



CHAPITRE 1

GÉNÉRALITÉS NOTIONS DE BASE – DÉFINITIONS

1 – LA COMPLÉMENTARITÉ ENTRE LA COMPTABILITÉ FINANCIÈRE ET LA COMPTABILITÉ DES COÛTS

Une revue des objectifs de la comptabilité financière nous permet de les situer en fonction des principaux documents, qui sont le bilan et le compte de résultat de l'exercice.

En effet, l'un des objectifs essentiels du bilan établi en fin de période se résume par la mesure du patrimoine brut et/ou net de l'entreprise ; notion de base essentielle en comptabilité financière.

Du côté du compte de résultat, l'objectif de base est la détermination du résultat global de l'entreprise, donc de toute l'entité en question.

Le résultat calculé doit figurer dans le haut du passif du bilan.

L'analyse du résultat permet davantage de clarté et de détails. Cette analyse est d'autant plus importante que si l'entreprise est multiproductrice, commercialise plusieurs marchandises ou si elle est prestataire de plus d'un service.

Il est dans ce cas nécessaire de détecter si chacun de ces produits ou services, est source de gain ou de perte. Une exigence pour laquelle la comptabilité financière n'a pas de réponse claire.

Comptabilité financière	Comptabilité des coûts
Documents comptables - Bilan Objectif : Mesure du patrimoine brut et/ou net de l'entreprise. - Compte de résultat Objectif : Mesure du résultat global de l'entreprise. Résultat de l'exercice = Somme des produits - Somme des charges	L'objectif est de calculer le résultat par produit, service ou marchandise. Pour un produit P, par exemple : Résultat de P = Somme des produits de P (1) - Somme des charges de P (2). - L'agrégat (1) peut se traduire par le chiffre d'affaires réalisé sur le produit P. - L'agrégat (2) doit concerner les charges qui ne concernent que le produit P. C'est donc une problématique de comptabilité de coûts.

Fig. 1 - Objectifs des comptabilités financière et des coûts

En naviguant davantage dans le détail utile pour la prise de décisions, l'analyse des chiffres doit permettre une meilleure compréhension du rôle des différents produits ou services fournis par l'entreprise.

En effet, l'approfondissement des calculs peut s'orienter vers le calcul de différents types de marges avant l'aboutissement au résultat final; des marges qui peuvent concerner l'entreprise en tant qu'entité ou les différents produits, services ou marchandises d'une façon séparée.

Plusieurs autres types de calculs sont possibles afin de faciliter la tâche de prise de décisions.

La comptabilité des coûts puise donc ses sources d'information des documents comptables établis par la comptabilité financière.

Cette complémentarité entre les deux comptabilités nous conduit à la définition d'un lien entre elles, et donc à un passage de la première vers la seconde.

2 - LA NÉCESSITÉ DE LA CATÉGORISATION DES CHARGES

L'utilisation des documents comptables établis par la comptabilité financière (surtout le compte de résultat) nécessite un classement de l'information comptable adapté aux besoins de la comptabilité des coûts.

2.1. DES NOTIONS DE BASE À CONNAÎTRE

Le compte de résultat de l'entreprise regroupe les comptes de la classe 6 et ceux de la classe 7, donc les charges et les produits.

Concernant les charges les définitions de base suivantes sont à retenir :

- Selon le plan comptable général français de 1982 les charges sont des : « Éléments de coût introduits dans le réseau d'analyse d'exploitation. »

Elles figurent dans le compte de résultat de l'entreprise.

Exemples : Achats de matières premières et/ou de marchandises, variation des stocks, frais de personnel, dotations aux amortissements de matériels, etc.

- Un coût représente une « Somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. » (Conseil national de la comptabilité. Plan comptable général, arrêté 27 avril 1982).

Exemples

- Le coût d'achat d'une matière consommée qui englobe la somme de charges d'un achat qui a été consommé : prix d'achat de la matière, frais sur achat et variation des stocks de cette matière.
- Le coût de production du produit (si l'entreprise est industrielle) : les charges de la main-d'œuvre travaillant sur ce produit, l'entretien des machines, l'énergie, les dotations aux amortissements, etc.
- Le coût de la distribution ou de la vente : le coût de l'emballage utilisé, les frais de livraison, etc.
- Un coût de revient d'un produit fabriqué ou d'un service fourni : Il représente la somme des coûts concernés depuis la création du produit ou du service jusqu'à sa vente sur le marché.

Soit : le coût d'achat des matières premières consommées par le produit + le coût de sa production + le coût de sa vente + le coût administratif y afférant.

L'illustration de ces différentes définitions, peut se schématiser ainsi :

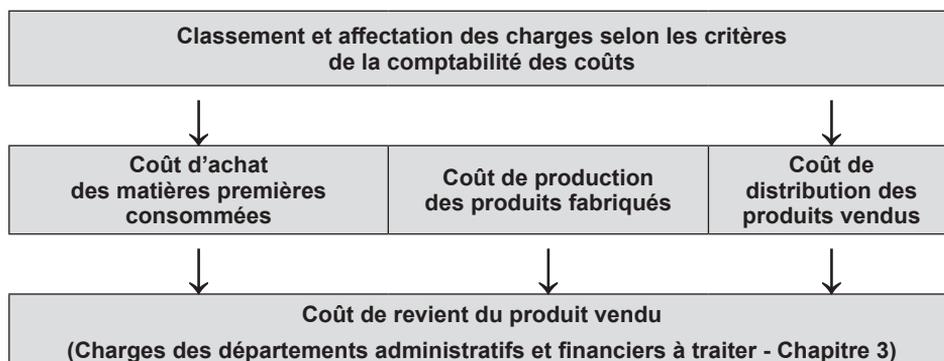


Fig. 2 - Classement des charges en vue du passage à la comptabilité des coûts

Le résultat analytique se calcule ensuite par la différence entre le prix de vente du produit et son coût de revient.

AUTRES DÉFINITIONS DE BASE

- Résultat analytique : prix de vente du produit ou du service – coût de revient de ce produit ou service.
- Marge : différence entre le chiffre d'affaires et une somme de charges à un certain stade du calcul analytique, c'est donc « toute différence entre un prix de vente et un coût partiel. » (Conseil national de la comptabilité. Plan comptable général, arrêté 27 avril 1982).

Différents types de marges peuvent être calculés en fonction des charges à soustraire du chiffre d'affaires.

Exemples : la marge sur coût variable d'achat, la marge sur coût variable total, la marge de contribution, etc. (Voir chapitre 5)

LES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE CHARGES

Dans ce contexte de calcul analytique, il devient nécessaire de reclasser les charges du compte de résultat en fonction des besoins du calcul.

Plusieurs catégories sont ainsi définies :

LES CHARGES NON INCORPORABLES ET LES CHARGES INCORPORABLES

La question que nous devons nous poser à ce stade, est la suivante : est-ce que toutes les charges de la classe 6 du compte résultat (établi par la comptabilité financière), seront incorporées dans un calcul analytique de coûts ?

Pour répondre à cette question, les charges seront classées en deux catégories :

- Les charges non incorporables qui figurent dans le compte de résultat de la comptabilité financière mais qui ne seront pas prises en compte dans le calcul des coûts.

En effet, elles « sont celles qui sont laissées de côté parce qu'elles sortent du champ "normal" de l'exploitation de l'entreprise... le choix d'incorporer ou non telle ou telle charge reste au final à la discrétion de chaque entreprise. » (Berland N. et De Rongé Y. 2011).

Exemples : valeur nette comptable des immobilisations cédées, dotations aux amortissements des frais d'établissement, impôts sur les bénéfices, provisions pour litiges, charges exceptionnelles, etc.

- Les charges incorporables sont donc celles qui figurent dans le compte de résultat de la comptabilité financière et qui seront comptées dans le calcul des coûts.

« On considère comme incorporable toute charge de la comptabilité générale qui se rapporte aux conditions normales d'exploitation. » (Jacquot T. et Milkoff R. 2007-2011).

Exemples : consommation de matières, frais de main-d'œuvre, frais d'entretien, dotations aux amortissements de matériel de production, etc.

Ce classement peut être résumé comme suit :

Charges de la comptabilité financière	Charges non incorporables/incorporables en comptabilité des coûts
D'exploitation →	<i>Incorporables</i>
Financières →	<i>Dépendent du degré d'attachement à l'exploitation</i>
Exceptionnelles →	<i>Non incorporables</i>

Fig. 3 - Classement des charges non incorporables et incorporables

LES CHARGES DIRECTES ET INDIRECTES (SEMI-DIRECTES, VOIR CHAPITRE 3)

En considérant le résultat réalisé sur un certain produit P comme égal à la différence entre son prix de vente et une certaine somme de charges qui le concerne, nous nous intéressons ici à la deuxième entité de ce calcul.

La somme des charges du produit P = Les charges qui s'y rattachent directement
+ Une quote-part des charges communes au produit P et à d'autres produits.