

Collection

Comptabilité et finance

**Mohamed LAHYANI**

*Expert-comptable DPLE*

*Commissaire aux comptes*

# COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET CONTRÔLE DE GESTION

**AVEC  
EXERCICES PRATIQUES  
ET CORRIGÉS**

*Audit & Analyse*

**Mohamed LAHYANI**  
*Expert-comptable DPLE*  
*Commissaire aux comptes*

**COMPTABILITÉ ANALYTIQUE**  
**ET**  
**CONTRÔLE DE GESTION**

**Mohamed LAHYANI**, Expert-comptable diplômé de l'Etat français et Commissaire aux comptes, a été directeur de mission dans un cabinet international d'audit à Paris et contrôleur financier dans un groupe américain à Pittsburgh aux Etats-Unis.

Il a également occupé un poste de responsable de consolidation et des IFRS dans un groupe d'assurance coté en bourse à New York.

Il a été membre du comité d'audit près du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables à Paris et il a publié de nombreux ouvrages au Maroc et en France sur l'évaluation des sociétés – fusion – consolidation, la comptabilité approfondie, la comptabilité des sociétés, la comptabilité analytique et contrôle de gestion, la finance d'entreprise, l'audit comptable et financier, l'audit et contrôle interne, l'audit fiscal, les normes IFRS, l'audit pour tous, bien gérer les subventions, pour le bon usage de l'argent public... . Il a écrit de nombreux articles de réflexion et synthèses dans la presse marocaine et étrangère.

Il est membre de l'Ordre des Experts-comptables au Maroc et en France et dirige actuellement le cabinet ***Audit & Analyse***.

Tél. : +212 661 63 98 89

E-mail 1 : [contact@audit-analyse.com](mailto:contact@audit-analyse.com)

E-mail 2 : [auditanalyse@yahoo.fr](mailto:auditanalyse@yahoo.fr)

Site web : [www.audit-analyse.com](http://www.audit-analyse.com)

Du même auteur : **Mohamed LAHYANI**

- **EVALUATION DES SOCIETES – FUSION – CONSOLIDATION.** Editions *Audit & Analyse*.
- **COMPTABILITÉ APPROFONDIE.** Editions *Audit & Analyse*.
- **COMPTABILITÉ DES SOCIÉTÉS.** Editions *Audit & Analyse*.
- **COMPTABILITÉ ANALYTIQUE ET CONTRÔLE DE GESTION.** Editions *Audit & Analyse*.
- **FINANCE D'ENTREPRISE.** Editions *Audit & Analyse*.
- **AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER.** Editions *Audit & Analyse*.
- **AUDIT ET CONTRÔLE INTERNE.** Editions *Audit & Analyse*.
- **AUDIT FISCAL.** Editions *Audit & Analyse*.
- **NORMES IFRS.** Editions *Audit & Analyse*.
- **L'AUDIT POUR TOUS. *Références et analyses.*** Editions AL MADARISS.
- **BIEN GERER LES SUBVENTIONS. *Informations financières et préventions des risques.*** Editions Ordre des Experts-comptables France.
- **POUR LE BON USAGE DE L'ARGENT PUBLIC.** Editions Ordre des Experts-comptables France.

Toute reproduction intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, non autorisée par son auteur, **Mohamed LAHYANI**, est strictement interdite.

# Table des matières

<b>LISTE DES ABREVIATIONS .....</b>	<b>19</b>
<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>21</b>
<b>PREMIERE PARTIE. COMPTABILITE ANALYTIQUE ....</b>	<b>25</b>
<b>CHAPITRE 1. OBJECTIFS ET LES MOYENS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE .....</b>	<b>27</b>
Section 1. Analyse des charges .....	27
A. Analyse par fonctions.....	27
B. Analyse par produit .....	28
C. Analyse par commande .....	29
D. Analyse par centres d'activité.....	30
Section 2. Notions de coûts.....	33
A. Définitions.....	33
B. Composantes des coûts et coûts de revient.....	34
C. Hiérarchie des différents coûts .....	35
Section 3. Types de coûts.....	37
<b>CHAPITRE 2. ORGANISATION GENERALE D'UNE COMPTABILITE ANALYTIQUE .....</b>	<b>39</b>
Section 1. Produit unique .....	39
A. Cas d'une entreprise commerciale .....	39
B. Cas d'une entreprise industrielle.....	40
Section 2. Produits multiples.....	41
<b>CHAPITRE 3. CALCUL DES CHARGES INCORPORABLES.....</b>	<b>43</b>
Section 1. Importance de la périodicité des calculs .....	43

Section 2. Importance du choix des charges .....	45
A. Charges supplétives.....	45
B. Charges non incorporables .....	47
C. Charges d'usage et charges étalées .....	47
1. Amortissements et charges d'usage.....	48
2. Provisions et charges étalées.....	48

**CHAPITRE 4. CHARGES DIRECTES ET CHARGES INDIRECTES..... 51**

Section 1. Charges directes et leur affectation .....	51
Section 2. Charges indirectes et leur imputation.....	51
A. Notion de charges indirectes .....	51
B. Traitement comptable des charges indirectes.....	52
1. Répartition simple .....	52
a. Première phase : pré-répartition .....	52
b. Deuxième phase : imputation aux coûts.....	53
2. Répartition élaborée .....	54

**CHAPITRE 5. TRAITEMENT DES CHARGES INDIRECTES..... 55**

Section 1. Principe des centres d'analyse .....	55
A. Définition du centre d'analyse .....	55
B. Caractère du centre d'analyse .....	56
C. Utilité du centre d'analyse .....	57
1. Calcul des coûts.....	57
2. Mise en jeu de responsabilités.....	58
Section 2. Types de centres d'analyse .....	59
A. Fonctions aux centres d'analyse .....	59
B. Centres d'analyse aux imputations.....	60
Section 3. Mise en œuvre de la méthode.....	62
A. Répartition primaire et répartition secondaire.....	62
1. Principe .....	62
2. Application.....	63
B. Cessions de prestations entre centres auxiliaires.....	66

1. Sans réciprocité : transferts en escalier .....	66
2. Avec réciprocité : transferts croisés .....	67
C. Choix des unités d'œuvre.....	69
<b>CHAPITRE 6. METHODES FONDEES SUR DES RAPPORTS CONSTANTS OU DES COEFFICIENTS D'EQUIVALENCE.....</b>	
Section 1. Méthode des équivalences.....	74
A. Principe.....	74
1. Recherche d'unité de mesure de la production .....	74
2. Recherche des coefficients d'équivalence .....	74
B. Mise en application de la méthode .....	75
Section 2. Méthode des rapports constants .....	76
<b>CHAPITRE 7. PRINCIPES DE COMPTABILISATION.....</b>	
Section 1. Articulation avec la comptabilité générale.....	77
Section 2. Présentation de la comptabilisation.....	79
A. Utilisation d'écritures en partie double.....	79
B. Utilisation de tableaux à double entrée .....	79
<b>CHAPITRE 8. COUTS D'ACHAT .....</b>	
Section 1. Généralités.....	81
A. Marchandises.....	81
B. Matières et fournitures.....	81
Section 2. Composantes d'un coût d'achat .....	82
A. Prix d'achat .....	82
B. Frais accessoires .....	83
1. Frais accessoires d'achat.....	83
2. Frais accessoires d'approvisionnement .....	83
<b>CHAPITRE 9. TENUE DES COMPTES DE STOCKS .....</b>	
Section 1. Notion d'inventaire permanent .....	87
A. Définition .....	87
B. Différents stocks .....	88

Section 2. Evaluation des entrées.....	88
A. Produits achetés.....	88
B. Produits fabriqués.....	88
Section 3. Evaluation des sorties.....	89
A. Méthode du coût moyen.....	89
1. Méthode classique.....	89
2. Variantes .....	91
B. Méthode de l'épuisement des stocks.....	91
1. Procédé du Premier Entré – Premier Sorti ou F.I.F.O .....	92
2. Procédé du Dernier Entré – Premier Sorti ou L.I.F.O.....	93
C. Méthode des coûts théoriques .....	94
Section 4. Différences d'inventaire.....	94

**CHAPITRE 10. COUT DE PRODUCTION DES PRODUITS**

**FINIS ET PRODUITS INTERMEDIAIRES ..... 97**

Section 1. Catégories de coûts de production .....	97
A. Coûts par stades de production.....	97
B. Coûts par types de production .....	98
1. Coûts de production par produit.....	98
2. Coûts de production par commande.....	98
Section 2. Composantes du coût de production .....	99
A. Charges directes .....	99
1. Coût des matières consommées .....	99
2. Coût de la main-d'œuvre directe .....	99
B. Charges indirectes .....	100

**CHAPITRE 11. PROBLEMES PARTICULIERS DES COUTS**

**DE PRODUCTION..... 105**

Section 1. Produits en cours .....	105
A. Principe.....	105
B. Evaluation des en-cours.....	106
1. Evaluation globale.....	106
2. Evaluation des composantes .....	106
Section 2. Produits dérivés.....	109

A. Produits résiduels .....	109
1. Produits résiduels inutilisables .....	109
2. Produits résiduels utilisables .....	109
B. Sous-produits .....	110
1. Définition .....	110
2. Evaluations .....	111
<b>CHAPITRE 12. COUTS HORS PRODUCTION .....</b>	<b>115</b>
Section 1. Coûts de distribution .....	115
A. Importance des coûts de distribution.....	115
B. Analyse du coût de distribution.....	116
1. Analyses verticales.....	116
2. Analyses horizontales.....	116
C. Application .....	117
1. Composantes .....	117
a. Charges directes .....	117
b. Charges indirectes .....	118
2. Exemple.....	118
Section 2. Autres coûts hors production .....	120
A. Administration générale .....	121
B. Gestion financière.....	121
C. Autres frais à couvrir .....	121
<b>CHAPITRE 13. COUTS DE REVIENT .....</b>	<b>123</b>
Section 1. Définition .....	123
Section 2. Composantes .....	123
Section 3. Applications .....	123
<b>CHAPITRE 14. RESULTATS.....</b>	<b>133</b>
Section 1. Résultats élémentaires.....	133
A. Mécanisme comptable.....	133
B. Applications.....	134
Section 2. Résultat global et rapprochement avec la comptabilité générale .....	135

A. Résultat global sur produits.....	135
B. Rapprochement.....	136
C. Application .....	137
<b>CHAPITRE 15. PROBLEME D'ENSEMBLE .....</b>	<b>141</b>
Section 1. Données.....	141
Section 2. Solution .....	144
<b>CHAPITRE 16. EMBALLAGES .....</b>	<b>157</b>
Section 1. Emballages perdus .....	157
A. Evaluation des emballages .....	157
B. Destination des emballages .....	157
Section 2. Emballages récupérables.....	158
A. Stocks d'emballages récupérables .....	158
B. Résultat analytique .....	160
C. Application .....	161
1. Coût Moyen Pondéré constant .....	161
2. Coût Moyen Pondéré variable.....	163
<b>CHAPITRE 17. CESSIONS ET PRODUCTIONS INTERNES .....</b>	<b>167</b>
Section 1. Cessions internes.....	167
A. Cession d'une immobilisation .....	167
B. Cession d'un produit ou d'un service.....	168
Section 2. Travaux faits par l'entreprise pour elle-même .....	172
<b>CHAPITRE 18. SAISIE DES DONNEES .....</b>	<b>175</b>
Section 1. Saisie des données.....	175
A. Informations exogènes et informations endogènes .....	175
1. Informations exogènes .....	175
2. Informations endogènes .....	176
B. Documents internes .....	176
1. Documents émanant du service d'ordonnancement .....	176
2. Documents émanant de la comptabilité générale.....	177

C. Comptabilité analytique et informatique .....	177
1. Etude du document de base .....	177
2. Saisie directe de l'information .....	177
Section 2. Comptabilité matière .....	178
A. Approvisionnements .....	178
B. Contrôle des consommations .....	178
1. Mise en stock après vérification .....	178
2. Distribution des matières aux services utilisateurs .....	179
3. Enregistrement des entrées et sorties .....	179
Section 3. Main-d'œuvre .....	179
A. Détermination et contrôle des temps de travail .....	180
1. Contrôle des temps de présence .....	180
2. Contrôle des temps de travail .....	180
B. Evaluation du travail .....	181
1. Différentes formes de salaire .....	181
2. Evolution .....	183
C. Affectation des charges de main-d'œuvre .....	183

**DEUXIEME PARTIE. ANALYSE DES COUTS ET CALCUL DES MARGES ..... 185**

**CHAPITRE 19. VARIABILITE DES CHARGES ..... 187**

Section 1. Notion de modèle .....	187
Section 2. Modèle de comportement des charges .....	188
A. Structure de production déterminée .....	188
1. Charges variables ou opérationnelles .....	189
2. Charges fixes ou de structure .....	190
3. Charges semi-variables .....	191
4. Charges totales ou coût total .....	192
B. Changements de structure .....	194
Section 3. Analyse du comportement des charges .....	196
A. Mesure de l'activité .....	196
B. Analyse des charges .....	196
1. Comportement connu a priori .....	196

2. Comportement analysé par une étude technique.....	197
3. Comportement analysé par une étude statistique de données comptables.....	197
<b>CHAPITRE 20. SEUIL DE RENTABILITE .....</b>	<b>203</b>
Section 1. Notion de marge sur coût variable .....	203
A. Définition .....	203
B. Taux de marge .....	203
Section 2. Notion de seuil de rentabilité .....	204
A. Définition .....	204
B. Détermination.....	204
1. Détermination par calcul .....	205
a. Calcul arithmétique .....	205
b. Calcul algébrique .....	205
2. Détermination graphique.....	206
a. Principe.....	206
b. Variantes .....	206
Section 3. Mise en œuvre de la notion de seuil de rentabilité..	207
A. Seuil de rentabilité et temps .....	207
1. Activité régulière.....	207
2. Activité irrégulière .....	208
B. Seuil de rentabilité et modifications des conditions d'exploitation.....	209
1. Modifications en cours d'exercice .....	209
a. Modification de la structure .....	209
b. Modification du taux de marge .....	210
2. Choix d'une structure .....	211
<b>CHAPITRE 21. IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES DE STRUCTURE.....</b>	<b>215</b>
Section 1. Influence du niveau d'activité sur le coût constaté..	215
Section 2. Principe et utilité de l'imputation rationnelle .....	216
A. Principe.....	216
B. Intérêt de l'imputation rationnelle .....	217

1. Annulation de l'influence des charges fixes dans la variation du coût unitaire.....	217
2. Coût du chômage et boni de suractivité .....	217
Section 3. Pratique de l'imputation rationnelle .....	218
A. Application à la répartition des charges .....	218
B. Détermination de la capacité normale ou de l'activité normale.....	221
1. Capacité normale.....	221
2. Activité normale d'un centre .....	222
a. Détermination de l'activité des centres principaux.....	222
b. Détermination de l'activité des centres auxiliaires .....	222
C. Comptabilisation.....	223
1. Charges indirectes .....	223
2. Charges directes .....	224
<b>CHAPITRE 22. COUTS VARIABLES ET MARGES.....</b>	<b>225</b>
Section 1. Coûts variables et marges sur coûts variables .....	225
A. Principe de la méthode .....	225
1. Définition et terminologie .....	225
2. Description de la méthode.....	226
B. Pratique de la méthode .....	227
1. Séparation des charges fixes et des charges variables .....	227
2. Calculs complémentaires .....	228
3. Exemple.....	229
C. Conséquences particulières .....	233
1. Coûts variables et stocks .....	233
a. Stocks et calculs des marges .....	233
b. Stocks et résultats .....	234
2. Application aux cessions internes .....	235
Section 2. Coûts directs et coûts variables .....	236
A. Coûts directs .....	236
B. Combinaison des coûts variables et des coûts directs .....	238

<b>CHAPITRE 23. COUT MARGINAL .....</b>	<b>243</b>
Section 1. Notion de coût marginal.....	243
A. Aspect du problème.....	243
B. Définitions .....	243
1. Définition pratique .....	244
2. Définition théorique .....	244
C. Expression mathématique du coût marginal.....	244
Section 2. Composantes du coût marginal .....	245
A. Exemple chiffré .....	245
B. Composantes.....	246
C. Conséquences .....	247
Section 3. Coût marginal et gestion .....	249
A. Recherche de l'optimum économique .....	249
B. Politique de prix différentiels .....	250
1. Principe .....	250
2. Conditions .....	251
3. Applications .....	252
 <b>TROISIEME PARTIE. COUTS PREETABLIS ET ECARTS. GESTION PREVISIONNELLE ET BUDGETS .....</b>	 <b>253</b>
 <b>CHAPITRE 24. ENTREPRISE ET GESTION .....</b>	 <b>255</b>
Section 1. Entreprise et système.....	255
A. Notion de système .....	255
1. Définition d'un système.....	255
2. Description d'un système .....	256
3. Variété d'un système .....	257
B. Système et entreprise .....	257
1. Principe .....	257
2. Découpage de l'entreprise en sous-systèmes.....	257
C. Sous-système « Gestion ».....	258
1. Schéma d'action.....	259
2. Importance des contrôles.....	260
Section 2. Prévision et action .....	260

A. Généralités.....	260
1. Gestion prévisionnelle et contrôle de gestion .....	260
2. Techniques de base de la gestion prévisionnelle.....	261
B. Gestion budgétaire.....	261
1. Budget .....	261
2. Etapes de la gestion budgétaire .....	262
3. Hiérarchie et interdépendance des budgets .....	264
<b>CHAPITRE 25. GESTION DES VENTES : PREVISIONS..</b>	<b>267</b>
Section 1. Généralités.....	267
A. Principe.....	267
B. Buts.....	267
C. Base des prévisions.....	268
1. Analyse d'informations passées .....	268
2. Analyse d'informations actuelles .....	268
a. Informations sur le marché.....	268
b. Informations sur les choix de l'entreprise.....	269
Section 2. Quelques techniques de prévision .....	269
A. Recherche de tendances générales .....	269
1. Tendances linéaires .....	269
a. Ajustement linéaire.....	269
b. Corrélation.....	271
2. Tendances non linéaires .....	272
a. Tendances exponentielles.....	272
b. Tendance de fonction puissance.....	273
B. Prise en compte des variations particulières.....	273
1. Total mobile .....	274
2. Lissage exponentiel.....	275
a. Principe.....	275
b. Pratique .....	276
3. Coefficients saisonniers .....	276
C. Prévision des ventes et probabilités.....	277
Section 3. Prévision des coûts de distribution.....	279
A. Charges variables .....	279

B. Charges fixes .....	279
1. Charges de structure directes .....	280
2. Charges de structure indirectes .....	280
<b>CHAPITRE 26. GESTION DES VENTES : BUDGETISATION</b>	
<b>ET CONTRÔLE .....</b>	
<b>281</b>	<b>281</b>
Section 1. Budgétisation des ventes .....	281
A. Ventilation .....	281
1. Ventilation par période .....	281
2. Ventilation par région .....	281
3. Ventilation par produit .....	281
B. Présentation du budget .....	282
1. Plusieurs documents .....	282
2. Un seul document .....	283
Section 2. Contrôle des ventes .....	283
A. Premier exemple .....	284
B. Deuxième exemple .....	284
<b>CHAPITRE 27. GESTION DE LA PRODUCTION :</b>	
<b>PROGRAMME DE PRODUCTION .....</b>	
<b>287</b>	<b>287</b>
Section 1. Etablissement d'un programme de production .....	287
A. Principes .....	287
1. Contraintes de distribution .....	287
2. Contraintes de production .....	288
B. Exemple de programmation linéaire .....	288
1. Etude de contraintes multiples .....	288
2. Recherche de l'optimum .....	289
3. Généralisation .....	291
a. Emploi de variables d'écart .....	291
b. Présentation matricielle d'une solution de base .....	292
c. Recherche du pivot .....	293
d. Transformation et itération .....	294
Section 2. Budgétisation de la production .....	296
A. En quantités .....	296

B. En valeur.....	296
Section 3. Contrôle de la production.....	297

**CHAPITRE 28. GESTION DE LA PRODUCTION : COUTS**

<b>PREETABLIS .....</b>	<b>299</b>
Section 1. Aspects généraux .....	299
A. Définition .....	299
B. Rôle des coûts préétablis .....	299
C. Variétés de coûts préétablis .....	300
Section 2. Calcul des coûts préétablis .....	301
A. Principe.....	301
B. Détermination des standards.....	301
1. Etablissement des standards techniques .....	302
a. Matières .....	302
b. Main d'œuvre .....	304
c. Unités d'œuvre .....	305
2. Etablissement des prix et coûts standards .....	306
a. Matières .....	306
b. Main-d'œuvre .....	306
c. Coût des unités d'œuvre.....	307
Section 3. Analyse et contrôle des coûts préétablis .....	307
A. Production et activité.....	307
1. Production .....	307
2. Activité.....	307
B. Niveau de comparaison des coûts.....	308
C. Variabilité des charges et coûts préétablis.....	308

**CHAPITRE 29. GESTION DE LA PRODUCTION : ECARTS SUR COUTS DIRECTS ET OPERATIONNELS .....**

Section 1. Principes généraux .....	311
Section 2. Formules d'analyse .....	312
A. Analyse traditionnelle .....	312
B. Variantes .....	313
1. Analyse en deux écarts.....	313

2. Analyse en trois écarts .....	314
Section 3. Calculs.....	314
A. Premier exemple : écart sur matières .....	315
1. Evaluation de l'écart global .....	315
2. Analyse par calcul .....	316
3. Variantes .....	316
B. Deuxième exemple : écart sur main d'œuvre .....	317
1. Evaluation de l'écart global .....	317
2. Analyse par calcul .....	318
3. Variantes .....	318
Section 4. Problèmes particulier .....	319

## **CHAPITRE 30. GESTION DE LA PRODUCTION : ECARTS SUR COÛTS CONTENANT DES CHARGES**

<b>DE STRUCTURE .....</b>	<b>321</b>
Section 1. Etablissement des coûts préétablis.....	321
A. Particularité du problème .....	321
B. Budgets de centres d'analyse.....	322
C. Budgets flexibles .....	324
1. Principe .....	324
2. Généralisation .....	325
3. Emplois des budgets flexibles.....	325
Section 2. Calcul des écarts.....	328
Section 3. Analyse des écarts.....	330
A. Ecart sur coût.....	330
B. Ecart sur activité .....	330
C. Ecart sur rendement.....	331
Section 4. Problèmes particuliers.....	334
A. Cas particuliers concernant les coûts contenant des charges de structure.....	334
1. Confusion entre production et activité .....	334
2. Traitement de coût ne contenant que des charges fixes .....	334
B. Cas particulier concernant toutes les charges : existence d'en cours .....	336

Section 5. Conclusion.....	337
<b>CHAPITRE 31. COMPTABILISATION DES COUTS</b>	
<b>PREETABLIS ET DES ECARTS .....</b>	<b>339</b>
Section 1. Méthodes de comptabilisation.....	339
A. Méthode des tableaux.....	339
B. Comptabilisation avec emploi de comptes d'écarts .....	339
1. Méthodes d'enregistrement des écarts .....	340
2. Destin des comptes d'écart.....	340
Section 2. Pratique de la comptabilisation .....	341
A. Calcul et analyse des écarts .....	342
1. Calcul des écarts.....	342
2. Analyse des écarts .....	343
a. Ecart sur charges directes opérationnelles.....	343
b. Ecart sur charges directes .....	343
B. Comptabilisation des écarts .....	344
C. Sort des comptes d'écarts .....	346
D. Tableau du C.P.C (méthode des coûts préétablis).....	348
Section 3. Liaison avec les budgets par l'écart sur volume .....	348
<b>CHAPITRE 32. GESTION DES APPROVISIONNEMENTS :</b>	
<b>PREVISIONS .....</b>	<b>351</b>
Section 1. Rythme des consommations.....	351
Section 2. Cadence d'approvisionnement.....	352
A. Expression du stock moyen.....	352
B. Cadence d'approvisionnement optimale .....	352
1. Coûts .....	352
2. Modèle de Wilson .....	353
3. Application .....	354
4. Limites du modèle de Wilson .....	356
a. Limites tenant à l'entreprise.....	356
b. Limites tenant aux résultats des calculs .....	356
c. Limites tenant aux tarifs dégressifs .....	357
Section 3. Délais d'approvisionnement et stock critique.....	359

Section 4. Stock de sécurité .....	360
A. Principe.....	360
B. Niveau du stock de sécurité.....	360
Section 5. Approvisionnements et demande aléatoire .....	361

**CHAPITRE 33. GESTION DES APPROVISIONNEMENTS :  
BUDGETISATION ET CONTRÔLE..... 367**

Section 1. Consommation régulière .....	367
Section 2. Consommation irrégulière.....	368
A. Budgétisation par quantités constantes .....	368
B. Budgétisation par périodes constantes.....	370
Section 3. Contrôle du budget des approvisionnements .....	371
A. Contrôle par produit .....	371
B. Contrôle global .....	372
C. Importance de la classification des produits.....	373
1. Loi des 20/80 .....	373
a. Principe.....	373
b. Application .....	374
2. Méthode ABC .....	375

**CHAPITRE 34. GESTION DES INVESTISSEMENTS :  
PREVISIONS ..... 377**

Section 1. Généralités.....	377
A. Investissements.....	377
B. Que prévoir ? .....	378
1. Emploi des fonds .....	378
2. Origine des fonds .....	378
C. Comment prévoir ? .....	379
Section 2. Choix des investissements : principes.....	379
A. Ressources produites par un investissement .....	379
B. Etudes de rentabilité sans actualisation .....	380
1. Méthode financière.....	380
2. Méthode du délai de récupération du capital investi.....	380

C. Etudes de rentabilité avec actualisation : l'excédent de flux actualisé.....	381
Section 3. Choix des investissements : pratique de l'actualisation .....	383
A. Choix du taux d'actualisation .....	383
B. Application de la méthode.....	384
C. Variante de la méthode.....	385
1. Taux interne de rentabilité T.I.R.....	385
2. Indice de profitabilité .....	386
D. Influence du mode de financement .....	387
1. V.A.N additionnelle du mode de financement.....	387
a. Cas du financement par emprunt.....	387
b. Cas du financement par crédit-bail .....	389
2. Coût de financement et taux actuariel.....	389
3. Taux de rentabilité financière des capitaux propres.....	390
E. Problèmes particuliers .....	391
1. Comparaison d'investissements à durées inégales .....	391
2. Choix entre investissements à recettes identiques ou inconnues.....	391
3. Actualisation continue.....	392
4. Formules de simplification des calculs .....	393
F. Critiques.....	393
<b>CHAPITRE 35. GESTION DE LA TRESORERIE .....</b>	<b>395</b>
Section 1. Prévisions de la trésorerie .....	395
A. Que prévoir ?.....	395
B. Comment prévoir ? .....	395
1. Budget de trésorerie résulte des autres budgets .....	395
2. Budget de trésorerie et décalage avec les autres budgets.....	396
a. Dates connues.....	397
b. Analyse statistique .....	397
Section 2. Budgétisation de la trésorerie.....	400
A. Période.....	400
B. Budgétisation des encaissements et décaissements .....	400

1. Budget de T.V.A .....	401
2. Budget de trésorerie .....	402
C. Prises de décisions .....	402
1. Insuffisances de trésorerie.....	402
2. Excédents de trésorerie .....	403
Section 3. Contrôle de la trésorerie .....	403
A. Contrôle et révisions.....	404
B. Contrôle et causes d'écarts .....	404
<b>CHAPITRE 36. SYNTHÈSE DES PRÉVISIONS : BUDGET</b>	
<b>GENERAL .....</b>	<b>405</b>
Section 1. Généralités.....	405
Section 2. Application.....	406
<b>CHAPITRE 37. NOTION DE TABLEAU DE BORD .....</b>	<b>413</b>
Section 1. Définition du tableau de bord.....	413
A. Principe.....	413
B. Définition.....	413
Section 2. Eléments du tableau de bord .....	413
A. Principes d'établissement d'un tableau de bord .....	414
B. Contenu d'un tableau de bord .....	414
1. Valeurs absolues.....	414
2. Ecart .....	415
3. Ratios.....	415
a. Ratios techniques et ratios de production.....	415
b. Ratios d'analyse commerciale .....	415
c. Ratios de situation financière .....	416
d. Ratios de rentabilité et de résultat .....	416
4. Graphiques .....	416
Section 3. Utilisation du tableau de bord .....	416
<b>NOTES .....</b>	<b>419</b>

## **LISTE DES ABREVIATIONS**

B.F.G : Besoin de Financement Global  
B.F.R : Besoin en Fonds de Roulement  
C.A : Chiffre d'affaires  
C.A.F : Capacité d'Auto Financement  
C.D : Charges Directes  
C.F : Charges Fixes  
C.G.I : Code Général des Impôts  
C.G.N.C : Code Général de la Normalisation Comptable  
C.I : Charges Indirectes  
C.I.R : Coefficient d'Imputation Rationnelle  
C.M.P : Coût Moyen Pondéré  
C.M.U.P : Coût Moyen Unitaire Pondéré  
Coeff. : Coefficient  
C.P.C : Compte de Produits et Charges  
C.V : Charges Variables  
D.F.G : Dégagement de Financement Global  
Diff. : Différence  
E.T.I.C : Etat des Informations Complémentaires  
F.I.F.O : First In First Out  
H.M.O.D : Heures Main d'Œuvre Directe  
H.T : Hors Taxes  
I.P : Indice de Profitabilité  
I.R : Imputation Rationnelle

I.S : Impôt sur les Sociétés  
L.I.F.O : Last In First Out  
M.B.A : Marge Brute d'Autofinancement  
M/C.V : Marge sur Coût Variable  
M.O.D : Main d'Œuvre Directe  
N.I.F.O : Next In First Out  
P.C.M : Plan Comptable Marocain  
T.I.R : Taux Interne de Rentabilité  
T.T.C : Toutes Taxes Comprises  
T.V.A : Taxe sur la Valeur Ajoutée  
V.A.N : Valeur Actuelle Nette

## INTRODUCTION

Utilisée seulement par quelques grandes entreprises industrielles au début du siècle, avec des objectifs limités, la comptabilité analytique s'est développée après la première guerre mondiale et ce développement s'est accéléré depuis le milieu du XXe siècle. Les problèmes de coûts sont devenus prépondérants dans la prise de décision des firmes : la production de masse qui suppose un bénéfice unitaire réduit pour conquérir les marchés, la concentration industrielle qui exige, pour bénéficier des économies d'échelle, un contrôle rigoureux des charges de structure et des rendements sont à l'origine d'une analyse de plus en plus serrée des charges de l'entreprise. A la constatation des coûts de revient s'est ajoutée l'étude de leurs variations, ce qui a conduit à l'éclatement du coût pour la recherche d'une meilleure adaptation d'une production diversifiée aux conditions du marché, à la prévision de l'exploitation et au contrôle de gestion par la méthode des exceptions. Les procédures de la comptabilité analytique ont progressé en devenant multiples et complexes, donnant naissance à une abondante littérature.

L'étudiant ou le chef d'entreprise, devant ce foisonnement de méthodes et d'ouvrages, risque de perdre de vue la démarche fondamentale qui reste toujours la même quels que soient les objectifs et quelles que soient les formes de l'analyse : qu'il s'agisse d'étudier les relations entre volume de production et profit, ou qu'il s'agisse de construire un système de gestion prévisionnelle et de contrôle de gestion, il faut toujours partir d'une connaissance des

charges réelles et des coûts réels. C'est pourquoi, si on peut aborder la comptabilité analytique par diverses approches, la plus logique paraît être celle qui part de la constatation des coûts. La méthode générale étant connue, on peut alors étudier, par étapes successives, les modifications de l'analyse qui répondent à des problèmes particuliers de gestion.

Au premier niveau se situe l'étude des coûts constatés, dont la synthèse conduit au coût de revient. Quelles que soient les méthodes de gestion de l'entreprise et la situation de son marché, elle ne peut se passer de la détermination de ses coûts de revient, soit qu'elle ait la possibilité de fixer ses prix de vente en fonction de ces coûts de revient, soit, dans le cas contraire, que ces derniers lui servent d'un point fixe dont elle doit se rapprocher à plus ou moins brève échéance.

Dans l'emploi de la comptabilité analytique comme dans son étude, l'analyse fondamentale reste celle de la détermination des coûts constatés et de leurs composantes. C'est une étude essentiellement technique, mais elle est indispensable pour asseoir solidement toute analyse ultérieure : la détermination des charges et des consommations à inclure dans les coûts, l'affectation des charges aux différentes catégories de coûts liées au cycle d'exploitation sont des éléments fondamentaux présentés méthodiquement dans la première partie.

Lorsque la méthode générale de calcul des coûts constatés est bien établie, on peut alors aborder d'autres aspects de l'analyse. Une première observation des divers coûts révèle leur variabilité en fonction du volume de production, que ce soit au stade de l'approvisionnement, à celui de la production ou à celui de la vente. Elle conduit à l'étude du seuil de rentabilité ou au problème de l'imputation rationnelle des charges fixes, ce qui constitue la deuxième partie de l'ouvrage. Ces questions ouvrent le champ d'une étude plus économique, qui reste cependant encore limitée. Mais

l'étudiant ou le professionnel est alors préparé à aborder un niveau d'analyse plus complexe et plus profond : celui de la gestion prévisionnelle et de l'articulation des coûts avec les budgets. C'est à ce niveau que se situe le rôle essentiel de la comptabilité comme instrument d'informations utiles tant dans la gestion à court terme que dans l'établissement de plans à long terme. La troisième partie est consacrée à cette étude. Elle est, en effet, suffisamment importante pour y consacrer une réflexion approfondie qui permette au comptable d'adapter sa technique aux besoins de l'économie. Les étudiants ou les professionnels qui se livrent à des études professionnelles, et tout particulièrement ceux des sections de techniciens supérieurs, ont à leur disposition un instrument de travail efficace leur donnant une vue d'ensemble des problèmes essentiels de la comptabilité analytique et leur permettant la lecture d'ouvrages traitant de manière approfondie des problèmes particuliers.

**PREMIERE PARTIE**  
**COMPTABILITE ANALYTIQUE**

# **CHAPITRE 1**

## **OBJECTIFS ET LES MOYENS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE**

### **Section 1. Analyse des charges**

Une comptabilité analytique ayant pour but l'analyse des résultats, son existence dans une entreprise conduit nécessairement à une analyse détaillée des charges. Plusieurs procédures peuvent être envisagées.

#### **A. Analyse par fonctions**

On entend par fonction un ensemble d'actions concourant à un même but.

Exemples : approvisionnement, production, distribution, administration...

L'ensemble des activités d'une entreprise peut ainsi être subdivisé suivant le rôle qu'elles jouent et les charges correspondantes réparties suivant les mêmes critères.

En fait, cette procédure, indépendante de la mise en place d'une comptabilité analytique complète visant à calculer des coûts, est souvent utilisée pour une analyse globale du C.P.C, notamment dans les entreprises commerciales petites et moyennes.

Conçu comme un outil de maîtrise de la gestion, le présent ouvrage présente des solutions particulièrement remarquables pour aider les responsables à améliorer la qualité de leurs décisions. Du rôle de la comptabilité analytique à l'analyse des coûts et calcul des marges, de la gestion prévisionnelle à la construction des budgets et l'élaboration du tableau de bord, ce livre aborde de façon progressive et pédagogique un panorama vivant du métier et de ses outils. Etayé de nombreux exemples pratiques, il constitue un support efficace pour les professionnels chargés de préparer ou de prendre les décisions avec le souci de promouvoir la productivité et la rentabilité dans l'entreprise. Rédigé avec pédagogie par un praticien, cet ouvrage comporte également plusieurs schémas d'écritures en comptabilité analytique.

Ce livre est destiné aux contrôleurs de gestion, managers, financiers, cadres comptables, jeunes diplômés et étudiants.



## Mohamed LAHYANI

Expert-comptable diplômé de l'Etat français et Commissaire aux comptes, a été directeur de mission dans un cabinet international d'audit à Paris et contrôleur financier dans un groupe américain à Pittsburgh aux Etats-Unis.

Il a également occupé un poste de responsable de consolidation et des IFRS dans un groupe d'assurance coté en bourse à New York.

Il a été membre du comité d'audit près du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables à Paris et il a publié de nombreux ouvrages au Maroc et en France sur l'évaluation des sociétés – fusion – consolidation, la comptabilité approfondie, la comptabilité des sociétés, la finance d'entreprise, l'audit comptable et financier, l'audit et contrôle interne, l'audit fiscal, les normes IFRS, l'audit pour tous, bien gérer les subventions, pour le bon usage de l'argent public. Il a écrit de nombreux articles de réflexion et synthèses dans la presse marocaine et étrangère.

Il est membre de l'Ordre des Experts-comptables au Maroc et en France et dirige actuellement le cabinet *Audit & Analyse*.



© Editions

*Cabinet Audit & Analyse*

Retrouvez tous nos ouvrages sur [www.audit-analyse.com](http://www.audit-analyse.com)



**Mohamed LAHYANI**

*Expert-comptable & Commissaire aux comptes*

[www.audit-analyse.com](http://www.audit-analyse.com)



## DISPONIBLES DANS LES LIBRAIRES :

- 📍 CASABLANCA : LIVRE SERVICE 05.22.26.20.72    📍 TANGER : A & A 05.39.32.50.39  
📍 RABAT : ALFIA 05.37.26.32.38    📍 MARRAKECH : CHATR 05.24.44.89.01  
📍 AGADIR : AL MOUGGAR 05.28.84.27.12    📍 OUJDA : MAISON DE LA PRESSE 05.36.68.49.93

**LIVRAISON A DOMICILE : [www.audit-analyse.com](http://www.audit-analyse.com) rubrique OUVRAGES**