

# Comptabilité analytique

© École des mines de Paris, 2007  
60, boulevard Saint-Michel - 75272 Paris Cedex 06 - France  
email : [presses@ensmp.fr](mailto:presses@ensmp.fr)  
<http://www.ensmp.fr/Presses>

ISBN : 978-2-91-176285-7  
Dépôt légal : septembre 2007  
Achevé d'imprimer en 2007 (Paris)

Tous droits de reproduction, d'adaptation et d'exécution réservés pour tous pays.

F. ENGEL  
F. KLETZ

# Comptabilité analytique

**Dans la même collection :**

*Introduction au génie atomique,*  
Jacques Bouchard, Jean-Paul Deffain, Alain Gouchet

*Matériaux pour l'ingénieur,*  
Anne-Françoise Gourgues-Lorenzon, Jean-Marc Haudin,  
Jacques Besson, Noëlle Billon, Sabine Cantournet, Yvan Chastel,  
Bernard Monasse, Loeiz Nazé

*Abrégé de thermodynamique,*  
Daniel Fargue

*Introduction au traitement de l'énergie électrique,*  
Georges Pierron

*Introduction aux transferts thermiques,*  
Dominique Marchio, Paul Reboux

*Systèmes énergétiques,*  
Renaud Gicquel

*Introduction à la physique quantique,*  
Bernard Degrange

*Cours d'automatique,*  
Brigitte d'Andréa-Novel, Michel Cohen de Lara

*Les imperfections des marchés,*  
Daniel Fixari

*Aide-mémoire de géostatistique linéaire,*  
Pierre Chauvet

*Introduction à la métallurgie générale,*  
Jacques Lévy

*Comment maîtriser sa productivité industrielle,*  
Hugues Molet

*Géostatistique linéaire – applications,*  
Margaret Armstrong, Jacques Carignan

# Sommaire

Avertissement au lecteur ..... 7

Introduction générale ..... 9

## Chapitre I

**Introduction – Des modèles différents pour des usages distincts** ..... 11

## Chapitre II

**Le calcul des coûts complets** ..... 15

**1. Principes généraux et définitions** ..... 15

1.1. Les différents types de coûts ..... 15

1.2. Éléments de base du calcul des coûts ..... 17

1.3. La période de calcul ..... 18

1.4. Charges directes et indirectes ..... 19

**2. L'organisation de l'analyse** ..... 20

2.1. Les centres d'analyse ..... 20

2.2. La prise en compte des décalages dans le temps –  
les stocks ..... 25

2.3. Choix des unités d'œuvre ..... 27

2.4. Choix des taux de frais et des clés de ventilation ..... 29

**3. La relation entre comptabilité analytique  
et comptabilité générale** ..... 30

**4. La saisie des données – le coût de l'information** ..... 34

**5. Les inconvénients des coûts complets** ..... 37

5.1. Coûts complets et contrôle ..... 38

5.2. Coûts complets et décision ..... 38

5.3. Les autres systèmes de comptabilité analytique ..... 39

### Chapitre III

#### **Les méthodes fondées sur l'analyse de la variabilité des coûts** ..... 41

1. La variabilité des coûts ..... 41
2. Le direct costing ..... 45
3. L'imputation rationnelle ..... 49

### Chapitre IV

#### **Le contrôle budgétaire : analyse des écarts entre coûts réels et préétablis** ..... 53

1. L'analyse des écarts sur coûts directs variables ..... 54
2. L'analyse des écarts sur frais indirects ..... 55
3. Les difficultés de mise en œuvre du contrôle budgétaire ..... 59

### Chapitre V

#### **Les évolutions récentes de la comptabilité analytiques et du contrôle de gestion – La comptabilité par activités** ..... 61

1. La moindre importance de la main-d'œuvre directe, et l'envolée des charges indirectes ..... 62
2. Diversifier les unités d'œuvre et moins s'intéresser au coût des produits qu'à la gestion même des « activités » ..... 64
3. Regrouper les activités en processus transversaux ..... 67

#### **Bibliographie** ..... 73

#### **Index** ..... 75

# Avertissement au lecteur

**Cet ouvrage de comptabilité comporte deux typographies :**

- ◆ l'une normale qui est destinée à une première lecture,
- ◆ l'autre, plus petite, semblable à celle des notes en bas de page et assortie d'une barre verticale en marge, qui est utilisée pour des compléments destinés à des lecteurs plus avertis. Il est conseillé aux débutants de sauter ces passages en première lecture.





# Introduction générale

L'objet du cours de comptabilité d'entreprise de l'École des Mines, dans ses deux composantes comptabilité générale et comptabilité analytique, est de permettre à de futurs ingénieurs de dialoguer efficacement avec les financiers, les comptables et les contrôleurs de gestion avec lesquels ils auront très probablement à être en relation à un moment ou à un autre, même lorsque leur orientation professionnelle personnelle est au départ plus scientifique et technologique qu'économique.

Si l'acquisition complète des techniques comptables, qui s'effectue généralement au cours d'une formation professionnelle longue et complexe, ne paraît ni envisageable ni d'ailleurs souhaitable dans le cadre d'une formation d'ingénieurs, l'expérience montre qu'il est néanmoins possible de donner à ces derniers en un temps limité une connaissance suffisante des principes et des mécanismes comptables pour que le dialogue évoqué ci-dessus devienne possible.

**Ce livre est consacré à la comptabilité analytique**, instrument à usage interne pour la gestion de sous-ensembles distingués dans l'activité de l'entreprise et pour le contrôle a posteriori des responsables chargés de cette gestion.

**Il prolonge un premier ouvrage, consacré à la comptabilité générale d'entreprise, et dont on conseille la lecture préalable.**

Par rapport à la comptabilité générale, la comptabilité analytique va se distinguer techniquement par le fait qu'au lieu de recenser des charges classées « par nature », c'est-à-dire selon la nomenclature des partenaires extérieurs à la firme, elle va le faire « par destination » : il ne s'agit plus de savoir si telle charge correspond à une facture payée à tel tiers, mais de déterminer quelle part de cette charge peut être attribuée à tel produit ou à telle activité, à tel sous-ensemble de l'entreprise : usine, atelier, machine, poste de travail, à tel responsable. La comptabilité analytique permet ainsi de calculer divers types de coûts, dont les usages sont multiples :

- ◆ justifier des prix de vente lorsque cette justification est requise (devis, marchés publics, etc.),
- ◆ servir à prendre des décisions (accepter ou refuser une commande, soustraiter, supprimer une activité, un produit, etc.),
- ◆ contrôler a posteriori par analyse des écarts entre réalisations et prévisions,
- ◆ évaluer certains biens fabriqués par l'entreprise pour être utilisés par elle ou être mis en stock (il y a là un lien très fort avec la comptabilité générale).

On verra que ces divers usages renvoient en fait à des qualités différentes et à des modèles de comptabilité analytique spécifiques. Cet inventaire des divers modèles de comptabilité analytique nous donnera l'occasion d'examiner in fine le modèle récent de comptabilité ABC (Activity Based Costing), comptabilité par activités en français, manière nouvelle de bâtir et d'utiliser une comptabilité analytique adaptée à la gestion.

Chapitre

# I

## Introduction – Des modèles différents pour des usages distincts

Nous avons présenté dans notre livre « Comptabilité générale » deux types de modèles comptables aux usages spécifiques pour l'entreprise :

- ◆ la comptabilité générale, tournée vers des préoccupations juridiques et fiscales, c'est-à-dire notamment vers des problèmes de tactique relatifs à des négociations avec l'extérieur ;
- ◆ la comptabilité économique, et plus généralement les « comptes de flux », instruments d'élaboration ou d'analyse d'une stratégie globale sur plusieurs années.

Nous allons maintenant examiner un troisième modèle de comptabilité d'entreprise, *la comptabilité analytique*, qui est un instrument à usage interne tourné vers la gestion de sous-ensembles distingués dans l'activité de l'entreprise. Corrélativement, il s'agit aussi très souvent du contrôle a posteriori des responsables chargés de cette gestion.

Par rapport à la comptabilité générale, dont elle emprunte les données au départ et avec laquelle elle s'articule, la comptabilité analytique va

se distinguer techniquement par le fait qu'au lieu de recenser des charges classées selon la nomenclature des partenaires extérieurs à la firme : fournisseurs de matière première, banque, prestataires de services, fournisseurs de Telecoms, fisc, etc., c'est-à-dire selon une nomenclature de charges *par nature*, les charges seront reclassées et ventilées *par destination*. L'entreprise n'est plus considérée comme une entité uniforme, mais comme un assemblage complexe de moyens, de techniques, de responsabilités. Il ne s'agit plus de savoir si telle charge correspond à une facture payée à tel tiers, mais de déterminer quelle part de cette charge peut être attribuée :

- ◆ à tel produit ou à telle activité,
- ◆ à tel sous-ensemble de l'entreprise : usine, atelier, machine, poste de travail,
- ◆ à tel responsable.

Le Plan Comptable Général définit de la manière suivante l'objet d'une telle analyse :

- ◆ connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- ◆ déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- ◆ expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- ◆ établir des prévisions de charges et produits courants (coûts préétablis et budgets d'exploitation par exemple) ;
- ◆ en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple) ;
- ◆ d'une manière générale, fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.