur **valeur résiduelle**.
- f. Les immobilisations entrées dans l'entité suite à une **opération de crédit-bail financier** sont comptabilisés à leur **valeur minimum entre la valeur juste et la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location**.
La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.
Les *paiements minimaux au titre de la location* sont les paiements que le preneur est, ou peut être, tenu d'effectuer pendant la durée du contrat de location, à l'exclusion du loyer conditionnel, du coût des services et des taxes à payer ou à rembourser au bailleur.
- g. Les immobilisations **acquises par voie de subventions gouvernementales** sont comptabilisés à la **valeur de la subvention**, et quand la subvention est représentée par le transfert d'un actif non monétaire, l'évaluation est effectuée à la **juste valeur** de l'actif immobilisé.
- h. Les immobilisations **acquises par voie d'échange** sont comptabilisés à leur **juste valeur**.

2. L'évaluation à l'inventaire est effectuée à la valeur d'utilité connue aussi sur le nom de valeur d'inventaire, qui est établie en fonction de l'utilité de l'immobilisation, de son état et du

prix de marché. Les immobilisations amortissables sont évaluées à la valeur nette comptable qui correspond à la valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.

3. L'évaluation à la clôture de l'exercice financier

A la clôture de l'exercice financier les immobilisations sont évaluées à leur valeur bilancielle, représentée par la valeur avec laquelle les immobilisations sont reconnues dans les situations financières. D'habitude, cette valeur est égale avec la valeur nette comptable, mais il y a des situations quand les immobilisations peuvent être évaluées à la valeur résiduelle ou à la valeur réévaluée.

La *valeur résiduelle* d'un actif est le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.

4. L'évaluation à la sortie de la gestion des immobilisations est effectuée, habituellement, à leur valeur d'entrée dans la gestion.

1.2.2. La réévaluation des immobilisations

La réévaluation des immobilisations est une opération économique après laquelle la valeur comptable des immobilisations est liée à leur valeur actuelle, assurant ainsi l'inclusion de données pertinentes dans les états financiers annuels, et donc une information plus précise des utilisateurs de l'information comptable (Matis & Pop, 2010).

La *valeur comptable* est le montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

La *juste valeur* est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Après sa comptabilisation en tant qu'actif, une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable doit être évaluée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour s'assurer que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la fin de la période de présentation de l'information financière.

La juste valeur des terrains et constructions est habituellement fondée sur le marché et déterminée par une évaluation à dire d'expert généralement effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés. La juste valeur des installations de production est habituellement leur valeur de marché déterminée par évaluation à dire d'expert.

Dans le cas où la juste valeur d'une immobilisation corporelle ne peut être fondée sur le marché en raison de la nature spécifique de l'immobilisation et du fait qu'elle est rarement vendue, sauf dans le cadre d'un transfert de l'activité, une entité peut être amenée à estimer la juste valeur en utilisant l'approche par le résultat ou l'approche du coût de remplacement net d'amortissement.

Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, le **cumul des amortissements** à la date de réévaluation est traité de l'une des manières suivantes :

- retraits proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué. Cette méthode est souvent utilisée lorsqu'un actif est réévalué par l'application d'un indice en vue de déterminer son coût de remplacement net d'amortissement – **méthode de la valeur brute**;
- déduit de la valeur brute comptable de l'actif et la valeur nette est alors retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif. Cette méthode est souvent utilisée pour des constructions – **méthode de la valeur nette**

Le traitement comptable du résultat de la réévaluation (conformément à l'IAS 16)

- Lorsque la valeur comptable d'un actif est **augmentée** à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global et cumulée avec les capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. Toutefois, l'augmentation doit être comptabilisée en résultat net dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation du même actif, précédemment comptabilisée en résultat net.
- Lorsque, à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'un actif **diminue**, cette diminution doit être comptabilisée en résultat net. Toutefois, la diminution de la réévaluation doit être comptabilisée en autres éléments du résultat global dans la limite de l'écart de réévaluation créditeur pour ce même actif. La diminution de réévaluation comptabilisée en autres éléments du résultat global réduit le montant accumulé en capitaux propres sous la rubrique écart de réévaluation.

La fréquence des réévaluations dépend des variations de la juste valeur des immobilisations corporelles à réévaluer. Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. Certaines immobilisations corporelles peuvent connaître des variations importantes et volatiles de leur juste valeur, nécessitant une réévaluation annuelle. D'aussi fréquentes réévaluations ne sont pas nécessaires pour les immobilisations corporelles qui enregistrent des variations négligeables de leur juste valeur. Au contraire, il peut n'être nécessaire de réévaluer l'immobilisation corporelle que tous les trois ou cinq ans.

Les éléments au sein d'une catégorie d'immobilisations corporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers de montants qui représentent un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes.

Exemple

S.C. Uranus S.A. détient un équipement technologique dont la valeur d'entrée est de 40.000 lei (Sd2131) et l'amortissement cumulé de 12.000 lei (Sc2813). A la fin de l'exercice financier 200N l'équipement est réévalué, la valeur juste établie étant de 35.000 lei. Le 31.12.200N+2 l'équipement est réévalué à nouveau, résultant une valeur juste de 21.000 lei. L'amortissement calculé pendant les deux réévaluations est de 7.000 lei. A la fin de l'exercice financier 200N+5 la valeur juste établie après la réévaluation est de 18.000 lei, l'amortissement calculé pendant les deux réévaluations étant de 6.000 lei. L'amortissement cumulé est traité selon la méthode de la valeur brute / nette.

Corrigé:**La méthode de la valeur brute***A. Réévaluation à la fin de l'exercice financier 200N*

	Avant réévaluation	Réévaluation	Après réévaluation	Différences
Valeur comptable (VC = VCB – AC)	28.000	Remplac. avec VJ	(VJ=) 35.000	7.000*
Valeur comptable brute (VCB)	40.000	x VJ/VC	50.000	10.000
Amortissement cumulé (AC)	12.000	x VJ/VC	15.000	3.000

* La différence de réévaluation de 7.000 lei est enregistrée comme réserve de réévaluation.

Op	Date	Explication	Comptes		Sommes
			D	C	
1a	31.12.N	La réévaluation de l'équipement	2131	%	<u>10.000</u>
				2813	3.000
				105	7.000

B. Réévaluation à la fin de l'exercice financier 200N+2

	Avant réévaluation	Réévaluation	Après réévaluation	Différences
Valeur comptable (VC = VCB – AC)	28.000	Remplac. avec VJ	(VJ=) 21.000	-7.000*
Valeur comptable brute (VCB)	50.000	x VJ/VC	37.500	-12.500
Amortissement cumulé (AC)	(15.000+7.000) 22.000	x VJ/VC	16.500	-5.500

* La réserve de réévaluation est diminuée avec **7.000 lei** (représentant le plus de réévaluation enregistré le 31.12.200N).

Op	Date	Explication	Comptes		Sommes
			D	C	
1b	31.12.N+2	La réévaluation de l'équipement	%	2131	<u>12.500</u>
			2813		5.500
			105		7.000

C. Réévaluation à la fin de l'exercice financier 200N+5

	Avant réévaluation	Réévaluation	Après réévaluation	Différences
Valeur comptable (VC = VCB – AC)	15.000	Remplac. avec VJ	(VJ=) 18.000	3.000*
Valeur comptable brute (VCB)	37.500	x VJ/VC	45.000	7.500
Amortissement cumulé (AC)	(16.500+6.000) 22.500	x VJ/VC	27.000	4.500

* La différence de réévaluation de 3.000 lei est enregistrée comme réserve de réévaluation.

Op	Date	Explication	Comptes		Sommes
			D	C	
1c	31.12.N+	La réévaluation de l'équipement	2131	%	<u>7.500</u>
				2813	4.500
				105	3.000

La méthode de la valeur nette

A. Réévaluation à la fin de l'exercice financier 200N

	Avant réévaluation	Réévaluation	Après réévaluation	Différences
Valeur comptable (VC = VCB – AC)	28.000	Remplac. avec VJ	(VJ=) 35.000	7.000*
Valeur comptable brute (VCB)	40.000	Remplac. avec VJ	35.000	-5.000
Amortissement cumulé (AC)	12.000	Elimination	0	-12.000

* La différence de réévaluation de 7.000 lei est enregistrée comme réserve de réévaluation.

Op	Date	Explication	Comptes		Sommes
			D	C	
1a	31.12.N	La réévaluation de l'équipement	2813	%	<u>12.000</u>
				2131	5.000
				105	7.000

B. Réévaluation à la fin de l'exercice financier 200N+2

	Avant réévaluation	Réévaluation	Après réévaluation	Différences
Valeur comptable (VC = VCB – AC)	28.000	Remplac. avec VJ	(VJ=) 21.000	-7.000*
Valeur comptable brute (VCB)	35.000	Remplac. avec VJ	21.000	-14.000
Amortissement cumulé (AC)	7.000	Elimination	0	-7.000

* La réserve de réévaluation est diminuée avec **7.000 lei** (représentant le plus de réévaluation enregistré le 31.12.200N).

Op	Date	Explication	Comptes		Sommes
			D	C	
1b	31.12.N+2	La réévaluation de l'équipement	%	2131	<u>14.000</u>
			2813		7.000
			105		7.000

C. Réévaluation à la fin de l'exercice financier 200N+5

	Avant réévaluation	Réévaluation	Après réévaluation	Différences
Valeur comptable (VC = VCB – AC)	15.000	Remplac. avec VJ	(VJ=) 18.000	3.000*
Valeur comptable brute (VCB)	21.000	Remplac. avec VJ	18.000	-3.000
Amortissement cumulé (AC)	(16.500+6.000) 6.000	Elimination	0	-6.000

* La différence de réévaluation de 3.000 lei est enregistrée comme réserve de réévaluation.

Op	Date	Explication	Comptes		Sommes
			D	C	
1c	31.12.N+5	La réévaluation de l'équipement	2813	%	<u>6.000</u>
				2131	3.000
				105	3.000

1.3. La dépréciation des immobilisations

1.3.1. La dépréciation irréversible – l'amortissement des immobilisations

Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable. L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable: physique, technique, juridique. Ces critères ne sont pas exhaustifs. Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.

Le *montant amortissable* est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.

La *durée d'utilité* est:

- la période pendant laquelle l'entité s'attend à pouvoir utiliser un actif; ou
- le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

L'amortissement est calculé selon le plan d'amortissement qui est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.

Pour enregistrer en comptabilité l'amortissement des immobilisations incorporelles et corporelles on utilise les comptes du groupe **280 « Amortissement des immobilisations incorporelles »**, respectivement **221 « Amortissement des immobilisations corporelles »** en correspondance avec le compte de charges **6811 « Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations »**. La structure des comptes d'amortissement est la suivante:

280	Amortissements des immobilisations incorporelles
2801	Amortissements des frais de constitution
2803	Amortissements des frais de développement
2805	Amortissements des concessions, brevets, licences, marques commerciales et autres droits et valeurs similaires
2807	Amortissements du fonds commercial
2808	Amortissements des autres immobilisations incorporelles
281	Amortissements des immobilisations corporelles
2811	Amortissements des aménagements de terrains
2812	Amortissements des constructions
2813	Amortissements des installations, matériels de transport, animaux et plantations
2814	Amortissements des autres immobilisations corporelles

Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. La Loi de la comptabilité nr. 82/1991 prévoit les suivantes modalités de calcul de l'amortissement:

1. L'amortissement linéaire
2. L'amortissement dégressif
3. L'amortissement accélère

1. L'amortissement linéaire

- l'inclusion uniforme dans les charges d'exploitation des montants fixes, établis proportionnellement avec les durées normales d'utilisation des actifs immobilisés.
- l'amortissement linéaire annuel (Aa) se calcule par l'application de la cote moyenne annuelle (Ca) d'amortissement à la valeur d'entrée (Ve) des immobilisations, ainsi:

$$Aa = Ve \times Ca$$

- si l'immobilisation ne fonctionne pas intégralement pendant l'exercice financier, l'annuité (Aa) se calcule en rapport avec le nombre de mois entiers de fonctionnement (Lf), ainsi :

$$Aa = (Ve \times Ca \times Lf) / 12$$

Exemple:

Un outillage qui sera amorti après la méthode linéaire, est mis en fonction au mois d'Avril, pendant l'exercice N. La valeur d'entrée de l'outillage est de 32.500 lei et la durée de fonctionnement de 7 ans.

Le tableau d'amortissement du moyen fixe :

<i>Années</i>	<i>La méthode de calcul</i>	<i>L'amortissement annuel</i>	<i>La valeur restée</i>
1	35.000x14,3%x(8/12)	3.098	29.402
2	35.000x14,3%	4.648	24.754
3	35.000x14,3%	4.648	20.106
4	35.000x14,3%	4.648	15.459
5	35.000x14,3%	4.648	10.811
6	35.000x14,3%	4.648	6.164
7	35.000x14,3%	4.648	1.516
8	35.000 - amortissement sur 7 ans	1.516	0

Enregistrements comptables relatives à l'amortissement:

N1: 6811=2813 3.098
 N2 – N7: 6811=2813 4.648
 N8: 6811=2813 1.516

2. L'amortissement dégressif

- l'inclusion dans les charges d'exploitation des montants variables, plus grands dans les premières années de fonctionnement et plus petits dans la dernière période de vie.
- la cote d'amortissement dégressif (Cad) se calcule par la multiplication de la cote d'amortissement linéaire avec un des suivants coefficients en fonction de la durée normale de vie de l'immobilisation, ainsi :
 - a) pour les immobilisations avec une durée normale d'utilisation entre 2 et 5 ans :
Cad= Ca x 1,5
 - b) pour les immobilisations avec une durée normale d'utilisation entre 5 et 10 ans :
Cad= Ca x 2

- c) pour les immobilisations avec une durée normale d'utilisation supérieure à 10 ans : $Cad = Ca \times 2,5$

La méthode d'amortissement dégressif peut être utilisée dans deux cas :

1. sans l'influence de l'usure morale (AD1)
2. avec l'influence de l'usure morale (AD2)

L'amortissement dégressif AD1

- a. pour le premier exercice financier on applique la cote d'amortissement dégressif (Cad) sur la valeur de l'immobilisation :
 - si le nombre de mois entiers de fonctionnement = 12 $Aa = Ve \times Cad$
 - si le nombre de mois entiers de fonctionnement < 12 $Aa = (Ve \times Cad \times Lf) / 12$
- b. pour les suivantes années on applique la cote d'amortissement dégressif (Cad), mais chaque fois à la valeur restée (Vr) : $Aa = Vr \times Cad$

Ce calcul est suivi jusqu'à l'exercice financier de fonctionnement dans lequel : l'annuité (Aa) qui résulte est égal ou plus petit que l'amortissement annuel linéaire, calculé pour la période de fonctionnement restée: $Aa \leq Aal$. En commençant avec cet exercice financier et jusqu'à la fin de la durée normale de fonctionnement on passe à la méthode linéaire.

Exemple:

Si on reprend l'exemple précédent, on va obtenir une cote d'amortissement dégressif de 28,6 % :
 $(Cad = Ca \times 2) 14,3 \times 2 = 28,6 \%$

<i>Années</i>	<i>La méthode de calcul</i>	<i>L'amortissement annuel</i>	<i>La valeur restée</i>
1	$35.000 \times 28,6\% \times (8/12)$	6.197	26.303
2	$26.303 \times 28,6\%$	7.533	18.781
3	$18.781 \times 28,6\%$	5.371	13.409
4	$13.409 \times 28,6\%$	3.835	9.574
5	$9.574 \times 28,6\% < (9.574/3)$	2.901	6.673
6		2.901	3.772
7		2.901	870
8		870	0

Remarques

- En N+5 l'amortissement calculé conformément à la cote d'amortissement dégressif $9.574 \times 28,6\% = 2.738$ et l'amortissement calculé par la méthode linéaire en fonction de la durée d'utilisation restée, de 3 ans et 4 mois est de 2.901 ($9.574 / 3,3$).
- Après cet exercice financier l'amortissement dégressif devient plus petit que l'amortissement annuel linéaire en rapport avec la durée normale d'utilisation restée à amortir, en résultant le passage à celle-ci.

Enregistrements comptables relatives à l'amortissement:

N1:	6811=2813	6.197
N2:	6811=2813	7.523
N3:	6811=2813	5.371
N4:	6811=2813	3.835
N5-N7:	6811=2813	2.901
N8:	6811=2813	871

L'amortissement dégressif AD2

- a. La détermination de la durée d'utilisation liée à la méthode linéaire recalculée en fonction de la cote moyenne annuelle d'amortissement dégressif (DUR), après la relation: $DUR = 100/Cad$
- b. La détermination de la durée d'utilisation dans le cadre de laquelle il se réalise l'amortissement intégral (DAI), après la relation: $DAI = Dn - DUR$, ou Dn représente la durée normale d'utilisation 9inscrite dans le catalogue)
 - b1. La détermination de la durée d'utilisation dans laquelle on applique la méthode dégressive (DAD), après la relation: $DAD = DAI - DUR$
 - b2. La détermination de la durée d'utilisation dans laquelle on applique la méthode linéaire (DAL), après la relation: $DAL = DAI - DAD$
- c. La détermination de la durée d'utilisation liée à l'usure morale (DUM), pour laquelle on ne calcule plus l'amortissement, après la relation :

$$DUM = Dn - DAI$$

Après l'établissement de ces paramètres dans la période d'amortissement dégressif,

- l'amortissement annuel va se calculer en fonction de la cote d'amortissement dégressif (Cad)
- et dans la période d'amortissement linéaire, en fonction de la valeur et de la durée d'utilisation restée de la durée d'amortissement intégral (DAI).

Exemple:

Si on reprend l'exemple hypothétique antérieur, il va nous résulter :

1. DU liée au régime linéaire, recalculée en fonction de la cote moyenne annuelle d'amortissement dégressif (DUR en années entières) :
 $DUR = 100/Cad = 100/28,6 = 3,49 = 3$ ans
2. DU dans laquelle se réalise l'amortissement intégral :
 $DAI = Dn - DUR = 7 \text{ ans} - 3 \text{ ans} = 4$ ans
3. DU dans laquelle on applique le régime d'amortissement linéaire :
 $DAD = DAI - DUR = 4 \text{ ans} - 3 \text{ ans} = 1$ an
4. DU dans laquelle on applique le régime d'amortissement linéaire :
 $DAL = DAI - DAD = 4 \text{ ans} - 1 \text{ an} = 3$ ans
5. DU liée a l'usure morale pour laquelle on ne calcule plus l'amortissement (DUM) :
 $DUM = Dn - DAI = 7 \text{ ans} - 4 \text{ ans} = 3$ ans

Le tableau d'amortissement dégressif en tenant compte de l'usure morale est le suivant:

<i>Années</i>	<i>La méthode de calcul</i>	<i>L'amortissement annuel</i>	<i>La valeur restée</i>
1	$32.500 \times 28,6\% \times (8/12)$	6.197	26.303
2	$32.500 \times 28,6\% (4/12)$ $(23.205/3) \times (8/12)$	3.098 5.157	23.205 18.048
3	$23.205/3$	7.735	10.313
4	$23.205/3$	7.735	2.578
5	$9.574 \times 28,6\% < (9.574/3)$	2.578	0
6	01.05.N+5, 01.08.N+8	0	0

On observe que, en rapport avec la date d'entrée dans le patrimoine et le régime général d'amortissement pratique en Roumanie (en commençant avec le mois suivant à la mise en fonction), dans le cas de l'application de la méthode AD en tenant compte de l'usure morale, la procédure sera la suivante :

- De 01.05.N jusqu'à 30.04.N+1 AD (1 an);
- De 01.05.N+1 jusqu'à 30.04.N+5 AL en fonction de la valeur restée (3 ans);
- De 01.05.N+5 jusqu'à 01.08.N+8 la date de l'expiration de la durée normale de fonctionnement (7 ans) un amortissement nul.

Enregistrements comptables relatives à l'amortissement:

N1:	6811=2813	6.197
N2:	6811=2813	8.255
N3-N4:	6811=2813	7.735
N5:	6811=2813	2.578

3. L'amortissement accéléré

Consiste dans le passage aux charges d'exploitation dans la première année de fonctionnement, d'un amortissement de jusqu'au 50% de la valeur d'entrée du moyen fixe en cause. Les amortissements annuels pour les suivants exemples sont calculés à la valeur pas encore amortie, après la méthode linéaire, en se rapportant au nombre des années d'utilisation qui restent:

Exemple:

<i>Années</i>	<i>La méthode de calcul</i>	<i>L'amortissement annuel</i>	<i>La valeur restée</i>
1	$35.000 \times 50\% \times (8/12)$	10.833	21.667
2	$32.500 \times 50\% \times (4/12)$ $(16.250/6) \times (8/12)$	5.417 1.806	16.250 14.444
3	$16.250/6$	2.708	11.736
4	$16.250/6$	2.708	9.028
5	$16.250/6$	2.708	6.319
6	$16.250/6$	2.708	3.611
7	$16.250/6$	2.708	903
8	$(16.260/6) \times (4/12)$	903	0

On observe que, en rapport avec la date d'entrée dans le patrimoine et le régime général d'amortissement pratique en Roumanie (en commençant avec le mois suivant à la mise en fonction), dans le cas de l'application de la méthode d'amortissement accélère la procédure sera la suivante:

- de 01.05. N jusqu'à 30.04.N+4 un amortissement de 50% de la valeur d'entrée du moyen fixe (1 an);
- de 01.05.N+1 jusqu'à 30.04.N+8 un amortissement linéaire en fonction de la valeur restée (7 ans).

1.3.2. La dépréciation réversible

Les immobilisations doivent apparaître au bilan à leur juste valeur. C'est à dire que si une immobilisation a subi une dégradation prématurée de son état (accompagné d'une diminution de sa valeur), il est nécessaire de comptabiliser cette perte de valeur, c'est ce que l'on appelle la dépréciation.

D'une manière générale, une dépréciation correspond à la constatation d'une perte de valeur probable et inattendue sur un élément de l'actif. La différence entre la dépréciation et l'amortissement réside dans le caractère inattendu de la dépréciation, l'amortissement étant une perte de valeur normale d'une immobilisation, perte de valeur qui est due à l'usure et à l'utilisation de cette immobilisation. Donc, la dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur comptable.

La perte de valeur est comptabilisée dans la mesure où la valeur nette comptable d'un actif excède sa valeur juste. La perte de valeur est inscrite au compte de résultat, étant considérée une charge, sauf lorsqu'elle a été constatée sur un actif précédemment réévalué. De manière symétrique, la reprise ultérieure de perte de valeur sur des actifs comptabilisés à leur coût historique sera comptabilisée en produits.

Pour enregistrer en comptabilité la dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles on utilise les comptes du groupe **290 « Ajustements pour dépréciation des immobilisations incorporelles »**, respectivement **291 « Ajustements pour dépréciation des immobilisations corporelles »**, en fonction de chaque immobilisation dont la valeur a été dépréciée, en correspondance avec les compte de charges **6813 « Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des immobilisations »**. La reprise ultérieure de perte de valeur sur des immobilisations est comptabilisée dans le compte **7813 « Reprises d'ajustements pour dépréciation des immobilisations »**.

La structure des comptes de dépréciation des immobilisations est la suivante:

- 290 Ajustements pour dépréciation des immobilisations incorporelles**
 - 2903 Ajustements pour frais de développement
 - 2905 Ajustements pour concessions, brevets, licences, marques commerciales et autres droits et valeurs similaires
 - 2907 Ajustements pour dépréciation du fonds commercial
 - 2908 Ajustements pour dépréciation des autres immobilisations incorporelles
- 291 Ajustements pour dépréciation des immobilisations corporelles**
 - 2911 Ajustements pour dépréciation des terrains et aménagements de terrains
 - 2912 Ajustements pour dépréciation des constructions
 - 2913 Ajustements pour dépréciation des installations, matériels de transport, animaux et plantations
 - 2914 Ajustements pour dépréciation des autres immobilisations corporelles
- 293 Ajustements pour dépréciation des immobilisations en cours**
 - 2931 Ajustements pour dépréciation des immobilisations corporelles en cours
 - 2933 Ajustements pour dépréciation des immobilisations incorporelles en cours

Exemple:

Une société commercial achète un terrain au prix de 100.000 lei, TVA 24 %, payé par virement bancaire. A la fin de l'exercice financier on constate que la valeur actuelle du terrain est 90.000 lei. A la fin de l'exercice financier suivant la valeur actuelle du terrain est 95.000 lei. Ultérieurement, le terrain est vendu au prix de 110.000 lei, TVA 24%. Enregistrez dans la comptabilité toutes les opérations.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat du terrain	% =	404	124.000
	2111		100.000
	4426		24.000

Le payement de la facture	404	=	5121	124.000
La constitution des ajustements pour la dépréciation du terrain	6813	=	2911	10.000
La diminution des ajustements pour la dépréciation du terrain dans l'exercice suivant	2911	=	7813	5.000
La vente du terrain	461	=	%	<u>136.400</u>
			7583	110.000
			4427	26.400
La sortie du patrimoine du terrain vendu	6583	=	2111	100.000
L'annulation des ajustements qui n'ont plus d'objet	2911	=	7813	5.000
L'encaissement de la créance	5121	=	461	136.400

1.4. La comptabilité des immobilisations incorporelles

Définition:

Un actif incorporel est un actif identifiable, non monétaire, immatériel, détenu pour l'utilisation dans le processus de production ou fourniture de biens ou de services, pour être loué aux tiers ou pour des buts administratives.

Reconnaissance:

Un actif incorporel doit être reconnu dans le bilan si:

- on estime qu'il va générer des avantages économiques futures pour l'entité;
- le coût de l'actif peut être évalué dans une manière crédible.

Structure:

Conformément à OMFP 3.055/2009, les immobilisations incorporelles sont reflétées par la deuxième classe du plan comptable, le groupe **20 « Immobilisations incorporelles »** qui contient les suivantes comptes:

- 201 Frais de constitution**
- 203 Frais de développement**
- 205 Concessions, brevets, licences, marques commerciales et autres droits et valeurs similaires**
- 207 Fonds commercial**
 - 2071 Fonds commercial positif
 - 2075 Fonds commercial négatif
- 208 Autres immobilisations incorporelles**

Les immobilisations incorporelles en cours et les avances accordés pour les immobilisations incorporelles sont enregistrés dans les comptes **233 « Immobilisations incorporelles en cours »**, respectivement **234 « Avances versées sur immobilisations incorporelles »**.

A l'exception du compte 2075 « Fonds commercial négatif », les autres comptes sont des comptes d'actif.

Pour le calcul et l'enregistrement de la dépréciation irréversible des immobilisations incorporelles on utilise les suivantes comptes:

- 2801 Amortissements des frais de constitution**
- 2803 Amortissements des frais de développement**

- 2805 Amortissements des concessions, brevets, licences, marques commerciales et autres droits et valeurs similaires**
- 2807 Amortissements du fonds commercial**
- 2808 Amortissements des autres immobilisations incorporelles**

Pour le calcul et l'enregistrement de la perte de valeur des immobilisations incorporelles on utilise les suivantes comptes:

- 2903 Ajustements pour frais de développement**
- 2905 Ajustements pour concessions, brevets, licences, marques commerciales et autres droits et valeurs similaires**
- 2907 Ajustements pour dépréciation du fonds commercial**
- 2908 Ajustements pour dépréciation des autres immobilisations incorporelles**

1.4.1. La comptabilité des charges de constitution

Définition:

Les charges de constitution sont les charges occasionnées par la constitution ou le développement d'une entité représentées par:

- taxes et autres charges d'inscription et d'immatriculation de l'entité;
- charges concernant l'émission et la vente des actions et des obligations;
- charges liées à la constitution et l'extension de l'activité de l'entité;
- autres charges de cette nature.

Amortissement:

Si la société décide de capitaliser les charges de constitution, celles-ci sont amorties dans une période de maximum 5 ans. Si les charges de constitution ne sont intégralement amorties, la société ne peut pas distribuer de dividendes que dans la situation dans laquelle la somme des réserves distribuables et des profits reportés couvre les charges non amorties.

Comptes opérationnels utilisés:

- 201 Frais de constitution
- 2801 Amortissements des frais de constitution
- 6811 Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations

Présentation dans le bilan: $VCN = Sd_{201} - Sc_{2801}$

Exemple:

L'associé d'une société commerciale dépose à la caisse de l'entreprise, au moment de la constitution, 5.000 lei, dont on paye au notaire 1.000 lei pour la légalisation de l'acte constitutif et au Registre du Commerce 2.000 lei + TVA 24%, représentant autres frais de constitution. Après le commencement de l'activité on restitue à l'associé la somme déposée. Les frais de constitution s'amortissent sur 2 ans. Enregistrez dans la comptabilité toutes les opérations, inclusivement la sortie du patrimoine des frais amortis.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
La somme déposée par l'associé à la caisse	5311	= 4551	5.000
Le paiement des honoraires au notaire	201	= 5311	1.000

Le paiement des frais de constitution au Registre du Commerce	% 201 4426	= 5311	<u>2.480</u> 2.000 480
Le remboursement de la somme déposée par l'associé	4551	= 5311	5.000
L'amortissement mensuel des frais de constitution	6811	= 2801	125
La sortie du patrimoine des frais amortis	2801	= 201	3.000

1.4.2. La comptabilité des charges de développement

Définition:

Les charges de développement sont générées par l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.

Exemples d'activités de développement:

- la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes;
- la conception d'outils, de gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle;
- la conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote qui n'est pas à une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques;
- la conception, la construction et les tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

Conformément à l'IAS 38 « Immobilisations incorporelles » et à l'OMFP 3.055/2009, une immobilisation incorporelle résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) doit être comptabilisée si, et seulement si, une entité peut démontrer tout ce qui suit:

- la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente;
- son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre;
- sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle;
- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité;
- la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle;
- sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Amortissement:

La durée maximum d'amortissement des charges de développement est de 5 ans. Si les charges de développement ne sont intégralement amorties, la société ne peut pas distribuer de dividendes que dans la situation dans laquelle la somme des réserves distribuables et des profits reportés couvre les charges non amorties.

Comptes opérationnels utilisés:

- 203 Frais de développement
- 2803 Amortissements des frais de développement
- 2903 Ajustements pour frais de développement
- 6811 Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations
- 6813 Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des immobilisations
- 7813 Reprises d'ajustements pour dépréciation des immobilisations

Présentation dans le bilan: $VCN = Sd_{203} - Sc_{2803} - Sc_{2903}$

Le mécanisme des ajustements pour dépréciation:

- La reconnaissance de la dépréciation 6813=2903
- L'annulation de la dépréciation 2903=7813

Exemple:

Une société commerciale exécute, en régie propre, un projet d'innovation technologique, en effectuant les suivantes charges:

- 1^{er} mois: charges avec les matières et fournitures consommables – 15.000 lei
charges avec les salaires – 10.000 lei
- 2^{ème} mois: charges avec les matières et fournitures consommables – 5.000 lei

Le projet s'amortit sur 2 ans. Enregistrez dans la comptabilité toutes les opérations, inclusivement la sortie du patrimoine des frais de développements amortis.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
La consommation des matières et fournitures consommables - 1 ^{er} mois	602	= 302	15.000
Les charges avec les salaires	641	= 421	10.000
L'enregistrement de l'immobilisation en cours - 1 ^{er} mois	233	= 721	25.000
La consommation des matières et fournitures consommables - 2 ^{ème} mois	602	= 302	5.000
L'enregistrement de l'immobilisation en cours - 2 ^{ème} mois	233	= 721	5.000
La réception des travaux des développements	203	= 233	35.000
L'amortissement mensuel des frais de développement	6811	= 2803	1.250
La sortie du patrimoine des frais amortis	2803	= 203	30.000

1.4.3. La comptabilité des concessions, brevets, licences, marques commerciales, droits et actifs similaires

Définition:

Ces actifs incorporels peuvent être apportés par les actionnaires ou les associés, achetés ou acquis par autres modalités, étant enregistrés comme immobilisations incorporelles à la valeur d'apport, au coût de production ou au coût d'acquisition, selon le cas.

Amortissement:

La période d'amortissement correspond à la durée du contrat de concession, utilisation, protection.

Comptes opérationnels utilisés:

- 205 Concessions, brevets, licences, marques commerciales et autres droits et valeurs similaires
- 2805 Amortissements des concessions, brevets, licences, marques commerciales et autres droits et valeurs similaires
- 2905 Ajustements pour concessions, brevets, licences, marques commerciales et autres droits et valeurs similaires
- 6811 Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations
- 6813 Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des immobilisations
- 7813 Reprises d'ajustements pour dépréciation des immobilisations

Présentation dans le bilan: $VCN = Sc_{205} - Sc_{2805} - Sc_{2905}$

Le mécanisme des ajustements pour dépréciation:

- La reconnaissance de la dépréciation 6813=2905
- L'annulation de la dépréciation 2905=7813

Exemple:

Une société reçoit les droits d'exploiter un gisement de substances minérales pour une période de 10 ans, le prix de concession étant négocié à 2.000.000 lei et la redevance annuelle à 200.000 lei. Enregistrez le droit d'exploitation, l'amortissement annuel, le paiement par virement bancaire de la redevance annuelle et la sortie de gestion de la concession à l'expiration du contrat de concession.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
Le droit d'exploitation (concession)	205	= 167	2.000.000
L'amortissement annuel de la concession	6811	= 2805	200.000
Le paiement de la redevance annuelle	167	= 5121	200.000
La sortie de la gestion de la concession	2805	= 205	2.000.000

1.4.4. La comptabilité du fond commercialDéfinition:

Le fond commercial apparaisse, habituellement, à la consolidation et représente la partie du fond de commerce qui n'est pas incluse dans d'autres éléments d'actif, mais qui concoure au développement du potentiel d'activité de l'entreprise.

Il peut être concrétisé dans:

- une différence **positive** de l'acquisition d'une affaire, calculée comme la différence entre le coût d'acquisition de l'affaire (plus grand) et la valeur juste des actifs et des dettes identifiables (plus petite) à la date de transaction.
- une différence **négative** de l'acquisition d'une affaire, calculée comme la différence entre la valeur juste des actifs et des dettes identifiables (plus grande) le coût d'acquisition de l'affaire (plus petit).

Amortissement:

Si le fond commercial est traité comme un actif, suite à l'acquisition, par une société, des actions d'une autre société, on tient compte des aspects suivants:

- le fond commercial est amorti, normalement, dans un période de maximum 5 années;

- les entités peuvent amortir le fond commercial dans un période plus longue que 5 années, mais qui ne dépasse pas la durée d'utilisation économique de l'actif; dans ce cas la période doit être justifiée et présentée dans les notes explicatives.

Comptes opérationnels utilisés:

207	Fonds commercial
2071	Fonds commercial positif
2075	Fonds commercial négatif
2807	Amortissements du fonds commercial
2907	Ajustements pour dépréciation du fonds commercial
6811	Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations
6813	Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des immobilisations
7813	Reprises d'ajustements pour dépréciation des immobilisations

Présentation dans le bilan: $VCN = Sd_{2071} - Sc_{2807} - Sc_{2907}$

Ou

$VCN = Sd_{2075}$

Le mécanisme des ajustements pour dépréciation:

- La reconnaissance de la dépréciation 6813=2907
- L'annulation de la dépréciation 2907=7813

1.4.5. La comptabilité des autres immobilisations incorporelles

Définition:

Cette catégorie des immobilisations incorporelles est représentée par les programmes informatiques créés par l'entité ou acquis pour les nécessités propres d'utilisation, et par d'autres immobilisations incorporelles qui ne sont pas inclus dans les catégories précédentes.

Amortissement:

Les autres immobilisations incorporelles sont amorties en fonction de leur durée estimée d'utilisation.

Comptes opérationnels utilisés:

208	Autres immobilisations incorporelles
2808	Amortissements des autres immobilisations incorporelles
2908	Ajustements pour dépréciation des autres immobilisations incorporelles
6811	Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations
6813	Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des immobilisations
7813	Reprises d'ajustements pour dépréciation des immobilisations

Présentation dans le bilan: $VCN = Sd_{208} - Sc_{2808} - Sc_{2908}$

Le mécanisme des ajustements pour dépréciation:

- La reconnaissance de la dépréciation 6813=2908
- L'annulation de la dépréciation 2908=7813

Exemple: Une société achète un programme informatique à un coût d'acquisition de 6.000 lei, TVA 24%, durée d'utilisation 3 années. Après 3 ans on enregistre la sortie de la gestion du programme informatique.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat du programme informatique	% = 404		7.440
	208		6.000
	4426		1.440
L'amortissement annuel du programme informatique	6811 = 2808		2.000
La sortie de la gestion du programme informatique	2808 = 208		6.000

1.4.6. La comptabilité des avances pour immobilisations incorporelles et les immobilisations incorporelles en cours

Les immobilisations incorporelles en cours sont les immobilisations effectuées en régie propre ou par des tiers qui ne sont pas finalisées. Elles sont évaluées au coût de production ou au coût d'acquisition, selon le cas.

Amortissement: Les immobilisations incorporelles en cours ne s'amortissent pas, mais on peut enregistrer des ajustements pour dépréciation si la valeur d'inventaire (à la fin de l'exercice) est plus petite que le coût de production/acquisition.

Comptes opérationnels utilisés:

233	Immobilisations incorporelles en cours
234	Avances versées sur immobilisations incorporelles
2932	Ajustements pour dépréciation des immobilisations corporelles en cours
6813	Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des immobilisations
7813	Reprises d'ajustements pour dépréciation des immobilisations

Présentation dans le bilan: $VCN = S_{C233} + S_{C234} - S_{C2932}$

Le mécanisme des ajustements pour dépréciation:

- La reconnaissance de la dépréciation 6813=2932
- L'annulation de la dépréciation 2932=7813

Exemple 1:

Une société paie une avance pour un programme informatique effectué par des tiers en somme de 6.000 lei. A la fin du mois on reçoit la facture pour le programme informatique en somme de 20.000 lei, TVA 24% le programme étant mis en fonction le mois suivant. La dette est payée par virement bancaire.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
Le paiement de l'avance	234 = 5121		6.000
La réception du programme informatique	% = 404		24.800
	233		20.000
	4426		4.800
Le paiement de la dette	404 = %		24.800
		232	6.000
		5121	18.800
La mise en fonction de l'immeuble	208 = 2313		20.000

1.5. La comptabilité des immobilisations corporelles

Définition:

Conformément à l'IAS 16, les immobilisations corporelles sont des actifs corporels :

- a. qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives; et
- b. dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'une période.

En plus de ces deux conditions qui doivent être rempli par une immobilisation corporelle, les normes comptables roumaines prévoient une autre condition:

- c. ont une valeur plus grande que la limite prévue par les normes en vigueur (en présent la limite est de 1.800 lei)

Pour pouvoir appliquer un traitement comptable correcte aux immobilisations corporelles on doit connaître les suivantes termes:

1. La **valeur comptable** est le montant pour lequel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.
2. Le **coût** est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé, ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction ou bien le montant éventuellement attribué à cet actif lors de sa comptabilisation initiale selon les dispositions spécifiques d'autres normes.
3. Le **montant amortissable** est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle.
4. L'**amortissement** est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.
5. La **valeur spécifique à l'entité** est la valeur actuelle des flux de trésorerie qu'une entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité ou qu'elle prévoit d'engager lors du règlement d'une obligation.
6. La **juste valeur** est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.
7. Une **perte de valeur** est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.
8. La **valeur recouvrable** est la valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminuée des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.
9. La **valeur résiduelle** d'un actif est le montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.
10. La **durée d'utilité** est :
 - a. la période pendant laquelle l'entité s'attend à pouvoir utiliser un actif; ou
 - b. le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

Reconnaissance:

Le coût d'une immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif si, et seulement si:

- a. il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet élément iront à l'entité; et
- b. le coût de cet élément peut être évalué de façon fiable.

Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement. L'acquisition de telles immobilisations corporelles, tout en n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à une immobilisation corporelle donnée, peut se révéler nécessaire pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs. Ces immobilisations corporelles remplissent les conditions de comptabilisation en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entité d'obtenir des avantages économiques futurs des actifs liés supérieurs à ceux que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises.

Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif doit être évaluée à son coût. Le coût est composé par toutes les dépenses nécessaires pour acquérir l'immobilisation et pour la préparer pour son usage prévu.

Structure:

Conformément à l'OMFP 3.055/2009, les immobilisations corporelles incluent:

- Terrains et aménagements de terrains
- Constructions
- Installations techniques, matériels de transport, animaux et plantations
- Mobilier, matériel bureautique, équipements de protection des personnes et des biens et autres actifs corporels
- Immobilisations corporelles en cours
- Avances versées sur immobilisations corporelles

Conformément à l'OMFP 3.055/2009, les immobilisations corporelles sont reflétées par la deuxième classe du plan comptable, le groupe **21 « Immobilisations incorporelles »** qui contient les suivantes comptes:

- 211 Terrains et aménagements de terrains**
 - 2111 Terrains
 - 2112 Aménagements de terrains
- 212 Constructions**
- 213 Installations techniques, matériels de transport, animaux et plantations**
 - 2131 Equipements technologiques (machines, outillage et installations de travail)
 - 2132 Appareils et installations de mesure, contrôle et réglage
 - 2133 Matériels de transport
 - 2134 Animaux et plantations
- 214 Mobilier, matériel bureautique, équipements de protection des personnes et des biens et autres actifs corporels**

Les immobilisations corporelles en cours et les avances accordés pour les immobilisations corporelles sont enregistrés dans les comptes **231 « Immobilisations corporelles en cours »**, respectivement **234 « Avances versées sur immobilisations corporelles »**.

Tous les comptes des groupes 21 « Immobilisations corporelles » et 23 « Immobilisations en cours et avances pour immobilisations » sont des comptes d'actif.

Pour le calcul et l'enregistrement de la dépréciation irréversible des immobilisations corporelles on utilise les suivantes comptes:

- 2811 Amortissements des aménagements de terrains**
- 2812 Amortissements des constructions**
- 2813 Amortissements des installations, matériels de transport, animaux et plantations**

2814 Amortissements des autres immobilisations corporelles

Pour le calcul et l'enregistrement de la perte de valeur des immobilisations corporelles on utilise les suivantes comptes:

- 2911 Ajustements pour dépréciation des terrains et aménagements de terrains**
- 2912 Ajustements pour dépréciation des constructions**
- 2913 Ajustements pour dépréciation des installations, matériels de transport, animaux et plantations**
- 2914 Ajustements pour dépréciation des autres immobilisations corporelles**

Tous les comptes des groupes 281 « Amortissements des immobilisations corporelles » et 291 « Ajustements pour dépréciation des immobilisations corporelles » sont des comptes de passif.

1.5.1. La comptabilité des terrains et des aménagements de terrains

Conformément à l'OMFP 3.055/2009, la comptabilité des terrains est tenue pour 2 catégories :

- Terrains
- Aménagements de terrains

Dans la comptabilité analytique les terrains peuvent être mis en évidence par les suivants groupes:

- terrains agricoles
- terrains sans constructions
- terrains avec des gisements
- terrains avec de constructions
- terrains forestiers etc.

Les aménagements des terrains sont des investissements effectués pour enrichir les terrains: des lacs, des marais, d'autres éléments semblables, mais également des systèmes d'irrigation, des travaux d'accès, connexion aux sources d'énergie, des remblais etc.

Amortissement:

Les terrains ne s'amortissent pas parce que leur utilité et leur capacité de produire d'avantages économiques demeurent généralement intacts ou augmentent. Ils peuvent être soumis aux ajustements pour dépréciation.

Les aménagements de terrains s'amortissent sur la période décidée par le conseil d'administration ou par le responsable de la gestion du patrimoine.

Comptes opérationnels utilisés:

- 211 Terrains et aménagements de terrains
- 2111 Terrains
- 2112 Aménagements de terrains
- 2811 Amortissements des aménagements de terrains
- 2911 Ajustements pour dépréciation des terrains et aménagements de terrains
- 6811 Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations
- 6813 Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des immobilisations
- 7813 Reprises d'ajustements pour dépréciation des immobilisations

Autres comptes spécifiques utilisés:

- 6583 Valeur nette des actifs cédés et autres opérations de capital

7583 Cession d'actifs et autres opérations de capital

Présentation dans le bilan: $VCN = Sd_{2111} - Sc_{2911}$ (pour les terrains)
 $VCN = Sd_{2112} - Sc_{2811} - Sc_{2911}$ (pour les aménagements des terrains)

Le mécanisme des ajustements pour dépréciation:

- La reconnaissance de la dépréciation 6813=2911
- L'annulation de la dépréciation 2911=7813

Exemple:

Une société commerciale achète un terrain au prix de 50.000 lei, TVA 24%, payé par virement bancaire. Une société spécialisée effectue des travaux de dessèchement facturé au prix de 20.000 lei, TVA 24%, après on fait la réception finale. L'investissement s'amortit de façon linéaire pendant 4 années. Après 3 ans, le terrain sur lequel la société a effectué les aménagements est vendu au prix de 80.000 lei, TVA 24%.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat du terrain	% 2111 4426	= 404	<u>62.000</u> 50.000 12.000
Le paiement de la facture	404	= 5121	62.000
L'enregistrement de la facture des travaux de dessèchement	% 231 4426	= 404	<u>24.800</u> 20.000 4.800
Le paiement de la facture	404	= 5121	24.800
La réception des travaux de dessèchement	2112	= 231	20.000
L'amortissement mensuel des aménagements de terrains	6811	= 2811	416,67
La vente du terrain	461	= % 7583 4427	<u>99.200</u> 80.000 19.200
La sortie de gestion du terrain vendu	6583	= 2111	50.000
La sortie de gestion des aménagements de terrains	% 2811 6583	= 2112	<u>20.000</u> 15.000 5.000

1.5.2. La comptabilité des constructions

La comptabilité de constructions est tenue pour chaque construction (bâtiment) avec une fonctionnalité distincte.

Amortissement:

Les constructions s'amortissent en utilisant le régime linéaire sur la durée normale d'utilisation

Comptes opérationnels utilisés:

- 212 Constructions
- 2812 Amortissements des constructions
- 2912 Ajustements pour dépréciation des constructions
- 6811 Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations

6813	Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des immobilisations
7813	Reprises d'ajustements pour dépréciation des immobilisations

Présentation dans le bilan: $VCN = Sd_{212} - Sc_{2812} - Sc_{2912}$

Le mécanisme des ajustements pour dépréciation:

- La reconnaissance de la dépréciation 6813=2912
- L'annulation de la dépréciation 2912=7813

Exemple 1:

Un actionnaire d'une société souscrit et apporte au capital social un bâtiment à une valeur d'apport de 800.000 lei, qui s'amortisse linéairement en 10 années. Après 10 ans le bâtiment est sorti de la gestion.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
La souscription du capital	456	= 1011	800.000
L'apport du bâtiment	212	= 456	800.000
La régularisation du capital social	1011	= 1012	800.000
L'amortissement annuel du bâtiment	6811	= 2812	100.000
La sortie de gestion du bâtiment	2812	= 212	800.000

Exemple 2:

Une société vend un bâtiment à un prix négocié sans TVA de 1.000.000 lei, TVA 24%. La valeur comptable brute du bâtiment est de 900.000 lei et l'amortissement enregistré jusqu'à la date de la vente est de 700.000 lei.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
La vente du bâtiment	461	= %	<u>1.240.000</u>
		7583	1.000.000
		4427	240.000
La sortie de gestion du bâtiment	% 6583 2812	= 212	<u>900.000</u>
		200.000	
		700.000	

1.5.3. La comptabilité des installations techniques, matériels de transport, animaux et plantation

La comptabilité synthétique de ces immobilisations est tenue pour chaque catégorie et la comptabilité analytique est tenue pour chaque objet d'évidence, ce veut dire l'objet singulier ou le complexe des objets avec toutes ses diapositives et ses accessoires, destinés à accomplir indépendamment une fonction différente.

Amortissement:

Ces immobilisations s'amortissent en utilisant le régime linéaire, dégressif ou accéléré, sur la durée normale d'utilisation

Comptes opérationnels utilisés:

213	Installations techniques, matériels de transport, animaux et plantations
2131	Equipements technologiques (machines, outillage et installations de travail)
2132	Appareils et installations de mesure, contrôle et réglage
2133	Matériels de transport
2134	Animaux et plantations
2813	Amortissements des installations, matériels de transport, animaux et plantations
2913	Ajustements pour dépréciation des installations, matériels de transport, animaux et plantations
6811	Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations
6813	Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des immobilisations
7813	Reprises d'ajustements pour dépréciation des immobilisations

Présentation dans le bilan: $VCN = Sd_{213} - Sc_{2813} - Sc_{2913}$

Le mécanisme des ajustements pour dépréciation:

- La reconnaissance de la dépréciation 6813=2913
- L'annulation de la dépréciation 2913=7813

Exemple 1:

On enregistre les suivantes modalités d'entrée des immobilisations corporelles

- a. Par la souscription et par l'apport au capital social
 - installations de mesure et contrôle 185.000 lei
 - voiture 115.000 lei
- b. Par l'acquisition des fournisseurs, les contrevaleurs étant payées par virements bancaires (valeurs sans TVA)
 - équipements technologiques 250.000 lei
 - vignoble 150.000 lei
- c. De la production propre
 - appareils de contrôle et réglage 100.000 lei
- d. Acquis à titre gratuite
 - équipements technologiques 125.000 lei
- e. Entrée dans la gestion suite à une opération de crédit-bail
 - matériel de transport 250.000 lei

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
a. La souscription du capital	456	= 1011	300.000
L'apport des installations de mesure et contrôle et de la voiture	%	= 456	<u>300.000</u>
	2132		185.000
	2133		115.000
La régularisation du capital social	1011	= 1012	300.000
b. L'achat des équipements technologiques et du vignoble	%	= 404	<u>496.000</u>
	2131		250.000
	2134		150.000
	4426		96.000
Le paiement de la dette envers les fournisseurs	404	= 5121	496.000
c. La production des appareils de contrôle et réglage	231	= 722	100.000
La réception des appareils de contrôle et réglage	2132	= 231	100.000

d. Equipements technologiques acquis à titre gratuit	2131	=	4753	125.000
e. Matériel de transport (opération de crédit-bail)	2133	=	167	250.000

Exemple 2:

On sort de la gestion les suivantes catégories d'immobilisations corporelles complètement amorties :

- Equipements technologiques: valeur d'entrée dans le patrimoine 450.000
- Appareils et installations de mesure, contrôle et réglage: valeur d'entrée dans le patrimoine 250.000

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
La sortie de gestion des équipements technologiques	2813	= 2131	450.000
La sortie de gestion des appareils et installations de mesure, contrôle et réglage	2813	= 2132	250.000

Exemple 3:

On vend les suivantes catégories d'immobilisations corporelles aux prix de vente sans TVA

- Matériel de transport
 - prix de vente 50.000
 - valeur d'entrée dans le patrimoine 90.000
 - amortissement enregistré 70.000
- Plantations
 - prix de vente 50.000
 - valeur d'entrée dans le patrimoine 140.000
 - amortissement enregistré 110.000

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
La vente du matériel de transport	461	= %	<u>62.000</u>
		7583	50.000
		4427	12.000
La sortie de gestion du matériel de transport	%	= 2133	<u>90.000</u>
	6583		20.000
	2813		70.000
La vente des plantations	461	= %	<u>62.000</u>
		7583	50.000
		4427	12.000
La sortie de gestion du matériel de transport	%	= 2134	<u>140.000</u>
	6583		30.000
	2813		110.000

1.5.4. La comptabilité des autres actifs corporels

La comptabilité analytique est tenue par objets d'évidence.

Amortissement:

Les autres actifs corporels s'amortissent, habituellement, en utilisant le régime linéaire, mais on peut aussi utiliser le régime dégressif ou accéléré, sur la durée normale d'utilisation

Comptes opérationnels utilisés:

214	Mobilier, matériel bureautique, équipements de protection des personnes et des biens et autres actifs corporels
2814	Amortissements des autres immobilisations corporelles
2914	Ajustements pour dépréciation des autres immobilisations corporelles
6811	Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations
6813	Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des immobilisations
7813	Reprises d'ajustements pour dépréciation des immobilisations

Présentation dans le bilan: $VCN = Sd_{214} - Sd_{2814} - Sc_{2914}$

Le mécanisme des ajustements pour dépréciation:

- La reconnaissance de la dépréciation 6813=2914
- L'annulation de la dépréciation 2914=7813

Exemple 3:

Une société achète, au début de l'exercice financier N, un ordinateur au prix de vente sans TVA 60.000 lei, amortissable linéaire sur une période de 3 années. Après deux ans l'ordinateur est donné à une association.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat de l'ordinateur	% 214 4426	= 404	<u>74.400</u> 60.000 14.400
L'amortissement annuel de l'ordinateur	6811	= 2814	20.000
La sortie de gestion du matériel de transport (donation)	% 6582 2812	= 214	<u>60.000</u> 20.000 40.000

1.5.5. La comptabilité des avances pour immobilisations corporelles et des immobilisations corporelles en cours

Les immobilisations corporelles en cours sont les immobilisations effectuées en régie propre ou par des tiers qui ne sont pas finalisées. Elles sont évaluées au coût de production ou au coût d'acquisition, selon le cas.

Amortissement: Les immobilisations corporelles en cours ne s'amortissent pas, mais on peut enregistrer des ajustements pour dépréciation si la valeur d'inventaire (à la fin de l'exercice) est plus petite que le coût de production/acquisition.

Comptes opérationnels utilisés:

231	Immobilisations corporelles en cours
232	Avances versées sur immobilisations corporelles
2931	Ajustements pour dépréciation des immobilisations corporelles en cours
6813	Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des immobilisations

7813 Reprises d'ajustements pour dépréciation des immobilisations

Présentation dans le bilan: $VCN = S_{d231} + S_{c232} - S_{c2931}$

Le mécanisme des ajustements pour dépréciation:

- La reconnaissance de la dépréciation 6813=2931
- L'annulation de la dépréciation 2931=7813

Exemple 1:

On contracte l'exécution d'un immeuble pour lequel on paye une avance de 200.000 lei sans TVA. La valeur totale des travaux facturés par l'entrepreneur est de 500.000 lei et TVA 24%. Les paiements sont effectués par virement bancaire.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
Le paiement de l'avance	%	= 5121	<u>248.000</u>
	232		200.000
	4426		48.000
La réception de l'immeuble	%	= 404	<u>620.000</u>
	231		500.000
	4426		120.000
Le paiement de la dette	404	= %	<u>620.000</u>
		232	200.000
		4426	48.000
		5121	372.000
La mise en fonction de l'immeuble	212	= 231	500.000

Exemple 2:

On réalise en régime propre une halle industrielle pour laquelle on enregistre des charges avec: matériaux de constructions 350.000 lei, salaires 100.000 lei, assurances et protections sociales 35.000 lei, amortissement moyens de transport 15.000 lei. On obtient la halle industrielle à un coût de production égal avec le total des charges effectuées.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
Charges avec matériaux de construction	601	= 301	350.000
Charges avec salaires	641	= 421	100.000
Charges avec assurances et protections sociales	645x	= 43xx	35.000
Charges avec amortissement	6811	= 2813	15.000
La réception la halle	231	= 722	500.000
La mise en fonction de la halle	212	= 231	500.000

1.5.6. La comptabilité des charges avec les réparations et les modernisations

Les charges avec les réparations sont de dépenses effectuées pour maintenir l'efficacité d'opération et la vie productive prévue des immobilisations corporelles. Elles sont habituellement réduites et se produisent fréquemment durant toute la vie.

Exemples:

- les changements d'huile
- la mise au point de moteur
- la peinture des bâtiments
- le remplacement des réparations ordinaires

Les charges avec les modernisations sont de dépenses effectuées pour augmenter la capacité productive et l'efficacité d'opération ou leur vie utile prévue. Elles augmentent la valeur de l'immobilisation corporelle.

Exemple:

Une société commercial achète, en décembre 2005, une voiture au prix de 30.000 lei, TVA 24%, payé par virement bancaire. La voiture est amortie de façon linéaire pendant 5 années. En décembre 2007, la société effectue des travaux de modernisation de la voiture, en régie propre. Pour ces travaux, la société utilise des pièces d'échanges, qui existent déjà dans le stock, en somme de 3.000 lei et enregistre des charges salariales en somme de 2.000 lei. L'investissement est amorti de façon linéaire sur la période restant.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat de la voiture	% 2133 4426	= 404	<u>37.200</u> 30.000 7.200
Le paiement de la facture	404	= 5121	37.200
L'amortissement mensuel de la voiture	6811	= 2813	500
La consommation des pièces d'échanges	6024	= 3024	3.000
La charge avec les salaires	641	= 421	2.000
L'enregistrement des immobilisations corporelles en cours	231	= 722	5.000
La reception des travaux de modernisation	2133	= 231	5.000
L'amortissement mensuel de la voiture	6811	= 2813	638,88

Autres applications pratiques:

1. Une société commercial achète un bâtiment au prix de 500.000 lei, TVA 24%, payé par virement bancaire. Le bâtiment s'amortit de façon linéaire sur une période de 10 ans. Après 8 ans le bâtiment est vendu au prix de 800.000 lei, TVA 24%.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat du bâtiment	% 212 4426	= 404	<u>620.000</u> 500.000 120.000
Le paiement de la facture	404	= 5121	620.000
L'amortissement mensuel du bâtiment	6811	= 2812	4166,67
La vente du bâtiment	461	= % 7583 4427	<u>992.000</u> 800.000 192.000

La sortie de gestion du bâtiment vendu	%	=	212	<u>500.000</u>
	2811			400.000
	6583			100.000

2. Au début de l'exercice financier N, on achète de mobilier de bureau au prix de 20.000 lei, TVA 24%, payé par virement bancaire. Le mobilier de bureau s'amortit de façon linéaire sur une période de 3 ans. A la fin de la durée d'utilisation le mobilier est cassé, étant entièrement amorti.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat du mobilier	%	= 404	<u>24.800</u>
	214		20.000
	4426		4.800
Le paiement de la facture	404	= 5121	24.800
L'amortissement mensuel du mobilier	6811	= 2814	555,55
La sortie de gestion du mobilier entièrement amorti	2814	= 214	20.000

Chapitre 2. La comptabilité des stocks

2.1. Les stocks: définitions, caractéristiques, typologies

Les stocks et la production en cours d'exécution sont des actifs circulants, étant composés par l'ensemble de biens matériels et services dans l'intérieur des unités économiques, destinés pour être consommé depuis la première utilisation, qui peuvent être vendus après l'accomplissement du processus de fabrication (la suite du cycle de production) ou qui peuvent être vendus dans la même état dont elle ont été achetés.

Conformément à l'IAS 2 « Stocks », les stocks sont des actifs circulants:

- détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité;
- en cours de production pour une telle vente; ou
- sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.

Les stocks englobent les biens achetés et détenus pour la revente y compris, par exemple, les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou des terrains ou d'autres biens immobiliers détenus pour la revente. Les stocks englobent également les biens finis produits, ou en cours de production, par l'entité et comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production.

Dans la catégorie des stocks on inclut les suivants éléments:

1. **Matières premières** – qui participent directement à la fabrication des produits
2. **Matériels consommables** – composés par matières auxiliaires, combustibles, emballages, pièces de rechange, semences et matières pour plantation, autres matières consommables qui participent ou aident le processus de production
3. **Matériels ayant la nature d'objets d'inventaire** – composés par:
 - les biens ayant une valeur plus petite que la limite prévue par la loi pour être enregistrés comme immobilisations corporelles;
 - équipements de protection, équipements de travail, habillement spécial;
 - mécanismes, dispositifs, appareils de mesure et contrôle;
 - baraquements, aménagements provisoires.
4. **Produits** – composés par:
 - **Produits intermédiaires** – les produits dont les processus technologique a été finalisé dans une phase de fabrication et qui continuent le processus technologique d'une autre phase ou sont livrés aux tiers;
 - **Produits finis** – les produits qui ont parcouru toutes les phases du processus de fabrication, étant stockés en vue de la livraison ou expédiés directement aux clients;
 - **Produits résiduels** – déchets, matériels valorisables.
5. **Animaux et volailles**
6. **Marchandises** – les biens achetés par l'entité destinés pour la revente.
7. **Emballages** – incluent les stocks utilisés pour le stockage et pour le transport.
8. **Production en cours d'exécution** – la production qui n'a pas parcouru toutes les étapes du processus de production.
9. **Stocks détenus par des tiers** - les biens trouvés chez les tiers, pour traitement ou pour consignation

Les stocks peuvent être structurés selon différents critères:

1. Selon la source de provenance:
 - a. stocks achetés
 - b. stocks fabriqués

2. Selon l'appartenance au patrimoine
 - a. stocks qui font partie du patrimoine et qui se trouvent dans des espaces propres ou chez les tiers: tutelle, traitement, consignation, réparation
 - b. stocks qui ne font pas partie du patrimoine, mais qui se trouvent dans la gestion de l'unité, reçus de la part des tiers

3. Le degré d'individualisation et la modalité de gestion
 - a. identifiables, individualisés par des articles, éléments
 - b. fongible, interchangeables

Dans leur qualité d'éléments d'actif, les stocks sont reconnus seulement quand on estime qu'ils vont générer des avantages économiques futurs pour l'entité et leur coût peut être évalué dans une manière crédible.

2.2. L'évaluation des stocks en comptabilité

1. L'évaluation à l'entrée dans la gestion

A l'entrée dans la gestion, les stocks sont évalués et enregistrés dans la comptabilité à la valeur d'entrée (valeur d'enregistrement ou coût historique). En fonction de la modalité dans laquelle les stocks ont été acquis, la valeur d'entrée correspond au coût d'acquisition, au coût de production, à la valeur d'apport ou à la juste valeur.

- a. Les stocks **acquis à titre onéreux** sont évalués à leur **coût d'acquisition**.

Le coût d'acquisition des stocks comprend:

- le prix d'achat,
- les droits de douane et autres taxes (autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entité auprès des administrations fiscales),
- les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.

- b. Les stocks **produits** par l'entité sont évalués à leur **coût de production** ou **transformation**.

Conformément à l'IAS 2 « Stocks », les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis.

Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, et les frais de gestion et d'administration de l'usine. Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

Il y a aussi d'autres coûts qui ne sont pas inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que ceux de production ou les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques.

- c. Les stocks **reçus à titre d'apports en nature** sont évalués à la **valeur d'apport**, établie par un évaluateur autorisé.
- d. Les stocks **acquis à titre gratuit** sont évalués à leur **juste valeur**, déterminée en fonction du prix de marche, de l'état et du lieu dans lequel se trouve l'actif. La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Méthodes alternatives d'évaluation initiale des stocks

Les sociétés peuvent choisir, en plus de l'évaluation au coût effective (coût d'acquisition, coût de production), à l'entrée dans la gestion des stocks, d'autres méthodes d'évaluation en fonction du spécifique de l'activité. Ainsi, les sociétés peuvent utiliser:

- a. la méthode du coût standard, dans l'activité de production;
- b. la méthode du prix de détail, pour le commerce de détail.

a. Le coût/prix standard

Le coût standard prend en compte les niveaux normaux des matériaux et des consommables, de la main d'œuvre, de l'efficacité et de la capacité de production. Ces niveaux doivent être révisés périodiquement et ajustés, s'il est nécessaire, en fonction des conditions existantes à un moment donné. Il est un coût préétabli qui suppose l'évaluation et l'enregistrement des stocks aux coûts fixes, établis antérieurement en fonction de prix/coûts moyens des stocks de la période précédente.

L'utilisation du coût standard suppose l'enregistrement distinct des différences de prix au coût effectif d'acquisition ou de production. Les différences de prix peuvent être:

- favorables, si le coût standard > coût effectif
- défavorables, si le coût standard < coût effectif

b. Le prix de détail

Le prix de détail est souvent utilisée dans de commerce de détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage de marge brute approprié. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est souvent utilisé.

2. L'évaluation à la sortie de gestion des stocks (méthodes)

L'évaluation à la sortie de gestion (vente, consommation, donation, destruction) est effectuée normalement à la valeur d'entrée des stocks dans la gestion.

À la sortie de gestion des stocks, ils sont évalués et enregistrés dans la comptabilité par l'application d'une de ces méthodes :

- a. la méthode d'identification individuelle – coût historique
- b. la méthode du coût moyen pondéré – CMP

- c. la méthode du premier entré-premier sortie – PEPS
- d. la méthode du dernière entré-première sorti – DEPS

a. La méthode de l'identification individuelle

- l'évaluation des biens au coût historique d'entrée;
- est utilisé dans le cas de longue utilisation ou destinés à des commandes différentes.

b. La méthode du coût moyen pondéré (CMP)

- suppose le calcul du coût de chaque élément sur la base de la moyenne pondérée des coûts des éléments similaires qui se trouvent dans le stock au début de la période et le coût des éléments similaires produits ou achetés pendant la période;
- le coût moyen unitaire pondéré est calculé après chaque entrée en divisant la valeur du stock restant, majoré du montant de l'entrée, et divisé par la quantité du stock restant majoré de la quantité entrée;
- toutes les sorties sont effectuées à cette valeur unitaire jusqu'à l'entrée suivante; dans cette méthode, ce sont seulement les entrées qui modifient le coût moyen unitaire pondéré, les sorties ne le modifient pas.

$$\text{CMUP} = (\text{Stock}_{\text{existant}} + \text{Entrées}) / (\text{Q}_{\text{existant}} + \text{Q}_{\text{entrée}})$$

c. La méthode du « premier entré – premier sorti » (PEPS)

- les biens sortis de la gestion sont évalués au coût d'acquisition (ou de production) de la première entrée;
- à fur et à mesure que le lot est consommé, les biens sortis de la gestion sont évalués au coût d'acquisition (ou de production) du suivant lot, dans l'ordre chronologique.

La méthode « Premier entré – premier sorti » est d'une grande simplicité et ne nécessite aucun calcul préalable pour la valorisation des sorties, puisque celles-ci se font dans l'ordre chronologique des entrées, sans mélanger les éléments entrés à des dates différentes dans le stock. Les sorties sont parfois composées d'éléments à des prix unitaires différents. C'est une méthode qui s'applique plutôt à des produits périssables, car on conserve la mémoire de l'antériorité dans les stocks, et on élimine en premier les éléments les plus anciens.

d. La méthode du « dernier entré – premier sorti » (DEPS)

- les biens sortis de la gestion sont évalués au coût d'acquisition (ou de la production) de la dernière entrée (lot);
- à fur et à mesure que le lot est consommé, les biens sortis de la gestion sont évalués au coût d'acquisition (ou de production) du lot précédant dans l'ordre chronologique.

Selon la méthode « Dernier entré – premier sorti » les sorties sont considérées comme s'effectuant dans l'ordre inverse des entrées. Les sorties sont parfois composées d'éléments à des prix unitaires différents.

Exemple:

Une société commerciale a pendant le mois de mai les suivants mouvements de stocks de matières premières:

- 1 mai: stock initial 8 kg au coût de 32 lei/kg
- 7 mai: entrée 10 kg au coût de 34 lei/kg
- 12 mai: sortie 5 kg
- 15 mai: sortie 8 kg
- 18 mai: entrée 10 kg au coût de 34.5 lei/kg

- 22 mai: sortie 6 kg
- 25 mai: sortie 4 kg
- 28 mai: entrée 15 kg au coût de 35 lei/kg
- 31 mai: sortie 4 kg

Etablissez la fiche de stock en utilisant les suivantes méthodes d'évaluation: la méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP) après chaque entrée, la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS) (First In First Out –FIFO) et la méthode du dernier entré - premier sorti (DEPS) (Last In First Out –LIFO).

1. CMP

FICHE DE STOCK EN COUT MOYEN UNITAIRE PONDERE après chaque entrée										
Dates	Mouvements	ENTREES			SORTIES			STOCKS		
		Q	Coût	Montant	Q	Coût	Montant	Q	Coût	Montant
1 mai	Stock initial							8	32.000	256.00
7 mai	Entrée	10	34.000	340.00				8	33.111	596.00
12 mai	Sortie				5	33.111	165.56	3	33.111	430.44
15 mai	Sortie				8	33.111	264.89	5	33.111	165.56
18 mai	Entrée	10	34.500	345.00				5	34.037	510.56
22 mai	Sortie				6	34.037	204.22	9	34.037	306.33
25 mai	Sortie				4	34.037	136.15	5	34.037	170.19
28 mai	Entrée	15	35.000	525.00				0	34.759	695.18
31 mai	Sortie				4	34.759	139.04	16	34.759	556.15
TOTAUX		35		1,210.00	27		909.85			

2. PEPS

FICHE DE STOCK EN PREMIER ENTRE – PREMIER SORTI										
Dates	Mouvements	ENTREES			SORTIES			STOCKS		
		Q	Coût	Montant	Q	Coût	Montant	Q	Coût	Montant
1 mai	Stock initial							8	32.000	256.00
7 mai	Entrée	10	34.000	340.00				8	32.000	256.00
								10	34.000	340.00
12 mai	Sortie				5	32.000	160.00	3	32.000	96.00
								10	34.000	340.00
15 mai	Sortie				3	32.000	96.00	5	34.000	170.00
					5	34.000	170.00			
18 mai	Entrée	10	34.500	345.00				5	34.000	170.00
								10	34.500	345.00
22 mai	Sortie				5	34.000	170.00	9	34.500	310.50
					1	34.500	34.50			
25 mai	Sortie				4	34.500	138.00	5	34.500	172.50
28 mai	Entrée	15	35.000	525.00				5	34.500	172.50
								15	35.000	525.00
31 mai	Sortie				4	34.500	138.00	1	34.500	34.50
								15	35.000	525.00
TOTAUX		35		1,210.00	27		906.50	16		559.50

3. DEPS

FICHE DE STOCK EN DERNIER ENTRE – PREMIER SORTI										
Dates	Mouvements	ENTREES			SORTIES			STOCKS		
		Q	Coût	Montant	Q	Coût	Montant	Q	Coût	Montant
1 mai	Stock initial							8	32.000	256.00
7 mai	Entrée	10	34.000	340.00				8	32.000	256.00
								10	34.000	340.00
12 mai	Sortie				5	34.000	170.00	8	32.000	256.00
								5	34.000	170.00
15 mai	Sortie				5	34.000	170.00	5	32.000	160.00
					3	32.000	96.00			
18 mai	Entrée	10	34.500	345.00				5	32.000	160.00
								10	34.500	345.00
22 mai	Sortie				6	34.500	207.00	5	32.000	160.00
								4	34.500	138.00
25 mai	Sortie				4	34.500	138.00	5	32.000	160.00
28 mai	Entrée	15	35.000	525.00				5	32.000	160.00
								15	35.000	525.00
31 mai	Sortie				4	35.000	140.00	5	32.000	160.00
								11	35.000	385.00
TOTAUX		35		1,210.00	27		921.00	16		545.00

En fonction de la méthode choisie, la valeur du stock au bilan et le résultat de l'exercice ne sont donc pas les mêmes. C'est pourquoi les entreprises n'ont pas la liberté de changer de méthode d'évaluation de leurs stocks au gré de leur envie, et en particulier selon le résultat ainsi dégagé. Par application du principe de permanence des méthodes, elles ne peuvent en changer qu'exceptionnellement, en raison en particulier de modifications importantes dans leur situation, et dans le souci de donner une image fidèle des comptes, avec la nécessité en ce cas de justifier dans l'annexe cette décision et d'en présenter les conséquences au niveau du résultat.

3. L'évaluation à l'inventaire et dans les situations financières

Au moment de l'inventaire du patrimoine les stocks sont évalués à la valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation représente le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

Suite à l'inventaire peuvent apparaître deux catégories des différences:

- Différences quantitatives : + ou – entre la situation effective et la situation écrite
- Différences de valeur : + ou – entre la valeur comptable et celle actuelle
 - les différences favorables ne sont pas enregistrées en comptabilité
 - pour les différences non favorables – on constitue des ajustements pour la dépréciation des stocks

La comptabilisation des ajustements pour la dépréciation des stocks est réalisée à l'aide des comptes du groupe **39 « Ajustements pour dépréciation des stocks et en-cours »**, en fonction de la catégorie de stocks, qui sont des comptes de passif. Autres comptes spécifique pour l'enregistrement des ajustements pour la dépréciation des stocks sont les comptes **6814 « Dotations d'exploitation aux ajustements pour dépréciation des actifs circulants »** et **7814 « Reprises d'ajustements pour dépréciation des actifs circulants »**.

Le mécanisme des ajustements pour dépréciation est le suivant:

- La reconnaissance de la dépréciation 6814 = 39
- L'annulation de la dépréciation 39 = 7814

Les actifs qui sont dans classe des stocks ne sont pas reflétés dans le bilan à une valeur plus grande que la valeur qui peut être obtenue par leur utilisation ou par leur vente. Dans ce but, la valeur des stocks est diminuée jusqu'à la valeur nette de réalisation, par la constitution d'un ajustement pour dépréciation.

2.3. Méthodes de comptabilisation des stocks

Conformément à l'OMFP 3.055/2009, les stocks sont reflétés par la troisième classe du plan comptable qui inclut les suivants groupes:

- 30 Stocks de matières premières et fournitures**
- 33 Production en cours**
- 34 Produits**
- 35 Stocks détenus par des tiers**
- 36 Animaux**
- 37 Marchandises**
- 38 Emballages**
- 39 Ajustements pour dépréciation des stocks et en-cours**

Les comptes des groupes 30-38, à l'exception du compte 378 « Ecart de prix sur marchandises », sont des comptes d'actif. Les comptes du groupe 39 « Ajustements pour dépréciation des stocks et en-cours » sont des comptes de passif.

La comptabilité synthétique des flux des stocks peut être organisée en utilisant soit la méthode **de l'inventaire permanente** soit la **méthode de l'inventaire intermittent**.

1. La méthode de l'inventaire permanente

Cette méthode nécessite d'enregistrer les mouvements d'entrée et de sortie au cours et à mesure qu'ils se présentent et à arrêter chaque fois le nouveau solde afin d'avoir un inventaire comptable constamment à jour. Il maintient un compte séparé dans le grand livre auxiliaire pour chaque marchandise en stock et le compte est mis à jour à chaque entrée ou sortie.

L'inventaire permanent nécessite un grand livre pour chaque marchandise. Les grands livres fournissent des informations détaillées sur les achats, les coûts des marchandises vendues et les stocks en cours. Chaque colonne fournit des informations sur les quantités, le coût unitaire et le coût total. Si la méthode du coût moyen pondéré est utilisée, un coût unitaire moyen est calculé pour chaque marchandise à chaque fois qu'il y a achat. L'avantage de l'inventaire permanent est un haut niveau de contrôle. Si une marchandise est manquante, le compte correspondant doit être débité.

Bien que la méthode de l'inventaire permanent doive à tout moment refléter la valeur des stocks en magasin, il se peut qu'il ait des écarts avec la réalité pour les raisons suivantes :

- Erreurs d'inscription
- Gaspillage de stocks non comptabilisé

- Perte et vol de stocks
- Bons de sortie non établis

Lorsqu'il y a un écart négatif entre l'inventaire physique des stocks et le solde à l'inventaire permanent, une écriture d'ajustement doit être passée

2. La méthode de l'inventaire intermittent

En utilisant cette méthode, les ventes sont enregistrées régulièrement mais les stocks ne sont pas mis à jour. L'inventaire intermittent consiste dans l'établissement des sorties et leur enregistrement dans la comptabilité sur la base de l'inventaire des stocks à la fin de la période. En conséquence, un inventaire physique doit être effectué en fin d'exercice pour déterminer le coût des marchandises vendues.

En inventaire intermittent, les stocks ne sont mouvementés comptablement que lors des écritures comptables d'inventaire, par un double imputation, l'annulation du stock initial (de début d'exercice) et la constatation du stock final (de fin d'exercice).

L'annulation du stock initial:

- ❖ C'est le stock correspondant au bilan à la fin de l'exercice (N-1), qui a été repris à la réouverture des comptes au début de l'exercice (N) et qui n'a pas été mouvementé durant tout l'exercice comptable en inventaire permanent. Ce stock initial doit être annulé par l'écriture suivante :
 - pour les stocks achetés 6=3,
 - pour les stocks produits 7=3

La constatation du stock final:

- ❖ C'est le stock correspondant l'inventaire à la fin de l'exercice (N), et qui sera donc porté au bilan correspondant. Ce stock final doit être constaté par l'écriture suivante :
 - 3=6 pour les stocks achetés,
 - 3=7 pour les stocks produits

Pour enregistrer les achats, l'inventaire intermittente débite le compte d'achats tandis le système permanent débite le compte de stock. Pour enregistrer les ventes, le système permanent requiert une entrée supplémentaire pour débiter le coût des marchandises vendues et pour créditer les stocks de marchandises. En enregistrant le coût des marchandises vendues, le système permanent allège le besoin d'ajuster les entrées et le calcul des marchandises vendues à la fin de l'exercice, ce qui est par contre requis par le système intermittent.

2.4. Comptabilisation des flux d'opérations concernant les stocks

2.4.1. La comptabilité des opérations concernant les stocks achetés destinés à la consommation

Cette catégorie des stocks représente les biens achetés pour être consommés dans le processus de production et comprend: les matières premières, les matériels consommables et les matériels de la nature d'objets d'inventaire.

- a. **Les matières premières** participent directement à la fabrication des produits et elles se retrouvent dans le produit fini intégralement ou partiellement, soit dans l'état initial soit transformé (compte 301);
- b. **Matériels consommables** (matières auxiliaire, combustibles, matériels d'emballages, pièce de rechange, semences et matériels pour plantation, fourrage et d'autres consommables) qui participent ou aident au processus de fabrication sans se retrouver

dans le produit fini ou qui assurent le déploiement de l'activité courante de l'unité (compte 302);

- c. **Matériels de la nature d'objets d'inventaire** représentent des biens avec une valeur plus petite que la limite prévue par la loi pour être considérés des immobilisations corporels, indifférent de leur durée de service, ou avec une durée plus petite qu'un an indifférent de leur valeur et aussi des biens assimilés à ceux-ci (équipement de protection, équipement de travail, les vêtements spéciales, les mécanismes, dispositifs, les SDV, appareils de mesure et control etc.) (compte 303).

Comptes opérationnels utilisés:

301	Matières premières
302	Matériels consommables
3021	Matières auxiliaires
3022	Combustibles
3023	Emballages
3024	Pièces de rechange
3025	Semences et matières pour plantation
3026	Fourrages
3028	Autres matières consommables
303	Matériels ayant la nature d'objets d'inventaire
308	Ecart de prix sur matières premières et consommables

Ces comptes sont des comptes d'actif. Quand on utilise la méthode de l'inventaire permanent elles se débitent avec la valeur des matières premières et matériels entrées dans l'entité et se créditent avec la valeur des matières premières et matériels sortie de la gestion (consommées).

Exemple:

Une société, qui tient l'évidence des stocks au **coût d'achat** et utilise **la méthode de l'inventaire permanent**, achète 300 kg combustibles au prix de 4 lei/kg et TVA 24%. La facture est payée par virement bancaire. Les charges avec le transport des combustibles sont 300 lei, TVA 24% et sont payé en numéraire. Au cours du mois la société consomme 200 kg combustibles. **Enregistrez dans la comptabilité toutes les opérations.**

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat des combustibles	% = 401		<u>1.488</u>
	3022		1.200
	4426		288
Le paiement de la facture	401 = 5121		1.488
Le transport des combustibles	% = 401		<u>372</u>
	3022		300
	4426		72
Le paiement de la facture du transport	401 = 5311		372
La consommation des combustibles	6022 = 3022		1.000

Quand on utilise la méthode de l'inventaire intermittent les comptes de stocks (301, 302, 303) se débitent a la fin du mois avec la valeur des matières premières et matériels existantes en stock, établie à l'inventaire, et se créditent au début du mois avec la valeur du stock initial des matières premières et matériels qui inclut la les charges afférents a ces stocks représentées par les comptes

601 « Charges avec matières premières », 602 « Charges avec matériels consommables » et 603 « Charges avec matériels ayant la nature d'objets d'inventaire ».

Exemple:

Une société commerciale détienne au début du mois un stock de 100 kg matières premières évaluées au coût d'achat de 12 lei/kg. Pendant le mois la société achète encore 500 kg matières premières au prix de 13 lei/kg + TVA 24%, payé par virement bancaire. Pendant le même mois la société utilise 400 kg matières premières (pour la sortie de gestion on utilise la méthode du "Coût moyen unitaire pondéré"). A la fin du mois, à l'occasion de l'inventaire, on constate qu'on a dans le stock 200 kg matières premières. Enregistrez ces opérations en utilisant la **méthode de l'inventaire intermittent**.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'inclusion du stock initial aux charges	601	= 301	1.200
L'achat de matières premières	%	= 401	<u>8.060</u>
	601		6.500
	4426		1.560
Le paiement de la facture	401	= 5121	8.060
L'enregistrement du stock établi à l'inventaire	601	= 301	(2.566,66)
(12,83*200)	301	= 601	2.566,66

Le compte **308 « Ecart de prix sur matières premières et consommables »** est utilisé quand l'évidence des stocks des matières premières et matériels est tenue au coût standard. Ainsi, ce compte enregistre les différences favorables ou défavorables entre le coût d'acquisition et le coût standard. Est utilisé par les entités qui emploie la méthode de l'inventaire permanent. Il se débite avec les différences positives ou négatives afférentes aux matières premières et matériels entrées en entité et se crédite avec les différences positives ou négatives afférentes aux matières premières et matériels sorties de la gestion.

Les différences des prix afférentes aux matières premières et matériels sorties de la gestion sont calculées en multipliant le coefficient de répartition des différences de prix (K) avec la valeur des stocks qui sortent. Le coefficient K est calculé en appliquant la suivante formule:

$$K_{308} = (Sid_{308} + Rd_{308}) / (Sid_{301} + Rd_{301})$$

Exemple:

Une société, qui tient l'évidence des stocks au **coût standard (préétabli)** et utilise la **méthode de l'inventaire permanent**, détienne au début du mois un stock de fournitures de 200 kg évaluées au coût standard de 2 lei/kg et différences de prix afférent au stock initial de 34 lei. Pendant le mois la société achète encore 500 kg fournitures au prix de 2,1 lei/kg + TVA 24%, payé par virement bancaire. Au cours du même mois la société utilise 400 kg fournitures. Enregistrez dans la comptabilité toutes les opérations.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat des fournitures	%	= 401	<u>1.302</u>
	3021		1.000

	308		50
	4426		252
Le paiement de la facture des fournitures	401	=	5121
			1.302
La consommation des fournitures	6021	=	3021
			800
La répartition des différences de prix afférent aux fournitures consommées ($K_{308} = 0,06$)	6021	=	308
			48

2.4.2. La comptabilité des opérations concernant la production en cours

La production en cours d'exécution représente la production qui n'a pas encore passée par toutes les étapes de fabrication, prévues dans le processus technologique, ainsi que les produits qui n'ont pas été soumis à des épreuves et à la réception technique ou incomplète entièrement. La production en cours d'exécution inclut aussi les travaux et les services, ainsi que les études en cours d'exécution ou pas encore finis.

Le calcul de la production en cours à la fin du mois peut être effectué par deux méthodes:

a. La méthode comptable (indirecte, écrite)

$$\text{Production en cours} = \text{Production en cours au début du mois} + \text{Charges totaux du mois} \\ - \text{Charges afférents à la production finie}$$

b. La méthode directe (de l'inventaire)

Consiste en l'inventaire effectif de la production en cours à chaque poste de travail. La production en cours est évaluée au coût de production effectif.

Comptes opérationnels utilisés:

331	Produits en cours
332	Services en cours

Ces comptes sont des comptes d'actif. Elles se débitent avec la valeur (au coût de production) de la production en cours à la fin du mois et se créditent à la sortie de gestion de la production en cours au début du mois suivant.

Exemple:

A l'inventaire effectué à la fin du mois on constate, dans les sections de base, qu'on a des produits en cours d'exécution qui sont évalués au coût effectif de 5.000 lei

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'enregistrement de la production en cours d'exécution	331	= 711	5.000
La correction au début du mois suivante du stock de la production en cours	711	= 331	5.000

2.4.3. La comptabilité des stocks de produits

Dans la catégorie des produits, qui sont obtenus de la production propre, on inclut:

- Les **produits intermédiaires** – qui représentent les produits dont le processus technologique a été fini dans une section (phase de fabrication) et qui continuent avec un autre processus technologique dans une autre section (phases de fabrication) ou qui sont livrés aux tiers (compte 341)
- Les **produits finis** – sont les produits qui ont parcourus complètement les phases du processus de fabrication, corresponde du point de vue qualitative et sont transférées aux dépôts pour être expédiés aux clients (compte 345)
- Les **produits résiduels** – représentent les matériels récupérables ou les déchets qui vont être vendus aux clients (compte 346)

Comptes opérationnels utilisés:

341	Produits intermédiaires
345	Produits finis

346 Produits résiduels
348 Ecart de prix sur produits

Ces comptes sont des comptes d'actif. Quand on utilise la méthode de l'inventaire permanent elles se débitent avec la valeur des produits obtenus et se créditent avec la valeur des produits sortie de la gestion.

Exemple:

Une société, qui tient l'évidence des stocks de produits au **coût effectif de production** et utilise la méthode de **l'inventaire permanent**, détienne au début du mois un stock de produits finis de 200 unités enregistrés au coût de production de 9 lei/unité. Pour fabriquer 300 unités produits finis, la société effectue au cours du mois les suivantes charges de production: matières premières 1.700 lei, fournitures 200 lei, rémunérations du personnel 800 lei et énergie électrique (facturé par le fournisseur) 300 lei + TVA 24%. Le mois suivant la société vend 400 unités produits finis au prix de 15 lei/unité + TVA 24%, l'encaissement étant effectué par virement bancaire. Pour la sortie de gestion on utilise la méthode du „Premier entré – premier sorti”. Enregistrez dans la comptabilité toutes les opérations.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
Consommation de matières premières	601	= 301	1.700
Consommation de fournitures	6021	= 3021	200
Charges avec les salaires	641	= 421	800
Facture énergie électrique	%	= 401	<u>372</u>
	605		300
	4426		72
Obtention de produits finis	345	= 711	3.000
Vente de produits finis	4111	= %	<u>7.440</u>
		701	6.000
		4427	1.440
La sortie de gestion des produits finis vendus	711	= 345	3.800
L'encaissement par virement bancaire	5121	= 4111	7.440

Le compte **348 « Ecart de prix sur produits »** est utilisé quand l'évidence des stocks des produits est tenue au coût standard. Ainsi, ce compte enregistre les différences favorables ou défavorables entre le coût de production et le coût standard. Est utilisé par les entités qui emploie la méthode de l'inventaire permanent. Il se débite avec les différences positives ou négatives afférentes aux produits obtenus et se crédite avec les différences positives ou négatives afférentes aux produits sorties de la gestion.

Les différences des prix afférentes aux produits sorties de la gestion sont calculées en multipliant le coefficient de répartition des différences de prix (K) avec la valeur des stocks qui sortent. Le coefficient K est calculé en appliquant la suivante formule:

$$K_{348} = (\text{Sid}_{348} + \text{Rd}_{348}) / (\text{Sid}_{341/345/346} + \text{Rd}_{341/345/346})$$

Exemple:

S.C. CRIO S.R.L., qui tient l'évidence des stocks de produits au **coût standard** et utilise la méthode de **l'inventaire permanent**, détienne au début du mois un stock de produits finis de 300 kg enregistrés au coût standard de 12 lei/kg. La société effectue au cours du mois les suivantes charges de

production: matières premières 5.000 lei, fournitures 1.400 lei, rémunérations du personnel 1.660 lei, en obtenant 700 kg produits finis. Le mois suivant la société vend 400 kg produits finis au prix de 15 lei/kg + TVA 24%, l'encaissement étant effectué par virement bancaire. Enregistrez dans la comptabilité toutes les opérations.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
Consommation de matières premières	601	= 301	5.000
Consommation de fournitures	6021	= 3021	1.400
Charges avec les salaires	641	= 421	1.660
Obtention de produits finis	345	= 711	8.400
L'enregistrement de différences de prix afférent aux produits finis obtenus	348	= 711	(340)
Vente de produits finis	4111	= %	<u>7.440</u>
		701	6.000
		4427	1.440
La sortie de gestion des produits finis vendus	711	= 345	4.800
La répartition des différences de prix afférent aux produits finis vendus	711	= 348	(136)
L'encaissement par virement bancaire	5121	= 4111	7.440

2.4.4. La comptabilité des stocks de marchandises

Les marchandises représentent les biens achetés par l'entité destinés pour la revente. Les marchandises peuvent être commercialisées soit en-gros soit en détail.

L'inventaire permanent des marchandises impose l'utilisation des coûts/prix spécifiques au stade dans elles se trouvent:

- Le **coût d'acquisition** – spécifique au commerce en-gros.
- Le **prix de détail** – pratiqué dans le commerce en détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le prix de détail est formé ainsi:
 - Payeur de la TVA:

$$\text{Prix de détail} = \text{coût d'achat} + \text{marge commerciale} + \text{TVA}$$
 - Non payeur de la TVA:

$$\text{Prix de détail} = \text{coût d'achat} + \text{marge commerciale}$$

Le coût des marchandises vendues est déterminé en déduisant de la valeur de vente des marchandises le pourcentage de marge brute

Comptes opérationnels utilisés:

371	Marchandises
378	Ecarts de prix sur marchandises

Le compte 371 est un compte d'actif. Quand la société utilise l'inventaire permanente, le compte se débite avec la valeur du prix d'enregistrement des marchandises entrées dans la gestion et se crédite avec la valeur du prix d'enregistrement des marchandises sorties de la gestion.

Exemple 1:

S.C. Aramis S.R.L., qui tient l'évidence des stocks au **coût d'acquisition**, achète de marchandises en valeur de 40.000 lei et TVA 24%. La dette envers le fournisseur est payée par virement bancaire. Le mois suivant, la société vend moitié des marchandises achetées, au prix de 25.000 lei et TVA 24%. La créance est encaissée en numéraire. Enregistrez dans la comptabilité toutes les opérations.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat de marchandises	% =	401	<u>49.600</u>
		371	40.000
		4426	9.600
Le paiement du fournisseur	401 =	5121	49.600
La vente des marchandises	4111 =	%	<u>31.000</u>
		707	25.000
		4427	6.000
La sortie de gestion des marchandises vendues	607 =	371	20.000
L'encaissement de la créance	5311 =	4111	31.000

Dans le commerce en détail, quand les marchandises sont comptabilisées au prix de détail, la marge commerciale, qui est une composante du prix, est enregistrée dans le compte **378 « Ecarts de prix sur marchandises »**. Ce compte est un compte de passif, un compte rectificatif de la valeur des marchandises. Il se crédite avec la valeur de la marge commerciale afférente aux marchandises achetées et se débite avec la valeur de la marge commerciale afférente aux marchandises sorties de la gestion.

La marge commerciale afférente aux marchandises sorties de la gestion est calculée en multipliant le coefficient de répartition des différences de prix (K) avec la valeur des marchandises qui sortent. Le coefficient K est calculé en appliquant la suivante formule:

$$K_{378} = (\text{Sid}_{378} + \text{Rc}_{378}) / (\text{Sid}_{371} + \text{Rd}_{371})$$

Exemple 2:

Une société dont l'objet d'activité est le commerce en détail de marchandises et tient l'évidence de stocks au **prix de détail** achète de marchandises en valeur de 1.000 lei. La dette envers le fournisseur est payée par virement bancaire. La marge au détail pratiquée par la société est 25%. Au cours du même mois la société vend de marchandises en valeur de 625 lei. Enregistrez dans la comptabilité toutes les opérations.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat de marchandises	371 =	401	1.000
La marge au détail afférente aux marchandises achetées	371 =	378	250
Le paiement du fournisseur	401 =	5121	1.000
La vente des marchandises	4111 =	707	625

L'encaissement de la créance	5311	=	4111	625
La sortie de gestion des marchandises vendues	%	=	371	<u>625</u>
	607			500
	378			125

Quand la société est soumise à la TVA on doit utiliser, pour enregistrer la TVA contenu par le prix de détail, le compte **4428 « TVA à régulariser »**. Il est un compte de passif dans le crédit duquel on enregistre la TVA afférente aux marchandises du stock et dans son débit on inclut la TVA afférente aux marchandises vendues.

Exemple 3:

Une société dont l'objet d'activité est le commerce en détail de marchandises et tient l'évidence de stocks au **prix de détail** achète de marchandises en valeur de 1.000 lei et TVA 24%. La dette envers le fournisseur est payée par virement bancaire. La marge au détail pratiquée par la société est 25%. Au cours du même mois la société vend de marchandises en valeur de 775 lei (inclusivement TVA 24%). Enregistrez dans la comptabilité toutes les opérations.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat de marchandises	%	= 401	<u>1.240</u>
	371		1.000
	4426		240
La marge au détail et le TVA non exigible afférent aux marchandises achetées	371	= %	<u>550</u>
		378	250
		4428	300
Le paiement du fournisseur	401	= 5121	1.240
La vente des marchandises	4111	= %	<u>775</u>
		707	625
		4427	150
L'encaissement de la créance	5311	= 4111	775
La sortie de gestion des marchandises vendues	%	= 371	<u>775</u>
	607		500
	378		125
	4428		150

2.4.4. La comptabilité d'autres catégories de stocks

A. La comptabilité des effectifs d'animaux

Conformément à l'OMFP 3.055/2009, les stocks des animaux et volailles contiennent:

- Les jeunes animaux utilisés pour reproduction
- Les animaux à engraisser, destinés aux sacrifices et aux ventes
- Les animaux pour la production (laine, lait, fourrure, œufs)
- Les colonies des abeilles

Modalités d'entrée dans la gestion:

- Acquisitions

- Production propre

Modalités de sorties de la gestion:

- Vente des animaux vivants – produits finis
- Vente des produits animaliers

Comptes opérationnels utilisés:

361	Animaux et volailles
368	Ecarts de prix sur animaux et volailles

Le compte **361 « Animaux et volailles »** est un compte d'actif. Le compte se débite avec la valeur du prix d'enregistrement des animaux entrées dans la gestion et se crédite avec la valeur du prix d'enregistrement des animaux sorties de la gestion.

Le compte **368 « Ecarts de prix sur animaux et volailles »** est utilisé quand l'évidence des stocks des animaux est tenue au coût standard. Ainsi, ce compte enregistre les différences favorables ou défavorables entre le coût de production/acquisition et le coût standard. Il se débite avec les différences positives ou négatives afférentes aux animaux entrées et se crédite avec les différences positives ou négatives afférentes aux animaux sorties de la gestion.

Exemple:

Une société achète des animaux à engraisser au cout d'acquisition de 20.000 lei, TVA 24%. L'augmentation mensuelle du poids des animaux est enregistrée au cout de production de 3.000 lei. Apres 4 mois, les animaux sont vendues au prix de vente de 50.000 lei, TVA 24%.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat des animaux	% = 401		<u>24.800</u>
	361		20.000
	4426		4.800
L'augmentation mensuelle du poids des animaux	4111 = %		<u>62.000</u>
		701	50.000
		4427	12.000
La sortie de gestion des animaux vendus	% = 361		<u>32.000</u>
	606		20.000
	711		12.000

B. La comptabilité des emballages

Les emballages sont des biens destinés à la conservation et à la protection des marchandises pendant le transport et la vente. Elles incluent les emballages réutilisables, achetés ou fabriqués, destinés aux produits vendus et qui temporairement peuvent être conservés par des tiers avec l'obligation de les restituer dans les conditions prévues par le contrat.

Classification des emballages:

- D'après les possibilités d'utilisation :
 - Emballages réutilisables
 - Emballages perdus – d'un seul usage
- Selon la durée d'utilisation
 - Emballages ayant la nature des immobilisations

- Emballages ayant la nature des objets d'inventaire
 - Emballages ayant la nature des matériels d'emballage
 - Emballages de transport ou circulation
- c. Selon la connexion prix des marchandises - emballages
- Emballages dont le prix est inclus dans le prix des marchandises
 - Emballages dont le prix n'est pas inclus dans le prix des marchandises
- d. Selon le mode de circulation et de règlement
- Emballages qui circulent et se récupèrent par la vente/achat, étant facturés séparément
 - Emballages qui circulent selon le principe de la restitution
 - Emballages qui circulent selon le principe de change

Comptes opérationnels utilisés:

381	Emballages
388	Ecarts de prix sur emballages

Le compte **381 « Emballages »** est un compte d'actif. Le compte se débite avec la valeur du prix d'enregistrement des emballages entrés dans la gestion et se crédite avec la valeur du prix d'enregistrement des emballages sorties de la gestion.

Le compte **388 « Ecarts de prix sur emballages »** est utilisé quand l'évidence des stocks des emballages est tenue au coût standard. Ainsi, ce compte enregistre les différences favorables ou défavorables entre le coût d'acquisition et le coût standard. Il se débite avec les différences positives ou négatives afférentes aux emballages entrées et se crédite avec les différences positives ou négatives afférentes aux emballages sorties de la gestion.

Exemple:

On considère les emballages qui circulent selon le principe de vente-achat chez une entité économique qui achète de matières premières au coût d'achat de 10.000 lei, TVA 24%, emballées dans des boîtes qui sont facturées séparément, en somme de 500 lei, TVA 24%. Moitié des emballages se détériorent et sont sorties de la gestion.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat des matières premières et emballages	% = 401		<u>13.020</u>
	301		10.000
	381		500
	4426		2.520
La sortie de gestion des emballages	608 = 381		250

C. La comptabilité des stocks détenus par des tiers

Sont considérées des stocks détenus par des tiers les biens qui se trouvent dans une des suivantes situations:

- Payés et laissés aux fournisseurs
- Envoyés pour fabrication aux tiers
- Donnés aux tiers pour la vente en consignation
- Transmis pour un stockage temporaire aux tiers

Comptes opérationnels utilisés:

351	Matières et fournitures détenues par des tiers
354	Produits détenus par des tiers
356	Animaux détenus par des tiers
357	Marchandises détenues par des tiers
358	Emballages détenus par des tiers

Les comptes du groupe **35 « Stocks détenus par des tiers »** sont des comptes d'actif. Les comptes se débitent avec la valeur du prix d'enregistrement des stocks détenus par des tiers et se créditent avec la valeur du prix d'enregistrement des stocks rentrés dans la gestion.

Exemple:

Une société envoie aux tiers des matières premières en somme de 10.000 lei pour fabrication. Le prix de fabrication est de 500 lei, TVA 24%. Ultérieurement sont réceptionnées les matières premières traitées par les tiers.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
Transmission des matières premières aux fournisseurs	351	= 301	10.000
L'enregistrement des coûts de fabrication	%	= 401	<u>620</u>
	301		500
	4426		120
La réception des matières premières	301	= 351	10.000

D. La comptabilité des stocks en cours d'approvisionnement

Les stocks en cours d'approvisionnement représentent les stocks qui sont achetés, payés, mais qui ne sont pas réceptionnés.

Comptes opérationnels utilisés:

321	Matières premières en cours d'approvisionnement
322	Matières consommables en cours d'approvisionnement
323	Matières ayant la nature d'objets d'inventaire en cours d'approvisionnement
326	Animaux en cours d'approvisionnement
327	Marchandises en cours d'approvisionnement
328	Emballages en cours d'approvisionnement

Tous les comptes sont des comptes d'actif.

Exemple:

Une société reçoit la facture pour un lot de marchandises et la paie. La valeur des marchandises est de 10.000 lei, TVA 24%. Les marchandises n'ont pas arrivées. Ultérieurement on réceptionne les marchandises.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'enregistrement des marchandises non arrivées	%	= 401	<u>12.400</u>
	327		10.000
	4426		2.400
Le paiement de la facture	401	= 5121	12.400

La réception des marchandises	371	=	327	10.000
-------------------------------	-----	---	-----	--------

Autres applications pratiques:

1. Une société commerciale détient au début du mois un stock de 10 pièces de rechange évaluées au coût d'achat de 200 lei/pièce. Pendant le mois la société achète encore 10 pièces de rechange au prix de 210 lei/pièce + TVA 19%, payé par virement bancaire. Pendant le même mois la société utilise 15 pièces de rechange (pour la sortie de gestion on utilise la méthode du "Premier entré – premier sortie"). A la fin du mois, à l'occasion de l'inventaire, on constate qu'on a dans le stock 5 pièces de rechange. Enregistrez ces opérations en utilisant la méthode de l'inventaire **permanent** et la méthode de l'inventaire **intermittent**.

La méthode de l'inventaire permanent

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat de pièces de rechange	% = 401		<u>2.604</u>
	3024		2.100
	4426		504
Le paiement de la facture	401 = 5121		2.604
Consommation pièces de rechange (10*2000+5*210)	6024 = 3024		3.050

La méthode de l'inventaire intermittent

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'inclusion du stock initial aux charges	6024 = 3024		2.000
L'achat de pièces de rechange	% = 401		<u>2.604</u>
	6024		2.100
	4426		504
Le paiement de la facture	401 = 5121		2.604
L'enregistrement du stock établi à l'inventaire	6024 = 3024		(550)
	3024 = 6024		550

2. Une société commerciale détient au début du mois un stock de matières premières de 200 kg, évaluées au coût d'achat de 47 lei/kg/. Au cours du mois ont lieu les suivantes opérations:

- 1) on achète 200 kg, coût d'achat 49 lei/kg, TVA 24%;
- 2) on achète 400 kg, coût d'achat 51 lei/kg, TVA 24%;
- 3) on consomme 600 kg de matières premières;
- 4) on consomme 80 kg de matières premières.

* Les opérations 3) et 4) sont enregistrées seulement pour la méthode de l'inventaire permanent.

A la fin du mois, à l'occasion de l'inventaire (méthode de l'inventaire intermittent), on constate qu'on a dans le stock 120 kg matières premières. Pour la sortie de gestion on utilise la méthode du "Premier entré – premier sortie". Enregistrez ces opérations en utilisant la méthode de l'inventaire **permanent** et la méthode de l'inventaire **intermittent**.

La méthode de l'inventaire permanent

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>	<i>Sommes</i>
--------------------	----------------	---------------

	<i>D</i>	=	<i>C</i>	
L'achat des matières premières	%	=	401	<u>12.152</u>
	301			9.800
	4426			2.352
Le paiement de la facture	401	=	5121	12.152
L'achat des matières premières	%	=	401	<u>25.296</u>
	301			20.400
	4426			4.896
Le paiement de la facture	401	=	5121	25.296
Consommation matières premières 600 kg (200 * 47 + 200 * 49 + 200 * 51 = 29.400)	601	=	301	29.400
Consommation matières premières 80 kg (80 * 51 = 4.080)	601	=	301	4.080

La méthode de l'inventaire intermittent

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'inclusion du stock initial aux charges	601	= 301	9.400
L'achat des matières premières	%	= 401	<u>12.152</u>
	601		9.800
	4426		2.352
Le paiement de la facture	401	= 5121	12.152
L'achat des matières premières	%	= 401	<u>25.296</u>
	601		20.400
	4426		4.896
Le paiement de la facture	401	= 5121	25.296
L'enregistrement du stock établi à l'inventaire (90 * 51)	601	= 301	(4.590)
	301	= 601	4.590

3. Une société commerciale détient au début du mois un stock de 100 kg matières premières évaluées au coût d'achat de 12 lei/kg. Pendant le mois la société achète encore 500 kg matières premières au prix de 13 lei/kg + TVA 24%, payé par virement bancaire. Pendant le même mois la société utilise 400 kg matières premières (pour la sortie de gestion on utilise la méthode du "Coût moyen unitaire pondéré"). A la fin du mois, à l'occasion de l'inventaire, on constate qu'on a dans le stock 200 kg matières premières. Enregistrez ces opérations en utilisant la méthode de l'inventaire permanent.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat de matières premières	%	= 401	<u>8.060</u>
	301		6.500
	4426		1.560
Le paiement de la facture	401	= 5121	8.060
Consommation matières premières (12,83*400)	601	= 301	5.133,33

4. S.C. Flaro S.R.L. tient l'évidence des stocks de produits au coût effectif de production et utilise la méthode de l'inventaire permanent. Pour fabriquer des produits finis, la société enregistre le 12.11.2010 la consommation des matières premières en somme de 19.000 lei. Le 27.11.2010 on enregistre la consommation d'énergie électrique en somme 3.000 lei (TVA 24%). A la fin du mois on enregistre les salaires brutes accordés aux salariés en somme de 8.000 lei et

la réception des 3.000 unités produits finis évalués au coût effectif de production de 8 lei/unité. On constate aussi de produits en cours de fabrication évalués au coût effectif total de 6.000. (L'enregistrement de la production en cours de fabrication est annulé au début du mois suivant). Le 12.12.2010 la société vend 1.000 unités produits finis (obtenus le mois précédent) au prix de vente de 15 lei/unité, TVA 24%. L'encaissement de la créance est effectué après 7 jours dans le compte bancaire.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
Consommation de matières premières	601	= 301	19.000
Consommation d'énergie électrique	%	= 401	<u>3.720</u>
	605		3.000
	4426		720
Charges avec les salaires	641	= 421	8.000
Obtention de produits finis	345	= 711	24.000
La production en cours de fabrication	331	= 711	6.000
L'annulation de la production en cours	711	= 331	6.000
La vente de produits finis	4111	%	<u>18.600</u>
		701	15.000
		4427	3.600
La sortie de gestion des produits finis vendus	711	345	8.000
L'encaissement de la créance	5121	4111	18.600

5. S.C. Amad S.R.L., qui tient l'évidence des stocks de produits au coût effectif de production et utilise la méthode de l'inventaire permanent, détienne au début du mois un stock initial de produits finis de 1.000 kg évalués au 180 lei/kg et un stock initial de produits résiduels de 50 kg évalués au 20 lei/kg. Au cours du mois la société effectue des charges avec les matières premières en somme de 100.000 lei et des charges avec les salaires en somme de 36.760 lei et obtient 800 kg produits finis au coût de production de 170 lei/kg et 40 kg produits résiduels au coût de production de 19 lei/kg. La société vend 900 kg produits finis au prix de vente de 250 lei/kg +TVA 24% et 30 kg produits résiduels au prix de vente de 25 lei/kg+TVA 24%. Pour les sorties de la gestion on applique la méthode du coût moyen unitaire pondéré.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
Consommation de matières premières	601	= 301	100.000
Charges avec les salaires	641	= 421	36.760
Obtention de produits finis et produits résiduels	%	= 711	<u>136.760</u>
	345		136.000
	346		760
La vente de produits finis (800 kg.)	4111	= %	<u>279.000</u>
		701	225.000
		4427	54.000
La sortie de gestion des produits finis vendus	711	= 345	158.004
La vente de produits résiduels (900 kg.)	4111	= %	<u>930</u>
		703	750
		4427	180
La sortie de gestion des produits résiduels vendus	711	= 346	586,8

6. S.C. Exalt S.A., dont l'objet d'activité est le commerce en détail de marchandises et tient l'évidence de stocks au prix de vente, détient au début du mois un stock de marchandises évalué au prix de détail de 744 lei (Sid371=744 lei, Sic378=100 lei, Sic4428=144). Au cours du mois, la société achète de marchandises en valeur de 1.500 lei et TVA 24%. La marge au détail est 30%. Au cours du même mois la société vend de marchandises en valeur de 992 lei (inclusivement TVA 24%), la créance étant encaissée en numéraire. Enregistrez dans la comptabilité toutes les opérations.

<i>Explication</i>	<i>Comptes</i>		<i>Sommes</i>
	<i>D</i>	<i>C</i>	
L'achat de marchandises	% = 401		<u>1.860</u>
	371		1.500
	4426		360
La marge au détail et le TVA non exigible afférent aux marchandises achetées	371 = %		<u>918</u>
		378	450
		4428	468
Le paiement du fournisseur	401 = 5121		1.860
La vente des marchandises	4111 = %		<u>992</u>
		707	800
		4427	192
L'encaissement de la créance	5311 = 4111		992
La sortie de gestion des marchandises vendues	% = 371		<u>992</u>
	607		627,45
	378		172,55
	4428		192

Partie III – COMPTABILITÉ DE GESTION

Chapitre 1. Comptabilité de gestion - notions générales

1.1. Les missions/Le but de la comptabilité de gestion

Comptabilité de gestion - une comptabilité pour les managers

La comptabilité de gestion apparaît comme un instrument d'analyse interne, utilisé par les managers et gestionnaires. C'est pourquoi, d'ailleurs, de très nombreux auteurs préfèrent parler de "comptabilité analytique" ou de "comptabilité managériale".

Les objectifs de la comptabilité de gestion

a. l'analyse des performances de l'entreprise

La comptabilité de gestion a tout d'abord pour objectif d'analyser la formation du résultat global, de dégager la contribution des différentes activités à ce résultat. Elle va permettre d'explicitier le résultat global comme étant une somme algébrique de résultats par activités. Il importe donc que les managers et gestionnaires connaissent parfaitement les procédures comptables utilisées pour dégager les résultats par produits, s'il veut éviter les erreurs d'interprétation et les mauvaises décisions.

b. l'évaluation des stocks

La répartition des charges par produits va permettre de calculer le coût de ces produits. Le problème pour l'évaluation des stocks est crucial dans les entreprises industrielles, où l'immobilisation de capital dans la valeur des stocks de matières premières et de produits finis peut être considérable. Dans une entreprise industrielle, le stock final de matières premières doit être évalué au coût d'achat, c'est-à-dire incluant, en plus du prix d'achat, les frais d'approvisionnement. De la même façon, le stock final de produits finis doit être évalué au coût de production, incluant en plus du coût des matières utilisées, les frais de fabrication. L'un des objectifs de la comptabilité de gestion est de proposer des méthodes permettant de calculer ces coûts et d'évaluer les stocks. La valorisation du stock final permet de calculer les variations de stocks au cours de l'exercice, et ces variations sont prises en compte dans l'établissement des états financiers annuels. Dans le cas où il existe des variations de stocks, la comptabilité générale a besoin d'informations fournies par la comptabilité de gestion au niveau des stocks. Dans les exercices de comptabilité générale, la valeur des stocks est souvent une donnée fournie comme hypothèse. Mais dans la réalité, la valeur des stocks n'est pas une donnée, elle résulte d'un ensemble de calculs complexes effectués par la comptabilité de gestion. Le problème des stocks de produits n'est pas le seul à illustrer l'interdépendance entre les deux comptabilités. La constitution de certaines provisions (une provision pour garantie, par exemple) ne peut s'appuyer que sur la connaissance de certains coûts fournis par la comptabilité de gestion.

c. la production d'informations nécessaires au contrôle de gestion

La comptabilité de gestion va également jouer une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise, au niveau de la phase "contrôle" de ce processus. Dans une entreprise, l'objectif de rentabilité, bien que n'étant pas le seul, est souvent privilégié. Pour atteindre ces objectifs, il faut prendre des décisions, et veiller à ce que la mise en œuvre de ces décisions donne les résultats escomptés. Dans la pratique, les résultats ont toujours la fâcheuse tendance à "diverger" par rapport aux objectifs, tout simplement parce que l'entreprise doit affronter un "environnement", c'est-à-dire un ensemble d'autres agents socio-économiques qui eux aussi poursuivent leur propres objectifs. On essaie d'anticiper des décisions de ces autres agents (les firmes concurrentes, par exemple) en établissant des prévisions qui se traduisent par des budgets. Mais il est nécessaire, si l'on veut garder la maîtrise de la situation, de mettre en place un système de contrôle permettant de déclencher une alerte, quand des écarts importants apparaissent entre prévisions et réalisations, afin de prendre les décisions correctrices qui s'imposent. Ce mécanisme est un mécanisme de régulation par rétraction. Il suppose la mise en œuvre d'un système de contrôle budgétaire, reposant sur les procédures suivantes: établissement de prévisions budgétaires; calcul périodique des coûts et des résultats; calcul et analyse des écarts entre prévisions et réalisations. La connaissance des coûts, grâce à la comptabilité de gestion, va permettre d'introduire en gestion un aspect normatif, c'est-à-dire la possibilité de comparer la réalité à une norme, de comparer les coûts "réels" à des coûts prévisionnels, encore dénommés coûts "préétablis" ou "standard". La comparaison périodique des coûts réels aux coûts prévus va permettre d'analyser des écarts budgétaires et d'induire des décisions correctrices. L'un des objectifs de la comptabilité de gestion est de fournir dans le cadre de ce système les informations comptables nécessaires au contrôle budgétaire. Dans cette optique, on peut considérer la comptabilité de gestion comme l'un des instruments du contrôle de gestion.

Les missions de la comptabilité de gestion sont: déterminer mensuellement les coûts complets des produits finis ou en cours; évaluer les performances, en produisant des bilans et des comptes de résultat mensuels dans une présentation qui permette "au trésorier de savoir si une branche d'activité doit être félicitée ou incriminée"; fixer des prix, en établissant un compte de résultat mensuel par produit, qui permettrait aussi au département commercial d'attirer les commandes les plus rentables et de laisser les autres aux concurrents qui connaissent mal leurs coûts; sauvegarder les actifs en dissuadant de détourner des fonds et en permettant aux auditeurs d'identifier rapidement les coupables éventuels; aider à déterminer un prix normal ou satisfaisant pour les biens vendus par l'entreprise; aider à fixer la limite des baisses de prix; déterminer quels sont les produits les plus profitables et quels sont ceux qui créent un déficit; contrôler les stocks, définir la valeur des stocks; tester l'efficacité de différents processus; tester l'efficacité de différents départements; détecter les pertes, les gaspillages et les chapardages; séparer le coût de la sous-activité du coût productif; assurer la cohérence avec les comptes financiers, allouer les coûts pour l'établissement périodique des états financiers; faciliter le contrôle des processus; calculer les coûts des produits; aider à des études spécifiques.

1.2. Les besoins des managers. Processus de management

Un manager se définit par ses deux missions: il doit atteindre des objectifs: gérer l'avenir, par l'intermédiaire d'autres personnes: animer, mobiliser. Sont des décisions à prendre, c'est la raison pour laquelle ils s'attendent à la comptabilité de gestion :

- laisser un constat: "les choses sont bonnes ou mauvaises?"
- l'attention sur «des problèmes doivent se renseigner?"
- d'aider à résoudre les problèmes "entre les différentes solutions, qui est le mieux?"

Processus de management

Les composants élémentaires du processus de management sont:

a. finaliser:

1. Définir des objectifs pertinents
2. La combinaison des ressources adaptées aux objectifs (population, les médias des matériaux, de l'information, le temps)
3. S'organiser pour une utilisation optimale des ressources
4. Déterminer la façon d'évaluer les performances

b. piloter:

1. Observation lors de l'exécution du processus
2. Faire des observations sur la situation actuelle
3. Anticiper l'avenir et les moyens de navigation
4. En rendant des décisions en temps opportun

c. post évaluer – mesurer les performances obtenues:

1. Economie - procurer les ressources nécessaires à faible coût
2. Efficience - la réduction des moyens pour obtenir un résultat donné
3. L'efficacité - la capacité à obtenir le résultat

1.3. Comptabilité de gestion - une partie du contrôle



Une carte des enjeux de la comptabilité de gestion

	Contrôle stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle d'exécution
Finaliser	Identification et management des coûts complets	Domaine des coûts partiels	
Piloter		Comparaison aux normes : prévisions (coûts préétablis) et normes externes	
Post évaluer	Rattacher les charges et les produits de la période		

1.4. L'organisation générale d'une comptabilité de gestion (produit unique - cas d'une entreprise commerciale, cas d'une entreprise industrielle; produit multiples)

L'ensemble du processus de calcul des coûts peut être représenté par un organigramme. L'étude préalable d'un tel organigramme doit permettre de ne pas perdre de vue: les objectives; la place de chaque calcul particulier dans le processus d'ensemble. Il y a deux types d'entreprise dont les charges afférentes au produit unique sont diverses. Ça veut dire le cas d'une entreprise commerciale et d'une entreprise industrielle. Dans le première cas les charges directs afférentes au produit unique contient les coûts d'achat et les coûts hors production. Les charges indirects sont rencontrées seulement dans le processus de production. Dans le deuxième cas, pour une

entreprise industrielle, les charges directs contiennent les coûts de production et les coûts hors de production. Les charges indirectes contiennent le coût d'achat et les coûts hors production.

a) Produit unique

Cas d'une entreprise commerciale

Imaginons le cas d'une entreprise exclusivement commerciale achetant un produit unique en vue de la revendre sans transformations: Supposons qu'elle veuille en déterminer le coût de revient. Dans ce cas, il n'apparaît pas de coût de production. L'analyse des charges indirectes n'a pour but dans ce cas que leur partage entre coût d'achat et coûts hors production: Il est bien évident que dans ce cas d'un seul produit une telle analyse ne s'impose pas pour le calcul du coût de revient, si ce n'est pas pour évaluer le stock et en tenir compte dans le calcul dudit coût de revient.

Cas d'une entreprise industrielle

Imaginons le cas d'une entreprise achetant matière unique M qu'elle transforme pour obtenir un seul type de produit fini P destiné à la vente. Dans ce cas, il apparaîtra un stade conduisant à la détermination du coût de production et il y aura lieu de stoker; d'une part, les matières et, d'autre part, les produits finis.

b) Produit multiples

Les entreprises produisent plus généralement plusieurs produits, l'organigramme devient donc plus complexe. Exemple: l'entreprise X fabrique deux produits P et Q. Pour cela, elle utilise deux matières M1 et M2 combinées dans des proportions différentes pour obtenir P et Q. Tous les coûts sont composés de charges directes et de charges indirectes. Pour obtenir des produits multiples les charges directs contiennent les coûts d'achat, les coûts de production et les coûts hors production. Les charges indirectes contiennent seulement les coûts hors production.

Chapitre 2. Concepts de coûts pour la décision

2.1. Coût – notion, le champ d'application, le contenu (du coût), le moment du calcul, typologie

Un *coût* peut être défini comme la somme des charges relatives à un élément (produit, activité, fonction...). Cette définition revient à dire que le coût est constitué de l'ensemble des frais engagés dans une opération, de quelque nature qu'elle soit. En règle générale, ces frais sont recensés dans le compte de résultat, d'où l'utilisation du terme de *charges*. Un *coût* représente la somme des ressources consommées par les activités nécessaires à la mise en œuvre du *processus* d'élaboration et d'exploitation d'un produit ou d'un service. L'intérêt de cette deuxième définition est de mettre l'accent sur le fait que le coût est le résultat d'une activité : il n'existe donc pas en tant que tel. C'est en agissant sur une activité que l'on peut agir sur le coût. A l'opposé, vouloir "réduire les coûts" dans l'absolu, revient concrètement à tenter d'élever la température d'une pièce en chauffant le thermomètre. Un coût doit être pris pour ce qu'il est, c'est-à-dire *un instrument de mesure*. Il existe certaines limites pour la notion de coût, comme: - le coût ne doit pas être considéré comme un ensemble homogène; le coût n'est pas la valeur. Le coût se caractérise par trois particularités indépendantes les unes des autres: le champ d'application, le moment du calcul, le contenu.

Le champ d'application pour le coût est extrêmement varié. Il peut s'appliquer à: une fonction économique de l'entreprise (approvisionnement, production, distribution, administration); un moyen d'exploitation (magasin, rayon, usine, atelier, poste de travail); un objet (produit ou

famille de produit, client, fournisseur); tout centre de responsabilité, c'est-à-dire un des sous-systèmes de l'entreprise pour lequel est défini un objectif mesurable et doté d'une certaine autonomie pour atteindre cet objectif (direction commerciale, chef d'atelier, directeur technique). Un coût peut être calculé *a posteriori*: il s'agira alors d'un coût constaté, que nous qualifierons également de "réel" ou "historique". Il peut aussi être calculé *a priori*: on parlera alors de "coût préétabli" ou "coût standard" ou "coût prévision". Les coûts préétablis ont une grande importance pour la gestion prévisionnelle de l'entreprise. Ils peuvent prendre la forme de coûts standards, auquel cas ils constitueront une norme sous la forme d'un objectif à atteindre, d'un minimum à satisfaire, voire d'un idéal. Ils peuvent aussi servir à l'établissement de devis dans les rapports commerciaux avec la clientèle. Ils peuvent enfin, être utiles à l'établissement de budgets prévisionnels. La comparaison entre les coûts préétablis et les coûts réellement constatés permet de mettre en évidence des écarts, dont l'interprétation permet d'aider à la gestion de la firme. Selon que le gestionnaire retient la totalité des coûts dans l'entreprise ou une partie seulement, on obtiendra un "coût complet" ou un "coût partiel". Les *coûts complets* regroupent la totalité des charges pouvant être rapportées à l'objet de coût (le coût complet économique est calculé en rajoutant ou supprimant certaines charges de la comptabilité générale, en vue d'une meilleure expression économique des coûts). Les *coûts partiels* sont obtenus en incorporant seulement une partie des charges; dans ce cas, on préfère ne retenir que les charges pertinentes en fonction du problème posé ou bien renoncer à imputer certaines charges pour éviter des imputations arbitraires (les frais de transport, dans l'exemple du marché). Les coûts partiels les plus usités sont le coût variable et le coût direct: le *coût variable* incorpore les charges qui s'accroissent avec la production ou la vente, sans s'attacher à la proportionnalité. Les charges de structure sont considérées comme fixes pour la période de calcul retenue; le *coût direct* comprend en principe le coût variable majoré des charges de structure qui peuvent être affectées sans ambiguïté à l'objet du coût (par exemple, l'amortissement d'une machine utilisée pour la fabrication d'un seul produit).

On peut distinguer quatre types de coûts, lesquels en se croisant forment quatre sous-catégories. Ces dernières sont à l'origine des principales méthodes de calculs. Ils sont:

a.- coûts variables et coûts fixes – sont:

1. les coûts variables ou opérationnels - sont des coûts constitués seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise (par exemple, les quantités produites et/ou vendues) sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et la variation du volume des produits obtenus.

2. les coûts fixes ou charges de structure - sont les charges liées à l'existence de l'entreprise et correspondant, pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée. L'évolution de ces charges avec le volume d'activité est discontinue. Ces charges sont relativement "fixes" lorsque le niveau d'activité évolue peu au cours de la période de calcul. Les coûts fixes correspondent aux charges engendrées par l'administration ou les investissements durables. Ils ne sont pas proportionnels aux quantités fabriquées.

b.- coûts directs et coûts indirects – à savoir:

1. les coûts directs sont ceux qu'il est possible d'affecter immédiatement, c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé.

Les matières premières incorporées au produit, les heures de main-d'œuvre des ouvriers affectés à la fabrication du produit, constituent autant de coûts directement imputables aux produits. Il faut noter que l'affectation de ces coûts dépend toutefois de l'existence de moyens directs de mesure, ce qui explique que les charges les plus communément admises au titre des coûts directs sont les heures de main-d'œuvre et les matières premières. Il ne s'agit cependant pas d'une règle absolue.

2. les coûts indirects sont ceux qu'il n'est pas possible d'affecter immédiatement, c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé.

Les charges d'administration, les frais généraux d'entretien, de surveillance... sont autant d'exemples de charges indirectes par rapport à l'activité de production. Les charges indirectes posent un problème important, dans la mesure où leur incorporation au coût du produit nécessite un traitement préalable.

Les méthodes de calculs de coûts

a) les calculs de coûts partiels

- une première partition consiste à conserver uniquement les charges variables et à laisser par ailleurs l'ensemble des coûts fixes. Cette opération débouche sur une première méthode, appelée méthode des coûts variables, connue également sous le vocable anglo-saxon de "direct costing". La méthode est surtout intéressante dans une optique prévisionnelle, car elle permet de calculer un seuil de rentabilité, c'est-à-dire un seuil de chiffre d'affaires ou de quantités vendues qui permet à l'entreprise de couvrir ses charges fixes et donc, de commencer à réaliser du bénéfice.

- une deuxième partition consiste à considérer les charges variables augmentées des charges fixes directes. Ce calcul correspond à la méthode des coûts spécifiques, appelée également "direct costing évolué". Cette méthode prolonge la précédente et son principal intérêt est de mieux appréhender la contribution d'un produit à l'absorption des charges fixes indirectes. En d'autres termes, une fois ce coût calculé, si la "marge sur coûts spécifiques", c'est-à-dire la différence entre le prix de vente du produit, les charges variables et les charges qui lui sont imputables en propre est encore positive, alors cela signifie que son exploitation permet d'absorber une partie des frais de structure. Il s'agit par conséquent, d'un outil précieux pour apprécier la rentabilité des produits et leur abandon éventuel.

- une troisième partition consiste à retenir uniquement les charges directes variables et fixes laquelle permettent de calculer une "marge sur coûts directs" qui peut être utilisée par exemple, pour estimer la marge dégagée par un établissement ou un magasin.

b) les calculs de coûts complets

Les méthodes correspondent à la prise en compte de tous les coûts, afin de calculer un coût de revient "complet" du produit. Elles permettent ainsi, de calculer une marge bénéficiaire par produit. On peut distinguer deux techniques de calcul: la comptabilité par "centre d'analyse" et la comptabilité "par activité".

Il existe également des techniques d'aide à la prise de décision. Ils sont:

- les coûts standards et coûts préétablis - sont des coûts souvent calculés à partir de coûts complets et qui ont vocation à établir des prévisions et des devis. Ils débouchent sur des calculs d'écarts, dont l'interprétation constitue un outil important du contrôle.
- l'imputation rationnelle des charges fixes - il s'agit également d'un prolongement de la méthode des coûts complets. La technique présente l'avantage de moduler le calcul du coût complet des produits pour tenir compte de la variabilité des charges fixes unitaires.
- le coût marginal - correspond au coût d'une unité, d'un lot ou d'une supplémentaire fabriquée. Sa connaissance est essentielle en tant qu'outil d'aide à la décision. Il revêt une grande importance en raison de son rôle pivot au sein de la micro-économie.

2.2. Le principe: les coûts pertinents directs et indirects

Les coûts à considérer dans une décision sont ceux qu'elle touche, à l'exclusion des autres. Les coûts sont touchés si leur montant ou leur comportement (flexibilité notamment) est modifiés. Un cas typique de coût non pertinent: le *sunk cost*. Les sunk costs sont considérés des coûts cachés, nercuperables, sans importance pour l'avenir de l'entreprise (par exemple, les amortissements des actifs immobilisés).

Attention néanmoins aux risques de dérive "court termiste" ou "marginaliste", qui conduit à décom-poser abusivement les décisions et à ignorer les coûts d'infra structure. Pour décider un certain niveau de production, le coût pertinent est considéré le coût marginal, c'est-à-dire le coût supplémentaire généré par la quantité supplémentaire de produits qui devrait être réalisée. Le coût marginal est de deux types: le coût marginal à court terme qui suppose que le volume supplémentaire de produits se peut réaliser avec les actifs immobilisés existants; le coût marginal à long terme qui suppose que le volume supplémentaire de produits agrandit seulement dans le cas lorsqu'on doit perfectionner les actifs immobilisés existants. Dans une entreprise sont des coûts directs et indirects pour la production. Les coûts directs sont ceux qui sont affectés pour un seul produit, par exemple les coûts avec les matières. Les coûts affectés pour plusieurs produits sont les coûts indirects. L'un des coûts indirects sont spécifiques pour le processus de production (par exemple, énergie consommée par les machines, loyer des machines). Par contre les autres ne sont pas spécifiques (par exemple, salaires des chefs d'atelier, entretien de l'usine, assurance de l'usine). Les autres coûts indirects sont les coûts administratifs comme salaires du siège, coûts en télécoms du siège).

Les coûts d'exploitation

Pour déterminer les coûts pour chaque produit on doit entendre la modalité de formation des coûts d'exploitation. Les coûts d'exploitation correspondent à chaque niveau existant dans un processus de production. Alors nous avons des coûts tels:

- ✓ *les coûts d'achat* qui se trouve dans le niveau d'approvisionnement, représente la somme d'entre le prix d'achat et les charges d'approvisionnement;
- ✓ *le coût de production* qui correspond au niveau de production, étant la somme d'entre le coût d'achat et les charges de production;
- ✓ *le coût de distribution* qui correspond au niveau de vente et il représente le total des charges de vente;
- ✓ *le coût complet* représente la somme totale d'entre le coût d'achat, le coût de production et le coût de distribution.

2.3. Les coûts d'opportunité (exemple)

Le coût d'opportunité est un coût réel qui détermine une personne de renoncer à la meilleure alternative d'utiliser les ressources nécessaires pour la réalisation de production. Le coût d'opportunité correspond à la valeur de ce que l'on n'a pas pu faire en faisant ce que l'on fait.

Exemples

• Vous achetez un billet pour la finale de la Coupe du Européen de football 2012 et vous le payez 250 euros. Le jour du match on vous en propose 950 euros.

Pour cet exemple nous avons deux possibilités d'expliquer l'existence du coût d'opportunité:

- on peut garder le match et dans ce cas notre coût d'opportunité est de 250 €;
- on peut vendre le billet pour 950 € et dans ce cas notre coût d'opportunité est de 950 €.

Quels sont les coûts d'opportunité associés aux décisions suivantes ?

• Acheter une matière première 75 € afin d'effectuer une commande qui dégagera une marge sur coût matière de 750 €. Dans ce cas le coût d'opportunité est 75 €

• Une entreprise veut rénover le siège central et elle a deux possibilités de le faire:

- elle peut appeler aux propres salariés, auxquels elle doit le payer 23.000 €
- elle peut appeler à une autre entreprise spécialisée dans le domaine à laquelle elle doit payer 35.000 €

Dans ce cas le coût d'opportunité est 23.000 €.

2.4. Le comportement des coûts

Un des aspects la plus importants de la comptabilité de gestion concerne le comportement des coûts d'opération. La demande d'information de plus en plus précise a forcé l'évolution des concepts et des regroupements, comme nous en traitons ci-après.

a. Classification naturelle

Selon la nature ou l'aspect physique de la dépense: matières premières, main-d'œuvre, loyer, commissions, dépenses de bureau, honoraires, etc.

b. Classification fonctionnelle

Regroupement des dépenses selon les fonctions traditionnelles: fabrication, vente, administration, finance.

c. Classification selon le comportement

Partie essentielle de la comptabilité de gestion qui analyse et regroupe les dépenses selon leur comportement.

c1. Frais variables

Frais qui varient en proportion de l'augmentation ou de la diminution du volume des ventes ou de production, On peut les appeler aussi. Frais directs, car ils entrent directement dans le processus de fabrication du produit. Ces frais sont habituellement identifiables et faciles à calculer. On les représente souvent en pourcentage des ventes dans l'état des résultats, en plus des dollars, à cause de leur relation proportionnelle. On retrouve généralement dans cette catégorie: les matières premières (composantes identifiables), qui incluent aussi la sous-traitance et l'emballage; la main-d'œuvre directe, qui inclut les avantages sociaux; les fournitures directes (matériel consommé, non quantifiable, mais d'une certaine importance), le transport sur vente, les commissions. Dépendant du secteur industriel, certaines dépenses peuvent changer de catégorie. Il faut donc analyser chaque dépense pour déterminer son comportement, variable ou fixe.

c2. Frais fixes

En pratique, tous les frais qui ne sont pas identifiés comme variables se retrouveront dans les frais fixes. Ce sont habituellement des frais indirects de structure ou d'organisation. Ils sont souvent périodiques et ne fluctuent pas, ou très peu, on fonction du volume des ventes. Cependant, ils ne sont pas tous fixes à 100% puisqu'en dehors d'un segment significatif, ils peuvent augmenter ou diminuer. On peut difficilement les identifier à un coût de produit. Toutefois, en poussant l'analyse plus en profondeur, on pourrait identifier des frais fixes spécifiques à un produit ou à une activité particulière de l'entreprise (exemple: loyer d'un entrepôt spécial, salaire du contremaître d'une activité ou d'un produit, amortissement d'équipement particulier). À l'encontre des frais variables, que l'on peut analyser et contrôler en pourcentage des ventes, les frais fixes sont habituellement contrôlés en dollars absolus, puisqu'ils proviennent souvent d'une décision budgétaire indépendante du volume des ventes ou de production. On retrouve généralement dans cette catégorie: la main-d'œuvre indirecte (contremaître, magasinier, partie indirecte de la main-d'œuvre directe), le loyer, les taxes et assurances, les amortissements d'actifs, les salaires de vente et de bureau, les frais financiers.

c3. Frais semi-variables ou semi-fixes

Cette distinction pousse un peu plus loin la répartition des coûts. Il n'est pas défendu de vouloir être plus précis, mais cela demande toutefois des analyses de comportement et des méthodes de contrôle plus exigeantes. Pour ceux qui ne vont pas aussi loin, et c'est la très grande majorité des entreprises, les deux grandes catégories de coûts (frais variables et frais fixes) sont suffisantes.

2.5. La notion de coût contrôlable

Un coût est dit contrôlable quand le décideur a un pouvoir total sur l'apparition de ce coût (embauche d'un salarié, par exemple).

Exemple : En mesure de performance, il faut distinguer ce qui est contrôlable (généralement ses décisions) ou pas par le manager. Ici le manager contrôle les étapes qui donnent (1), (2), (3) mais pas l'étape (4), la quote-part de la maison mère est un coût incontrôlable pour le manager, c'est une allocation qui "vient du ciel".

VENTES (1)

- COUT DE VENTES

= **MARGE BRUTE (2)**

- DIVIDENDE

= **MARGE NET (3)**

- QUOTE-PART DE LA MAISON-MERE

= **RESULTAT (4)**

C'est un concept important de nos jours car souvent la rémunération est liée à la performance.

2.6. Les coûts d'achat

Généralités

Dans le cadre de la fonction approvisionnement, l'entreprise achète des biens, soit pour les revendre (entreprises commerciales), soit pour les utiliser dans son cycle de production (entreprises industrielles), ce qui conduit à distinguer les marchandises et les matières et fournitures.

A. Les marchandises

Les marchandises sont des biens achetés pour être revendus **sans transformation**.

B. Les matières et fournitures

Ce sont des biens consommés pour obtenir un produit destiné à la vente **après transformation**.

On distingue: **les matières premières** : biens destinés à être incorporés aux produits fabriqués comme le fer, le coke dans la fabrication de fonte ou d'acier; **les matières et fournitures consommables** : biens qui concourent à la fabrication ou même à la distribution, sans être incorporés aux produits, comme le charbon utilisé comme combustible.

Remarque: alors que les matières premières sont toujours des charges directes, les matières et fournitures consommables constituent souvent des **charges indirectes**, réparties alors entre les centres d'analyse ou affectées à ces centres.

Composantes d'un coût d'achat

Les coûts d'achat représentent, pour les marchandises et les matières achetées, l'ensemble des charges engagées jusqu'au moment leur mise en stock. Les composantes de ces coûts sont le prix d'achat et les frais d'acquisition.

A. Le prix d'achat

Il s'agit du **prix d'achat hors taxes** récupérables. Car l'entreprise ne doit faire figurer dans ses coûts que les impôts et taxes restant définitivement à sa charge. Ainsi la TVA payée aux fournisseurs mais qui sera récupérée par déduction sur la TVA payée par les clients n'est pas à prendre en considération dans le calcul d'un coût d'achat. Il s'agit d'autre part du **prix d'achat net**, déduction faite de tous rabais, remises ou ristournes connus ou prévisibles mais incluant éventuellement les droits de mutation, honoraires et frais d'actes. Il n'y a, en revanche, pas lieu de déduire du prix d'achat les escomptes de règlement en raison de leur caractère financier.

B. Les frais accessoires

Les frais accessoires comprennent les frais autres que le prix d'achat liés à l'achat et à la mise en stock.

a) Frais accessoires d'achat

Ce sont des frais généralement payés à des tiers, qui concernent les marchandises et les matières ou fournitures avant leur arriver dans l'entreprise, comme les transports, courtages, commissions... Ces frais peuvent être inclus dans le prix d'achat. Ils peuvent aussi être

enregistrés séparément dans les autres comptes de charges mais peuvent constituer des charges directes pour la compatibilité analytique.

b) Frais accessoires d'approvisionnement

Ce sont des charges indirectes, regroupées dans un ou plusieurs **centres "gestion des approvisionnements"**, et qui concernent la mise en stock des marchandises, des matières et des fournitures.

Les centres doivent couvrir les opérations: de préparation des achats d'approvisionnements (y compris les sous-traitances); d'achat (réception, manutention); de contrôle (qualitatif et quantitatif); de magasinage (organisation, entretien, gardiennage); de comptabilisation des approvisionnements (tenue des fichiers fournisseurs et matières et vérification des factures fournisseurs).

Ces **centres principaux** reçoivent éventuellement des prestations des centres auxiliaires: gestion du personnel, gestion des bâtiments, gestion du matériel, prestations connexes. Les coûts des centres d'approvisionnements sont **imputés** aux coûts d'achats en fonction des unités d'œuvre des centres attribuables à chaque type d'approvisionnements, ou, à défaut, en prenant pour assiette de frais les valeurs des approvisionnements.

Application

L'entreprise X achète à des producteurs des légumes frais qu'elle revend sous forme de plats préparés, conditionnés doués vide, et distribués en grande surface. Les achats du mois de septembre ont été les suivants:

Date	Nature	Quantités en tonnes	Prix unitaire	Montant
2,9	Petits pois	9	700	6.300
5,9	Haricots verts	10	900	9.000
9,9	Carottes	7	320	2.240
14,9	Petits pois	5	680	3.400
19,9	Carottes	8	310	2.480
22,9	Haricots verts	7	880	6.160
27,9	Petits pois	3	680	2.040
29,9	Haricots verts	6	880	5.280
	Total	55	Total	36.900

Les charges indirectes d'achat, regroupées dans un centre «approvisionnement», comprennent:

- les frais de transports, assurés par la société Anagro, soit le salaire du conducteur de 1 600 EUR brut par mois, et l'amortissement du camion de 2 000 EUR par mois
- les charges liées au contrôle des livraisons ; un salarié rémunéré sur la base de 1 300 EUR par mois et 408 EUR d'amortissement des installations.

Les charges sociales représentent 40 % des salaires bruts. L'unité d'œuvre est la tonne de légumes achetée. Déterminer les coûts d'achat pour les différents légumes.

Solution

Charges du centre approvisionnement :

-salaires bruts	$1.300 + 1.600 =$	2.900
-charges sociales	$40 \% \text{ de } 2.900 =$	1.160
-amortissements	$408 + 2.000 =$	<u>2.408</u>
	Total	6.468

soit un coût par tonne achetée de $6.468 / 55 = 117,60$.

Le tableau de calcul des coûts d'achat se présente de la façon suivante:

	Coût d'achat des petits pois	Coût d'achat des carottes	Coût d'achat des haricots verts
--	------------------------------	---------------------------	---------------------------------

	Quan- tité	Coût unitaire	Montant	Quan- tité	Coût unitaire	Montant	Quan- tité	Coût unitaire	Montant
Prix d'achat	17	117,6	11.740,0 *	15	117,6	4.720	23	117,6	2.704,80
Frais d'achat	17	808 ,0	1.999,2	15	432,0	1.764	23	1.006,0	23.144,80
Coût d'achat	17		13.739,2	15		6.484	23		

* 6 300 + 3 400 + 2 040.

2.7. Les coûts de production. Produits finis et produits intermédiaires

Définition

Le coût de production est un coût obtenu après des opérations de transformation pour un produit, ou d'exécution pour un service. Suivant les modalités du processus de fabrication, on peut avoir à calculer plusieurs coûts de production.

Catégories de coûts de production

A. Coûts par stades de production

Le processus de fabrication d'un produit peut comporter des stades successifs, avec ou sans stockages intermédiaires, de **produits semi-finis** ou *semi-ouverts* dits **intermédiaires**. Ainsi, à partir de laine brute ou de coton, on obtient du fil simple, puis du fil assemblé, puis du tissu écru et enfin du tissu fini.

Ces stades de fabrication conduisent à calculer successivement: **des coûts de production de produits intermédiaires** - produits stockés en attendant d'être utilisés pour la fabrication de produits finis ou d'autres produits intermédiaires, tels le fil simple, le fil assemblé, le tissu écru; **des coûts de production de produits finis** - produits ayant subi les dernières transformations avant la vente comme le tissu fini. Dans les deux cas, les coûts sont portés au débit du compte de stock correspondant.

Remarque: dans l'exemple cité, si l'entreprise avait mis en œuvre une fabrication continue passant de la laine brute ou du coton au tissu fini, sans stade intermédiaires.

B. Coûts par types de production

La production de l'entreprise peut porter sur des séries de **produits identiques** ou sur des **biens différents** les uns des autres souvent fabriqués sur commande. En conséquence, on peut calculer divers coûts de production.

a) Coûts de production par produit

Si l'exploitation porte sur des ensembles de produits identiques, on calcule: un coût global par type de produit; un coût unitaire par division du coût global par le nombre d'unités.

b) Coûts de production par commande

Si, au contraire, l'exploitation porte sur des biens différents les uns des autres, on détermine par unité produite des coûts **par commande**.

Ex.: si une entreprise fabrique, au cours d'un mois, un pont roulant et une charpente métallique, on calculera séparément le coût du pont et celui de la charpente.

En fait, que ce soit *un coût global de produit* ou un *coût de commande*, les principes de calcul sont les mêmes et les coûts résultent des mêmes composantes. Un coût de production est

déterminé par regroupement des charges directes ou indirectes nécessitées par la fabrication elle-même et les stades antérieurs à cette fabrication.

Charges directes

A. Coût des matières consommées

Les **matières premières** et les **matières consommables directes** sont évaluées par l'une méthodes d'évaluation des sorties de stock sur la base du *coût d'achat*. Les produits intermédiaires (utilisés pour fabriquer des produits finis ou d'autres produits intermédiaires) sont évalués suivant les mêmes principes mais sur la base du coût de production desdits produits, lorsque le processus de fabrication conduit à des stockages intermédiaires.

B. Coût de la main-d'œuvre directe

La main-d'œuvre directe peut être **affectée** au coût d'un produit ou d'une commande parce que le travail correspondant concerne directement ce produit ou cette commande. Des **bons de travail** permettent d'attribuer ces charges en y inscrivant les produits ou commandes bénéficiaires des travaux.

Composantes du coût de production

Le coût de la main-d'œuvre directe comprend: les salaires bruts y compris les primes diverses éventuelles; les charges sociales obligatoires ou facultatives supportées par l'entreprise en plus des salaires.

Exemple:

Dans un atelier, les ouvriers sont payés une base de 2.000 € par mois sur 13 mois pour 35 heures par semaine. Les congés payés sont de 5 semaines et le taux de charges sociales patronales est de 40%. Le taux d'emploi (rapport entre le temps de travail effectif et le temps de présence) est évalué à 0,9. Déterminer le coût de main-d'œuvre à imputer à une commande sur laquelle les bons de travail totalisent 20 heures de main-d'œuvre directe.

Solution

Salaires annuel: $2.000 \times 13 = 26.000$

Charges sociales: $40\% \text{ de } 26.000 = 10.400$

Total: 36.400

Nombre de semaines de travail: $52 - 5 = 47$ semaines donc: $35 \times 47 = 1.645$ heures de présence correspondant à: $1.645 \times 0,9 = 1.481$ heures de travail effectif. Coût de l'heure: $36.400/1.481 = 24,58$ €. Le coût à imputer à la commande est de: $24,58 \times 20 = 491,60$ €.

Charges indirectes

Les charges indirectes des **centres de production** sont réparties entre les coûts de production des produits ou des commandes, proportionnellement aux unités d'œuvre qui leur sont fournies par ces centres. Il faut concevoir ces **centres de production** de manière relativement large du point de vue des *fonctions assurées et des centres de travail* correspondants. Ils doivent couvrir: la préparation du travail (bureaux des méthodes, de l'ordonnancement, de l'étude d'outillage); la fabrication des biens ou l'exécution des services (ateliers, chantiers, centres de services); le contrôle et les essais (ateliers et centres d'essais). Certaines entreprises incluent également des coûts de stockages mais le stockage des produits finis est plus généralement associé au coût de distribution. À côté de ces centres de production, certaines entreprises définissent des centres **d'études techniques et recherches**, qui couvrent les fonctions de: recherches générales (matières, technologie et procédés); conception des produits; perfectionnement des produits; et qui prennent en compte les charges des laboratoires, des bureaux d'études, des centres de calcul... Les coûts de ces centres **d'études techniques et recherches** sont **imputés** aux coûts des services (lorsqu'ils participent à la préparation de prestations de services telles que des travaux d'ingénierie par exemple) ou aux coûts des produits fabriqués, lorsque c'est possible. Par contre, s'il s'agit d'études de "recherche et développement" ou d' "études libres" sans lien avec la

production de la période, les charges correspondantes doivent être imputées aux coûts de revient via les coûts hors production et non aux coûts de production, à moins de les considérer comme "travaux en cours" s'ils doivent déboucher sur une production ultérieure. Rappelons enfin que les centres principaux de caractère technique (production, études techniques et recherche) reçoivent des prestations de centres auxiliaires: gestion du personnel, gestion des bâtiments, gestion du matériel, prestations connexes. En revanche, les centres "administration générale" et "gestion financière" doivent être considérés hors production et, en conséquence, leurs coûts imputés aux coûts de revient et non aux coûts de production. Cela évite d'inclure dans les valeurs stockées des charges financières et d'administration générale.

Application

La société Loréal est spécialisée dans la production et la commercialisation de produits cosmétiques. Une de ses unités de fabrication produit des crèmes pour soins du visage à partir d'un mélange de lanoline (matière L) et de glycérine (matière G). Ces deux matières font l'objet d'un traitement dans un atelier de malaxage et sont ensuite conditionnées dans des pots de verre de deux modèles: modèle A (pots de 100 grammes); modèle B (pots de 200 grammes). Les données relatives au mois de janvier N sont les suivantes.

Stocks initiaux de matières

	Quantité	Coût unitaire
Lanoline	10 kg	50,00
Glycérine	25 kg	20,00
Pots A vides	1 .200	1,50
Pots B vides	2 .100	2,60

Sorties de stocks de matières

	Quantité
Lanoline	250 kg
Glycérine	360 kg
Pots A vides	1 .000
Pots B vides	2 .000

Achats du mois de janvier N

Stocks initiaux de produits fabriqués

	Quantité	Prix unitaire
Lanoline	300 kg	44
Glycérine	400 kg	18

	Quantité	Coût unitaire
Mélange malaxé	40 kg	96

Entrées en stocks de produits fabriqués

Mélange malaxé	600 kg
Pots A remplis	1 .000
Pots B remplis	2 0.00

Sorties de stocks de produits fabriqués

Mélange malaxé	550 kg dont 110 pour la fabrication de pots A et 440 pour la fabrication de pots B
----------------	--

Toutes les sorties de stock sont évaluées au coût moyen pondéré mensuel arrondi au centime.

Main-d'œuvre directe (heures à 24 € charges comprises): 520 heures dans l'atelier de malaxage, 300 heures dans l'atelier de conditionnement, dont 100 pour le conditionnement de A et 200 pour B.

Charges indirectes

Centres	Approvisionnement	Atelier de malaxage	Atelier de conditionnement
Charges Unité d'œuvre et Assiette de frais	2 .040 l'euro de matière achetée	26 .000 l'heure de main-d'œuvre	6 .000 le pot conditionné

Calculer les coûts de production.

Solution

Calcul des prix d'achat

	Matière L	Matière G	Total
Achats en quantités	300	400	20 .400
Prix unitaire	44	18	
Montant	13 .200	7 .200	

Ce calcul nous permet de compléter le **tableau d'analyse des charges indirectes** :

	Approvisionnement	Malaxage	Conditionnement
Charges	2 .040	26 .000	6 .000
Nombre d'unités d'œuvre ou assiette de frais	20.400	520	3 .000
Coût de l'unité d'œuvre ou taux de frais	0,10	50	2

On calcule les **coûts d'achat des matières achetées** :

Lanoline (300 kg) pour $13\,200 + 0,10 \times 13\,200 = 14\,520$

Glycérine (400 kg) pour $7\,200 + 0,10 \times 7\,200 = 7\,920$

Pour déterminer le **coût d'achat des matières consommées**, il convient d'évaluer les sorties de stock au coût moyen pondéré (CMP) :

CMP lanoline: $(10 \times 50) + 14\,520) / (10 + 300) = 48,45$

CMP glycérine: $(25 \times 20) + 7\,920) / (25 + 400) = 19,81$

Détermination du coût de production du produit malaxé

Élément	Quantité en kg	Coût unitaire	Montant
Lanoline	250	48,45	12 .112,5
Glycérine	360	19,81	7 .131,6
Main-d'œuvre	520	24,00	12.480,0
Charges indirectes	600		26 .000,0
Produit malaxé			57 .724,1

CMP du produit malaxé: $(40 \times 96 + 57\,724,10) / (40 + 600) = 96,20$

Pour les pots vides, aucun n'ayant eu lieu dans la période, le CMP est égal au coût du stock initial.

On en déduit le **coût de production des produits conditionnés** :

	Modèle A			Modèle B		
	Quantité	Coût unitaire	Montant	Quantité	Coût unitaire	Montant

Produit malaxé	110	96,20	10 .582	440	96,20	42. 328
Main-d'œuvre directe	100	24,00	2 .400	200	24,00	4 .800
Charges indirectes conditionnement	1 .000	2,00	2 .000	2 .000	2,00	4 .000
Pots vides	1 .000	1,50	1 500	2 .000	2,60	5 .200
Total	1 .000	16,48	16 .482	2 .000	28,16	56 .328

2.8. Les coûts de production. Produits en cours, produits dérivés

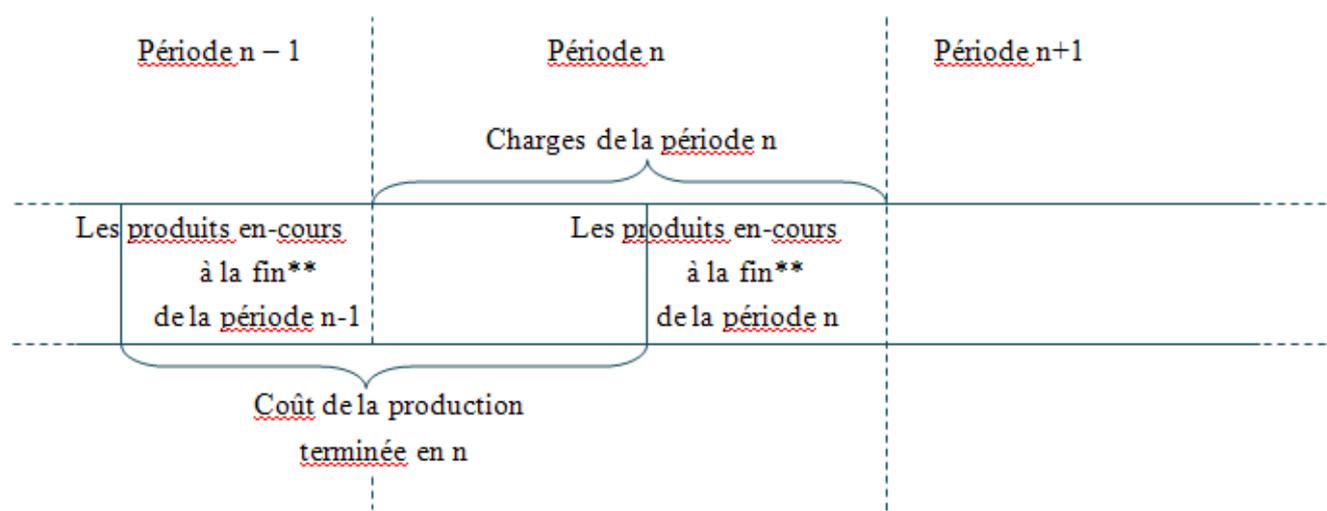
Dans le chapitre précédent, nous avons considéré que la somme des consommations de matières, de main-d'œuvre directe et de charges de centres pour la fabrication donnait les coûts de production.

En réalité le problème peut être modifié: par l'existence de déchets et de sous-produits, par le fait que certaines productions ou certains services peuvent ne pas être achevés en fin de période.

1. Les produits en cours

1.1 Principe

À la fin de la période de calcul, la totalité de la fabrication peut ne pas être achevée. Dans ce cas, une partie des charges de la période concerne le fraction des produits* qui reste **en cours de fabrication**.



*Production de biens et production de services

**En-cours finals n – 1 = en-cours initiaux n

Coût de production = charges de la période + en-cours initiaux – en cours finals

Exemple : l'entreprise X fabrique des armoires en orme massif. Un atelier "Découpe" fournit les planches aux dimensions requises à un atelier "Assemblage", dans lequel les armoires sont montées avant d'être livrées à un centre "Finition". Au mois de mars, on a enregistré pour le centre 153.750 EUR de charges ainsi réparties: consommation de planches -88.000 €, main-d'œuvre directe-47.250 €, charges indirectes-18.500 €. Au cours de ce mois 100 armoires terminées ont été livrées au centre « Finition ». Un certain nombre de ces armoires (15) ont déjà été engagées en février. En revanche, en fin de mois, 25 armoires restent en cours de fabrication, sur lesquelles des charges ont été engagées en mars, mais qui n'entreront en stock de produits finis qu'au mois d'avril. Le **coût des armoires terminées en mars** est donc égal à:

Charges du mois de mars + coût des armoires en cours début mars - coût des armoires en cours fin mars

Supposons que l'en-cours initial soit de 5.000 EUR et l'en-cours final de 10.000 €. Le coût des armoires terminées en mars est donc: $153.750 + 5.000 - 10.000 = 148.750$ €

1.2 Évaluation des produits en-cours

Les produits en-cours sont souvent délicats à évaluer et leur valorisation est généralement forfaitaire.

A. Évaluation globale

On considère qu'un produit en-cours représente une fraction de produit fini. Supposons que, dans notre exemple, cette fraction soit de $1/4$ pour les produits en-cours initiaux comme pour les produits en cours final. Les 153.750 EUR de charges doivent donc être imputées: aux (100 -15) soit 85 armoires commencées et terminées en mars; pour partie aux 15 armoires en cours de fabrication en début de la période qui ont reçu encore $3/4$ des charges et sont donc équivalentes à $(3) \times (15)/4 = 11,25$ armoires; pour partie aux 25 armoires en cours en fin de la période, équivalentes à $25/4$ unités, soit 6,25 unités.

La production équivalente de la période est donc : $85 + 11,25 + 6,25$, soit 102,50 unités. Elle est aussi égale à :

$$\underbrace{\text{Production terminée pendant la période}}_{100} + \underbrace{\text{production en-cours finale - production en-cours initial}}_{\substack{\text{évalués en unités équivalentes} \\ 25/4 - 15/4}} = 102,50$$

Le coût par unité terminée est donc de $153.750/102,5=1.500$ EUR et par unité en cours de $1500/4=375$ €. On peut donc évaluer le produit en-cours final à $(375) \times (25) = 9.375$ €. Sur la période précédente, on aura calculé de la même façon le produit en-cours initial. Supposons que l'on ait obtenu le même coût unitaire, soit $(15) \times (375) = 5.625$ €, on aura donc:

$$\begin{aligned} \text{Coût des armoires terminées} &= \text{des armoires en-cours} + \text{charges de} - \text{des armoires en-cours initiaux} \\ &= 5.625 + 153.750 - 9.375 = 150.000 \text{ €} \end{aligned}$$

Il faut donc bien faire la différence entre "production équivalente de la période" et "production terminée".

B. Évaluation forfaitaire par composante de coût

En fonction du processus de production, on peut souvent définir un degré d'avancement des produits en-cours, pour chacune des composantes du coût. Fréquemment, par exemple, les matières sont incorporées à l'entrée dans l'atelier alors que les charges de main-d'œuvre sont engagées progressivement. En moyenne, on peut alors considérer un produit en-cours comme équivalent à un produit terminé en ce qui concerne les matières, à une moitié de produit terminé en ce qui concerne la main-d'œuvre et les charges indirectes.

Appliquons cette hypothèse à l'entreprise X.

	Charges de la période	Production en-cours initiale	Production terminée	Production en-cours final	Production équivalente	Coût unitaire
Matières	88.000	15	100	25	110	800,00
Main d'œuvre	47.250	15/2	100	25/2	105	450,00
Charges indirectes	18.500	15/2	100	25/2	105	176,19
Total	153.750					1 426,19

Valeur d'un produit en-cours: $800 + 450 / 2 + 176,19 / 2 = 1.113,09$ €

Évaluation du stock d'un produit en-cours final: $(1.113,09) \times (25) = 27.827,25$ €

C. Évaluation par fiche de coût

Dans le cas des commandes notamment, on tient une fiche de coût par commande sur laquelle on inscrit: le coût de matières (d'après les bons de sortie); le coût de la main-d'œuvre directe (d'après les bons de travail); le coût des charges de centres (d'après le relevé des unités d'œuvre). Si une commande n'est pas terminée, un total provisoire indique le coût de cette commande en cours.

1.3 Jeu des comptes analytiques

Reprenons l'évaluation des armoires en cours obtenue au paragraphe A de la partie 1.2, soit 5 625 EUR pour le produit en-cours initial, 9 375 EUR pour le produit en cours final. Pendant l'exercice, le produit en-cours final apparaîtra comme le solde du compte de coût de production correspondant. À la fin d'exercice, il sera viré dans un compte "Stock des produits en-cours".

Production en-cours initiale assemblées	Coût de production		Stock	d'armoires
5.625				
88.000	150.000		150.000	
47.250				
18.500				
Solde = 9 375 = production en-cours finale				

Ce solde peut également être viré à un compte "Stock des produits en-cours" à la fin de chaque période de calcul des coûts.

2. Les produits dérivés

Certaines fabrications donnent en plus du (ou des) produit principal que l'on veut obtenir, des **produits résiduels** (déchets et rebuts) et des **sous-produits**. Ces éléments ne sont généralement pas sans valeur, d'où la nécessité d'en tenir compte dans les calculs des coûts.

Produits résiduels

Les **déchets** sont résidus de fabrication, constitués souvent par des éléments de matières premières (exemple : copeaux de métal) ou encore des impuretés se dégageant à la fabrication (exemple: scories).

Les **rebut**s sont des produits finis impropres à l'usage prévu (pièces cassées ou détériorées, éléments à dimension non conforme, etc.).

A. Produits résiduels inutilisables

Dans ce cas, déchets et rebut n'ont pas de valeur d'échange, il est inutile d'en déterminer le coût ou d'en tenir un compte de stock. Leur évacuation peut entraîner des frais (transport, manutention...). Ces charges sont incorporées aux coûts de production des produits finis.

B. Produits résiduels utilisables

Dans ce cas, déchets et rebuts peuvent être vendus, ou réutilisés dans l'entreprise.

a) Produits résiduels vendus

- **1-re solution: prix de vente soustrait du coût de production**

Dans cette solution, le prix de vente des déchets ou rebuts résultant d'une fabrication est déduit pour réduire d'autant le coût de production du produit fini correspondant. Le calcul se fait par soustraction, de préférence dans un tableau (comme le produit en cours final précédemment), en utilisant le compte "**Produits réfléchis**".

- **2-e solution: prix de vente considéré comme bénéfice**

Ces ventes de déchets ou rebuts sont:

- soit ajoutées au résultat global analytique; ces produits sont alors en quelque sorte considérés comme des éléments à coût de production nul;
- soit ajoutées au résultat provenant de la vente des produits finis.

b) Produits résiduels réutilisés par l'entreprise

Ils sont alors valorisés, soit au prix du marché, s'il existe un marché pour ces déchets et rebuts, soit à un prix forfaitaire. Leur valeur ainsi déterminée est:

-soustraite du coût de production du produit fini dont ils proviennent

-ajoutée au coût de production du produit fini dans la fabrication duquel sont utilisés ces déchets et rebuts

On utilise les comptes "**Stock des déchets**" et "**Stock des rebuts**".

Sous-produits

A. Définition

Un **sous-produit** est un produit secondaire obtenu au cours de la fabrication d'un produit principal, objet essentiel de l'exploitation. D'industrie chimique fournit de nombreux exemples de tels sous-produits. Le sous-produit se distingue du déchet par son importance, par le frais qu'une exploitation pourrait avoir sa fabrication comme objectif et parfois par la nécessité de sa transformation.

Sur un plan comptable, les sous-produits peuvent être traités: comme des **déchets**, en appliquant l'une des solutions envisagées ci-dessus - c'est assez rare; comme des **produits finis**, avec calcul de coûts de production- c'est notamment le cas lorsqu'il faut une transformation complémentaire avant le vente.

B. Évaluations

Exemple : la SCA (société de conservation alimentaire) fabrique un produit conservateur C destiné aux professionnels de l'alimentation (traiteurs, restauration collective, etc.).

Dans un premier atelier, un mélange de composants naturels M acheté directement à des agriculteurs est mis à macérer puis filtré pour obtenir un produit F. Le produit filtré F est ensuite lyophilisé, dans un atelier 2, puis stocké avant la vente (produit C). Le nettoyage des filtres de l'atelier 1 donne un sous-produit SP vendable, après un traitement complémentaire dans un atelier 3, sous la forme d'un produit X destiné à l'alimentation animale. Au mois de décembre N, on a observé les données suivantes:

	Atelier 1	Atelier 2	Atelier 3
Charges	150.000	100.000	10.000

Mélange traité dans l'atelier 1 : 80 tonnes à 750 € la tonne; 70 tonnes de produit filtré F sont passées directement dans l'atelier 2 et ont donné, après lyophilisation, 10 tonnes de conservateur, stockées pour être vendues à 35.000 € la tonne. Les 10 tonnes de sous-produit SP traitées dans l'atelier 3 ont donné 5 tonnes de produit X revendu pour 6.000 € la tonne pour l'alimentation du bétail. Le coût de production à la sortie de l'atelier 1 s'élève à $(80) \times (750) + 150.000 = 210.000$. Ce montant doit être réparti entre le produit F et le sous-produit SP.

Solution

Plusieurs solutions sont envisageables.

- **Évaluation forfaitaire du sous-produit à partir du prix de vente**

Les tonnes de sous-produit seront revendues sous forme de produit X pour $(5) \times (6.000)$, soit 30.000 € après un traitement complémentaire de 10.000 €. On peut donc évaluer à $30.000 - 10.000 = 20.000$ le **coût du sous-produit** à la sortie de l'atelier 1. Il reste donc $210.000 - 20.000 = 190.000$ € à imputer au produit principal :

	Produit F	Produit X

Coût de production à la sortie de l'atelier 1	190.000	← 20.000 ←
Atelier 2	100.000	
Atelier 3		10.000
Coût de production de F	290.000	
Prix de vente de X		30.000

- **Partage de l'ensemble des charges de production en fonction des quantités**

Le partage des 210.000 € se fait en fonction des poids obtenus, soit :

$(210.000) \times (7/8) = 183.750$ € pour le produit principal

$210.000 / 8 = 26.250$ € pour le sous-produit.

	Produit F	Produit X
Coût de production à la sortie de l'atelier 1	183.750	26.250
Atelier 2	100.000	
Atelier 3		10.000
Coût de production	283.750	36.250

- **Partage en fonction des marges obtenues**

La vente des 10 tonnes de conservateur doit procurer, hors coût de l'atelier 1, une marge de:

$(35.000) \times (10) - 100.000 = 250.000$.

La vente du produit X doit procurer, hors coût de l'atelier 1, une marge de $30.000 - 10.000 = 20.000$ €. On répartit les charges de l'atelier dans ces proportions, soit:

$(210.000) \times (250.000)/270.000 = 194.444$ € pour le produit F

$(210.000) \times (20.000)/270.000 = 15.556$ € pour le produit X

	Produit F	Produit X
Coût de production à la sortie de l'atelier 1	194.444	15.556
Atelier 2	100.000	0
Atelier 3	0	10.000
Coût de production	294.444	25.556

Les mêmes **modalités d'évaluation** s'appliquent aux **produits dits conjoints** ou **produits indivis** qui sont des produits d'importance comparable obtenus dans les proportions fixes dans un processus de production.

2.9. Les coûts hors production

Les coûts hors production sont des coûts qui ne peuvent être imputés qu'aux coûts de revient des produits vendus. Parmi eux, les coûts de distribution nécessitent une étude particulière.

Coûts de distribution

Importance des coûts de distribution

Les biens étant de produits pour être vendus, leur mise sur le marché entraîne pour l'entreprise des charges entre la fin de la production et l'arrivée des produits chez les clients. L'ensemble de ces charges liées à la distribution constitue pour l'entreprise le **coût de distribution**, que nous qualifierons de **global** lorsqu'il concerne la totalité des opérations de distribution de l'entreprise. Ce coût de distribution voit son *importance relative* augmenter en raison: d'une part de l'importance croissante donnée dans les entreprises à la fonction de distribution, d'autre part, de la réduction des coûts de production au fur et à mesure des gains de productivité. Cette importance croissante conduit à surveiller ces coûts et, pour cela, diverses analyses peuvent être utiles.

Analyse du coût de distribution

A. Analyses verticales: par stade de distribution

Le coût de distribution global peut être analysé par répartition entre les différentes phases de la distribution. Dans ce cas, il est établi un centre d'analyse par stade au lieu d'un seul centre de distribution global. On distingue: le **stade antérieur** à la vente (étude de marché, publicité, expositions, etc.); le **stade de la vente** proprement dite: commissions des représentants, charges afférents aux locaux affectés à la vente, etc.; le **stade postérieur** à la vente : livraisons, facturation, etc.

Remarque: le **service après-vente** entraîne des charges qui peuvent être incluses dans le coût de distribution au stade postérieur à la vente (notamment pendant la période de garantie).

Toutefois les **services après-vente payants** peuvent: soit venir en diminution des coûts de distribution, soit être considérés comme une prestation.

B. Analyses horizontales

Les calculs étant faits par période, souvent mensuelle, les récapitulations des **périodes** sont déjà une première analyse **dans le temps**. D'autres analyses des coûts de distribution sont possibles et sont souvent pratiquées en même temps que celles des ventes.

a) Par secteur géographique

Suivant les secteurs dans lesquels la production est écoulée, les charges de distribution sont différentes: transports, charges du réseau de distribution... et une analyse sur ce critère peut fournir des informations intéressantes.

b) Par canal de distribution

Si toute la production est écoulée par le même canal, le problème ne se pose pas (par exemple, si tout est vendu à des grossistes). En revanche, si plusieurs canaux interviennent, une analyse s'avère intéressante. Suivant que l'entreprise vend ses produits à des grossistes, à des détaillants, à des grands magasins ou au détail, les charges de transport, de conditionnement... sont différentes.

c) Par produit ou par commande

L'analyse par produit ou par commande est indispensable si l'on veut ensuite déterminer un coût de revient par produit ou par commande. C'est un problème de répartition des centres de distribution en fonction des unités d'œuvre ou des assiettes de frais. Plusieurs des analyses précédentes peuvent être combinées, par exemple par produit et par canal de distribution, ce qui conduit à calculer des coûts de revient en fonction de cette double analyse.

Application

A. Composantes

a) Les emballages

Il convient de bien distinguer les différents types d'emballages:

- les **emballages** utilisés pour le conditionnement des produits finis avant leur mise en stock; les consommations de ce type d'emballages font partie du coût de production;
- les **emballages récupérables**: leurs mouvements en comptabilité générale sont enregistrés dans des comptes de tiers (emballages consignés) et **n'ont pas** à ce titre à être en compte par la comptabilité analytique. Il se peut cependant que ces emballages génèrent des produits et des charges (bonis, malis, ventes). Dès lors qu'ils ont une importance significative, on pourra déterminer un résultat analytique comme pour les autres activités.
- les **emballages perdus utilisés pour l'expédition des produits** aux clients: ils sont un élément du **coût de distribution**. En fonction du mode de saisie de leur consommation, ils pourront être traités en charges indirectes de distribution.

b) Les autres charges directes

Ce sont des charges qui peuvent être rattachées à un produit déterminé: certains transports ou manutentions, publicité ou promotion des ventes spécifiques à un produit.

En comptabilité générale, ces charges figurent en charges de personnel ou en services extérieurs.

c) Les charges indirectes

Ces charges qui ne concernent pas un produit déterminé sont regroupées dans les **centres de distribution**. Généralement plus importantes que les charges directes, elles constituent souvent l'**ensemble du coût de distribution**. Dans ce cas, il est inutile de déterminer un coût de distribution; le centre de distribution est alors directement réparti entre les coûts de revient.

Les types d'analyses évoqués ci-dessus peuvent guider le choix des centres d'analyse. Outre la direction commerciale, ils doivent couvrir les fonctions: de préparation des ventes (analyse des marchés, publicité, tarifs et catalogues, devis, notices, formation du personnel commercial,...); d'exécution des ventes (prise de commandes, facturation, surveillance des délais de livraison et de paiement,...); de stockage et de livraison (magasin, conditionnement, acheminement); de service après-vente (entretien, réparations, gestion des pièces de rechange, garantie). Quant à l'**imputation** aux coûts de distribution, s'ils sont calculés, ou directement aux coûts de revient, elle se fait le plus généralement, en l'absence d'unités d'œuvre, en retenant pour assiette de frais le coût de production des produits vendus (ou éventuellement des produits fabriqués). Lorsque l'entreprise dispose de plusieurs canaux de distribution, il est souhaitable de différencier les charges de distribution par catégories de clientèle.

B. Exemple

La Société X produit des marrons glacés distribués dans un réseau de magasins de détail et dans quelques grandes surfaces de la région Rhône-Alpes. Les ventes portent sur des "marrons entiers", vendus en coffrets de 500 g., et sur des "gros cassés", conditionnés en paquets de 1 kg. La répartition pour le mois de décembre de l'année N a été la suivante:

	Marrons entiers	Gros cassés
Détaillants	10.000 à 30 €	8.000 à 36 €
Grandes surfaces	5.000 à 24 €	6.000 à 32 €
Coût de production unitaire	22 €	28 €

Les consommations d'emballages pour les expéditions ont porté sur les montants suivants:

	Ventes - détail		Ventes - grandes surfaces	
	Marrons entiers	Gros cassés	Marrons entiers	Gros cassés
Montant	10.000	8.000	2.000	

Les charges indirectes de distribution résultent du tableau de répartition suivant:

	Prestations connexes	Gestion du personnel	Centre ventes détail	Centre ventes grandes surfaces
Total primaire	2.000	1.000	11.420	1.680
Prestations connexes	- 2.000	- 1.000	1.400	600
Gestion du personnel			<u>500</u>	<u>500</u>
Total secondaire			13.320	2.780
Assiette de frais			444.000	278.000
Taux de frais			3 %	1 %

$$10.000 \times 22 + 8.000 \times 28 = 444.000$$

$$5.000 \times 22 + 6.000 \times 28 = 278.000$$

On peut en déduire le coût de distribution de chaque produit:

	Ventes détail		Ventes grandes surfaces	
	Marrons entiers 1	Gros cassés 2	Marrons entiers 3	Gros cassés 4
Coût de production	10.000 à 22 = 220.000	8.000 à 28 = 224.000	5.000 à 22 = 110.000	6.000 à 28 = 168.000
Charges directes de distribution	10.000	8.000	2.000	2.400
Charges indirectes de distribution	6.600	6.720	1.100	1.680
Coût de distribution	16.600	14.720	3.100	4.080

Autres coût hors production

Afin de *réduire l'arbitraire* du calcul des coûts de production et de ne *pas inclure dans la valeur des stocks* (conformément aux prescriptions de la 4^e directive européenne) des charges à caractère trop général, le plan comptable général définit des **charges "hors production"**, autres que le coût de distribution, qui doivent également être **imputées** non aux coûts de production mais aux **coûts de revient**, en retenant pour **assiette de frais** le coût de production des produits vendus (ou éventuellement des produits fabriqués). Ces charges apparaissent dans plusieurs *centres d'analyse*.

A. Administration générale

Ce sont des charges communes à l'ensemble de l'unité économique constituée par l'entreprise. Elles recouvrent les coûts résultant: de la direction générale et des services centraux; de la prévision et du contrôle de gestion; de la comptabilité générale et analytique; des communications générales (courrier, téléphone, ...); des services généraux d'informatique.

B. Gestion financière

Ce sont des charges liées à la recherche de capitaux propres ou empruntés et à leur gestion (y compris la gestion de la trésorerie). Il s'agit de charges de personnel, de charges de fonctionnement et de charges financières.

C. Autres frais à couvrir

Ce centre rassemble éventuellement des charges incorporables qui ne trouvent pas place dans d'autres centres. Il peut s'agir: de charges ayant trop peu d'importance pour être traitées dans un centre spécifique; de certaines dotations aux provisions ou aux amortissements (amortissement des frais d'établissement par exemple); éventuellement de frais résiduels de centres d'analyse. Nous retrouverons ces coûts hors production dans le calcul des coûts de revient.

2.10. Les coûts de revient

Définition

Les coûts de revient d'objets ou de prestations de services représente tout ce qu'ils ont coûté au cours du cycle d'exploitation, lorsqu'ils ont atteint le **stade final, distribution incluse**.

Composantes

La définition ci-dessus permet de dire qu'un coût de revient résulte de la sommation des éléments suivants.

A. Pour une entreprise commerciale

Coût de revient = coût d'achat des **produits vendus** + coût hors production

B. Pour une entreprise industrielle

Coût de revient = coût de production des **produits vendus** + coût hors production
 Nous insistons sur le fait qu'il s'agit du **coût de revient des produits vendus**. En conséquence, en présence de stocks, il est essentiel de ne pas prendre comme composante le **coût de production** des produits finis pendant la période (ou le coût d'achat des produits achetés pour une entreprise commerciale) mais celui des **produits vendus**, ce qui nécessite une **évaluation des sorties de stocks**.

Applications

A. Cas d'une entreprise industrielle

Reprenons l'exemple de la Société X pour laquelle nous avons calculé, au cours précédent, les coûts de distribution, en complétant l'énoncé par les quelques éléments suivants relatifs au mois de décembre N:

Stock de marrons entiers (coffrets de 500 grammes):

	Entrées				Sorties		
	Quantité	Coût unitaire	Montant		Quantité	Coût unitaire	Montant
Stock initial	1.000	21,6	21.600	Production vendue	15.000	22	
Coût de production du mois	14.200		312.800				

Stock de gros cassés (boîtes de 1 kg.):

	Entrées				Sorties		
	Quantité	Coût unitaire	Montant		Quantité	Coût unitaire	Montant
Stock initial	2.000	27	54.000	Production vendue	14.000	28	
Coût de production du mois	15.000		422.000				

Coût de distribution

	Ventes détail		Ventes Grandes surfaces	
	Marrons entiers	Gros cassé	Marrons entiers	Gros cassé
Coût de distribution	16.600	14.720	3.100	4.080

Le montant des charges du centre "administration et financement" est de 36.100 €. Déterminer le coût de revient des différents produits.

Solution

Afin de calculer le coût de production des produits vendus, il convient de déterminer les coûts moyens pondérés.

Pour les marrons entiers: $CMP = (21.600 + 312.800) / (1.000 + 14.200) = 22$

Pour les gros cassés: $CMP = (54.000 + 422.000) / (2.000 + 15.000) = 28$

Le coût total de production des produits vendus est: $22 \times 15.000 + 28 \times 14.000 = 722.000$

Le taux de frais de l'administration et financement est donc égal à $36.100 / 722.000 = 0,05$.

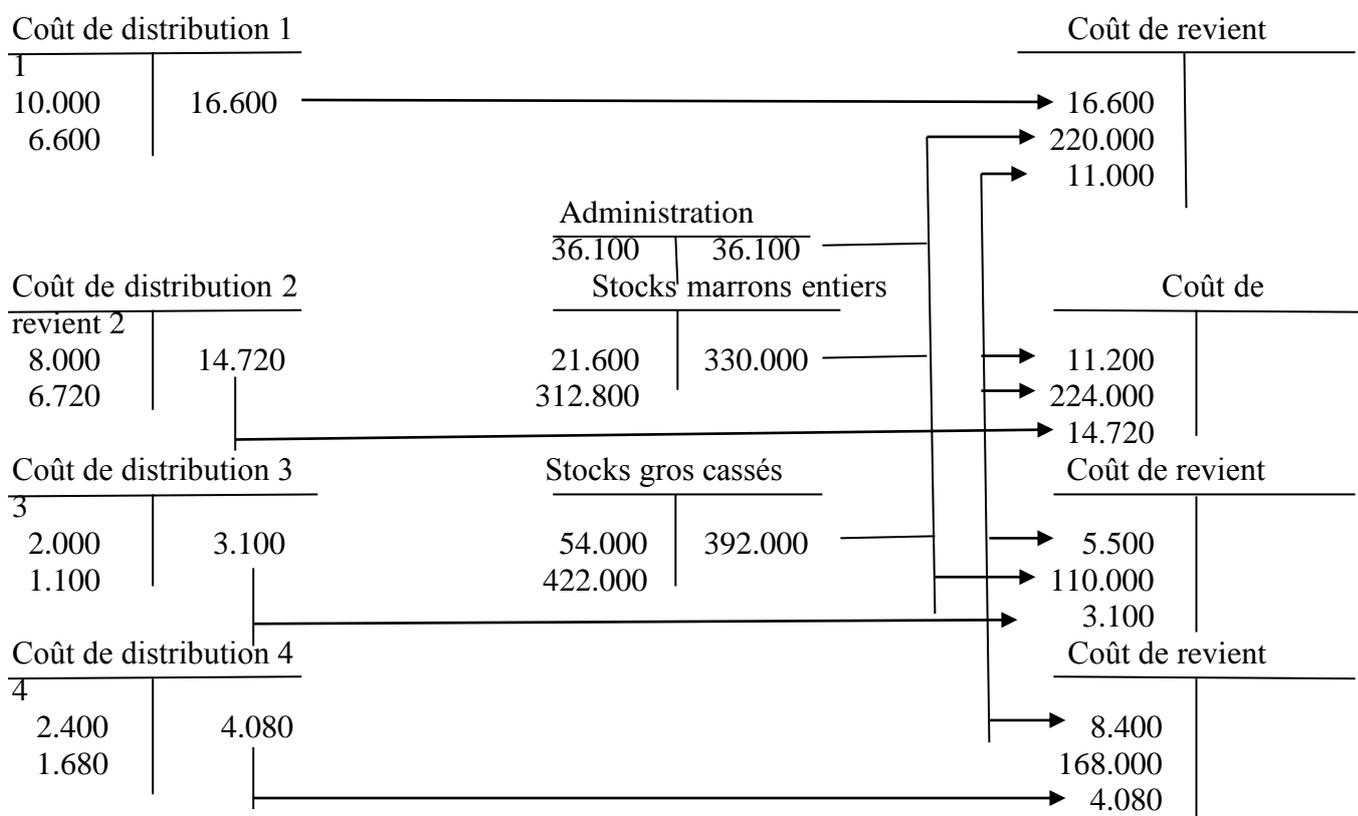
Les tableaux de calcul des coûts de revient se présentent donc ainsi.

Coûts de revient ventes au détail

	Marrons entiers 1			Gros cassés 2		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
Coût de production	10.000	22,00	220.000	8.000	28,00	224.000
Coût de distribution	220.000	0,05	16.600	224.000	0,05	14.720
Administration	10.000	24,76	<u>11.000</u>	8.000	31,24	<u>11.200</u>
Coût de revient			247.600			249.920

Coûts de revient ventes en grandes surfaces

	Marrons entiers 3			Gros cassés 4		
	Quantité	Coût unitaire	Total	Quantité	Coût unitaire	Total
Coût de production	5.000	22,00	110.000	6.000	28,00	168.000
Coût de distribution	110.000	0,05	3.100	168.000	0,05	4.080
Administration	5.000	23,72	<u>5.500</u>	6.000	30,08	<u>8.400</u>
Coût de revient			118.600			180.480



B. Cas d'une entreprise commerciale (problème d'ensemble)

La société des magasins X achète en vue de revendre soit **en magasin**, soit **par correspondance**: des articles de ménage, des meubles, des vêtements. Cette société calcule **trimestriellement** ses coûts.

Au 31 mars N, la comptabilité générale, après le premier trimestre de l'exercice, fournit les informations suivantes : charges par nature indirectes - 177.720 €, achats de marchandises-300.000 €, achats de matières consommables - 30.000 €. Les achats se répartissent entre les trois catégories de marchandises dans les proportions suivantes: articles de ménage-50 %, meubles-20 %, vêtements-30 %.

En comptabilité analytique d'exploitation, il est décidé de tenir compte comme précédemment des éléments supplémentifs suivants: rémunération de l'exploitant sur la base de 2 000 € par mois, rémunération des capitaux propres de l'entreprise au taux moyen de 5 % (capitaux engagés 2.000.000 €). Il est par contre décidé de ne pas tenir compte de 1 000 EUR de provisions non incorporables (montant trimestriel). Les stocks au 1. 1. N étaient les suivants: matières consommables-17.000 €, articles de ménage-41.100 €, meubles-24.900 €, vêtements-42.000 €. Les charges indirectes (y compris les matières consommables) se répartissent ainsi entre centres de travail et centres d'analyse :

répartition primaire	}	centre approvisionnements	à déterminer
		centre transports	24.000 €
		centre expéditions	14.000 €
		centre ventes magasins	74.692 €
		centre ventes par correspondance	58.308 €
		centre administration générale et financement	48.720 €

La répartition secondaire s'effectue à l'aide des pourcentages suivants :

centre transports	}	40 % aux approvisionnements
		60 % aux centres des ventes (dont 40% aux ventes magasins et 60 % aux ventes par correspondance)
centre expéditions	}	40 % aux ventes magasins
		60 % aux ventes par correspondance

Au 31.3. N, les stocks de matières consommables s'élèvent à 26 600 €. Les stocks de marchandises sont évalués sur la base des coûts d'achat du trimestre, dans un but de simplification, et l'on sait que les valeurs de ces stocks aux prix d'achat au 31.3. N sont les suivantes: articles de ménage - 40 000 €, meubles - 15 000 €, vêtements- 30 000 €. Le centre approvisionnements s'impute de la façon suivante:

1/3 aux meubles, 1/4 vêtements, le reste aux articles de ménage. La répartition des chiffres d'affaires du premier trimestre s'est établie conformément au tableau suivant:

	Ventes en magasin	Ventes par correspondance	Totaux
Articles de ménage	120. 000	150. 000	270. 000
Meubles	90. 000	30. 000	120. 000
Vêtements	90. 000	120. 000	210. 000
Totaux	300. 000	300. 000	600. 000

Les prix de vente d'un article donné sont les mêmes en magasin et par correspondance. Les centres "Ventes en magasin", "Ventes par correspondance" et "Administration financement" sont imputés à raison des coûts d'achats des produits vendus. Calculer les coûts de revient en faisant apparaître répartitions, coûts et comptes de stocks nécessaires à ce calcul.

Solution

Consommation de matières consommables

$$\text{Stock initial} + \text{Achats} - \text{Stock final}$$

soit $17\ 000 + 30\ 000 - 26\ 000 = 20\ 400$

Analyse des charges indirectes

		Centres auxiliaires		Centres principaux				Différence d'incorporation sur amortissements et provisions
		Transports	Expéditions	Approvisionnement**	Ventes en magasin	Ventes par correspondance	Administration et financement	
Consommation de matières consommables Charges et dotations réfléchies Différences d'incorporation pour éléments supplétifs*	20.400 177.720 31.000							
	229.120	24.000 -24 000	14.000 -14 000	8.400 9.600	74.692 5.760 5.600	58.308 8.640 8.400	48.720	1.000
Assiette de frais Montants Taux de frais ***	229 120	0	0	18 000	86 052 Coût d'achat des ventes 170 400 0,505	75 348 Coût d'achat des ventes 165 600 0,455	48 720 Coût d'achat des ventes 336 000 0,145	1 000

* $2.000 \times 3 + 2.000.000 \times 5\% \times \frac{1}{4}$

** Total provenant du centre approvisionnement :

$$229.120 - (24.000 + 14.000 + 74.692 + 58.308 + 48.720 + 1.000) = 8.400$$

*** Calculés après détermination des coûts d'achat des produits vendus.

$$\left. \begin{array}{l} \text{Assiette de frais magasin: } 69.600 + 55.800 + 45.000 = 170.400 \quad 336.000 \\ \text{Assiette de frais correspondance: } 87.000 + 18.600 + 60.000 = 165.600 \end{array} \right\}$$

	Coûts d'achat		
	Articles de ménage	Meubles	Vêtements
Achats réfléchis	300.000	150.000	90.000
Centre approvisionnements	18.000	7.500	4.500
	318.000	157.500	94.500

Pour ce trimestre, les rapports entre coûts d'achat et prix d'achat apparaissent ainsi :

- articles de ménage: $157.500 / 150.000 = 1,05$
- meubles: $66.000 / 60.000 = 1,10$
- vêtements: $94.500 / 90.000 = 1,05$

D'où les évaluations des stocks finals :

- articles de ménage: $40 000 \times 1,05 = 42 000$
- meubles: $15 000 \times 1,10 = 16 500$
- vêtements: $30 000 \times 1,05 = 31 500$

Dans l'optique envisagée dans cette entreprise (optique facilitant les calculs et la tenue des stocks dans une entreprise commerciale vendant de nombreux articles), nous évaluerons les coûts d'achat des produits vendus par le calcul :

Stock initial + Achats – Stock final

Comptes de stocks

Débits	Matières consommables		Articles de ménage		Meubles		Vêtements		Crédits
Stocks initiaux	17.000	26.600	41.100	42.000	24.900	16.500	42.000	31.500	Stock finals Sorties= (imputations aux coûts de revient)
Coûts d'achat	30.000	20.400	157.500	156.600	66.000	74.400	94.500	105.000	
	47.000	47.000	198.600	198.600	90.900	90.900	136.500	136.500	

Coûts de revient

La répartition des chiffres d'affaires permet de ventiler les sorties de stocks entre les ventes en magasin et les ventes par correspondance (les prix de vente étant les mêmes, cette ventilation correspondra à la répartition en quantités). Ces coûts de revient permettent ensuite de calculer les résultats par produits et les résultats globaux. De plus, la nécessité des contrôles conduira à des rapprochements de ces résultats avec ceux de la comptabilité générale.

	COÛTS DE REVIENT							
	Articles de ménage				Meubles			
	en magasin		par correspondance		en magasin		par correspondance	
Coûts d'achat (stocks)	156 000 × 12 / 27	69.600	156 600 × 15 / 27	87.000	74 400 × 9 / 12	55.800	74 400 × 3 / 12	18.600
Centre ventes magasins		35.148			55 800 × 0,505	28.179		
Centre ventes par correspondance	69 600 × 0,505		87 000 × 0,455	39.585			18 600 × 0,455	8.463
Centre administration générale et financement	69 600 × 0,145	10.092	87 000 × 0,145	12.615		8.091		2.697
		114.840		139.200	55 800 × 0,145	92.070	18 600 × 0,145	29.760

	COÛTS DE REVIENT				
	Vêtements				
	en magasin		par correspondance		
Coûts d'achat (stocks)	105 000 × 9 / 21		45.000	105 000 × 12 / 21	60.000
Centre ventes magasins	45 000 × 0,505		22.725		
Centre ventes par correspondance				60 000 × 0,455	27.300
Centre administration générale et financement	45 000 × 0,145		6.525	60 000 × 0,145	8.700
			74.250		96.000

Chapitre 3. Des charges et leur traitement

3.1. Coût vs. charge vs. valeur

Pour connaître le coût de revient d'un produit, la démarche préconisée consiste à **cumuler toutes les charges** qui peuvent lui être raisonnablement rattachées: matières, main d'œuvre, amortissement des machines nécessaires à la fabrication, frais engagés pour la livraison, etc. Toutes ces charges sont parfaitement visibles et on suppose même ici qu'il n'y a pas de problèmes d'imputation de certains frais entre plusieurs produits (amortissement, frais de transport qui pourraient être partagés par plusieurs produits). Mais qu'en est-il d'un délai excessif entre deux lots de fabrication ?, d'une pièce défectueuse qu'il faut retoucher ou éliminer ?, de l'absentéisme des salariés ? Tous ces dysfonctionnements consomment des ressources: le délai d'attente induit des frais financiers (matériaux immobilisés), les retouches mobilisent des hommes et des machines qui auraient pu être utilisés à bon escient, et l'absence de salariés conduit soit à engager du personnel supplémentaire, soit à réduire la production. Ces coûts ne sont pas isolés, mais comptabilisés au même niveau que les autres et **noyés dans la masse des autres charges** (c'est pourquoi on les appelle des "coûts cachés"), avant d'être répartis entre tous les produits. Pourtant leur mise en évidence est un préalable à toutes actions correctrices. Les deux notions – coût et valeur - sont trop souvent confondues, et la valeur généralement définie comme une "somme de coûts". Le plan comptable général indique d'ailleurs que "la valeur d'un produit s'exprime toujours en coût". En fait, **la valeur provient du marché**, et c'est le client qui la fixe de par son appréciation du produit. Celui-ci achète des fonctionnalités, des services.....pas des coûts. Combien aberrant est-il de vouloir justifier son prix de vente par ses coûts: "notre proposition est de tant, mais que voulez vous, nos coûts sont élevés", comme si le client devait supporter tous les dysfonctionnements du fabricant. Cette distinction entre coût et valeur apparaît clairement dans les "coûts cachés", mis en évidence dans la section précédente: les délais excessifs, les malfaçons, l'absentéisme ne sont d'aucune valeur pour le client, mais font bel et bien parti des coûts de l'entreprise. Pour un produit mis en vente sur le marché, il existe une mesure "objective" de la valeur (le prix de vente), mais cela n'est pas toujours le cas. Quelle est la valeur créée par le service administratif? Quelle est la valeur créée par une formation ou une étude? Même dans le cas de prestations internes à l'entreprise, le problème de la valeur ne saurait être occulté. Il ne s'agit pas de s'acharner à obtenir une mesure précise, sans doute impossible, mais de gérer la valeur de façon indirecte en s'appuyant sur un système d'indicateurs de performance: Par exemple pour un service facturation, le nombre de factures traitées, le nombre d'erreurs, le nombre de réclamations des clients, le délai moyen entre livraison des marchandises et établissement de la facture permettront d'apprécier la performance en regard de son coût. Puisque l'on ne peut mesurer la valeur, il faut apprendre à la gérer.

3.2. Le calcul des charges

Importance de la périodicité des calculs

La période de calcul des coûts est généralement plus courte que l'exercice, période trimestrielle ou plus souvent mensuelle. Certaines charges sont quotidiennes ou mensuelles et elles sont alors connues au moment du calcul des coûts (exemple: consommation des matières, dépenses de salaires, etc.). D'autres charges sont trimestrielles ou annuelles (exemple: loyers, amortissements, impôts, etc.). On détermine alors le montant correspondant à la période de calcul des coûts par une répartition de la charge annuelle. Cette répartition de la charge est dite "méthode de l'abonnement".

Ex: l'atelier d'une entreprise fabrique chaque mois 100 pièces d'un modèle unique. Les machines utilisées ont été acquises pour 6.000 € et sont amortissables sur cinq ans.

Amortissement annuel: $6.000/5 = 1.200 \text{ €}$; Amortissement mensuel: $1.200/12 = 100 \text{ €}$

Soit, pour une pièce fabriquée: $100/100 = 1 \text{ €}$ d'amortissement à inclure dans le coût de production.

D'une manière générale, on dresse un tableau des charges dont la périodicité est différente de celle de calcul des coûts, et on calcule pour chacune d'elles le montant de l'abonnement, c'est-à-dire le montant incorporable aux coûts de la période.

Ex: une entreprise calcule ses coûts mensuellement. Elle récapitule dans un tableau les charges à prendre en compte dans les coûts de revient et dont la périodicité n'est pas mensuelle.

Nature	Périodicité	Montant	Abonnement
Taxe professionnelle	Année	72	6
Loyers	Trimestre	360	120
Redevances pour brevets	Année	480	40
Primes d'assurance	Année	264	22
Intérêts d'emprunt	Semestre	180	30
Dotations aux amortissements	Année	720	60
			278

Importance du choix des charges

Il convient d'inclure dans les coûts tous les éléments ayant un caractère normal, en rapport avec l'activité de l'entreprise. Il s'agit, de façon générale, de toutes les charges correspondant à des facteurs concourant à la production ou la vente du produit. Les critères conduisant à l'inclusion ou à l'exclusion d'un élément dans le calcul des coûts doivent avoir un caractère de permanence dans le temps et dans l'espace.

Ex: des pertes sur créances irrécouvrables peuvent être incorporées ou non dans le coût des produits, selon leur caractère plus au moins normal pour l'entreprise considérée. Mais il convient, pour permettre la comparaison des coûts dans le temps, de retenir la même solution d'une période à l'autre.

Dans les calculs de coûts, la comptabilité analytique peut prendre en compte des charges non enregistrées en comptabilité générale. Ces charges sont dites supplétives et le plan comptable général les appelle "différences d'incorporation pour éléments supplétifs". Elles sont notamment prises en considération par des entreprises voulant calculer des coûts de revient qui ne dépendent ni du mode de financement de l'entreprise ni de son régime juridique (société ou entreprise individuelle par exemple). On peut ainsi considérer comme charges supplétives certaines rémunérations.

Les charges supplétives

A. La rémunération théorique des capitaux propres

Les coûts obtenus seront alors comparables à ceux d'une entreprise financée par des emprunts.

Ex: les capitaux propres d'une entreprise s'élèvent à 10.000 €. Les capitaux empruntés à long terme par ce type d'entreprise sont généralement rémunérés au taux annuel de 9%. Les coûts sont calculés tous les mois.

Éléments supplétifs incorporés annuellement: $10.000 \times 9\% = 900$.

Éléments supplétifs incorporés mensuellement: $900/12 = 75$.

Notons également que l'on peut considérer que ce coût des capitaux propres prend en compte l'intérêt que l'entreprise pourrait percevoir si elle prêtait ses capitaux. La privation de ce revenu financier constitue en quelque sorte un coût.

B. La rémunération du travail de l'exploitant

L'exploitant d'une entreprise individuelle est rémunéré par le bénéfice de son entreprise. Mais cette rémunération n'est pas comptabilisée comme charge par la comptabilité générale, contrairement à celle des dirigeants d'entreprises sociétaires (il s'agit des sociétés soumises à

l'impôt sur les sociétés). La prise en compte d'une telle rémunération dans les coûts permet de rendre les coûts comparables entre entreprises à régime juridique et fiscal différent. Elle présente aussi l'avantage de tenir compte de l'activité effective de l'exploitant, au même titre de celle d'un personnel salarié.

Les charges non incorporables

Si certaines charges peuvent être ajoutées, à l'inverse, parfois, des charges enregistrées par la comptabilité générale ne sont pas prises en compte dans les calculs de coûts. Elles sont dites charges non incorporables. Ce sont essentiellement:

- ❖ des charges hors exploitation: c'est le cas en particulier des charges exceptionnelles, en raison de leur caractère anormal pour l'exercice;
- ❖ certaines charges d'exploitation à caractère non récurrent: il s'agit de charges que l'on ne retrouvera pas chaque année dans la comptabilité de l'entreprise, par exemple, une provision pour litige avec un salarié, l'amortissement de frais d'établissement;
- ❖ certaines charges d'exploitation dont le montant ne correspond pas à l'estimation de l'entreprise. Ce sont notamment certains amortissements et certaines provisions.

Pour les charges non incorporables, le plan comptable général parle de "différences d'incorporation sur autres charges" et en exclut les différences liées aux amortissements et provisions que la comptabilité de gestion appelle charges d'usage et charges étalées.

Les charges d'usage et les charges étalées

Les différences d'appréciation des amortissements et provisions en comptabilité générale d'une part et en comptabilité analytique d'autre part peuvent faire naître tantôt des *charges non incorporables*, tantôt des *charges supplétives*. Le plan comptable général parle de "différences d'incorporation sur amortissements et provisions".

A. Amortissement et charges d'usage

La "charge d'usage" correspond à l'**amortissement économique** des biens. Elle diffère généralement de l'amortissement porté en comptabilité générale qui obéit souvent à des règles et contraintes fiscales.

Le plan comptable suggère de calculer cette charge d'usage: sur la base de la valeur actuelle du bien (et non pas de son coût d'achat); sur une durée réelle probable d'utilisation. On a donc:

$$\text{Charge d'usage} = \text{Valeur d'usage de l'immobilisation} / \text{Durée prévue d'usage}$$

Mais il ne s'agit là que d'une suggestion et nombre d'entreprises calculent leurs coûts sur la base des amortissements comptabilisés en fonction de la durée d'utilisation fiscalement admise.

B. Provisions et charges étalées

Aux dotations aux provisions de la comptabilité générale se substituent des "charges étalées", déterminées selon des critères définis par l'entreprise.

Les notions de charges supplétives et de charges non incorporables, de charges d'usage et de charges étalées

Exemples	Appellations en comptabilité analytique	Conséquences sur les coûts
Rémunération fictive des capitaux propres	Différences d'incorporation pour éléments supplétifs	Charges supplétives
Rémunération du travail de l'exploitation		
“Charges d'usage” (à la place des amortissements comptabilisés)	Différences d'incorporation sur amortissements et provisions	ou
“Charges étalées” (à la place des provisions comptabilisés)		
Charges exceptionnelles	Différences d'incorporation sur autres charges	Charges non incorporables

3.3. Les charges directes et les charges indirectes

3.3.1. Les charges directes et leur affectation

Les charges directes sont affectables. Elles concernent le coût d'un seul produit ou d'une seule commande et sont directement affectées aux coûts, c'est-à-dire sans répartition préalable.

Les deux catégories essentielles de charges directes sont: les **matières et fournitures**, qui sont nécessairement des charges directes lorsqu'elles entrent dans la composition des produits fabriqués; la **main-d'œuvre directe**: il s'agit des frais de personnel résultant des travaux effectués sur un seul produit. La distinction entre charges directes et indirectes peut dépendre de l'organisation de la comptabilité analytique. Ainsi, certaines charges de personnel de production pourront être considérées comme directes si les temps passés sur chaque fabrication font l'objet d'une saisie sur un bon de travail. Dans le cas contraire, elles seront traitées comme charges indirectes.

3.3.2. Les charges indirectes et leur imputation

A. Notion de charges indirectes

Charges indirectes – celles qui ne concernent pas un seul mais plusieurs des coûts calculés.

Ex: les charges d'administration générale, l'énergie électrique consommée, les amortissements d'un atelier fabriquant plusieurs produits, etc.

B. Traitement comptable des charges indirectes

Alors que les charges sont aisément affectées aux coûts, sans calculs intermédiaires, les charges indirectes doivent être **analysées** et **réparties** avant leur **imputation**. Des méthodes **rapides** mais nécessairement **arbitraires** peuvent être envisagées en vue de cette répartition.

a) Première phase: pré répartition

Compte tenu de la hiérarchie des différents coûts, une pré répartition permet de séparer les charges imputables: aux coûts d'achat: *charges d'approvisionnement*; aux coûts de production: *charges de production*; aux coûts de distribution: *charges de distribution*. Il s'agit en partie d'une répartition par fonctions des charges indirectes. Les charges qui ne peuvent être réparties aisément entre ces trois fonctions constituent les **charges générales**.

Ex: soit le pré répartition suivante

Charges par nature		Charges d'approvisionnement	Charges de production	Charges de distribution	Charges générales
Charges de personnel	280	20	190	30	40
Impôts et taxes	6	-	-	4	2
Services extérieurs (comptes 61)	14	1	10	1	2
	22	1	1	18	2
Services extérieurs (comptes 62)	13	1	1	3	8
	<u>65</u>	<u>7</u>	<u>38</u>	<u>14</u>	<u>6</u>
Fournitures consommables	400	30	240	70	60
Dotations aux amortissements					

Dans une optique de répartition simple, les *charges générales* sont:

- soit *réparties* entre les fonctions approvisionnement, production, distribution;
- soit *imputées globalement* au niveau des coûts de revient; c'est l'optique du plan comptable général.

b) Seconde phase: imputation aux coûts

Les totaux de charges indirectes de chaque fonction sont ensuite imputés aux coûts des produit proportionnellement à des **coefficients d'imputation**.

Ex.

❖ Pour les *charges d'approvisionnement*, partage entre les coûts d'achat des matières proportionnellement: aux quantités achetées, aux prix d'achat.

❖ Pour les *charges de production*, partage entre les coûts de production proportionnellement: aux charges directes contenues dans ces coûts; aux salaires directs (montant ou nombre d'heures); aux quantités de produits de chaque type fabriqués.

❖ Pour les *charges de distribution*, partage entre les coûts de distribution proportionnellement: au montant des coûts de production; aux quantités vendues.

Ex: Supposons que les 240 € de charges de production figurant dans l'exemple précédent doivent être répartis entre deux produits P1 et P2, pour lesquels on fournit les renseignements suivants sur les charges directes de production.

	Quantités produites	Quantités de matières consommées (en kg.)	Heures de main-d'œuvre directe
Produit P1	5	15	7
Produit P2	10	<u>25</u>	<u>5</u>
TOTAL		40	12

Supposons que le coût des matières soit de 2 € par kilogramme et le coût de la main-d'œuvre directe de 3 €. Différents clés de répartition sont envisageables pour les charges de production: les quantités de matières, les heures de main- d'œuvre directe, le total des charges directes.

Solution

a) La répartition en fonction des quantités de matières conduit aux calculs suivants:

- pour P1: $240 \times 15/40 = 90$
- pour P2: $240 \times 25/40 = 150$

b) La répartition en fonction des heures de main- d'œuvre directe donne les résultats suivants:

- pour P1: $240 \times 7/12 = 140$
- pour P2: $240 \times 5/12 = 100$

c) La répartition en fonction du total des charges directes nécessite le calcul préalable de leur montant:

	P1	P2	Total
Matières	$2 \times 15 = 30$	$2 \times 25 = 50$	80
Main-d'œuvre	$\frac{3 \times 7 = 21}{51}$	$\frac{3 \times 5 = 15}{65}$	$\frac{36}{116}$

Ce qui conduit à la répartition suivante:

- pour P1: $240 \times 51/116 = 106$

- pour P2: $240 \times 65/116 = 134$

En totalisant les charges directes et les charges indirectes calculées selon les trois modes précédents, on aboutit aux coûts de production suivants:

	P1-CD	P1-CI	P1-Coût	P2-CD	P2-CI	P2-Coût	Total
Répartition a	51	90	141	65	150	215	356
Répartition b	51	140	191	65	100	165	356
Répartition c	51	106	157	65	134	199	356

Si le total des coûts est identique dans les trois méthodes, leur répartition entre P1 et P2 apparaît très différente. Cet écart amène donc à s'interroger sur la pertinence de chacun des calculs réalisés. Sans autre justification, de telles méthodes peuvent apparaître comme **arbitraires** et fausser la concurrence entre des entreprises qui fixeraient leurs prix de vente d'après leurs coûts de revient. La méthode des centres d'analyse, préconisée par le plan comptable, vise à réduire cette part d'arbitraire dans l'imputation des charges indirectes.

3.4. Le traitement des charges indirectes

3.4.1. Principe des centres d'analyse

Définition du centre d'analyse

Le centre d'analyse est une division d'ordre comptable de l'entreprise dans laquelle sont groupés, préalablement à leur imputation aux coûts des produits, les éléments de charges indirectes. Le centre d'analyse peut correspondre: soit à une **division fictive** de l'entreprise, division qui équivaut alors souvent à une fonction, comme le financement, l'administration, la sécurité, la gestion du personnel...; soit à une **division réelle** de l'entreprise, division qui équivaut alors souvent à un service; on parle alors de centre de travail, tels l'atelier X, l'atelier Y, le service distribution. Nos exemples n'ont qu'un caractère indicatif car tel type de charge correspondant à une division réelle dans une entreprise peut correspondre à une division fictive dans une autre.

Caractère du centre d'analyse

Le centre d'analyse doit être choisi de telle manière que les charges indirectes qu'il regroupe présentent un caractère d'homogénéité. L'homogénéité du centre doit permettre, chaque fois que possible, la mesure de son activité par une unité physique. Ce n'est pas toujours possible, d'où les distinctions faites par le plan comptable général entre centres opérationnels et centres de structure.

A. Centres opérationnels

Ce sont les centres d'analyse dont l'activité peut être, mesurée par une unité physique dite "unité d'œuvre", comme l'heure machine, l'heure de main-d'œuvre directe, l'unité de produit fabriqué, etc.

Cette unité doit: caractériser l'activité du centre: le montant des charges doit varier en fonction du nombre de ces unités; permettre une imputation des charges du centre aux coûts des produits ou des commandes intéressées. On doit donc être en mesure de déterminer le nombre d'unités d'œuvre correspondant aux différents produits ou aux différentes commandes. On calcule:

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{Coût du centre analyse}}{\text{Nombre d'unités d'œuvre du centre d'analyse}}$$

B. Centres des structures

Ce sont les centres d'analyse pour lesquels il n'est pas possible de mesurer une activité par une unité physique, comme l'administration générale, le financement, etc. En l'absence d'unité d'œuvre, on calcule un taux de frais en fonction d'une base (ou assiette) exprimée en euros. On calcule:

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Coût du centre analyse}}{\text{Assiette de répartition en euros}}$$

Ex.: soit un centre "administration générale" dont on souhaite répartir les charges entre les coûts de revient proportionnellement aux coûts de production des produits vendus. Dans ce cas:

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Coût du centre administration générale}}{\text{Somme des coûts de production des produits vendus}}$$

Ce taux de frais donne en fait le coût du centre pour un euro d'assiette (dans notre exemple, pour un euro de coût de production). On peut également l'exprimer en pourcentage. Les centres de structure sont ainsi dénommés car ils regroupent des charges qui varient peu dans le cadre d'une structure déterminée, tandis que les centres opérationnels regroupent des charges dont le montant est en partie lié au volume des opérations réalisées.

Remarque: la précision recherchée dans le calcul des coûts conduit parfois à effectuer l'imputation du coût d'un centre d'analyse au moyen de plusieurs unités d'œuvre. Le centre est alors subdivisé en sections dites sections homogènes (homogénéité des charges par rapport à l'unité d'œuvre choisie pour la section).

Utilité du centre d'analyse

A. Pour le calcul des coûts

Ex.1: Dans l'atelier piquage d'usine de confection sont fabriqués deux modèles de chemise M1 et M2. L'atelier comprend dix machines identiques, qui ont tourné chacune 16 heures pendant le mois, dont 100 heures pour fabriquer M1 et 60 heures pour fabriquer M2. Les charges indirectes du centre s'élèvent pour le mois à 240 €. Les heures machine sont retenues comme unités d'œuvre.

Solution

Coût de l'unité d'œuvre: $240/16 = 15$.

Imputations: à M1: $15 \times 100 = 1.500$; à M2: $15 \times 60 = 900$

Ex.2: Les charges du centre "distribution" de la même entreprise s'élèvent à 70 €. Le coût de production du produit M1 est de 800 € et celui du produit M2 de 600 €. Le coût de production est retenu comme assiette de frais.

Solution

Taux de frais: $70/1.400 = 0,05$ ou 5%.

Imputations: à M1: $0,05 \times 800 = 40$; à M2: $0,05 \times 600 = 30$

B. Pour la mise en jeu de responsabilités

Le traitement des charges indirectes dans les centres d'analyse facilite la mise en cause de responsabilité dans l'évolution des charges. Dans cette optique, des charges directes peuvent être ajoutées aux charges indirectes d'un centre d'analyse, surtout si elles ont un lien avec les unités d'œuvre qui mesurent l'activité du centre d'analyse.

Ex.: si un centre de travail “atelier de montage“ a pour unité d’œuvre l’heure de main-d’œuvre directe, ajouter la main-d’œuvre directe aux charges indirectes constitue un ensemble homogène dont on peut attribuer la responsabilité à un cadre. Un centre de travail conçu en centre de coût pour correspondre à un échelon de responsabilités dans l’entreprise prend le nom de **centre de responsabilité**. Si à ces charges peuvent être associés des produits (produits courants) pour constituer un “compte de résultat élémentaire“ dégagant un résultat, le centre prend le nom de **centre de profit**.

3.4.2. Types de centres d’analyse

Des fonctions aux centres d’analyse

Les centres d’analyse sont conçus comme des centres de regroupement de charges indirectes afin de permettre l’imputation de ces charges aux produits aux différents stades du processus. Un centre d’analyse est une division comptable de l’entreprise correspondant le plus souvent à l’organisation fonctionnelle de l’entreprise (approvisionnement, production, distribution, administration, etc.).

Le centre d’analyse regroupe des centres principaux et des centres auxiliaires: un centre principal correspond à une division de l’entreprise dont l’activité est **directement** transférée à un objet de coût (ex: le centre approvisionnement est un centre principal car les charges indirectes sont directement imputables aux coûts d’achat); un centre auxiliaire est un centre qui fournit des services ou prestations aux autres centres auxiliaires ou principaux (les charges indirectes ne correspondent pas à un objet de coût). Exemple : les charges d’entretien vont au travers d’une **répartition secondaire** être affectées dans des centres principaux

Des centres d’analyse aux imputations

Les diverses destinations des coûts des centres, lors de leurs imputations, conduisent à une classification des centres d’analyse.

A. Les centres auxiliaires

Ce sont les centres dont les coûts sont imputés à d’autres centres d’analyse car l’essentiel de leur activité est consacré.

Ex.: dans le cadre de la gestion du matériel, un centre de travail “entretien du matériel“ intervient dans les divers ateliers et fournit des prestations aux divers centres production.

Les types de centres auxiliaires dans les catégories proposées par le plan comptable général peuvent être décrits comme suit.

a) Centres “gestion du personnel“

Que l’on ait un centre d’analyse unique ou plusieurs centres de travail, les charges qui y sont regroupées sont celles qui correspondent aux fonctions: de gestion technique du personnel: embauche, formation, administration; de gestion sociale du personnel: services sociaux et relations avec le comité d’entreprise et les délégués du personnel. Le coût des centres de gestion du personnel est imputé aux autres centres à raison du personnel qu’ils utilisent (en fonction de l’effectif, des heures ou des rémunérations...)

b) Centres “gestion des bâtiments“

Il s’agit des fonctions liées, pour les bâtiments, locaux et parcs de stationnement: à l’administration desdits bâtiments, au fonctionnement (chauffage, éclairage, climatisation, hygiène, entretien, réparation...), à la prévention (sécurité, gardiennage, surveillance technique...). Le coût de ces centres est généralement **imputé** à tous les centres occupant des surfaces et le plus souvent à raison des surfaces occupées (ou des surfaces corrigées).

c) Centres “gestion du matériel“

Il s'agit des fonctions liées, pour les matériels utilisés par l'entreprise: à l'administration desdits matériels, au fonctionnement (entretien, révision, réparations), à la sécurité et aux conditions d'emploi des matériels. Le coût de ces centres est généralement **imputé** à tous les centres utilisateurs de matériel à raison de prestations fournies (exprimées en heures par exemple). À défaut d'unités d'œuvre, on peut envisager un taux de frais calculé d'après la valeur des matériels.

d) Centres "prestations connexes"

Ces centres regroupent des charges correspondant à la production de services internes à l'entreprise, au profit des autres centres. Citons la production d'énergie, les transports, la production et la reproduction de documents, le traitement des informations.

B. Les centres principaux

Ce sont les centres dont les montants sont imputés aux coûts des produits. Nous les décrirons *ultérieurement* au fur et à mesure de l'étude des coûts. Pour l'instant, classons-les en fonction de la destination de leur coûts.

a) Imputation aux coûts d'achat

- Centre "gestion des approvisionnements"

b) Imputation aux coûts de production

- Centres de production.

- Centres "études techniques et recherches" (dans la mesure où ils concernent les produits de la période).

c) Imputation aux coûts de revient

- Centres de distribution.
- Centres "administration générale".
- Centres "gestion financière".
- Centres "autres frais à couvrir".

Les coûts de ces centres constituent ce que nous appelons des coûts hors production.

3.4.3. Mise en œuvre de la méthode pour activité réellement homogène

Répartition primaire et répartition secondaire

A. Principe

La **répartition primaire** est l'attribution des charges indirectes aux centres principaux ou auxiliaires: *par affectation* si l'on dispose de moyens de mesure des consommations de charges par nature pour chaque centre (ex: la consommation d'électricité mesurée par compteur); *par répartition* si l'on utilise des clés de répartition entre les centres (ex: la répartition de l'électricité proportionnellement aux nombres d'ampoules ou aux surfaces, en l'absence de compteurs par centres).

La **répartition secondaire** est la répartition des prestations des centres auxiliaires entre les centres principaux.

B. Application

Dans l'entreprise X on a enregistré, entre autres, en classe 6 de la comptabilité générale, les charges suivantes considérées comme des charges indirectes pour le calcul des coûts et coûts de revient d'un mois.

- Fournitures consommables	12.000 €
- Services extérieurs – comptes 61	10.000 €
- Services extérieurs – comptes 62	8.000 €
- Impôts et taxes	5.000 €
- Charges de personnel	260.000 €
- Dotations aux amortissements (abonnement)	15.000 €
- Dotations aux provisions (abonnement)	5.000 €

Il est d'autre part décidé de tenir compte de charges supplétives s'élevant à 15.000 €. En revanche, les

charges d'usage relatives aux amortissements figurant ci-dessus ne seront retenues que pour 10.000 €. La répartition des charges indirectes se fait entre les centres suivants:

- centre auxiliaire: prestations connexes,
- centre principaux: approvisionnement, ébauchage, finissage, ventes au détail, ventes en gros, selon les clés ci-après

Charges	Prestations connexes	Approvisionnement	Ébauchage	Finissage	Distribution	Adm.générale et financement
Fournitures consommables (%)	5	5	5	5	50	30
Services extérieurs (comptes 61) (%)	65	5	5	5	10	10
Services extérieurs (comptes 62) (%)	-	10	30	-	10	50
Impôts et taxes (%)	20	-	-	-	50	30
Charges de personnel (%)	5	5	30	40	10	10
Dotations aux amortissements (%)	20	5	15	20	20	20
Dotations aux provisions (%)	-	-	-	-	40	60
Charges supplétives (%)	20	-	-	-	50	30

La centre "prestations connexes" se répartit entre les centres principaux à raison de 20% pour l'ébauchage, 50 % pour le finissage, 10 % pour la distribution et 20 % pour l'administration générale et le financement.

Nature et importance des unités d'œuvre et des assiettes de frais

Centres	Unités d'œuvre ou assiettes de frais	Nombres on valeur
Approvisionnement	kilogramme de matière achetée	11.000
Ébauchage	kilogramme de matière utilisée	10.000
Finissage	heure machine	1.000
Distribution	coût de production	360.000
Administration générale et financement	coût de production	360.000

		C	E	N	T	R	E S	DIF
		PC	A	É	F	D	AGF	
Charges et dotations	12.000	600	600	600	600	6.000	3.600	-
Fournitures consommables	10.000	6.500	500	500	500	1.000	1.000	-
Services extérieurs (compte 61)	8.000	-	800	2.400	-	800	4.000	-
Services extérieurs (compte 62)	5.000	1.000	-	-	-	2.500	1.500	-
Impôts et taxes	260.000	13.000	13.000	78.000	104.000	26.000	26.000	-
Charges de personnel	5.000	-	-	-	-	2.000	3.000	-
Dotations aux provisions	15.000	2.000	500	1.500	2.000	2.000	2.000	5.000
Dotations aux amortissements	15.000	3.000	-	-	-	7.500	4.500	-
Différences d'incorporation pour éléments supplétifs								
Totaux après répartition primaire	330.000	26.100	15.400	83.000	107.100	47.800	45.600	5.000
		-26.100	0	5.220	13.050	2.610	5.220	-
Totaux après répartition secondaire	330.000	0	15.400	88.220	120.150	50.410	50.820	5.000

Unités d'œuvre ou assiettes de	frais		kg	kg	h/m	CP	CP	
Nombres d'unités d'œuvre ou	montant	des	11.000	10.000	1.000	360.000	360.00	
assiettes de frais			1,40	8,8220	120,150	0,14	0	
Coût de l'unité d'œuvre ou	taux de	frais					0,1411	
taux								

PC – Prestation connexes

A – Approvisionnement

É – Ébauchage

F – Finissage

D – Distribution

AGF – Administration générale et financement

DIF – Différence d'incorporation sur amortissements et provisions

$360.000 \times 0,14 = 50.400$; $50.820 - 50.400 = 420$;

$50.820 - (360.000 \times 0,1411) = 24$ – des frais résiduels de centres d'analyse

Cessions de prestations entre centres auxiliaires

Les centres auxiliaires fournissent des prestations aux centres principaux mais éventuellement aussi à d'autres centres auxiliaires.

A. Sans réciprocité: transfert en escalier

Ex. considérons la répartition primaire suivante

	Centres auxiliaires		Centres principaux	
	Gestion du personnel	Prestations connexes	Atelier	Distribution
Total après répartition primaire	25.000	40.000	100.000	25.000

Clés de répartition des centres auxiliaires

	Gestion du personnel	Prestations connexes	Atelier	Distribution
Gestion du personnel	-	20%	50 %	30 %
Prestation connexes	-	-	60 %	40 %

	Centres auxiliaires		Centres principaux	
	Gestion du personnel	Prestations connexes	Atelier	Distribution
Total après répartition primaire	25.000	40.000	100.000	25.000
Gestion du personnel	- 25.000	5.000	12.500	7.500
Prestations connexes	-	- 45.000	27.000	18.000
Total après répartition secondaire	0	0	139.500	50.500

B. Avec réciprocité: transfert croisés

Plusieurs centres auxiliaires peuvent échanger entre eux des prestations.

Ex: Un centre "transports" a eu sur une période une activité de 100.000 km dont 10.000 ont été réalisés pour un centre "entretien". L'entretien a pour sa part travaillé 2.000 heures dont 600 pour le centre "transports". Le total après répartition primaire est de 260.000 pour le centre "transports" et de 168.000 pour le centre "entretien". Le problème apparaît clairement du fait que pour connaître le total définitif du centre "transports", il conviendrait d'avoir le total du centre "entretien" et inversement.

Solution

1) La **méthode algébrique** donne la réponse à ce problème.

Désignons par E le total définitif du centre "entretien" et par T le total définitif du centre "transports"

$$E = \underbrace{168.000}_{\text{Total primaire}} + \underbrace{(10.000/100.000) T}_{\text{prestations reçues du transport}}$$

$$T = \underbrace{260.000}_{\text{Total primaire}} + \underbrace{(600/2.000) E}_{\text{prestations reçues de l'entretien}}$$

On a donc un système de deux équations à deux inconnues:

$$E = 168.000 + 0,10 T$$

$$T = 260.000 + 0,30 E$$

qui a pour solution $E = 200.000$, $T = 320.000$.

Soit un coût de: $200.000/2.000 = 100$ € par heure d'entretien et de: $320.000/100.000=3,20$ € par kilomètre.

	Centres auxiliaires		Centres principaux
	Transports	Entretien	
Total après répartition primaire	260.000	168.000	-
Transports	-320.000	32.000	288.000
Entretien	60.000 (600 heures à 100€)	(10.000km à 3,20 €) - 200.000	(90.000km à 3,20 €) 140.000 (1.400 heures à 100€)
Total après répartition secondaire	0	0	428.000

2) Le plan comptable préconise une évaluation de ces transferts croisés à des **taux standard**. Ceux-ci peuvent être fondés, par exemple, sur les taux des périodes précédentes. Supposons ici que ces taux standard soient respectivement de 110 € par heure d'entretien et de 3 € par kilomètre parcouru. La répartition ferait apparaître des différences sur taux de cession:

	Centres auxiliaires		Centres principaux
	Transports	Entretien	
Total après répartition primaire	260.000	168.000	-
Transports	-326.000	30.000	270.000
Entretien	66.000 (600 heures à 110€)	(10.000 km à 3€) -198.000	(90.000km à 3€) 154.000 (1.400 heures à 110€)
Total après répartition secondaire	26.000	- 22.000	424.000

Les charges imputées aux centres principaux sont de 424.000 pour 428.000 de charges à répartir au départ, soit une différence sur taux de cession de 4.000 €.

3) Résolution par un calcul itératif.

Revenons aux équations:

$$E = 168.000 + 0,10 T$$

$$T = 260.000 + 0,30 E$$

On part de $E = 0$ et $T = 0$ et on applique les valeurs aux équations, puis on utilise les valeurs nouvelles trouvées pour E et T, et ainsi de suite...

- *Première itération:*

$$E = 168.000$$

$$T = 260.000 + 0,30 (168.000) = 310.400$$

- *Deuxième itération:*

$$E = 168.000 + 31.040 = 199.040$$

$$T = 260.000 + 0,30 (199.040) = 319.712$$

- *Troisième itération:*

$$E = 168.000 + 31.971 = 199.971$$

$$T = 260.000 + 0,30 (199.971) = 319.991$$

On voit qu'à la troisième itération on est déjà proche des solutions données par la méthode algébrique.

Beaucoup de logiciels tableurs utilisent d'ailleurs cette méthode de résolution. Utilisation d'un tableur: la formulation du problème sur un tableur conduit à une solution automatique, une fois le problème posé, par une procédure de "références circulaires".

Choix des unités d'œuvre

Ce choix est fondamental. Il convient de trouver une unité telle que le **montant des charges** soit **fonction du nombre de ces unités**. Le choix peut dans certains cas s'appuyer sur une étude statistique de corrélation.

Ex.: en vue d'une application de la méthode des centres d'analyse l'entreprise X a relevé durant un an les informations suivantes concernant un atelier

Mois	Charges	Heure de main- d'œuvre	Heure-machine	Matière consommé (kg)
1	80.000	700	850	8.000
2	60.000	1.000	650	8.000
3	70.000	850	700	6.500
4	85.000	1.300	900	9.500
5	90.000	950	900	7.500
6	70.000	1.350	800	10.500
7	50.000	700	550	6.000
8	30.000	500	300	5.000
9	90.000	1.550	1.000	12.500
10	80.000	1.100	950	13.500
11	100.000	1.700	1.100	11.500
12	95.000	1.200	1.000	10.500

Charges en fonction des heures de main-d'œuvre – en papier Charges en fonction des heures-machine – en papier. Charges en fonction des matières consommées – en papier. L'examen de ces graphiques permet de choisir comme unité d'œuvre l'heure-machine car c'est dans ce cas que la variation des charges en fonction de l'unité envisagée fait apparaître une tendance la plus proche de la tendance linéaire. Cette étude graphique pourrait être complétée ou remplacée par un calcul de **coefficient de corrélation**. Ainsi, un calcul de

$$r = \frac{\sum X_i Y_i}{\sqrt{\sum X_i^2 \sum Y_i^2}}$$

conduit aux résultats suivants:

- en fonction des heures de main-d'œuvre, $r = 0,74$;
- en fonction des heures-machine, $r = 0,98$;
- en fonction des matières consommées, $r = 0,7$.

Ces résultats confirment l'impression donnée par les graphiques et conduisent à choisir l'heure-machine pour unité d'œuvre puisque à cette unité correspond le coefficient le plus proche de 1. Il faut noter que ces recherches technico-comptables ne doivent pas avoir un coût trop élevé. Pour éviter ce coût, bon sens et observation permettent un choix convenables. Pour des centres de production, il a été souvent conseillé de recourir aux *heures de main-d'œuvre*, ou aux *heures-machine*, aux *unités de fournitures travaillées*, ou aux *unités de produits* suivants les possibilités de pointage et les types de charges des centres. Ces conseils ne sont plus toujours judicieux.

C'est ainsi que, dans une entreprise très automatisée, le nombre d'heures de main-d'œuvre constituerait un choix contestable.

3.4.4. La méthode fondée sur des coefficients d'équivalence pour le processus complexe de production

On reproche parfois à la méthode des centres d'analyse ses difficultés de mise en œuvre lorsque l'on veut pousser l'analyse jusqu'à obtenir des sections à activité réellement homogène. La mise en application de la méthode devient en effet délicate dès que le processus de production est complexe, le nombre de centres devenant alors trop important. Elle convient donc surtout dans le cas de productions relativement simples et peu diversifiées.

Mise en œuvre de la méthode des équivalences

La méthode des équivalences se propose de pallier les inconvénients de l'analyse des charges liée à une trop grande complexité des productions.

Ex.: l'atelier d'usinage d'une entreprise de mécanique fabrique des pièces métalliques de trois modèles différents: A, B et C. Les pièces de type A constituent l'unité de référence. Une analyse, par le bureau des méthodes, des matières et des opérations nécessaires pour la réalisation de ces pièces a conduit aux coûts de production unitaires prévisionnels ci-après.

Éléments	Pièces A	Pièces B	Pièces C
Matières	15	21	12
Main-d'œuvre	25	30	22
Autres charges	10	11	9
Total	50	62	43

Pour le mois de juin de l'année N, on a enregistré les éléments suivants:

Éléments	Montants		
Matières	80.000		
Main-d'œuvre	130.000		
Autres charges	50.000		
Total	260.000		

	Pièces A	Pièces B	Pièces C
Production en quantités	2.500	1.500	900

Dégager des équivalences entre les produits par référence à leurs coûts.

Solution

En se fondant sur les coûts de production prévisionnels et en considérant la pièce A comme l'unité de référence, on peut écrire:

- qu'une pièce B correspond à $62/50 = 1,24$ unité de référence;
- qu'une pièce C correspond à $43/50 = 0,86$ unité de référence.

On peut donc calculer ainsi la production du mois de juin en unités d'équivalence.

	Pièces A	Pièces B	Pièces C	Total
Production en quantités	2.500	1.500	900	5.134
Unités d'équivalence	2.500	$1.500 \times 1,24 = 1.860$	$900 \times 0,86 = 774$	

Le montant total des charges, 260.000, est donc à répartir sur 5.134 unités d'équivalence, soit un coût unitaire de: $260.000/5.134 = 50,64$. On en déduit simplement les coûts unitaires et globaux de la production du mois:

	Pièces A	Pièces B	Pièces C	Total
Coûts unitaires	50,64	$50,64 \times 1,24 = 62,80$	$50,64 \times 0,86 = 43,55$	259 .995*
Coûts globaux	126 .600	94 .200	39. 915	

*La différence avec les 260 000 de charges à imputer résulte de l'arrondi des coûts unitaires.

Remarque: les coefficients d'équivalence calculés précédemment apparaissent aussi comme une moyenne pondérée des coefficients d'équivalence applicables à chaque élément de coût.

Ainsi pour la pièce B, le calcul serait le suivant:

	Part de l'élément de référence	Coefficient	Pièces
Matières	$15 / 50 = 30 \%$	$21 / 15 = 1,40$	$0,3 \times 1,4 = 0,42$
Main-d'œuvre	$25 / 50 = 50 \%$	$30 / 25 = 1,20$	$0,5 \times 1,2 = 0,60$
Autres charges	$10 / 50 = 20 \%$	$11 / 10 = 1,10$	$0,2 \times 1,1 = 0,22$
Total			1,24

Avantages et limites de la méthode des équivalences

2.1 Avantages

L'utilisation de la méthode dispense d'avoir à relever au niveau de l'atelier les quantités des différents éléments (matières, main-d'œuvre, autres charges) imputables à chacun des produits. En cas de productions très nombreuses, il peut y avoir là un gain important en temps de saisie de données.

2.2 Limites

Le calcul, pour être significatif, suppose la stabilité des coefficients d'équivalence. Ces coefficients résultant d'une moyenne pondérée, il faut donc à la fois:

- que les coefficients élémentaires restent les mêmes;
- que les coefficients de pondération (c'est-à-dire la part de chaque élément dans le coût total) ne varient pas.

Ces coefficients doivent donc être revus avec une périodicité suffisante.

Chapitre 4. La comptabilité de gestion

4.1. Les comptes utilisés par la comptabilité de gestion

La comptabilité des règlements internes

Le compte **901 "Règlements internes concernant les charges"** – est un compte synthétique du 1^{er} degré, opérationnelle, de passif, à l'aide duquel on tient l'évidence des règlements internes concernant les charges directes de sections de base et auxiliaires, charges indirectes, fixes et variables, charges générales d'administrations, aussi que les frais de vente et l'établissement des différences entre les coûts standard et les coût effectif de production des produits finis, semi-produits, travaux exécutés, prestation de services, production, travaux et services en cours d'exécution. Le compte 901 "Règlements internes concernant les charges" *joue le rôle* d'un *compte miroir ou de reflet des charges*, en réalisant l'interface entre la comptabilité financière et celle de gestion, ainsi:

- dans son crédit en enregistre le montant des charges d'exploitation calculées pendant le mois (ou pendant une période de calcul) par destinations, en fonction de leur possibilités d'identification par lieux de charges et objets de calcul, structurées par éléments primaire de charges ou articles de calcul qui ont été enregistrées dans la comptabilité financière, dans le débit des comptes de calcul, notamment:
 - la collecte des charges directes conformément aux documents justificatifs;
 - le calcul des charges indirectes de production conformément aux documents justificatifs;
 - la collecte des charges générales d'administration et des frais de vente.
- dans son débit, on enregistre, à la fin du mois, le règlement des coûts effectifs des produits, travaux, services obtenus ou prestation de services, y compris la production en cours d'exécution:
 - Le règlement du coût effectif des produits finis obtenus, travaux exécutés, prestation de services;
 - Le règlement du coût effectif de la production, des travaux et des services en cours d'exécution.

Le compte **902 "Règlements internes concernant la production obtenues"** – est un compte synthétique du 1^{er} degré, bi fonctionnel, utilisé pour mettre en évidence les règlements internes concernant le coût de la production obtenue au cours du mois, évalué au coût standard, ainsi que pour le règlement, à la fin du mois, du coût effectif de la production obtenue. Le solde du compte représente la différence entre le coût standard et le coût effectif de la production. Le solde peut être créditeur en exprimant les différences favorables, respectivement les économies, ou débiteur, en exprimant les différences défavorables, donc les dépassements. Dans son crédit, le compte 902 "Règlements internes concernant la production obtenues", enregistre, pendant le mois, les produits finis, les travaux exécutés et les prestations de services, évalués au coût standard, ainsi que la valeur des différences favorables ou défavorables, entre le coût standard et le coût effectif de la production obtenue. Dans le débit du compte "Règlements internes concernant la production obtenues", on enregistre, à la fin du mois, le règlement du coût effectif de la production obtenue conformément aux données de fiches de calcul. Donc, le solde du compte 902 nous montre les différences de prix favorables ou défavorables.

Le compte **903 "Règlements internes concernant les différences de prix"** – est un compte synthétique du 1^{er} degré, compte d'actif, qui peut être détaillé en comptes analytiques par objets d'évidence et calcul des coûts, et par éléments primaire des charges ou article de calcul, en offrant une large possibilité d'analyse des coûts. Le compte reflète les différences de prix calculés à la fin du mois entre le coût effectif de la production obtenue et le coût standard. Dans son débit, il reflète, à la fin du mois, la valeur des différences favorables ou défavorables afférente à la production obtenue. Dans son crédit on enregistre, à la fin du mois, le règlement des différences de prix afférents à la production obtenue. Suite à ces enregistrements, le compte 903 "Règlements internes concernant les différences de prix", n'a pas de solde, à la fin du mois.

Les comptes de calcul des coûts

Le compte **921 "Les charges de l'activité de base"** – est un compte synthétique du 1^{er} degré, compte d'actif, compte de calcul, qui peut être détaillé en comptes analytiques par sections, objets d'évidence et calcul des coûts qui constituent l'objet de l'activité de base, et par éléments primaire des charges ou article de calcul. Est utilisé pour l'enregistrement, le suivi et le contrôle, dans la comptabilité de gestion, des budgets de charges directes élaborés par chaque produit, travail, service, composante de l'activité de base. Dans le débit du compte 921 "Les charges de l'activité de base", on enregistre, au cours du mois, **la collecte des charges directes** afférentes à la production de base:

- la **collecte des charges directes conformément aux charges;**

- *le traitement des valeurs des prestations des sections auxiliaires imputables directement à la production de l'activité de base;*
- *la distribution des charges indirectes de production* attribuables à la production de base;
- la distribution des charges générales d'administration, s'ils sont des coûts effectués pour apporter les stocks à la forme et au lieu où ils se trouvent en présent.

Dans le crédit du compte 921 "Les charges de l'activité de base", on enregistre, à la fin mois, le règlement du coût effectif des produits finis ainsi que de la production en cours.

Le compte **922 "Les charges des activités auxiliaires"** – est un compte synthétique du 1^{er} degré, compte d'actif, compte de calcul, opérationnel, détaillé en comptes analytiques par sections, objets de calcul de la production auxiliaire, en précisant les éléments primaire des charges ou les articles de calcul. Est utilisé pour l'enregistrement, le suivi et le contrôle de l'exécution des budgets de charges directes des activités auxiliaires. Dans le cas des sections auxiliaires avec production homogène on peut utiliser seulement un compte analytique pour l'enregistrement global des charges directes et indirectes. Dans le cas des sections auxiliaires avec production hétérogène on doit utiliser des comptes analytiques pour les charges directes du chaque produit, travail ou service qui constitue l'objet de l'activité des sections auxiliaires. Dans le débit du compte 922 "Les charges des activités auxiliaires" on enregistre, au cours du mois:

- la valeur des charges directes concernant les activités auxiliaires, qui ont été comptabilisé dans la comptabilité financière;
- la valeur des charges générales d'administration attribuées rationnel au coût de la production auxiliaire destinées à la vente.

Dans le crédit du compte, en enregistre, à la fin du mois, la valeur de la production livrée par les sections auxiliaires pour les activités de base, pour sections, le secteur administratif ou de distribution, ainsi que le coût de produits finis destinés à la vente et respectivement de la production en cours. Le compte 922 "Les charges des activités auxiliaires" n'a pas de solde à la fin du mois.

Le compte **923 "Charges indirectes de production"** – est un compte synthétique du 1^{er} degré, compte d'actif, opérationnel, compte de collecte et distribution des charges indirectes de production, détaillé en comptes analytiques par sections, en identifiant la régie variable et fixe et en les précisant par éléments primaire des charges ou articles d'exécution. Dans le débit du compte 923 "Charges indirectes de production", on enregistre, au cours du mois:

- la valeur des charges indirectes de production concernant l'activité de base, par le prélèvement de la comptabilité financière, conformément aux documents justificatifs;
- la contrevaletur des produits, travaux et services reçus des sections auxiliaires qui sont nécessaires dans l'activité de base, qui ne sont pas identifiés par objet d'évidence et calcul de coûts.

Dans le crédit du compte on enregistre, à la fin du mois, la valeur de la régie variable et fixe attribuable au coût de la production, des travaux et des services, des immobilisations en cours obtenues et de la production en cours d'exécution. A la fin du mois, après la distribution des charges indirectes de production, le compte 923 n'a pas de solde.

Le compte **924 "Charges générales d'administration"** – est un compte synthétique du 1^{er} degré, compte d'actif, opérationnel, compte de collecte et distribution, utilisé pour tenir l'évidence des charges d'administration et gestion de l'activité économique, détaillé en comptes analytiques par éléments primaire des charges ou par articles de calcul. Est utilisé pour l'enregistrement, le suivi et le contrôle du budget de charges administratives et de gestion de l'entreprise, charges considérées indirecte par rapport aux objets d'évidence ainsi que par rapport

aux découpages organisationnels de l'unité économique. Dans le débit du compte 924 "Charges générales d'administration" on enregistre, au cours du mois:

- la valeur des charges d'administration et gestion de l'activité économique, prélevées de la comptabilité financière;
- la valeur des travaux et services reçus des sections auxiliaires qui sont nécessaires au secteur administratif et de gestion.

Dans le crédit du compte, on enregistre, à la fin du mois, les charges d'administration directement attribuables au coût de la production, des travaux et des services, des immobilisations en cours, de la production en cours d'exécution ou au coût de la production auxiliaire destinée à la vente, ou les charges administratives attribuables au coût, au but d'établir, pour besoins propres d'information, le coût complet de la production obtenue. A la fin du mois le compte 924 n'a pas de solde.

Le compte **925 "Frais de vente"** – est un compte synthétique du 1^{er} degré, compte d'actif, opérationnel, compte de collecte et distribution, utilisé pour le calcul des coûts des marchandises vendues. Il est détaillé en comptes analytiques par éléments primaire des charges ou par articles de calcul spécifiques au secteur de distribution. Dans le débit du compte 925, on enregistre:

- au cours du mois, la valeur de charges du secteur de distribution, par le prélèvement de la comptabilité financière;
- à la fin du mois, la contre valeur des produits, travaux, services reçues de l'unité auxiliaire pour les besoins du secteur de distribution.

Dans le crédit du compte enregistre, à la fin du mois, les frais de vente directement attribuables au coût de la production, des travaux, services, immobilisations en cours, production en cours d'exécution, ou au coût de la production auxiliaire destinée à la vente, au but d'établir, pour besoins propres d'information, le coût complet de la production obtenue. A la fin du mois le compte 925 n'a pas de solde.

Les comptes du coût de la production

Le compte **931 "Le coût de la production obtenue"** – est un compte synthétique du 1^{er} degré, compte d'actif, opérationnel, à l'aide duquel on tient l'évidence de la production finie, représentée par les produits finis, semi-produits, travaux exécutés et prestations de services envers les tiers, investissements propres ou autres activités, évalués au coût standard, prix d'enregistrement ou prix de vente. Dans le débit du compte 931 "Le coût de la production obtenue", on enregistre, au cours du mois, la valeur de la production obtenue, évaluée au prix d'enregistrement. Dans le crédit du compte, on enregistre, à la fin du mois, le règlement du coût effectif de la production obtenue ou des marchandises livrées, évaluée au prix d'enregistrement ou de vente. A la fin du mois, le compte 931 "Le coût de la production obtenue", n'a pas de solde.

Le compte **933 "Le coût de la production en cours d'exécution"** – est un compte synthétique du 1^{er} degré, compte d'actif, opérationnel, détaillé en comptes analytiques par objets d'évidence et calcul des coûts, et par éléments primaire des charges ou article de calcul. Dans le débit du compte 933, on enregistre, à la fin du mois, la valeur du coût effectif de la production en cours d'exécution provenant de l'activité de base ou des activités auxiliaires. Dans le crédit du compte, on enregistre, à la fin du mois, la valeur du coût effectif de la production en cours d'exécution, réglée conformément aux charges.

4.2. Exemple pratique

Le complexe hôtelier "Moldova" est composée d'un hôtel de 538 places, restaurant classique, restaurant avec programme artistique, bars de jour, confiserie, salon de billard et jeux électroniques, salle de conférences et base de traitement pour affections rhumatologiques. Pendant une période de gestion, le complexe enregistre les suivantes opérations économiques:

a) le produit du contrat classique conclu entre le complexe hôtelier et l'agence touristique d'intermédiation "Mara Tour" pour un group des touristes roumaines; le contrat prévoit les suivantes informations:

- hébergement (facilités concrétisés en petit déjeuner inclus et 3 traitements gratuits/touriste) en 19 chambres doubles pour 38 touristes \times 278 lei/touriste = 10.564 lei + 2.535,36 lei (24% TVA) = 13.099,36 lei. Après l'expiration de la période de 10 jours pour ces touristes, la "Situation de prestations quotidiennes" relève les suivants services prestés en plus de ce qu'était prévue dans le contrat:

- déjeuner et diner pour les touristes 13.864 (conformément aux "Factures" reçus du restaurant classique) + 24% TVA (adică 3.327,36 lei), donc en total 17.191,36 lei
- boissons consommées en valeur de 5.465 lei (conformément aux "Factures" reçus du bar) + 24% TVA (adică 1.311,62 lei), donc en total 6.776,70 lei
- 12 traitements pour les touristes en valeur de 7.200 lei + 24% TVA (adică 1.728 lei), donc en total 8.928 lei

Des produits (encaissés par virement bancaire avant la prestation de services) présentés au-dessus on paie une commission de 10%, c'est-à-dire 3.709 lei + 24% TVA (adică 890,23 lei), résultant un total de 4.599,54 lei

b) le produit (encaissé en numéraire à la fin du séjour) du contrat d'hôtellerie conclu entre 324 touristes qui ont eu de relations directes avec le complexe hôtelier et qui contient les suivantes informations:

- hébergement en 162 chambres singles pour 324 touristes \times 204,50 lei/touriste = 66.258 lei + 15.901,92 lei (24% TVA) = 82.159,92 lei
- petit déjeuner, déjeuner et diner pour les 324 touristes: 82.400 + 19.776 (24% TVA)= 102.176 lei
- location salle de conférence (inclusivement l'utilisation de l'appareillage audio-vidéo) pour une séance colloque de 10 touristes du group de 324 touristes: 8.000 lei + 1.920 lei (24% TVA) = 9.920 lei

Les charges effectuées par le complexe hôtelier (par chaque compartiment) en vue de fournir les services touristiques sont présentées dans le tableau au-dessous:

Mentions	Total	Repas (ct.921)	Hébergement (ct.921)	Bar (ct.922)	Traitements (ct.922)	Services administratives et gestion (ct.924)
0	1	2	3	4	5	6
1. Charges avec les matières premières	12.700,00	8.000,00	-	4.500,00	-	200,00
2. Charges avec matières auxiliaires *	12.180,00	6.000,00	4.800,00	1.300,00	-	80,00
3. Charges avec autres fournitures consommables *	27.110,00	5.700,00	7.200,00	6.300,00	7.800,00	110,00
4. Charges avec l'amortissement des immobilisations corporelles	20.670,00	5.950,00	7.890,00	1.310,00	4.820,00	700,00
5. Charges avec des fournitures ayant la nature d'objets d'inventaire	14.000,00	2.000,00	6.300,00	2.100,00	2.600,00	1.000,00
6. Charges avec les salaires brutes	59.900,00	20.000,00	18.000,00	2.900,00	12.000,00	7.000,00
7. Charges avec 20,8% CAS (rd.6 \times 20,8%)	12.459,20	4.160,00	3.744,00	603,20	2.496,00	1.456,00
8. Charges avec 0,85%, la contribution aux fonds pour les congés et indemnités maladie (rd.6 \times 0,85%)	509,15	170,00	153,00	24,65	102,00	59,50
9. Charges avec 5,5% CASS (rd.6 \times 5,5%)	3.294,50	1.100,00	990,00	159,50	660,00	385,00

0	1	2	3	4	5	6
10.Charges avec 0,5% fond du chômage (rd.6 × 0,5%)	299,50	100,00	90,00	14,50	60,00	35,00
11.Charges avec 0,5%, la contribution aux fonds d'accidents et maladie professionnelles (rd.6 × 0,5%)	299,50	100,00	90,00	14,50	60,00	35,00
12.Charges avec 0,25%, la contribution aux fonds qui garantissent le paiement des créances salariales (rd.6 × 0,25%)	149,75	50,00	45,00	7,25	30,00	17,50
TOTAL	163.571,60	53.330,00	49.302,00	19.233,60	30.628,00	11.078,00

* auxquelles on ajoute 24% TVA

Il y a aussi des charges indirectes facturées des tiers, ainsi: charges avec l'énergie et l'eau: 1.000 lei et 24% TVA (240 lei); charges avec la gaze: 2.000 lei et 24% TVA (480 lei); charges avec les services postaux: 200 lei et 24% TVA (48 lei); charges avec les services de téléphonie: 4.500 et 24% TVA (1.080 lei). On précise aussi que:

- l'évidence des stocks se tient avec la méthode de l'inventaire intermittent
 - les produits obtenus sont reflétés dans la comptabilité financière ainsi:
 - le compte 704.1 "Produits obtenus des prestations de services - hébergement"
 - le compte 704.2 "Produits obtenus des prestations de services - repas"
 - le compte 708.1 "Produits obtenus d'autres activités - bar"
 - le compte 708.2 "Produits obtenus d'autres activités - traitement"
 - le compte 708.3 "Produits obtenus d'autres activités – la location de la salle de conférence"
 - le compte de calcul utilisé pour déterminer le coût effectif des prestations touristiques d'hébergements et repas est 921 "Charges de l'activité de base", dont le nom est adapté au spécifique de l'activité de tourisme, en s'intitulant 921 "Charges de l'activité de base - tourisme", analytique 921.01 "Charges de l'activité de base du tourisme hôtelier", l'action touristique 01 - c "Touristes roumaines venues par contrat classique - hébergement", 01 - m "Touristes roumaines venues par contrat classique - repas" et l'action touristique 02 - c "Touristes roumaines venues par contrat d'hôtellerie - hébergement", 02 - m "Touristes roumaines venues par contrat d'hôtellerie - repas"
 - le compte de calcul utilisé pour déterminer le coût effectif des prestations touristiques d'autres services fournies par d'autres compartiments fonctionnelles du complexe hôtelier, pour le clients, est 922 "Charges des activités auxiliaires", dont le nom est adapté au spécifique de l'activité de tourisme, en s'intitulant 922 "Charges des activités auxiliaires du tourisme hôtelier", analytique 921.01 "Charges de l'activité de base du tourisme hôtelier", l'action touristique 01 - b "Touristes roumaines venues par contrat classique - bar", 01 - t "Touristes roumaines venues par contrat classique - traitement" et l'action touristique 02 "Touristes roumaines venues par contrat d'hôtellerie"
 - le compte de calcul utilisé pour déterminer le coût effectif indirect est 923 "Charges indirectes de production"
 - le compte de calcul utilisé pour déterminer le coût effectif d'administration et gestion est 924 "Charges générales d'administration", dont le nom est adapté au spécifique de l'activité de tourisme, en s'intitulant 924 "Charges générales d'administration - tourisme"
- Analogue on va adapter le nom d'autres comptes de la classe 9 utilisés pour résoudre le cas hypothétique, c'est-à-dire:
- 931.01 "Produits obtenus de prestations de services touristiques (tourisme hôtelier), l'action touristique 01 "Touristes roumaines venues par contrat classique" et l'action touristique 02 "Touristes roumaines venues par contrat d'hôtellerie"

- 902.01 “Règlements internes des prestations de services touristiques (tourisme hôtelier)”
- 903.01 “Règlements internes concernant les différences de prix découlées de prestations de services touristiques (tourisme hôtelier)”, l’action touristique 01 “Touristes roumaines venues par contrat classique” et l’action touristique 02 “Touristes roumaines venues par contrat d’hôtellerie”

On demande:

- L’enregistrement des opérations dans la comptabilité financière et dans la comptabilité de gestion;
- L’inscription des opérations économiques dans le Registre Journal;
- Le calcul du résultat financier de l’activité d’hôtellerie;
- L’interprétation du résultat financier obtenu de la comptabilité financier et celle de gestion.

CF = Comptabilité financière

CG = Comptabilité de gestion

Corrigé:

NN o	Explications (spécification document justificatif)	Compte s débiteur s CF	Comptes créditeur s CF	Montant CF	Comptes débiteurs CG	Comptes créditeurs CG	Montant CG
0	1	2	3	4	5	6	7
1.	On encaisse par virement bancaire l’avance de l’agence intermédiaire du tourisme pour les prochaines touristes (ordre de paiement du client et extrait de compte bancaire en lei)	5121	419	13.099,36	-	-	-
22.	A la fin du séjour on enregistre les produits obtenus de la facturation des services envers l’agence intermédiaire de tourisme (facture en lei), concomitant avec la fermeture du compte 419.	4111.01 419	% 704.1 704.2 708.1 708.2 4427 4111.01	<u>45.995,42</u> 10.564,00 13.864,00 5.465,08 7.200,00 8.902,34 45.995,42	931.01.01 -	902.01 -	37.093,08 -
33.	L’enregistrement de l’encaissement en numéraire de la différence reste des droits de créance (reçus, registre de caisse) et le dépôt du numéraire à la banque (feuille de versement, extrait de compte bancaire en lei)	5311 581 5121	4111.01 5311 581	32.896,06 32.896,06 32.896,06			
44.	L’enregistrement de la commission dû à l’agence intermédiaire de tourisme (la facture de l’agence intermédiaire de tourisme)	% 622 4426	401.01	<u>4.599,54</u> 3.709,31 890,23	921.01.01	901	3.709,31
45.	Le paiement par virement bancaire de l’agence intermédiaire de tourisme (ordre de paiement et extrait de compte bancaire en lei)	401.01	5121	4.599,54	-	-	-
66.	A la fin du séjour on enregistre les produits facturés aux touristes conformément au contrat d’hôtellerie (facture en lei)	4111.02	% 704.1 704.2 708.3 4427	<u>194.255,92</u> 66.258,00 82.400,00 8.000,00 37.597,92	931.01.02	902.02	156.658,00

77.	L'encaissement en numéraire des droits de créance des clients et le dépôt du numéraire à la banque (reçus, registre de caisse, monétaire, extrait de compte bancaire en lei)	5311 581 5121	4111.02 5311 581	194.255,92 194.255,92 194.255,92	- - -	- - -	- - -
88.	L'enregistrement des charges effectuées pour obtenir les produits (factures reçus des fournisseurs, livre de paie, situation d'amortissement)	% 601 6021 6028 4426 6811 603 641 6451.01 6451.02 6453 6452.01 635 6458 % 605 626 4426	401 281 303 421 4311.01 4311.02 4313 4371.01 447.01 4481 401	<u>64.467,60</u> 12.700,00 12.180,00 27.110,00 12.477,60 20.670,00 14.700,00 59.900,00 12.459,20 509,15 3.294,50 299,50 299,50 149,75 <u>20.708,00</u> 12.000,00 4.700,00 4.008,00	% <u>921.01.01</u> 921.01.01-c 921.01.01-m <u>922.01.01</u> 922.01.01-b 922.01.01-t 924 923	901 901	<u>163.561,60</u> <u>102.632,00</u> 49.302,00 53.330,00 <u>49.861,60</u> 19.233,60 30.628,00 11.078,00 16.700,00
99.	La fermeture des comptes de charges et produits dans la comptabilité financière (fiches de compte de la classe 6 et 7)	% 704.1 704.2 708.1 708.2 708.3 121	121 %	<u>193.751,08</u> 76.822,00 96.264,00 5.465,08 7.200,00 8.000,00 <u>183.980,91</u> 12.700,00 12.180,00 27.110,00 3.709,31 20.670,00 14.000,00 59.900,00 12.459,20 509,15 3.294,50 299,50 299,50 149,75 12.000,00 4.700,00	- - - - - -	- - - - - -	- - - - - -
110.	Le règlement des charges directes dans la CG (fiches de compte 921.01.01 et 921.01.01)	-	-	-	902a	% 921.01.01-c 921.01.01-m 921.01.01 922.01.01-b 922.01.01-t	<u>156.202,91</u> 49.302,00 53.330,00 3.709,31 19.233,60 30.628,00
111.	Le transfert des charges des comptes analytiques dans les comptes synthétiques du compte 902 (fiches de compte 902, 902.01 et 902.02)				% 902.01 902.02	902	<u>193.751,08</u> 37.093,08 156.658,00

112	Le règlement des charges indirectes (fiches de compte 923)	-	-	-	902a	923	11.078,00
113	Le règlement des charges générales et d'administration (fiches de compte 924)	-	-	-	902a	924	11.078,00
114	L'enregistrement des différences de prix (fiches de compte 902.01 et 902.02)	-	-	-	903	902 902a 902.01 902.02	- 9.770,17 183.980,91 -37.093,08 -156.658,00
115	La fermeture de comptes 931 et 903	-	-	-	931 931.01.01 931.01.02 901	901 903	-193.751,08 -37.093,08 -156.658,00 - 9.770,17

Références fondamentales:

Podoabă L., *Comptabilité de gestion*, support de cours, 2011

Podoabă L., *Comptabilité de gestion*, séminaire d'accompagnement, 2011

Références facultatifs:

Goujet Christian, Raulet Christian, Raulet Christiane, *Comptabilité de gestion*, 6e édition, Edition Dunod, Paris, 2005, pages 3-98

Goujet Christian, Raulet Christian, Raulet Christiane, *Comptabilité de gestion - Corrigés*, 6e édition, Edition Dunod, Paris, 2005, pages 3-98

SUJETS THEORETIQUES:

1. Les missions/Le but de la comptabilité de gestion
2. Les coûts d'achat (généralités, composantes d'un coût d'achat).
3. Les coûts de production (catégories de coûts de production, composantes du coût de production).
4. Les coûts hors production - coût de distribution.
5. Le calcul des charges (importance de la périodicité des calculs, importance du choix des charges).
6. Les charges directes et leur affectation (explications).
7. Les charges indirectes et leur imputation (explications).
8. Principe des centres d'analyse.
9. Types de centre d'analyse.
10. Avantages et limites de la méthode fondée sur des coefficients d'équivalence/

SUJET PRATIQUE:

1. Dans un atelier, les ouvriers sont payés une base de 4.000 € par mois sur 13 mois pour 40 heures par semaine. Les congés payés sont de 5 semaines et le taux de charges sociales patronales est de 40%. Le taux d'emploi (rapport entre le temps de travail effectif et le temps de présence) est évalué à 0,9. Déterminer le coût de main-d'œuvre à imputer à une commande sur laquelle les bons de travail totalisent 40 heures de main-d'œuvre directe.

Partie IV – CONTRÔLE FINANCIER ET DE GESTION

Chapitre 1. Les éléments généraux de contrôle financier

- 1.1. Définition du contrôle
- 1.2. Les formes de contrôle
- 1.3. Les éléments de contrôle interne

1.1. La définition du contrôle interne

Le contrôle, en général, est composé de la surveillance, de l'analyse et de la vérification continue ou périodique d'une activité ou d'une situation afin de suivre sa progression et de prendre des mesures de *maîtrise* des éventuels risques et d'amélioration.

Le contrôle interne est représenté par toute mesure prise par la direction afin d'améliorer la gestion des risques auxquels est exposée l'entité et d'augmenter les probabilités que les buts et les objectifs établis soient atteints.

Dans la littérature de spécialité, le contrôle interne est défini de différentes manières :

- comme un système conçu pour fournir une assurance raisonnable concernant l'atteinte des objectifs de la direction;
- comme l'ensemble des formes de contrôle existantes au niveau des entités, y compris l'audit interne, établies par la direction afin d'atteindre les objectifs. Le contrôle interne comprend des structures organisationnelles, les méthodes et les procédures mises en œuvre pour atteindre les objectifs;
- comme la totalité des systèmes de contrôle, financiers et d'autre nature, mis en œuvre par la direction pour pouvoir conduire les affaires de l'entreprise d'une manière ordonnée et efficace, pour assurer le respect des politiques de gestion, pour protéger les actifs et pour garantir, autant que possible, l'exactitude et l'exhaustivité des informations;
- comme se composant du Plan d'organisation et des Méthodes et procédures adoptées au sein d'une entité afin d'assurer l'atteinte des objectifs;
- comme l'ensemble des dispositifs (des mécanismes) mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux pour détenir le contrôle sur le fonctionnement des activités dans le domaine en question;
- comme la totalité des mesures de sécurité qui contribuent au maintien du contrôle sur l'entreprise.

Chacune de ces définitions met l'accent sur des « systèmes », des « moyens », des « dispositifs ou mécanismes », etc., mis en œuvre pour atteindre certains objectifs.

La norme internationale d'audit (I.S.A.) n° 315 « Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation des risques d'anomalies significatives » précise : « Le contrôle interne est le processus, conçu et exécuté par les personnes chargées de la gouvernance et de la gestion et par les autres catégories de personnel mis en place afin de fournir l'assurance raisonnable de la réalisation des objectifs de l'entité concernant la fiabilité de la communication de l'information financière, ainsi que l'efficacité et l'efficience des opérations et la conformité aux lois et aux réglementations. Il en résulte que le contrôle interne est conçu et mis en œuvre pour répondre aux risques identifiés liés à l'activité qui menacent la réalisation de l'un de ces objectifs. »

Les normes nationales d'audit (NNA) stipulent que : Le système de contrôle interne se compose d'un ensemble de politiques et de procédures auxquelles a recours la direction d'une entité en vue d'assurer une gestion rigoureuse et efficace des activités de cette entreprise. Ces procédures impliquent le respect des politiques (des décisions) de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières stables.

L'étymologie du mot « contrôle » vient du latin « contra robus », qui peut se traduire par la vérification d'une information par comparaison avec une autre information. Dans l'Empire romain, les obligations fiscales des contribuables se retrouvaient dans deux registres tenus par des personnes différentes. Ces registres étaient appelés « rôle » et « contre rôle ». La vérification de l'honnêteté des personnes qui géraient l'argent public se faisait en comparant ces deux registres entre eux par un système complexe de vérifications et contre-vérifications effectuées sur les recettes et les dépenses de l'empire. Les personnes chargées de la gestion de l'argent public étaient régulièrement « auditionnés » par une équipe d'« auditeurs » qui présentaient des Rapports devant le Sénat. Avec le temps, le terme « to control » a remplacé dans de nombreux ouvrages spécialisés l'expression « internal control ». Ce changement, mis en évidence par le COSO, veut dire que « contrôler » signifie en premier lieu « maîtriser », garder le contrôle, et, en deuxième lieu, « vérifier ».

Dans ce sens, le COSO définit le contrôle interne comme « un processus (ensemble de procédures) mis(e) en œuvre par le Conseil d'administration, la direction et le personnel d'une organisation visant à fournir une *assurance raisonnable* quant à la *réalisation des objectifs* » (n.s.).

Nous avons insisté sur certaines définitions données au « contrôle interne » afin de mettre en évidence qu'à l'heure actuelle il a deux sens :

- dans le sens traditionnel, « contrôler » signifie « vérifier » ou « inspecter »
- dans le sens moderne, « contrôler » signifie « maîtriser », « dominer », diriger.

Au cours de cet ouvrage, le contrôle interne est interprété, premièrement, dans le sens de maîtriser les différentes catégories de risques qui menacent la réalisation des objectifs de gestion. À cet égard, nous insisterons sur les réponses aux questions « Que peut-on faire pour avoir un contrôle adéquat sur les activités exercées ? », « Quelles sont les mesures de sécurité les plus efficaces qui doivent être prises par la direction afin de prévenir, détecter et éliminer les divers écarts par rapport aux paramètres et procédures établis ? »

Il y avait des formes de contrôle depuis aussi loin que les 8e-9e siècles. Dans les états assyro-babyloniens, tout musulman qui était assez aisé était tenu de payer un impôt religieux appelé

« zakat ».

Pour vérifier les relations entre les gouverneurs de province et les gouvernements centraux et la correction des gestionnaires qui géraient cet impôt, des organismes spécialisés ont été établis pour la tenue des registres et le contrôle de l'argent public, appelés « diwans ».

1.2. Les formes du contrôle

L'augmentation continue de la complexité des transactions et des opérations qui se circonscrivent dans la sphère englobante du contrôle impose la structuration du contrôle selon plusieurs critères, comme suit:

a) Selon le temps de son exercice, par rapport au moment de l'exécution des opérations en question, se délimitent : *le contrôle préventif, le contrôle simultané et le contrôle ultérieur.*

- Le contrôle préventif (anticipé, préalable) s'exerce avant d'engager et d'effectuer les opérations en question. Cette forme de contrôle est exercée, en général, lors de l'autorisation ou de l'approbation des transactions et des autres opérations.
- Le contrôle simultané est exercé en même temps avec le déroulement des opérations contrôlées, sous la forme du contrôle hiérarchique, du contrôle réciproque et de l'autocontrôle.
- Le contrôle ultérieur est exercé lorsque les opérations ont déjà eu lieu, par l'intermédiaire de certains organes spécialisés de contrôle (contrôle de gestion, contrôle budgétaire, audit interne et inspections spécialisées de l'État.)

b) En termes d'objectifs contrôlés, se démarquent : *le contrôle économique, financier, technique, etc.*

- Le contrôle économique vise la planification économique et l'utilisation efficace des ressources matérielles et de travail et l'accomplissement des tâches définies. Le contrôle économique utilise tous les étalons de mesure : naturels, de travail et de valeur.
- Le contrôle financier agit, en général, dans la sphère des relations financières et de crédit. Il est principalement exercé à l'aide de l'étalon valeur.
- Le contrôle technique vise le respect des technologies de fabrication la qualité des produits, les caractéristiques des immobilisations corporelles, etc.

Un contrôle efficace doit être un contrôle multilatéral, ce qui exige que les objectifs contrôlés soient abordés tant du point de vue économique et financier que technique. Les solutions techniques adoptées comportent des conséquences économiques et financières, et vice versa.

Entre le contrôle économique et le contrôle financier, les interférences sont très nombreuses, la plupart des opérations économiques ont également des implications financières et de gestion, ce qui explique pourquoi, dans la pratique, on exerce un contrôle économique-financier ou un contrôle financier et de gestion.

c) Selon le champ d'application du contrôle se distinguent :

- *des contrôles complexes et des contrôles partiels;*
- *des contrôles totaux et des contrôles par sondage;*
- Les contrôles complexes comportent une approche multilatérale des activités contrôlées, avec la participation de certains spécialistes de différents domaines, réunis en « brigades mixtes de contrôle ». De ces brigades peuvent faire partie des spécialistes en comptabilité, en fiscalité, en sociologie, en matière juridique, technique, marketing, etc.
- Les contrôles partiels sont exercés seulement sur un groupe d'objectifs ou sur un secteur

d'activité, tels que : le respect de la discipline financière et fiscale, la légalité des opérations de commerce extérieur, les salaires, la gestion des stocks, etc.

L'une des formes du contrôle partiel est représentée par les contrôles thématiques, qui sont exercés par les organes de contrôle de l'Etat sur un groupe restreint d'objectifs, mais qui comprennent généralement, dans la même période, plusieurs entités.

Tant les contrôles complexes que les contrôles partiels sont exercés sous forme de contrôles totaux et de contrôles par sondage.

- Les contrôles totaux impliquent la vérification de toutes les opérations, documents et périodes de gestion du secteur en question ou concernant les activités contrôlées.
- Les contrôles par sondage sont exercés seulement sur certains documents, opérations, catégories de biens, périodes de temps, etc., considérés comme significatifs ou ayant une importance relative pour la formulation des conclusions.

En règle générale, les contrôles sont exercés par sondage. Lorsque l'on constate d'importantes irrégularités (fraudes, falsifications, omissions ou d'autres erreurs importantes), les contrôles par sondage se transforment en contrôles totaux.

d) Selon les procédures utilisées, les contrôles sont : *documentaires-comptables* et *physiques*.

- Les contrôles documentaires comptables sont exercés sur la base des documents primaires, de la comptabilité matière et des registres de la comptabilité analytique et synthétique.
- Les contrôles physiques sont effectués sous forme d'inspection sur place, d'observation physique, d'inventaire de contrôle, d'analyses de laboratoires et d'expertises.

e) Selon le degré de rapprochement du contrôle par rapport aux activités contrôlées, on distingue : *les contrôles directs, les contrôles indirects, les contrôles mutuels et les autocontrôles*.

- Les contrôles directs résident dans la surveillance directe (personnelle) par les organes de direction ou de contrôle de l'activité des personnes subordonnées ou contrôlées.
- Les contrôles indirects résident dans la surveillance des activités contrôlées à partir : des rapports et des communiqués reçus, des comptes-rendus, des déclarations fiscales, des réunions de travail, des notes explicatives présentées par les personnes contrôlées, etc.
- Les contrôles mutuels sont effectués entre les membres des formations de travail, entre les services, entre les entreprises, etc., sur la base des flux matériels et informationnels établi à la suite de la division du travail, de la spécialisation et la séparation des tâches. Le contrôle mutuel est exercé également entre les différents documents contenant des indicateurs similaires, comme on le verra ci-dessous.
- L'autocontrôle consiste à vérifier sa propre activité afin de déterminer si les objectifs fixés ont été atteints, si l'activité réalisée satisfait aux exigences.

f) Du point de vue des intérêts économiques et financiers qu'ils représentent et du point de vue du niveau duquel ils sont exercés, on peut distinguer : *des contrôles économiques et financiers de l'Etat, le contrôle interne des entités et l'audit légal ou statutaire*.

- Les contrôles exercés par l'intermédiaire des organes de la Cour des Comptes, du Ministère des Finances publiques, du Ministère de l'Intérieur, du Ministère du Travail et de la Solidarité sociale, etc. visent, en premier lieu, le respect des actes normatifs spécifiques au domaine contrôlé.
- Les contrôles exercés au niveau des entités sous forme de contrôles préventifs, simultanés et ultérieurs visent habituellement la gestion correcte et efficace des actifs, la maîtrise des risques qui peuvent menacer l'atteinte des objectifs.
- Comme nous le verrons au chapitre II du présent ouvrage, le contrôle légal ou statutaire

est exercé par professionnels indépendants membres de la Chambre des Auditeurs Financiers de Roumanie (CAFR) ou du Corps des Experts Comptables et des Comptables Agréés de Roumanie (CECCAR).

Chapitre 2.

L'analyse des coûts au services de la stratégie et pour le pilotage de l'organisation

- 2.1. L'analyse des coûts aux services de la stratégie (Coût complet, Coût ABC, Le Time-Driven ABC, Coût-cible ou « Target cost »)
- 2.2. Les méthodes de coût de revient partiel (« Direct costing » ou coût de revient variable; (« Direct costing » ou coût de revient direct)
- 2.3. L'analyse du seuil de rentabilité

2.1. L'analyse des coûts aux services de la stratégie (Coût complet, Coût ABC, Le Time-Driven ABC, Coût-cible ou « Target cost »)

Dans la suite de ce chapitre, nous allons nous concentrer sur les types de coûts qui sont utiles dans une perspective stratégique et qui servent au contrôle de gestion stratégique: le coût complet, le coût par activités - ou coût ABC (ABC pour *Activity Based Costing*, ce qui signifie « comptabilité à base d'activités»), le Time-Driven ABC (TDABC dans la suite) ou ABC actionné par le temps et le coût-cible.

2.1.1. Coût complet

Les modèles traditionnels de calcul de coûts complets se focalisaient sur l'objet de coût «produit» et étaient développés avec le souci d'assurer une parfaite cohérence avec les exigences de la comptabilité financière. L'architecture traditionnelle du système de calcul du coût complet, élaborée en vue de mesurer le coût des produits, repose sur les éléments et principes suivants:

- principe de traçabilité qui distingue entre les charges directes et indirectes par rapport à l'objet de coût mesuré;
- découpage de l'organisation en entités organisationnelles sur la base de la structure hiérarchique: les entités sont classées en deux catégories, selon que les entités effectuent des activités directement productives ou qu'elles fournissent des activités de support à ces dernières.

À titre d'exemple de ces modèles traditionnels, la méthode dite des sections homogènes, élaborée en France dans les années 1930 par Rimailho et la CEGOS, calculait le coût complet des produits en cinq étapes:

1. répartition de l'ensemble des natures de charges entre celles qui sont directes au produit et celles qui sont indirectes au produit;
2. traitement des charges directes aux produits: elles sont affectées directement au coût de revient du produit. Techniquement, un compte est ouvert pour chacun des objets de coûts

dont on veut connaître le coût et l'ensemble des charges directes est porté au débit de ce compte;

3. traitement des charges indirectes aux produits: les charges indirectes sont transférées dans des entités organisationnelles baptisées «centres d'analyse» ou «sections». Un compte est ouvert pour chaque centre d'analyse. Deux types de centres d'analyse sont utilisés: les centres d'analyse principaux qui effectuent des activités dites « productives », au sens où elles ajoutent de la valeur au produit ou service, et les centres d'analyse ou sections auxiliaires qui sont en charge d'activités de support aux centres d'analyse principaux. Deux cas peuvent se présenter:
 - Les charges indirectes au produit/service sont directement attribuables à une entité organisationnelle: centre d'analyse principal ou auxiliaire. On retrouve la situation de l'étape précédente: les charges sont affectées au centre d'analyse par leur transfert au débit du compte du centre d'analyse.
 - Les charges indirectes au produit et aux centres d'analyse : il s'agit de charges qui sont partagées par plusieurs centres d'analyse, qu'ils soient principaux ou auxiliaires. Pour chaque nature de charge indirecte (par exemple, l'électricité), une clé de répartition va devoir être identifiée afin de réaliser l'allocation de la charge entre les différentes entités qui les ont consommés.
4. allocation du coût de chacun des centres d'analyse ou sections auxiliaires vers les centres d'analyse principaux. Pour chaque centre auxiliaire, il faudra identifier une unité d'oeuvre, mesure de l'activité du centre, et calculer le coût unitaire de l'unité d'oeuvre. Chaque centre d'analyse principal se verra attribuer une part des coûts du centre auxiliaire au prorata des unités d'oeuvre qu'il aura consommées;
5. allocation du coût de chacun des centres d'analyse ou sections vers les produits selon la même procédure que l'étape précédente: identification de l'unité d'oeuvre pour chaque section principale, calcul du coût unitaire de l'unité d'oeuvre, allocation du coût du centre principal vers les produits au prorata de leur consommation d'unités d'oeuvre.

2.1.2. Coût ABC

Le remplacement progressif du travail direct par l'automatisation, l'accélération du rythme de l'innovation technologique, le raccourcissement de la durée de vie des produits, l'accroissement de la complexité des techniques de production et la diversification croissante de l'offre de produits/services (combinaison d'une offre de produits standard et d'une production personnalisée sur mesure) modifient la structure des coûts ainsi que leur causalité. Le coût complet classique permet de bien saisir les phénomènes d'économies d'échelle, mais le recours quasi exclusif, dans la pratique des organisations, à des unités d'oeuvre corrélées au volume de production rend plus difficilement compte des économies de variété (*économies of scope*) et risque de créer de fortes distorsions dans le calcul du coût de revient des produits.

Pour représenter les phénomènes d'économies d'échelle et de variété à l'oeuvre dans les organisations de production contemporaines, il est préférable, d'une part, de retenir une structure de coûts à plusieurs niveaux de variabilité et, d'autre part, de considérer un ensemble de causalités plus complexes du comportement des coûts. Pour rendre compte de cette complexité et de cette diversité croissante, la comptabilité par activités - ou ABC (*Activity Based Costing*) - propose une modélisation de l'entreprise qui repose sur les deux principes suivants: Les activités consomment les ressources de l'organisation; Les objets de coût consomment les activités.

La première étape de la modélisation en ABC d'une entreprise consiste en l'identification et la construction des différentes activités effectuées qui vont permettre la représentation comptable de l'organisation. Pour chaque activité, il est nécessaire de rassembler un ensemble

d'informations qui vont permettre, d'une part, la gestion des activités et, d'autre part, le calcul du coût des objets de coût. Elles portent sur les éléments suivants:

- l'appartenance à l'entité organisationnelle où différents modes d'articulation sont possibles;
- le processus dont fait partie l'activité ;
- le résultat de l'activité qui peut être de nature physique ou informationnelle, le bénéficiaire ou client de l'activité qui peut être interne ou externe à l'entreprise et le ou les fournisseurs de l'activité;
- les ressources consommées par l'activité: les charges vont être attribuées aux activités en fonction de leur consommation respective de ressources;
- les inducteurs de coût et d'activité qui permettent une compréhension de ce qui déclenche l'activité et qui vont permettre une gestion de l'activité;
- l'unité d'oeuvre de l'activité qui, comme dans le système précédent, est une unité de mesure de l'activité qui va permettre l'allocation du coût de l'activité entre les objets de coût qui l'ont consommée et dont la qualité dépend de la corrélation statistique entre les variations du coût total de l'activité et du nombre total d'unités d'oeuvre;
- la capacité disponible de l'activité, le plus souvent mesurée par le nombre total d'unités d'oeuvre que les ressources existantes consacrées à l'activité permettent de réaliser;
- un ensemble de mesures de performance qui portent sur le coût, la qualité et le respect des délais dans la réalisation de l'activité.

Dans la comptabilité par activités, on répartit les charges de la comptabilité générale entre:

- les charges directes à l'objet de coût que l'on veut mesurer;
- les charges indirectes à l'objet de coût que l'on peut tracer sans ambiguïté à une activité;
- les charges qui ne peuvent pas être tracées à une activité en particulier et qui sont partagées par différentes activités.

Différentes architectures de calcul de coûts ABC ont été proposées dans la littérature professionnelle et académique (Voir les travaux de Gosselin et Mévellec (2003) et l'ouvrage de Mévellec (2005), qui proposent une analyse des différentes formes que peuvent prendre les systèmes ABC et montrent les différents paramètres de conception d'un système de calcul des coûts à prendre en compte). Le traitement des charges directes est inchangé par rapport à la méthode du coût de revient complet, définie dans la section précédente: elles sont directement imputées à l'objet de coût étudié. Les charges indirectes à l'objet de coût sont imputées directement aux activités qui les ont consommées, ou réparties entre les activités au moyen d'une clé de répartition si elles sont consommées par plusieurs activités en même temps (Certains auteurs suggèrent de créer un centre de regroupement comptable pour accumuler toutes les charges qui sont à la fois indirectes aux objets de coût mesurés et aux activités, afin de maintenir intacte la traçabilité des coûts. Les coûts accumulés dans ce centre de regroupement comptable ne seraient pas alloués aux objets de coût. Dans l'hypothèse où Us le seraient, une clé de répartition arbitraire, par exemple le volume de production, serait utilisée).

L'analyse des activités conduit souvent à identifier un nombre très important d'activités et la constitution d'une entité comptable par activité conduirait à une représentation comptable trop complexe. Le plus souvent, on retiendra un nombre d'entités comptables inférieur au nombre d'activités. Le regroupement des activités en centres de regroupement comptable peut se faire selon trois modalités en fonction de l'objectif recherché:

- Regroupement des activités qui partagent la même unité d'oeuvre, ce qui diminue les risques d'allocation incorrecte des coûts aux objets de coût. Ce mode de regroupement est pertinent si le recours à la méthode ABC a pour objectif essentiel la recherche d'une plus grande précision dans le calcul du coût des objets de coût.

- Regroupement des activités qui appartiennent au même processus. Cette méthode permet de produire l'information nécessaire à une gestion du processus, mais nécessite une homogénéité dans la consommation des ressources par les activités qui constituent le processus, si on veut maintenir une précision suffisante dans le calcul des coûts.
- Regroupement des activités qui partagent la même structure d'inducteurs de coût et d'activités. Cette approche est celle qui permet d'obtenir l'information nécessaire à la gestion et au contrôle du coût des activités mais, en termes de calcul de coûts de revient, elle est la plus appropriée si un inducteur de coût commun aux activités regroupées constitue également une bonne unité d'oeuvre, afin de maintenir une précision adéquate dans le calcul des coûts de revient.

Les progiciels intégrés de gestion de type ERP offrent la possibilité technique de gérer un grand nombre d'activités sans opérer de regroupement en macro-activités. Un tel niveau de détail n'est sans doute pas nécessaire dans la plupart des organisations, car leur structure de responsabilités correspond rarement au découpage en activités. Il est important de noter que, quel que soit le mode de regroupement choisi, le système comptable devra toujours réaliser le lien avec la structure organisationnelle hiérarchique.

La dernière étape du calcul des coûts est l'allocation du coût des centres de regroupement comptable aux objets de coût, en utilisant des unités d'oeuvre appropriées qui traduisent correctement le comportement des coûts des activités. Dans cette approche, les unités d'oeuvre ne sont plus uniquement volumiques, au sens de leur forte corrélation avec le volume de production, mais peuvent obéir à d'autres sources de variabilité comme le nombre de lots, le nombre de produits différents.

2.1.3. Le Time-Driven ABC

En réaction au faible taux d'adoption de la méthode ABC, Kaplan et Anderson (2004, 2007) vont proposer une version simplifiée du modèle ABC, appelée le Time-Driven ABC (TDABC) ou l'ABC actionné par le temps, afin de garder ses principaux apports tout en diminuant le coût de mise en oeuvre. Le modèle simplifié suppose la mesure de deux paramètres:

- le coût d'une unité de capacité de chaque département de l'entreprise;
- la capacité requise pour effectuer une activité et/ou réaliser une transaction.

Le TDABC va modéliser chaque département comme un processus, au moyen d'une équation de temps composée d'un temps de base, auquel on ajoute le temps nécessaire à la réalisation d'une variation de l'activité. Plutôt que d'éclater le département en autant d'activités qu'il n'y a de variations, on exprime la fonction de consommation de ressources du département dans une équation dont la forme additive limite la complexité. Kaplan et Anderson (2007) reconnaissent que le recours à une seule équation de temps, pour exprimer la fonction de coût d'un département, suppose que les différentes activités/processus réalisés au sein du département consomment les ressources dans la même proportion. Si une telle hypothèse n'est pas vérifiée, il y a lieu de mesurer la capacité pratique de chaque activité/processus et de créer une équation de temps par processus différent réalisé au sein du département. Kaplan et Anderson ne proposent pas de solution pour les processus qui sont transversaux aux fonctions et dont les activités constitutives appartiennent fonctionnellement à plusieurs départements.

2.1.4. Coût-cible ou « target cost »

Suite à l'introduction des technologies de l'information dans l'entreprise et au basculement progressif d'une économie dominée par l'offre vers une économie dominée par la demande dans les pays industrialisés à partir des années 1970, de nouveaux modes de production et de nouvelles formes organisationnelles émergent progressivement. Soumises à une forte pénurie de capital et à la destruction d'une grande partie de leur appareil de production à l'issue de la Seconde Guerre mondiale, les entreprises japonaises, notamment Toyota dans le secteur automobile, vont se retrouver à la pointe du développement de nouveaux modes de production et d'organisation, tels que la gestion en flux tendus, le juste-à-temps et les systèmes flexibles de production. Cela se vérifie en particulier dans le développement de nouveaux produits où le processus classique séquentiel (recherche et développement, production, marketing) sera inversé en partant de l'analyse des besoins du marché pour définir les fonctionnalités que le produit/service doit offrir au client avant de mettre en place une équipe de projet regroupant un ensemble de compétences multifonctionnelles (R&D, production, marketing, finance...), chargé de développer le produit/service correspondant aux attentes du marché.

Ce processus de développement de nouveaux produits et/ou services est soutenu par une approche stratégique de l'analyse des coûts, une approche prospective, baptisée « target costing ». Il existe différentes définitions du target costing dans la littérature de contrôle de gestion. Retenons celles de deux enseignants japonais en sciences de gestion, les professeurs Tanaka et Kato:

- Pour T. Tanaka (1993), le target costing se définit comme « l'effort réalisé dans les étapes de planification et de développement pour atteindre une cible de coût, fixée par le management. Il est utilisé pour résorber la différence entre le coût-cible et le coût estimé par une meilleure conception et de meilleures spécifications du produit. Le but ultime est de permettre à un produit d'atteindre des cibles de profit sur toute sa vie marchande.»
- Kato (1993) amplifie encore le champ d'analyse en indiquant que, pour lui, « le target costing n'est en réalité pas une technique d'évaluation des coûts. C'est plutôt un programme complet de réduction des coûts, qui commence avant même qu'aient été créés les premiers plans du produit. C'est une démarche qui vise à réduire les coûts des nouveaux produits sur l'ensemble de leur cycle de vie, tout en satisfaisant aux exigences du consommateur en matière de qualité, de fiabilité et autres, en examinant toutes les idées envisageables de réduction des coûts au moment de la planification, du développement et du prototypage. Ce n'est pas une simple technique de réduction des coûts, mais un système complet de gestion stratégique des profits. »

Du point de vue de l'analyse stratégique des coûts, la méthode a pour objectif de définir *ex ante* le coût-cible d'un produit qui est le coût de fabrication maximum du produit dans des conditions normales de production. Il s'obtient en trois étapes:

- Une étude de marché va, d'une part, analyser les besoins et identifier les fonctionnalités que le produit doit offrir pour satisfaire les besoins du marché potentiel identifié. D'autre part, elle va déterminer le prix de vente auquel le produit sera introduit sur le marché.
- La marge de profit que le produit doit générer est déterminée en fonction des objectifs stratégiques de long terme en matière de rentabilité de l'entreprise.
- Le coût-cible, coût de revient maximum en production, est déterminé par la différence entre le prix de vente cible et la marge de profit attendue: $\text{Coût-cible} = \text{Prix de vente cible} - \text{Marge de profit de long terme}$. Le coût-cible est généralement inférieur au coût estimé de réalisation du produit avec les fonctionnalités définies à l'étape 1 dans les conditions actuelles de fonctionnement et de coût de l'entreprise.

2.2. Les méthodes de coût de revient partiel (« Direct costing » ou coût de revient variable ; (« Direct costing » ou coût de revient direct)

Deux grandes méthodes de calcul de coût de revient dit « partiel », au sens où elles ne prennent pas en compte la totalité des coûts encourus, font l'objet de cette section: la méthode du « direct costing » ou coût de revient variable et la méthode du « direct costing évolué » ou coût de revient direct.

2.2.1. « Direct costing » ou coût de revient variable

Au milieu du siècle passé, l'accroissement de la taille des entreprises, combinée avec une diversification accrue de l'offre de produits et de services pour satisfaire une demande croissante de personnalisation, conduisent à une forte augmentation de la part des charges indirectes dans la structure des coûts de la plupart des secteurs de l'économie. Le coût complet traditionnel - avec ses allocations en cascade de charges indirectes, dans un premier temps vers les centres d'analyse auxiliaires et principaux et ensuite vers les objets de coût - perd en lisibilité pour le manager, responsable du produit. Le coût complet traditionnel du produit est une somme de coûts directs et indirects alloués et ne permet pas au manager de comprendre où il peut agir, quels sont les leviers d'action dont il dispose pour maîtriser et réduire les coûts. Cette information peut parfois même le conduire à des décisions qui entraînent une réduction de la rentabilité de l'entreprise dans son ensemble. À cette époque, la grande majorité des coûts directs était variable (matières premières et main-d'oeuvre de production payée à l'heure) et la plupart des charges indirectes était fixe par rapport aux variations du volume de production.

Une alternative émerge dans les années 1950, inspirée du modèle de maximisation du profit en concurrence parfaite, avec pour ambition de fournir au manager une information sur les coûts de revient utile à sa prise de décision: le « direct costing » ou coût de revient variable du produit. Ce dernier est constitué de l'ensemble des charges qui varient avec le volume d'activité. L'ensemble des charges fixes ne fait plus partie du coût du produit ou du service, mais est considéré comme une charge de période, transférée directement au compte de résultat. L'horizon de temps observé par ce modèle est le court terme: les coûts fixes ne sont plus considérés comme pertinents dans le calcul des coûts parce qu'ils s'imposent au manager qui ne peut les modifier à court terme; les seuls coûts que le manager peut contrôler sont ceux qui varient en fonction de l'activité.

L'objectif du manager, responsable du produit ou du service, consiste alors à maximiser la contribution qu'apporte le produit ou le service, appelée marge sur coûts variables et calculée de la façon suivante :

$$\text{Contribution unitaire ou Marge sur coûts variables} = \text{Prix de vente unitaire} - \text{Coût variable unitaire.}$$

Dans ce modèle, la rentabilité dépend de la capacité de l'ensemble des produits à générer une contribution totale suffisante pour couvrir l'ensemble des frais fixes et dégager une marge de profit.

2.2.2. « Direct costing » évolué ou coût de revient direct

Le « direct costing » dit « évolué » ou le coût de revient semi-complet est une méthode de coût de revient partiel intermédiaire entre le coût de revient complet et le coût de revient variable. Il s'obtient en additionnant, d'une part, l'ensemble des charges variables et, d'autre part,

l'ensemble des charges fixes directes au produit. Comme dans la méthode précédente, l'ensemble des charges fixes indirectes est considéré comme des charges de période et est transféré au compte de résultat. La marge sur coûts directs dégagée par le produit est calculée de la façon suivante:

$$\text{Marge sur coûts directs} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Coûts variables du produit} - \text{Charges fixes directes du produit.}$$

Une marge sur coûts directs positive signifie que le produit a couvert l'ensemble des frais directs qui ont été encourus spécifiquement pour sa production et qu'il génère une contribution à la couverture des frais fixes indirects de l'entreprise. Dans ce modèle comme dans le précédent, la rentabilité est atteinte si la marge totale sur coûts directs générée par l'ensemble des produits et services vendus est supérieure aux charges fixes indirectes.

2.3. L'analyse du seuil de rentabilité

2.3.1. Détermination du seuil de rentabilité dans l'organisation monoproduit

Le seuil de rentabilité ou point mort se définit comme le volume de ventes minimum à atteindre pour couvrir l'ensemble des coûts de l'organisation. Les modèles de détermination du seuil de rentabilité ont d'abord été construits pour l'organisation monoproduit et se fondent sur un ensemble d'hypothèses assez restrictives telles que:

- Une représentation classique du comportement des coûts qui peuvent être variables ou fixes par rapport aux variations du niveau d'activité ;
- Le chiffre d'affaires et le coût total variant linéairement avec le volume d'activité ;
- Une information parfaite sur le prix de vente et les coûts ainsi qu'une absence de prise en compte du temps et du coût de l'argent ;
- La totalité de la production vendue.

Supposons que le prix de vente unitaire soit PV , que le coût variable unitaire soit CVU et que les coûts fixes s'élèvent à F , la fonction de chiffre d'affaires (CA) peut alors s'écrire: $CA = PV \times x$, et la fonction de coût total (CT) peut s'écrire $CT = F + CVU \times x$. Le seuil de rentabilité SR est le niveau de production et de vente x , où le chiffre d'affaires est strictement égal au coût total : $PV \times x = F + (CVU \times x)$, d'où $x - SR = F / (PV - CVU)$. Le seuil de rentabilité est donc égal à: Frais fixes / Contribution unitaire.

En deçà du point mort, l'organisation est en perte, car le volume de ventes est insuffisant pour couvrir l'ensemble des frais fixes. Au-delà du point mort, l'organisation est bénéficiaire et le profit est égal à la contribution unitaire multipliée par le nombre d'unités vendues au-delà du point mort.

Exemple: Cas de l'industrie du cycle

Supposons qu'une usine de vélos ne fabrique que des vélos de compétition vendus à 200,00 € pièce et que l'usine encoure les coûts suivants pour une production de 100 vélos: coût matière de 50,00 € par vélo; coûts fixes d'usinage et d'assemblage de 4034,00 €; frais généraux de vente et d'administration de 4500,00 €. Dans ce cas, chaque vélo vendu génère une contribution unitaire de 150,00 € (Prix de vente unitaire - Coût variable unitaire, soit 200,00 € - 50,00 €). Le seuil de rentabilité s'obtient en divisant le total des frais fixes de production, de vente et d'administration par la contribution unitaire du produit: 8534,00 € / 150,00 € = 56,89 vélos. À partir du 57^e vélo vendu, l'entreprise est bénéficiaire.

2.3.2. Extension au cas de l'organisation multiproduit ou multiservice

Dans le cas de l'organisation multiproduit, le modèle de détermination du seuil de rentabilité peut être utilisé à condition d'ajouter une hypothèse de mix de produits ou de services, qui permet de trouver un seuil de rentabilité unique. Sans cette hypothèse, il y a de nombreuses solutions possibles, ce qui n'est pas très opérationnel du point de vue de l'aide à la prise de décision.

Exemple: Cas de l'industrie du cycle

L'exemple de l'usine de vélos qui fabrique quatre types de vélos. Les charges fixes sont les suivantes: charges d'usinage de 50000,00 €; charges d'assemblage de 18000,00€; charges d'entretien de 5800,00 €; frais généraux de vente et d'administration de 35000,00 €. Elles représentent un total de charges fixes de 108800,00 €.

Afin d'obtenir un seuil de rentabilité unique pour cette usine, il faut fixer le mix de production au niveau du volume de production. Les quantités fabriquées de chaque produit vont être exprimées en référence à un seul produit, par exemple le vélo de compétition. Le mix de production peut s'exprimer de la façon suivante : A = Nombre de vélos de compétition ; 5A = Nombre de VTT ; 14A = Nombre de vélos de ville ; 10A = Nombre de vélos enfant.

À l'issue de cette opération, il est possible de calculer le seuil de rentabilité car il ne reste plus qu'une seule variable dans l'équation, qui peut s'exprimer ainsi : $108800,00 \text{ €} / ((A \times 150,00 \text{ €}) + (5A \times 120,00 \text{ €}) + (14A \times 110,00 \text{ €}) + (10A \times 90,00 \text{ €})) = 108800,00 \text{ €} / A \times 3\,190,00 \text{ €} \implies A = 108\,800,00 \text{ €} / 3\,190,00 \text{ €} = 34,11 \text{ unités}$. Le seuil de rentabilité correspond à la production et à la vente de 35 (34,11) vélos de compétition, de 171 (170,53) VTT, de 478 (477,49) vélos de ville et de 342 (341,06) vélos enfant. On peut vérifier qu'à ce niveau de production la contribution totale générée par les quatre produits est exactement égale aux frais fixes de 108800,00 €.

2.3.3. Analyses de sensibilité du seuil de rentabilité dans une entreprise monoproduit

Le modèle du seuil de rentabilité peut être utilisé pour évaluer *ex ante* l'impact d'un certain nombre de décisions sur le seuil de rentabilité : impact d'une modification du prix de vente, d'un changement de coûts fixes, détermination du volume de ventes à réaliser pour atteindre un objectif de profit déterminé ou étude de structures alternatives de coûts de production.

L'entreprise A a une proportion plus importante de frais fixes que l'entreprise B. Il en découle un seuil de rentabilité plus élevé pour A et donc une plus grande sensibilité aux variations conjoncturelles. L'industrie lourde avec son montant important de frais fixes est plus sensible aux variations du niveau d'activité de l'économie que d'autres secteurs avec une proportion plus importante de coûts variables qui peuvent s'ajuster plus facilement aux changements de niveau d'activité. Une faible proportion de frais fixes augmente la flexibilité des entreprises et beaucoup de programmes de restructuration en cours dans les entreprises visent à augmenter cette flexibilité.

Chapitre 3. Le processus budgétaire

- 3.1. Définition, principes, identification des composantes du budget général de l'activité
- 3.2. Le contrôle budgétaire – définition, objectifs

3.1. Définition, principes, identification des composantes du budget général de l'activité

Le contrôle d'une organisation suppose que celle-ci définissent explicitement ou implicitement un état désiré à partir de ce qu'elle perçoit des environnements interne et externe et en fonction de ses objectifs propres. En effet, l'information collectée sur l'état actuel sera ensuite comparée à celle issue de l'état désiré et si une différence significative apparaît, une action corrective sera mise en oeuvre. Plusieurs commentaires peuvent être faits sur une telle définition:

Tout d'abord le contrôle ainsi défini renferme (comprendre, contenir) dans son fonctionnement deux logiques :

- La logique de régulation: l'action de l'Entreprise cherche à faire revenir l'organisation vers l'état désiré ;
- La logique de l'auto apprentissage: l'action corrective menée permet d'acquérir une expérience de la réalité et l'accumulation d'expériences va pousser le responsable à bien considérer l'état désiré.

La norme utilisée comme base pour apprécier ce qui est réalisée, n'est pas une norme objective mais subjective car chaque entreprise dispose de son propre système d'information, utilise des techniques de prévisions scientifiques par ailleurs les normes fixées dépendent de la culture de ses dirigeants. Le système de contrôle doit faire en sorte que les objectifs et les tâches de chaque partie soit en harmonie avec les objectifs et les tâches des autres parties, ce qui demande une coordination, une aptitude à anticiper les réactions des différents intervenants.

Lorsqu'un problème est détecté, il n'y a pas de passage obligé ou des recettes toutes faites pour le résoudre, la solution proposée des spécificités et particularités de chaque Entreprise. Il y a trois niveaux de contrôle correspondant à trois types d'action:

- Les actions stratégiques: ce sont celles qui sont réalisées par le sommet de la hiérarchie (les objectifs et les moyens nécessaires pour les atteindre) ;
- Les actions de gestion: avec cette catégorie, l'objectif est une donnée mais pour le réaliser dans les meilleures conditions, l'acteur dispose d'une certaine liberté d'initiative et de gestion des moyens disponibles. Cette forme d'action est la plus souvent accomplie par les responsables de département ;
- Les actions d'exécution: les objectifs et les moyens sont fixés, il s'agit essentiellement de se conformer aux instructions fournies (base de la hiérarchie).

Anthony propose une structuration du contrôle organisationnel en trois niveaux:

Le niveau de planification ou de **contrôle stratégique** est défini comme étant – le processus consiste à décider des buts de l'organisation et des stratégies à employer pour atteindre ces buts (Anthony et al., 1985, p. 586), l'orientation est essentiellement à long terme et centrée sur les évolutions de l'environnement externe.

Le niveau de contrôle de gestion : il doit assurer la cohérence entre la stratégie et la quotidien des actions des membres de l'entreprise ; il définit les modalités du contrôle opérationnel pour assurer sa cohérence avec la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise.

Le niveau de contrôle opérationnel: le processus qui consiste à garantir que les tâches spécifiques sont mises en oeuvre de façon efficiente et efficace ; l'orientation est à court terme et il est exclusivement tourné vers le fonctionnement interne de l'organisation.

L'apparition du contrôle de gestion, comme fonction spécifique au sein de l'entreprise, est concomitante avec le développement, dans les années 1920, des grandes entreprises aux États-Unis comme General Motors.

Le terme contrôle de gestion s'entend dans l'acception anglo-saxonne de **management control** - plus que de vérifier, il s'agit de maîtriser la gestion, d'avoir la situation sous contrôle. R. Anthony, le père incontesté de la discipline académique du contrôle de gestion, définit le contrôle de gestion comme étant: **Le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente, pour la réalisation des objectifs de l'organisation** (Anthony, 1965, p. 17).

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent sur les ressources qui sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation. En effet, d'après Michael Gervais, le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs), efficience (par rapport aux moyens employés), pertinence pour réaliser les objectifs de l'organisation :

Processus: système de contrôle de gestion englobe à la fois un processus et une structure. **Le processus** est l'ensemble des actions mises en oeuvre.

La structure concerne les adaptations organisationnelles et les constructions d'information qui facilitent le processus.

Les dirigeants: une procédure de contrôle de gestion demande l'intervention de deux catégories de dirigeants aux rôles différents:

- **Les dirigeants opérationnels** incorporent leur jugement dans le système, adoptent les plans d'action permettant d'atteindre les objectifs et voient leurs performances mesurées à partir de ceci.
- **Les dirigeants fonctionnels**: collectent, résument et présentent l'information utile au processus. Ils font les calculs, les écarts, les analyses et soumettent leur conclusion aux jugements des dirigeants opérationnels.

Les ressources: les matières premières, l'information, les biens matériels, les équipements, les ressources financière.

Efficience: utilisée ici dans son sens technique; une Entreprise est efficiente lorsqu'elle maximise ses résultats en utilisant le minimum de moyens.

Efficacité: elle s'apprécie par rapport aux objectifs de l'organisation. Un système est efficace lorsqu'il permet d'atteindre les résultats les plus proches des objectifs tracés.

Pertinence: elle met en rapports objectifs et moyens. Pour qu'un système soit pertinent, il faut qu'il met en oeuvre les moyens lesquels adaptés en quantité et en qualité aux objectifs escomptés.

Pour qu'une organisation dispose d'un contrôle de gestion efficace, plusieurs conditions doivent être vérifiées. En effet, plusieurs conditions doivent être vérifiées :

- Chaque unité de gestion doit disposer d'objectif précis pour l'exercice suivant (budget) et pour les années à venir (plan à moyen terme) **Fixation des objectifs ;**
- L'entreprise doit se doter de système d'information lui permettant de connaître en permanence ses performances réelles (compt. Analy., tableau de bord) **Performances = Action**

Le plus important consiste à agir ou à réagir c'est à dire prendre les décisions en tenant compte de la stratégie retenue et des dérivés constatées par rapport aux objectifs tracés.

Pour que cette démarche soit comprise, acceptée et appliquée, il est indispensable de développer et d'animer une culture de gestion qui incite chaque unité de gestion à agir dans le sens de ses objectifs et dans l'intérêt global de l'entreprise. L'attitude de la direction générale, le comportement du contrôleur de gestion sont des facteurs décisifs pour la réussite d'un contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent sur les ressources qui sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation. Les moyennes et petites entreprises se caractérisent par:

- Une structure relativement simple ;
- L'importance du rôle et la personnalité du dirigeant ;
- Un système d'information plus simple ;
- Une plus grande polyvalence des cadres: les tâches et les missions ne sont pas toujours clairement définies et les frontières entre les services ne sont pas forcément limitées ;
- Des systèmes de décision moins formalisés, utilisant plus la communication directe et informelle.

On peut avancer que le rôle du contrôle de gestion est le même dans les grandes entreprises que les petites moyennes entreprises (PME) voire plus important du fait de la faible quantité de traitement de l'information par rapport aux grandes entreprises. Cependant, il s'agit d'un contrôle de gestion moins formalisé plus par exception lorsque les difficultés surviennent. Dans la plupart des petites moyennes entreprises (PME), il n'y a pas de services spécifiques de contrôle de gestion les travaux du contrôleur de gestion sont souvent réalisés par les services comptables ou la direction financière s'il existe. Dans la grande majorité des petites entreprises, il n'y a pas réellement de contrôle de gestion.

Dans la grande entreprise le rôle de contrôle de gestion est d'aider les responsables: fonctionnels à prendre des décisions ; opérationnels à contrôler leurs actions. Dans la plupart des grandes entreprises on utilise l'une des deux solutions:

- position fonctionnelle - deux cas sont possibles:
 - **1er cas:** le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière ;
 - **2ème cas:** le contrôle de gestion est indépendant de la direction financière est placé sous l'autorité de la direction générale.
- position de conseil - dans ce dernier cas le contrôleur de gestion n'intervient pas, mais il propose à la direction générale et c'est cette dernière qui intervient.

Le contrôle de gestion constitue un système d'information et de communication animé par le contrôle de gestion, mais destiné au responsable opérationnel et fonctionnel. Il doit être présent à tous les niveaux et dans toutes les fonctions avec deux buts principaux:

- Permettre à chaque manager de piloter son unité de gestion: c'est à dire prévoir, programmer des moyens et des étapes, contrôler les performances et réagir.
- Permettre à chaque manager de rendre compte: c'est à dire de présenter les résultats qu'il a obtenus, les décisions qu'il a prises, l'objectif vers lequel il se dirige en fin de l'année.

Les objectifs du contrôle de gestion sont:

- Contribuer à la définition de la stratégie ;
- Suivre la mise en œuvre de la stratégie ;

- Préparer l'allocation maximum des ressources en conformité avec les objectifs courts termes et les objectifs stratégiques ;
- Mesurer les performances ;
- Piloter l'activité et prendre les actions correctrices.

Les outils de contrôle de gestion sont :

- Prévision à court terme (Fixation d'objectifs) ;
- Suivi des performances:
- Comptabilité analytique
- Tableau de bord
- **Contrôle budgétaire**
- Analyse des écarts - Réaction
- Assistance et conseil aux managers
- Action de correction et simulation.

Les objectifs de l'organisation ont été fixés à l'occasion de la formation de la stratégie: dans le processus de contrôle de gestion, ils sont donc pris comme des données. Cependant l'acquisition d'expérience par l'action correctrice, l'évolution permanente du contexte peut amener les dirigeants à les remettre en causes. Le fait que la cible soit donnée ne signifie pas pour autant qu'il soit immuable. Les cibles sont actualisables et le contrôle de gestion forme une sorte d'écoute permanente pour que ses réestimation se face à temps et que le système reste fiable.

Les programmes d'actions: issu des processus de réflexion stratégique sont découpés par **centre de responsabilité**, et pour chacun de ceci on ne déduit les implications financières dans un avenir proche. De tel plan à court terme chiffré, comportant affectation de ressources et assignation de responsabilité, forme ce qu'on appelle des **budgets**. A partir de ces budgets, il faut ensuite se constituer un système d'alerte automatique et permanent, c'est ce que réalise un **processus de contrôle budgétaire**.

Pour les prévisions et le contrôle, la gestion prévisionnelle dispose de :

- **La comptabilité (analyse des coûts)**
- **La statistique (calcul des probabilités)**
- **La recherche opérationnelle (pour résoudre les problèmes complexes)**
- **La gestion budgétaire (présentation des données chiffrées résultant des prévisions).**

Trois phases interviennent dans le processus budgétaire :

a) Plan opérationnel

Programmes d'activités pour réaliser les orientations choisies :

- Examen et choix des actions
- Evaluation des moyens
- Chiffrage des résultats prévisionnels

b) Budgétisation

- Détermination des objectifs à court terme
- Définition des ressources pour atteindre les objectifs
- Attribution des responsabilités

c) Contrôle budgétaire

- Analyse des écarts et mesures correctives
- Contrôle des hypothèses

Clés du succès d'un système budgétaire:

- Articulation du système budgétaire avec la planification stratégique

- Application de la démarche budgétaire à l'ensemble des composantes de l'organisation (la totalité des fonctions et des activités)
- Cohérence de la démarche budgétaire avec le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité.
- Cohérence des orientations de la politique du personnel avec la démarche budgétaire (incitation à atteindre des objectifs ambitieux)
- Flexibilité en cas de modifications significatives de l'environnement.

Budget des ventes et coûts de distribution est la prévision des ventes consiste à déterminer les ventes futures en quantité et en valeur, par produit, commande et/ou client en tenant compte des tendances et contraintes imposées à l'entreprise. **La prévision des ventes est donc la base de l'ensemble de la gestion budgétaire.** Les coûts de distribution étant étroitement liés aux ventes, leur prévision en découle logiquement.

Budget de production est la compromis entre contraintes de distribution (voir prévisions de ventes) et contraintes de production (matériel, matières, main d'oeuvre). Pour **établissement du programme de production** il doit obtenir le Budget en quantités et le Budget en valeur.

Une autre élément pour le budget de production est **les coûts préétablis** - il s'agit d'établir pour une activité normale de l'entreprise, des coûts prévisionnels considérés comme normaux, en vue de calculer par la suite d'éventuels écarts entre coûts constatés et coûts préétablis. Coût préétabli généralement utilisé: **coût standard. Calcul des coûts standards** : Matières (prix moyen par période) ; Main d'oeuvre (coût moyen par sections, charges sociales comprises) ; Frais industriels (voir budget des centres d'activité). Chacune de ces composantes sera imputée au prix de revient suivant les paramètres des nomenclatures et des gammes opératoires (en fonction de l'unité d'oeuvre choisie telle que main d'oeuvre, nombre de réglages, nombre de lignes de factures, ...).

Budget des centres d'activité

Avant d'établir le budget des centres d'activité, il faut d'abord déterminer : La production à réaliser (nombre d'unités de produits) ; L'activité à fournir pour obtenir la dite production (exprimée en nombre d'unités d'oeuvre). La réalisation d'une production ne nécessite pas uniquement des centres de production mais également des sections auxiliaires qui permettront le bon fonctionnement des premiers. L'activité étant définie, chaque responsable pourra calculer : **Les charges fixes correspondant à la structure du centre d'activité et Les charges variables correspondant à l'activité prévue.**

Les sections auxiliaires (de soutien aux produits ou services de l'entreprise) ne produisent rien. Pour pouvoir les imputer au prix de revient des produits, il faut les répartir suivant des clés aux différents centres d'activités. En divisant le coût total de ceux-ci par le nombre d'unités d'oeuvre nécessaires pour réaliser la production, on obtiendra le coût unitaire à imputer. La valorisation de la production budgetée doit couvrir l'ensemble des charges prévues pour le centre d'activité.

Les différents budgets établis doivent couvrir l'ensemble de l'activité de l'entreprise et permettre, d'établir un budget général comprenant un compte de résultats prévisionnel et un bilan prévisionnel. Le problème des liquidités étant souvent l'objet d'une attention particulière, il n'est pas inutile de dresser un « Etat des sources et utilisations des liquidités » qui justifiera la variation de trésorerie d'une année à l'autre.

Le système budgétaire repose sur une pierre angulaire qui est le budget des ventes. Lorsque ce premier budget a été établi, il est possible d'inférer les autres budgets opérationnels. Le budget de production sera construit, à partir des hypothèses de vente, en tenant compte de la politique de

stockage, mais aussi de la politique de production. Les techniques de budgétisation des autres services fonctionnels seront rapidement évoquées. Une illustration de la construction des budgets opérationnels est ensuite proposée.

Budget des ventes

Toute l'architecture du système budgétaire repose sur le budget des ventes qui en constitue la pierre angulaire. Paradoxalement, les ventes représentent la part la moins contrôlable du budget, puisqu'elles reposent sur les décisions d'achat des clients conditionnées notamment par l'évolution de la conjoncture et les offres de la concurrence. Tous les budgets opérationnels - comme ceux de la production ou des achats - vont dépendre du budget des ventes, et il est donc essentiel d'être le plus rigoureux possible dans sa construction.

Afin d'établir un budget de ventes qui s'appuie sur un ensemble d'hypothèses les plus réalistes possibles, il est nécessaire de rassembler un grand nombre d'informations et de réaliser un ensemble d'études préparatoires :

- réaliser ou acquérir auprès de différents instituts spécialisés d'analyse économique des études de prévisions d'évolution de la conjoncture économique générale pour chacune des grandes zones géographiques (Europe, États-Unis, Asie, reste du monde) où l'entreprise est présente, en examinant l'évolution prévisible des indicateurs macroéconomiques, tels que le taux de croissance, le taux d'inflation, le niveau de l'emploi;
- procéder à une analyse historique des variations du niveau des ventes de l'entreprise avec les variations d'un certain nombre d'indicateurs macroéconomiques, comme le taux de croissance du PNB, le niveau de l'emploi, l'épargne des personnes, l'inflation;
- prendre en compte, s'il y a lieu, l'impact des variations saisonnières;
- rassembler un historique du volume de ventes et de la part de marché des dernières périodes écoulées, éclatés par familles de produits et par zones géographiques;
- entreprendre un ensemble d'études de marché relatives à l'offre de produits/services de l'entreprise et, notamment, évaluer la position de chacun des produits dans les différents marchés sur la courbe du cycle de vie;
- actualiser les données relatives à la rentabilité de chaque produit;
- analyser les structures de coûts/rentabilité des principaux concurrents;
- examiner la politique de prix pratiquée par l'entreprise par rapport à celle de ses concurrents;
- faire l'inventaire des capacités de production de l'entreprise et de l'ensemble du secteur (existence de sous ou de surcapacités, projets d'investissements d'expansion de capacité...);
- évaluer la politique de publicité et autres politiques de promotion.

À l'issue de cet ensemble d'études préparatoires, le budget des ventes peut être établi. Même s'il est basé sur un certain nombre d'hypothèses, il n'est plus seulement une prévision. Il représente un engagement volontariste d'objectifs de vente par produits et par marchés à réaliser.

Budget de production

Lorsque le budget des ventes est défini, il est possible de construire le budget de production en tenant compte de la politique de stockage, dans le cas de l'entreprise industrielle. Dans cette section, nous allons successivement examiner la politique de stockage et la politique de production.

Politique de stockage

Les stocks jouent un rôle régulateur, de tampon, entre le rythme de la production qui peut être déterminé par des contraintes techniques, sociales et organisationnelles et le rythme des ventes

qui peut subir des variations importantes tout au long de l'année. Ils peuvent également jouer un rôle régulateur à l'intérieur de l'entreprise, si le processus de production est divisé en phases successives qui ne disposent pas de la même capacité de production. Les principaux objectifs d'une bonne gestion des stocks peuvent être synthétisés de la façon suivante:

- s'assurer que la production dispose au bon moment des matières premières, composants et fournitures nécessaires à la fabrication, et ce, au moindre coût total comprenant à la fois le coût d'achat et l'ensemble des frais de gestion et autres, induits par la politique d'achats pour les diverses fonctions de l'entreprise;
- éviter les ruptures de stocks et la pénurie;
- minimiser le besoin en fonds de roulement, ce qui signifie minimiser les capitaux immobilisés en stocks.

Comme on le voit, ces objectifs sont partiellement contradictoires et un arbitrage sera nécessaire entre le souci de minimiser les stocks à cause du coût de l'immobilisation financière qu'ils représentent et le souci de minimiser les ruptures de stock. Il existe de nombreux modèles de gestion des stocks dont la présentation sort du cadre de cet ouvrage. La définition de la politique de stockage se traduit *in fine* par des objectifs quantifiables de stocks de matières premières, de composants et de produits finis à l'issue de chaque période comptable.

Politique de production

La politique de production va déboucher sur une planification précise des volumes de produits par types de produits en fonction du profil des ventes et des exigences de la politique de stockage. À titre d'exemple, dans une entreprise industrielle, l'élaboration d'un plan de production se déroule selon les phases suivantes:

- mesure du besoin de production total, produit par produit, pour la période budgétaire. Il se calcule pour chaque produit selon l'équation suivante: Quantité à produire = Quantité en stock final + Quantité vendue selon le budget des ventes - Quantité en stock initial ;
- à partir des quantités à fabriquer de chaque produit, établissement des budgets de ressources nécessaires à la réalisation du plan de production: budget des matières premières, budget du travail direct de production, budget des charges indirectes de production... En cas d'existence de coûts standard, cette transposition est assez facile à effectuer puisque, pour chaque type de produit, il existe un standard matière, un standard travail et des standards de charges indirectes ;
- prise en compte de la politique de stockage relative aux matières premières, composants, fournitures et en-cours de fabrication, à l'instar de ce qui a été présenté au point précédent pour les produits finis;
- identification des marges de manoeuvre existantes en termes de variation du niveau de la production en cours de période budgétaire pour réagir soit à des variations non anticipées de la demande, soit à une saisonnalité de la demande, qui peut se révéler particulièrement importante dans certaines industries;
- contrôle de l'adéquation des capacités de production existantes avec le niveau de production et ses variations, tels que définis dans les phases précédentes;
- calcul des quantités de matières premières, de composants et de fournitures à acquérir, du volume d'heures de main-d'oeuvre directe dont il faut disposer pour atteindre les volumes prévus au plan de production;
- analyse des caractéristiques techniques du cycle de production, des délais et goulots d'étranglement qui en résultent;
- analyses technique et économique de la taille des lots de production par types de produits, afin de déterminer les quantités économiques de production qui répondent le mieux possible aux contraintes de délai de livraison aux clients et aux contraintes économiques de réduction de coûts de production;

- plan de production détaillé, produit par produit, période par période, obtenu à l'issue des phases précédentes.

L'ensemble de cette procédure de budgétisation est grandement facilitée par l'existence de coûts standard.

Budgets des autres fonctions

Les fonctions non directement liées à la production et à la vente - comme la comptabilité et la finance, l'administration et le secrétariat général, la GRH, la R&D - représentent une part non négligeable dans la structure de coûts de nombreuses organisations. La budgétisation de ces coûts, souvent appelés frais généraux, est compliquée car, dans la plupart des cas, il est difficile de modéliser précisément la relation entre les ressources consommées et le résultat des activités de ces fonctions.

La première technique de budgétisation utilisée consiste à définir une enveloppe globale pour l'ensemble des fonctions « non productives » de l'organisation. Il convient ensuite de la répartir entre les différentes fonctions sur la base du coût de la fonction de l'année précédente, ajustée d'un pourcentage de hausse ou de baisse en fonction de l'état de la conjoncture et de la situation financière de l'organisation. Cette méthode a le mérite de la simplicité, mais crée beaucoup d'inefficacités et d'inefficiencies sur le long terme. Différentes méthodes alternatives existent pour construire ce type de budgets. Les deux principales sont les suivantes:

- **Le budget base zéro (BBZ)** est une technique de budgétisation proposée au début des années 1970, dont le principe est de remettre toutes les fonctions à plat, de définir et de hiérarchiser les principaux résultats attendus de chaque fonction et d'examiner différentes alternatives de combinaison de ressources qui permettent d'atteindre le résultat souhaité. Sur un horizon de cinq ans, par exemple, chaque fonction sera complètement remise en question. La méthode présente l'inconvénient d'être lourde et l'avantage de remettre en cause régulièrement la pertinence de certaines activités « non productives ».
- **L'analyse de la valeur est appliquée aux activités administratives.** L'alternative à la budgétisation des fonctions en interne est le recours à l'externalisation, qui touche un nombre croissant de fonctions non productives, comme la gestion administrative du personnel, la tenue de la comptabilité, la gestion du parc informatique, le gardiennage.

3.2. Le contrôle budgétaire – définition, objectifs, les principaux rôles du contrôle budgétaire

Dès qu'une entreprise a mis en place un système budgétaire, le contrôle budgétaire devient une composante importante du contrôle opérationnel. Comme l'indique R. Teller (1999), le contrôle opérationnel peut se déployer selon deux logiques:

- Un contrôle opérationnel à logique financière est mis en place lorsque l'organisation se définit un objectif financier global (un objectif de profit ou de taux de rentabilité par rapport aux capitaux investis). Ce dernier est décliné dans l'organisation en sous-objectifs par centres de responsabilité. Le contrôle opérationnel prend alors la forme d'un contrôle *ex post* sur les résultats financiers obtenus. Un tel contrôle est souvent soutenu par une comptabilité de gestion en coût complet.
- Un contrôle opérationnel à logique stratégique-fonctionnelle est fondé sur une logique de transformation de stratégies en actions, conduites par des centres d'activités construits à partir d'une analyse des processus transversaux à l'organisation. Le contrôle porte moins sur les résultats que sur les modalités de l'action. Ce type de contrôle s'appuie plus sur une comptabilité de gestion de type ABC.

Le contrôle budgétaire classique s'inscrit dans la ligne d'un contrôle opérationnel à logique financière. La logique de financiarisation de l'économie, la mise en évidence de la valeur actionnariale comme mesure clé de la performance de l'entreprise ont clairement renforcé cette orientation du contrôle budgétaire. Les entreprises cotées ont développé des stratégies de communication financière qui visent à informer les analystes financiers des stratégies que l'entreprise met en oeuvre et des objectifs de rentabilité financière qu'elle se donne. Il devient capital pour les dirigeants de disposer d'un suivi régulier (mensuel de préférence) de la réalisation des objectifs financiers, d'autant plus qu'il existe, pour les sociétés cotées, des obligations légales de communication d'informations, susceptibles d'avoir un impact sur l'évaluation de la société par le marché financier (comme une mauvaise performance financière).

Dans une organisation décentralisée en centres de responsabilité, l'objectif financier de l'organisation est décliné en sous-objectifs financiers par centre de responsabilité. Le processus budgétaire va définir les objectifs financiers de chaque centre de responsabilité, dont la somme devrait permettre la réalisation de l'objectif financier global de l'organisation.

Chaque centre de responsabilité passe un contrat avec la direction générale qui définit, d'une part, les ressources humaines, financières et techniques sur lesquelles il a autorité et, d'autre part, les objectifs qu'il doit réaliser et dont il est responsable. Le mode de contrôle utilisé sera un contrôle sur les résultats qui permet de vérifier que le contrat a été respecté. Au respect du contrat sont associées un ensemble de récompenses (rémunération variable sous la forme de bonus ou d'options sur actions, promotion...) et de sanctions (pouvant aller jusqu'au licenciement). Le contrôle budgétaire va jouer un rôle essentiel dans ce mode de gestion décentralisée, régulée par un ensemble de contrats. En particulier, il doit permettre d'identifier clairement les responsabilités dans les performances réalisées par les entités décentralisées et dans les écarts par rapport aux objectifs négociés lors de la construction des budgets.

Le contrôle budgétaire peut se définir comme la comparaison périodique, souvent mensuelle, entre les réalisations de produits et de charges constatées, et les prévisions de produits et de charges qui figuraient au budget de la période. Ce contrôle budgétaire s'appuie sur les techniques d'analyse d'écarts. Le contrôle budgétaire n'est pas un outil de suivi quotidien des opérations de l'organisation, mais un outil d'information et d'aide à la décision pour les différents niveaux hiérarchiques que compte l'organisation.

Le contrôle budgétaire peut remplir différents rôles qui peuvent être en partie contradictoires, voire conflictuels, et qui peuvent être synthétisés de la façon suivante :

- un rôle d'information des différents niveaux de la hiérarchie, qui permet à chacun d'évaluer périodiquement où il se situe par rapport à ses objectifs budgétaires;
- un rôle de recherche des causes des écarts constatés : la question centrale étant d'identifier si la cause de l'écart constaté provient d'une modification fondamentale de l'environnement et des hypothèses sur lesquelles le budget a été construit ou si, au contraire, la cause est à rechercher dans un dérapage interne, une détérioration de la performance;
- un rôle d'identification et de mise en oeuvre des actions correctives jugées nécessaires. Deux cas de figure sont les plus fréquents. Dans le premier cas de changements fondamentaux de l'environnement de l'organisation, une révision du budget pourrait s'imposer pour que ce dernier puisse continuer à remplir les rôles qui sont les siens. En revanche, dans le cas d'un dérapage interne, des mesures correctives doivent être prises au niveau de responsabilité adéquat dans l'organisation pour réussir à réaliser les objectifs du plan qui restent parfaitement atteignables et réalisables, puisque l'environnement n'a pas beaucoup changé;

- un rôle d'évaluation de la performance des responsables hiérarchiques et des entités dont ils ont la charge.

La comparaison entre le budget et le réalisé peut se faire à différents niveaux de détail :

- La direction générale s'intéresse aux états financiers de synthèse et notamment au compte de résultat réel pour évaluer la performance financière de l'organisation par rapport aux objectifs financiers de l'année en cours. Ce niveau est particulièrement important pour les entreprises cotées, puisqu'elles ont l'obligation d'informer les marchés financiers dès que les réalisations de bénéfices sont inférieures aux objectifs de bénéfices annoncés (on parle dans le jargon technique de « profit warning », ce qui a souvent de lourdes conséquences sur la valorisation boursière de l'entreprise).
- Lorsqu'un écart important est constaté au niveau de l'analyse comparative entre le compte de résultat prévisionnel et le réalisé, de multiples causes peuvent expliquer la différence constatée et peuvent trouver leur source dans des évolutions non anticipées de l'environnement ou dans une mauvaise performance d'un ou de plusieurs départements de l'organisation.

Une mauvaise performance peut provenir:

- **d'une dégradation du chiffre d'affaires total.** Cela peut s'expliquer par une chute en volumes, et/ou une chute des prix de vente et/ou une modification de la composition des ventes entre produits à prix élevé et à prix faible.
- **et/ou d'un dérapage au niveau des coûts de l'entreprise.** Cela peut s'expliquer par une augmentation du coût des ressources consommées et/ou par une inefficience dans la consommation des ressources et/ou une modification dans la composition des ressources consommées.
- **et/ou d'une mauvaise qualité des prévisions qui ont présidé à l'établissement des budgets.** Il s'agit, par exemple, des fluctuations importantes des taux de change, comme la parité euro/dollar américain.
- **et/ou de modifications fondamentales des conditions de l'économie due à des chocs extérieurs de nature différente.** C'est le cas de l'attentat du 11 septembre 2001, ou encore de la crise financière des pays asiatiques en 1997, qui rendent caduques les prévisions qui sous-tendent le budget.

Il est important de pouvoir établir une distinction entre les écarts qui proviennent d'une modification du niveau d'activité et ceux qui traduisent une mauvaise performance dans la mise en oeuvre des ressources de l'entreprise. Le budget flexible est un outil qui a été construit en vue de permettre cette analyse.

Un **budget flexible** est issu du processus de budgétisation de départ, établi en charges et produits standard, recalculé sur la base du volume de ventes et de production effectivement atteint, pendant la période qui fait l'objet de l'analyse. Il reprend les hypothèses de prix de vente standard du budget initial, l'ensemble des coûts fixes totaux et les coûts variables unitaires standard du budget initial et, sur cette base, il recalcule le budget pour le niveau d'activité constaté *a posteriori*.

Les règles d'élaboration du budget flexible peuvent être synthétisées de la façon suivante :

1. Le chiffre d'affaires s'obtient en multipliant le prix de vente unitaire standard, retenu lors de l'établissement du budget par le nombre d'unités vendues durant la période étudiée.
2. Les coûts fixes correspondent à ceux du budget initial puisque, par définition, ils sont insensibles aux variations du niveau d'activité.
3. Les coûts variables s'obtiennent en multipliant le coût variable standard unitaire par le nombre de produits vendus.

Le recours au budget flexible pour l'analyse des écarts constatés entre prévisions et réalisations permet de distinguer entre l'écart de volume - qui est dû à une différence entre le niveau d'activité prévu au budget initial et le niveau d'activité effectivement observé pendant la période - et l'écart entre le budget et le réalisé après élimination de l'effet volume – qui permet partiellement une analyse de la performance de l'organisation et l'identification des responsabilités en ce qui concerne les écarts de performance constatés durant la période.

L'analyse des écarts est au coeur du processus de contrôle budgétaire. Elle constitue l'outil de référence pour exercer un contrôle des résultats. La comparaison périodique des prévisions et objectifs budgétaires avec les réalisations au moyen de l'analyse des écarts vise un double objectif :

- ✓ **Un objectif d'attribution de responsabilités.** Il s'agit de déterminer qui est responsable de l'écart constaté.
- ✓ **Un objectif de pilotage.** Identifier le lieu de la déviation par rapport aux objectifs (problème de ventes insuffisantes, de dérapage des coûts de production ou de distribution...) permet de mettre en place les actions appropriées, afin de corriger les déviations constatées en vue d'atteindre les objectifs initialement prévus.

De façon générale, l'analyse des écarts fait apparaître trois grands types d'écart qui seront illustrés tout au long de cette section :

- **des écarts de quantités** qui traduisent des problèmes de rendement et de productivité;
- **des écarts de prix** qui sont souvent fortement déterminés par l'environnement externe de l'organisation ;
- **des écarts provenant de variations** dans l'utilisation des capacités installées disponibles, qui peuvent trouver leur origine tant dans l'environnement externe de l'organisation qu'au sein de celle-ci.

L'analyse des écarts fonde également un mode de gestion par exception. En effet, les écarts entre prévisions et réalisations sont inévitables. Pour éviter que les problèmes réels soient masqués dans la masse d'un grand nombre d'écarts calculés, il importe de repérer les écarts significatifs qui témoignent d'un dérapage réel de la performance de l'organisation. Sur la base d'un dialogue avec les opérationnels, le contrôle de gestion va accompagner le reporting des écarts d'un système de clignotants. Ce dernier a pour objectif de focaliser l'attention du responsable sur les seuls écarts significatifs d'un problème qui mérite une réaction. Cette pratique conduit à un mode de gestion par exception où le responsable n'agit qu'en fonction des écarts significatifs générés par l'analyse des écarts. L'analyse des écarts peut se faire à différents niveaux de responsabilité au sein de l'organisation.

Plusieurs niveaux d'analyse d'écarts seront ensuite examinés. Conventionnellement, la mesure d'un écart se fait selon la formule suivante : $\text{Écart} = \text{Réel} - \text{Standard}$ L'interprétation du résultat de cette équation dépend de l'écart mesuré. En effet, deux types d'écarts peuvent être mesurés : un écart de résultat - qui est favorable s'il est positif, et défavorable s'il est négatif - et un écart de coût - qui est défavorable s'il est positif, et favorable s'il est négatif.

Le contrôle budgétaire: se définit comme une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant au budget à fin de:

- Rechercher la où les causes d'écarts ;
- Informé les différent niveaux hiérarchique ;
- Prendre les mesures correctrices nécessaire ;
- Apprécier l'activité des responsables budgétaires.

Ainsi le contrôle de gestion s'exerce en moyen d'un système comprenant des budget et un processus de contrôle budgétaire c'est ce qu'on appelle le système budgétaire.

1. Contrôle des ventes et marges

Analyse de la variation du chiffre d'affaires

Les variations du chiffre d'affaires s'analysent sous trois aspects :

- Le volume = écart de quantités vendues
- Le prix = augmentations / diminutions de prix
- Le mixte = changement de proportion entre les articles vendus

On compare les réalisations à une date donnée et le budget à cette même date ou avec les réalisations de l'année précédente.

Analyse de la variation des marges: $\text{Marge s/ coûts std} = \text{Prix de vente} - \text{coûts préétablis}$

La différence entre les deux marges comparées (réelle et prévisionnelle) fait également apparaître un écart sur marge provenant des :

- Variations de quantités vendues
- Variations de prix
- Variations dans la répartition des ventes entre les produits (mixte)

Les indications données par ces écarts doivent permettre de vérifier si les actions se répercutent bien dans la réalité.

2. Contrôle de la production (contrôle des coûts préétablis)

Les écarts sur coûts sont toujours calculés au niveau de la production réelle.

L'écart « coût réel – coût standard » provient des variations de:

Quantités : nombre d'heures, d'unité de matières, d'unité d'oeuvre = variations de rendement

Coût unitaire : taux de salaires, coût des matières, des unités d'oeuvre

Écarts sur matières :

$\text{Ecart s/ quantités} = (\text{quantités réelles consommées} - \text{quantités prévues}) \times \text{coût unitaire standard}$

$\text{Ecart s/ coût} = (\text{coût unitaire réel} - \text{coût unitaire standard}) \times \text{quantités consommées.}$

Écarts sur main d'oeuvre