



**Département Sciences
économiques et de
Gestion**

**Cours de
comptabilité
analytique
de gestion**

ENSEIGNANTE : MANOUBIA BEN AMARA

ANNEE UNIVERSITAIRE : 2016 & 2017

Table des matières

INTRODUCTION GENERALE DU COURS.....	4
PRESENTATION DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE	10
DE GESTION ET LA NOTION DE COUT.....	10
I. LA COMPTABILITE FINANCIERE: OUTIL D'INFORMATION NECESSAIRE MAIS INSUFFISANT	10
1. La comptabilité financière est une comptabilité globale.....	10
2. La comptabilité financière est une comptabilité formaliste	10
3. La comptabilité financière est une comptabilité souvent éloignée de la réalité économique.....	11
4. La comptabilité financière est une comptabilité qui néglige les phénomènes non monétaires	11
II. LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION : UN COMPLEMENT A COMPTABILITE FINANCIERE.....	11
1. Définition de la comptabilité analytique de gestion.....	11
2. Les objectifs de la comptabilité de gestion.....	11
3. Les coûts et coût de revient	12
4. Les résultats et marges.....	13
III. TYPOLOGIE DES COUTS EN CAG	13
1. Le champ d'application	13
2. Le contenu.....	14
3. Le moment de calcul.....	14
LES CHARGES ET LES PRODUITS DE LA C A G	17
I. LES CHARGES ET LES PRODUITS D'EXPLOITATION EN CAG	17
1. Les charges	17
2. Les produits d'exploitation :.....	17
II. INCORPORATIONS DES CHARGES	17
1. Les charges non incorporables	17
2. Les Charges supplétives.....	18
3. Les charges de la CF incorporées pour un montant différent du montant comptable.....	18
III. INCORPORATIONS DES PRODUITS	21
1. Les produits non incorporables.....	22
2. Les produits supplétifs.....	22
3. Les produits de substitution.....	22
IV. L'ETAT DE RAPPROCHEMENT CF- CAG	23
LA TENUE DES COMPTES DES STOCKS	29
I. NOTION D'INVENTAIRE (IP).....	29
1. L'inventaire physique	29
2. L'inventaire comptable permanent: (IP).....	29
3. la fiche de stock.....	30
III. LES METHODES CLASSIQUES D'EVALUATION DES SORTIES	30
1. Les méthodes d'épuisement des lots.....	30
2. Les méthodes de coût moyen unitaire pondéré.....	31
3. Autres méthodes	33
IV. LES DIFFERENCES RELATIVES AUX STOCKS	33
1. Différences d'inventaire	33
2. Différences des coûts.....	34
LES COUTS PAR STADE D'EXPLOITATION.....	37
I. LES COUTS PAR STADE	37
1. Le coût d'achat.....	37
2. Le coût de production.....	40
3. Les coûts hors production	41
4. Le coût de revient.....	42
II. LE RESEAU DES COUTS DANS UNE ENTREPRISE	43
III. LES PROBLEMES PARTICULIERS DU COUT DE PRODUCTION.....	44

1. Les produits en cours	44
2. produits résiduels: (PR).....	48
3. Les sous-produits (S).....	51
IV. LES INCONVENIENTS DES COUTS COMPLETS.....	53
LE TRAITEMENT DES CHARGES INDIRECTES	58
LA METHODE DES SECTIONS HOMOGENES	58
I. DECOUPAGE DE L'ENTREPRISE EN CENTRE D'ANALYSE.....	58
1. Définition	58
2. Classification des sections homogènes.....	59
II. VENTILATION DES CHARGES INCORPORABLES EN DIRECTES ET INDIRECTES ET REPARTITION PRIMAIRE DES CHARGES INDIRECTES	59
III. REPARTITION SECONDAIRE DES CHARGES INDIRECTES.....	60
1. Transfert en escalier	60
2. Transferts croisés	60
V. IMPUTATION DES FRAIS DES CENTRES PRINCIPAUX AUX COUTS DES PRODUITS.....	61
1. La recherche et choix de l'unité d'œuvre.....	61
2. Le coût de l'unité d'œuvre ou taux des centres	62
LE TRAITEMENT DES CHARGES INDIRECTES	69
LA METHODE DE L'IMPUTATION RATIONNELLES DES	69
CHARGES FIXES	69
I. FONDEMENTS DE L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES DE STRUCTURE	69
1. Illustration de la méthode	69
2. Le Principe de la méthode.....	71
II. MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE	72
1. La répartition des charges	72
2. Le Calcul du coût de revient et résultat	73
3. Rapprochement résultat d'imputation rationnelle et résultat de CF.....	73
III. UTILITE DE LA METHODE EN MATIERE DE PRISE DE DECISION	74
LA METHODE DU DIRECT COSTING.....	76
OU COUT VARIABLE	76
I. LA METHODE DES COUTS VARIABLES	76
1. Principe et Caractéristiques.....	76
2. La méthode de « direct costing » et prise de décision.....	78
II. LA METHODE DU " DIRECT COSTING " EVOLUE.....	80
1. Définition.....	80
2. Formules de base	80
III. APPRECIATION CRITIQUE	81
1. Avantages.....	81
2. Inconvénients	81
BIBLIOGRAPHIE.....	83

Abréviations utilisées

<u>CAG</u> :	La comptabilité analytique de gestion
<u>CF</u> :	La comptabilité financière
<u>NSCE</u> :	Le nouveau système comptable des entreprises
<u>MOD</u> :	La main d'œuvre directe
<u>PF</u> :	le produit fini
<u>PR</u> :	Les produits résiduels
<u>Ei</u> :	L'encours initial
<u>Ef</u> :	L'encours final
<u>TRP</u> :	Le total de répartition primaire
<u>TRS</u> :	Le total de répartition secondaire
<u>HM</u> :	L'heure machine
<u>HMOD</u> :	L'heure main d'œuvre directe
<u>Appro^{vt}</u> :	La section approvisionnement
<u>IRCF</u> :	L'imputation rationnelle des charges fixes
<u>CIR</u> :	Le coefficient d'imputation rationnelle
<u>CVu</u> :	Le coût variable unitaire
<u>CM</u> :	Le coût moyen
<u>Cm</u> :	Le coût marginal

INTRODUCTION GENERALE DU COURS

Ce présent cours est consacré à la comptabilité analytique de gestion et destiné à des futurs techniciens supérieurs des instituts supérieurs des études technologiques. Il prolonge un premier cours de comptabilité consacré à la comptabilité financière dispensé durant les deux semestres de la première année et qui représente un pré requis obligatoire à celui-ci.

Si l'entreprise est jusque-là considérée comme une boîte noire par la comptabilité financière, la comptabilité analytique apparaît comme la premier instrument à usage interne pour la gestion des sous-ensembles distingués dans l'activité de l'entreprise et pour le contrôle a posteriori des responsables chargés de cette gestion.

En effet, la comptabilité financière présente certaines insuffisances marquées en raison notamment de :

- ✓ L'influence manifeste de règles légales, de normes conventionnelles et de considérations fiscales parfois éloignées des préoccupations de gestion.
- ✓ Les ressources consommées (charges) et générées (produits) dans l'organisation sont classées par nature, sans égard aux facteurs qui causent leur apparition durant le cycle d'exploitation, ni à la finalité et aux lois économiques qui les sous-tendent.
- ✓ L'omission dans les charges de la rémunération des capitaux propres (gratuité des apports et avoirs non exigibles) et de la rétribution des exploitants d'entreprises individuelles ou des associés de sociétés en nom collectif (diminution de capitaux).
- ✓ L'actif du bilan intègre successivement des immobilisations

acquises à des moments distincts et amortissables sur la base de leurs valeurs d'origine, celles-ci étant présumées additives dans le temps, indépendamment des fluctuations monétaires.

C'est à ce juste titre que 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, sous-traiter, 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.

PRESENTATION GENERALE DU MODULE

- Objet général : à la fin de ce module l'étudiant devrait être capable de :
 - maîtriser les différentes méthodes de calcul des coûts;
 - comprendre l'utilité de la comptabilité de gestion en matière de prise de décision.
- ✗ Population cible: étudiants 2ème année licence « *Administration des affaires spécialité PME PM* »l. Il est aussi valable pour les étudiants des filières de gestion de l'enseignement supérieur.
- ✗ Spécificité du module: Ce cours est spécialement et pédagogiquement adapté aux enseignements technologiques de la matière.
- ✗ Pré requis: Afin de bien réussir ce module, il est indispensable pour l'étudiant d'avoir des connaissances de base en comptabilité financière.
- ✗ volume horaire : 28 séances soit un total de 42 heures par semestre (2 séances de 1,5 heures durant 14 semaines)

OBJECTIFS SPECIFIQUES

Le but de ce module est de permettre à l'étudiant le calcul et l'analyse des coûts au sein des entreprises.

Plus spécifiquement, au terme de ce module, l'étudiant sera en mesure de:

1- saisir l'importance de la comptabilité de gestion en tant qu'outil indispensable d'aide à la prise de décision.

2- apprendre et manipuler les techniques des différentes méthodes de tenue des stocks.

3- comprendre la logique et la technique du traitement des charges indirectes au sein de l'entreprise.

4- calculer les coûts selon la méthode des sections homogènes.

5- appliquer la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes pour le calcul des coûts et comprendre son utilité.

- 6- appliquer la méthode des coûts variables et analyser ses résultats.
- 7- saisir l'importance de la méthode des coûts variables pour la prise de décision.
- 8- comprendre le modèle du seuil de rentabilité.
- 9 - appliquer ce modèle et interpréter (en matière de gestion) ses résultats.
- 10- Apprécier l'opportunité d'une production supplémentaire à travers le calcul du coût marginal.
- 11- Comprendre la composition et le mode de détermination des coûts préétablis ainsi que leur utilité.
- 12- Calculer, décomposer et interpréter les écarts.

EVALUATION DES APPRENTISSAGES

Le module est de coefficient 3 dans la moyenne générale. Les étudiants sont soumis à des épreuves de contrôle continu : deux devoirs surveillés (DS) et un examen final à la fin de chaque semestre selon les pondérations du tableau ci-dessous.

Evaluations notées	Pondérations
Note non présentielle	20%
Devoir de contrôle	20%
Devoir de synthèse	60%
Total	100%

Principes généraux de
la
comptabilité analytique
et
calcul des coûts de
revient
Complets

Fiche chapitre 1

Objectif général :

Comprendre que la comptabilité analytique et la comptabilité financière ne se substituent pas mais se complètent

Objectifs spécifiques :

- Identifier les caractéristiques qui font de la CF insuffisante pour servir les besoins du calcul des coûts : d'où la nécessité de la CAG.
- Définir la CAG et présenter ses objectifs
- Définir le coût et ses caractéristiques

Durée : 02 séances

Chapitre 1

PRESENTATION DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION ET LA NOTION DE COUT

A combien revient la production de ce bien ? La prestation de ce service ? Le produit est-il rentable? Doit-on maintenir la production de ce produit ou l'arrêter ? Doit-on accepter cette commande et à quel prix ?

Doit-on réviser le processus de production qui utilise beaucoup de main d'œuvre ou doit-on le robotiser ? Peut-on continuer à produire cette composante du produit ou doit on sous-traiter ?

Malgré les champs de préoccupation différents auxquels se réfèrent ces questions nous pouvons constater qu'elles ont un dénominateur commun.

La réponse nécessite en premier lieu, la connaissance d'un coût et donc les conditions de fonctionnement internes de l'entreprise. Ainsi, la détermination des coûts est une base nécessaire à toute prise de décision. Donc, la comptabilité financière en tant qu'outil d'information ne peut répondre à elle seule à toutes les exigences de gestion.

I. La Comptabilité financière: outil d'information nécessaire mais insuffisant

La CF essentiellement par ses documents de base et de synthèse: le bilan, l'état de résultat, l'état de flux de trésorerie et les notes aux états financiers, fournit des éléments primordiaux pour connaître l'entreprise et sa situation.

1. La comptabilité financière est une comptabilité globale, du passé et des flux externes

La comptabilité financière est une comptabilité d'agrégation, elle enregistre les flux externes entre l'entreprise et ses différents partenaires extérieurs et donc seuls ces flux sont pris en considération. Ainsi, elle est impuissante à fournir des indications sur le processus de transformations des ressources.

De plus, Elle fournit surtout des informations manquant d'actualité, provenant du décalage inévitable entre la date de fin d'exercice et le moment où les documents de synthèse sont disponibles.

2. La comptabilité financière est une comptabilité formaliste

Il existe une loi comptable (loi n° 96-112 du 30/12/96 relative au système comptable des entreprises) où les mêmes dispositions sont applicables à toutes les entreprises: des règles strictes d'évaluation, d'enregistrement et même de présentation des documents de synthèse sont à respecter.

3. La comptabilité financière est une comptabilité souvent éloignée de la réalité économique

Des raisons juridiques et fiscales sont à l'origine des différences entre les montants figurant en comptabilité financière et ceux qui devraient être retenus dans une optique économique par exemple : Les amortissements, Le principe d'évaluation au coût d'acquisition historique, Le respect du principe de prudence, etc....

4. La comptabilité financière est une comptabilité qui néglige les phénomènes non monétaires

Pourtant, dans la vie des affaires, de nombreuses grandeurs non physiques constituent des éléments fondamentaux pour expliquer le résultat.

Conclusion:

La comptabilité financière est donc insuffisante pour la gestion, d'où la recherche, par les responsables d'informations complémentaires plus détaillées sur les conditions internes de fonctionnement de leur entreprise. Ces renseignements indispensables à une bonne gestion de la firme sont fournis par la comptabilité analytique de gestion.

II. La Comptabilité analytique de gestion : un complément à comptabilité financière

1. Définition de la comptabilité analytique de gestion

La comptabilité de gestion est un mode de traitement des données pouvant avoir, selon les entreprises, des objectifs multiples :

- connaître les coûts,
- analyser l'activité et les conditions internes de l'exploitation,
- expliquer les résultats pour faire le choix,
- produire l'information nécessaire à la prise de décision,
- avoir une évaluation plus fidèle de certains éléments.

2. Les objectifs de la comptabilité de gestion

a) une connaissance des coûts et analyse de la rentabilité

Dans une économie de marché (situation de concurrence) le prix est une donnée déterminée (l'offre et la demande). La comparaison des prix avec les coûts permet de renseigner les dirigeants sur la rentabilité ou la performance de chaque produit ou activité ou

fonction. C'est dans cette perspective que la comptabilité de gestion joue le rôle d'un outil de calcul de coût.

b) une analyse de l'activité et des conditions internes à l'exploitation : Par l'analyse des coûts et le suivi de leur évolution, le calcul des normes ou standards, la détermination des écarts entre le prévu et le réalisé et son explication, la comptabilité de gestion permet de suivre et d'analyser les conditions internes d'exploitation dans le but d'une maîtrise de l'activité.

c) une évaluation de certains éléments du patrimoine :

Deux principaux problèmes ont été traités par la comptabilité analytique :

✓ **Les stocks** :

Tout élément acheté par l'entreprise (matière première, fourniture...) en vue d'être utilisé entre dans le patrimoine de l'entreprise sur la base du coût d'achat (prix d'achat + tous les frais d'achats et d'approvisionnement). Les stocks des produits fabriqués par l'entreprise sont évalués à leur coût de production (toutes les charges de production). C'est précisément la comptabilité de gestion qui propose les méthodes de calcul de ces coûts (coûts d'achat, coût de production, etc.).

✓ **les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même** :

Ces éléments sont évalués au coût de production comme les produits fabriqués et destinés à être vendus.

d) une fonction de prévision et d'aide à la prise de décision.

Par les informations qu'elle produit, la comptabilité analytique permet aux différents responsables de projeter leurs activités dans l'avenir et d'évaluer le résultat de leur décision dans le futur.

e) justification des résultats obtenus :

3. Les coûts et coût de revient

a) Le coût :

Le coût est une accumulation de charges correspondant soit à une fonction ou à une partie de l'entreprise, soit à une fonction ou à une partie de l'entreprise, soit à un objet, une prestation de service, à un stade...

Un coût est défini par les trois caractéristiques suivantes :

- le champ d'application du calcul: un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration.
- Le contenu: les charges retenues en totalité ou en partie pour une période déterminée
- Le moment de calcul: antérieur (coût préétabli) ou postérieur (coût constaté).

b) Le coût de revient

Au dernier stade du cycle d'exploitation, c'est-à-dire celui de la vente, le coût du produit ou du service vendu est appelé : coût de revient.

Il s'agit de la somme des charges consommées par le produit ou le service vendu depuis le premier stade d'approvisionnement jusqu'au dernier stade de la vente.

4. *Les résultats et marges*

a) Les marges

Une marge est la différence entre un prix de vente et un coût. Quelque soit le coût calculé, il est donc possible de lui associer une marge à condition que ce coût corresponde à un produit identifiable.

Exemple :

- $\text{Marge/coût d'achat} = \text{prix de vente} - \text{coût d'achat}$
- $\text{Marge / coût de production} = \text{prix de vente} - \text{coût de production}$
- $\text{Marge/coût de distribution} = \text{prix de vente} - \text{coût de Distribution}$
- $\text{Marge/ coût variables} = \text{prix de vente} - \text{coût variable}$

b) *Le résultat*

Le résultat analytique est la différence entre le prix de vente d'un produit ou service et son coût de revient.

III. Typologie des coûts en CAG

Chaque type de coûts se définit par trois caractéristiques indépendantes les unes des autres :

- Son champ d'application
- Son contenu
- De moment de son calcul

1. Le champ d'application

a) Le coût par fonction économique :

Toutes les charges consommées par la fonction distribution constituent le coût de distribution. De la même manière on parle du coût d'approvisionnement, de production, d'entretien, administratif, de développement. ...

b) Le coût par activité d'exploitation : L'activité d'exploitation peut être un produit, une ligne de produit, une commande, une zone géographique.

c) Le coût par moyen d'exploitation : Ce coût regroupe des charges en gestion du moyen qui les a occasionnées. Ce moyen peut être un magasin de stockage, une cuisine, un atelier, un bureau, une machine, un magasin de vente.

d) Le coût par responsabilité : il correspond à un ensemble de charges dont on peut attribuer la responsabilité à une personne (directeur, chef, service, chef d'atelier).

2. Le contenu

a) Les coûts complets:

Un coût complet regroupe l'ensemble des charges relatives à un produit. Si les charges considérées se limitent strictement aux charges de la CG on obtient un coût complet traditionnel. Dans le cas où elles intégreraient des éléments résultant d'une analyse économique de l'entreprise qui génèrent des différences d'incorporation le coût calculé est un coût complet économique.

b) Les coûts partiels :

Ils n'enregistrent qu'une partie des charges. Le critère qui permet le regroupement de ces charges qualifie le coût considéré de :

- *Coût variable*: qui varie proportionnellement au niveau d'activité.
- *Coût direct*: ensemble des charges qui peuvent être rattachées sans ambiguïté à un produit une activité commande.
- Coût indirect qui concerne plusieurs produits et dont la répartition entre les produits nécessite des traitements particuliers.
- *Coût marginal* : qui ne retient que les charges relatives à la dernière unité ou à la dernière série fabriquée.

3. Le moment de calcul

a) Les coûts constatés :

Appelés aussi coûts réels ou coûts historiques résultant de la prise en compte des charges déjà engagées (c'est la connotation du passé). Ils est calculé pour un laps de temps nettement délimité dont la durée est généralement inférieure à celle d'exercice et ce afin de conserver aux informations traitées un caractère suffisant d'actualité.

b) Le coût préétabli :

C'est un coût prévisionnel calculé a priori pour une période future de temps par l'application de normes tant en matière de quantité de facteurs de production qu'en matière de coûts de ces facteurs .Les coûts préétablis permettent l'élaboration des budgets.

La constatation des coûts réels et des coûts prévisionnels met en évidence des écarts dont l'analyse sert de base aux mesures correctives posées par les décideurs.

Représentation des coûts selon les critères de calcul

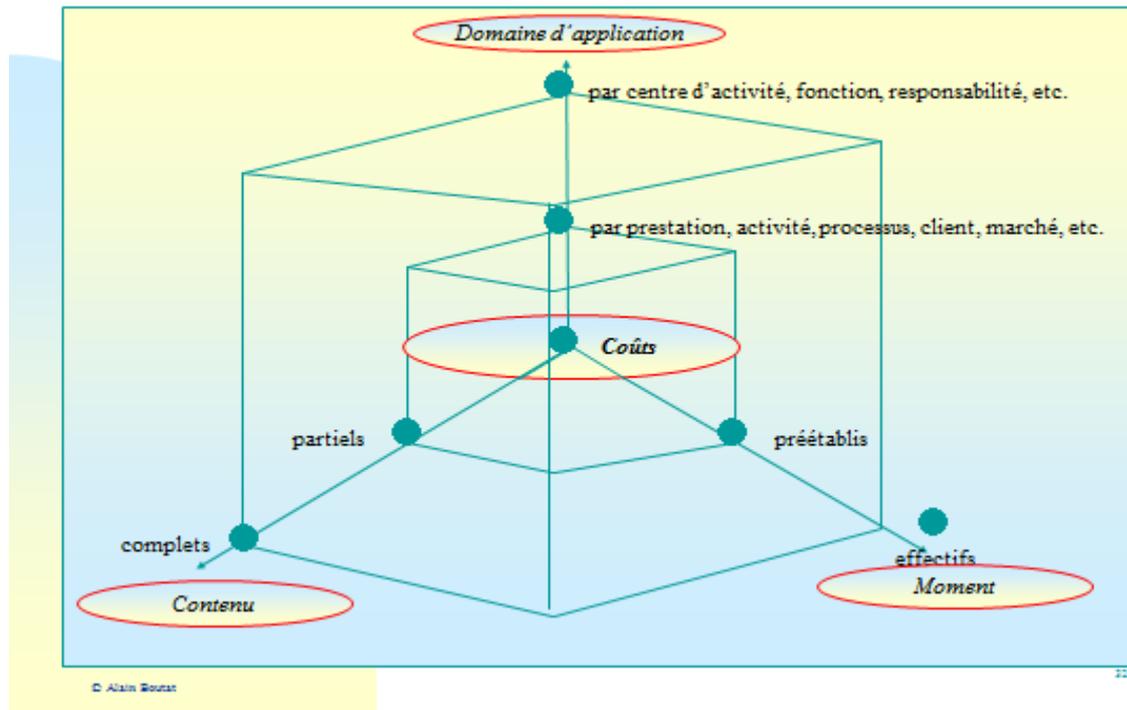


Figure N°1 : Les caractéristiques des coûts

Fiche chapitre 2

Objectif général :

Présenter les différents retraitements à adopter pour aboutir aux charges et aux produits de la CAG

Objectifs spécifiques :

- Définir certains termes courants en CAG
- Définir les retraitements opérés sur les charges et les produits de la CF pour aboutir aux charges et produits de la CAG

Durée : 02 séances

Chapitre 2

LES CHARGES ET LES PRODUITS DE LA C A G

La détermination du coût de revient passe obligatoirement par la prise, en considération des charges telles qu'elles sont présentées par la CF. Cependant selon le type de système de CAG, retenu, les données de la CG peuvent subir quelques transformations au manipulation, des diminutions et /ou des ajouts. De cette manière nous rendons les deux comptabilités autonomes.

I. Les charges et les produits d'exploitation en CAG

1. Les charges

Une charge est la constatation d'un flux de valeur qui représente un emploi définitif et qui a le plus souvent pour contrepartie en décaissement. Notons que la typologie classique des charges de la comptabilité financière : charges d'exploitation, charges financières (65) charges exceptionnelles (67) n'est pas toujours transposable en CAG.

Exemple : Les charges d'un emprunt ayant permis d'acquérir un équipement pour un atelier constituent :

- Une charge financière (charge de financement) dans la CF
- Une charge exploitation dans la CAG

2. Les produits d'exploitation :

En CF un produit d'exploitation désigne le contrevaletur monétaire résultant de la vente de biens ou services créés par l'entreprise. En CAG ce terme s'applique aux biens ou services créés par l'entreprise à différents stades d'exploitation (produits semi finis, produits en cours, produits finis, ...)

II. Incorporations des charges

1. Les charges non incorporables

Ce sont les charges non prises en considération en CAG pour le calcul du coût de revient. Sont estimées non incorporables et exclues :

- ◆ Toutes les charges qui ne relèvent pas de l'exploitation normale et courante de l'entreprise et en particulier :
 - ⊕ Prime d'assurance vie pour l'entrepreneur.
 - ⊕ Résorption des autres actifs non courants

◆ Les charges bien que relevant de l'exploitation normale, ne présentent pas un caractère habituel. Elles ont :

✦ *Soit un caractère exceptionnel* : pertes extraordinaires, charges nettes sur cession d'immobilisations corporelles et incorporelles, charges sur cession des valeurs mobilières...

✦ *Soit un caractère probable* : les provisions pour dépréciation sont enregistrées en comptabilité financière pour constater une dépréciation n'ayant pas un caractère définitif à l'instar des amortissements

◆ Les charges d'exploitation ne se rapportant à la période considérée (Problème de périodicité). La CAG devra incorporer dans ses charges uniquement la quote-part relative à la période analytique. la partie n'intéressant pas cette dernière est considérée comme charges non incorporable.

- Dotations aux provisions pour dépréciation de certains éléments d'actif (fonds de commerce, terrain)

- Dotations aux provisions pour litiges.

- Les charges constatées au cours de la période mais qui sont couverts par des provisions antérieures.

- Les prélèvements directs ou indirects sur les bénéfices (impôt sur les bénéfices)

2. Les Charges supplétives

Les charges supplétives sont des charges incorporées aux coûts, mais qui ne figurent pas dans la comptabilité générale. Ce sont des charges fictives non supportées réellement par l'entreprise

Elles sont de deux types :

a) La rémunération des capitaux propres :

Bien que la rémunération des capitaux propres ne soit pas enregistrée en comptabilité générale, elle n'en constitue pas moins une charge économique de l'entreprise, au même titre que la rémunération des capitaux empruntés.

b) La rémunération de l'exploitant individuel :

Dans les entreprises où la rémunération du travail de l'exploitant n'est pas inscrite dans les charges, il y a lieu, du point de vue du calcul des coûts, d'incorporer une charge calculée qui soit la contrepartie de l'activité de l'exploitation et de celle des membres de sa famille participant à l'exploitation ;

3. Les charges de la CF incorporées pour un montant différent du montant comptable

Il s'agit des charges incorporables en CAG pour une valeur différente de celle enregistrée en CF. Cela est dû à la divergence au niveau des méthodes et principes de calcul des charges entre les deux comptabilités.

a) Les amortissements:

« L'amortissement est destinée à constater la perte de valeur des biens immobilisés du fait de l'usure, du temps ou de l'obsolescence » C'est une consommation d'outil.

Ainsi, en CF l'amortissement est calculé dans les limites définies par l'administration fiscale et indépendante de la dépréciation réelle, tandis que pour la CAG, la charge d'amortissement constitue une charge réelle d'usage ou un amortissement économique ou technique.

Cette disparité entre l'amortissement comptable et l'amortissement analytique peut avoir trois origines :

Base d'amortissement: c'est la valeur d'acquisition (VO) en CF, tandis que en CAG, la base subit une actualisation pour suivre l'évolution du marché: prix de marché, ou valeur de remplacement: c'est la valeur qui serait nécessaire aujourd'hui pour acquérir le bien à neuf. ~ : Cette durée peut être différente de la durée fiscale adoptée en CF. En effet, la durée d'usage en CAG correspond à la période d'utilisation réelle du bien.

Méthode de calcul: n existe deux systèmes: linéaire et dégressif. Ainsi, on peut opter pour le premier en CF et pour le second en CAG et vice versa.

La différence d'amortissement résultant de ces faits entraîne soit :

- *Une charge supplétive:* si l'amortissement économique est supérieur à l'amortissement comptable.
- *Une charge non incorporable:* si l'amortissement économique est inférieur à l'amortissement comptable.

b) Les coûts de structure :

Le coût de structure correspond au moment des charges que l'entreprise supporte quel que soit son niveau d'activité. Ce sont des coûts fixes qui ne varient pas généralement à court terme. En CF, on incorpore la totalité des charges fixes alors qu'en CAG, le montant de ces charges peut subir des changements dans la mesure où la structure est sous-employée ou sur-employée.

c) Les charges abonnées

La périodicité de calcul des charges en CAG est généralement plus brève (mois, trimestre..) que celle de la CF (année). Le problème qui se pose ainsi et qui résulte de la différence dans le traitement comptable est le suivant : certaines charges sont constatées et enregistrées en Cf. D'une manière discontinue alors qu'en réalité, la consommation des ces charges se fait d'une manière continue. C'est le cas des amortissements, primes d'assurance, frais d'électricité. ..Etc. qui sont appelées: les charges abonnées.

On procède alors à un abonnement des coûts calculés par période aux charges qui sont constatées ou calculées de façon régulière en CG, mais avec une périodicité différente de celle de la CAG

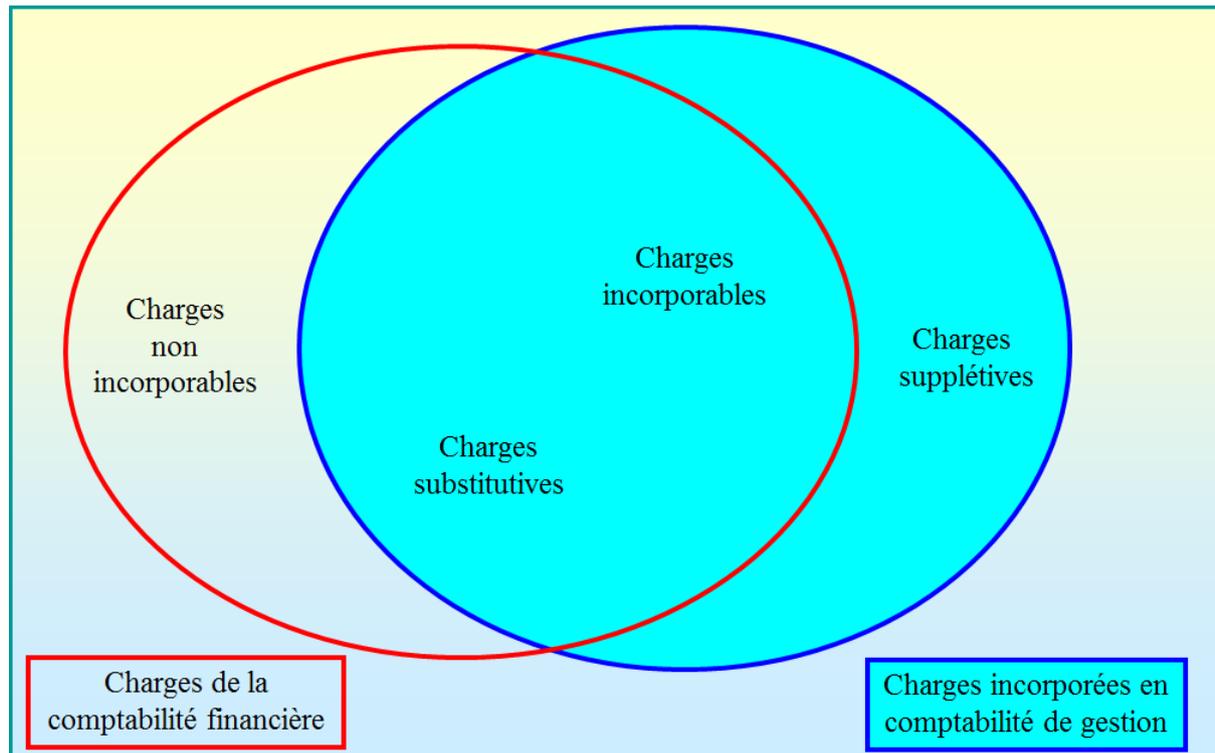


Figure N°2 : interférence des charges de la CF et CAG

Application

Un étudiant effectue un stage dans une entreprise. L'entrepreneur lui confie la mission de déterminer le montant des charges de la comptabilité analytique. Le comptable de la société fournit à l'étudiant les informations suivantes :

- ✓ Charges de la comptabilité générale : 90 000 DT dont :
- ✓ Charges exceptionnelles : 30 000 DT.
- ✓ Dotations aux amortissements des constructions : 20 000 DT.
- ✓ Résorption des frais préliminaires : 5 000DT.
- ✓ Dotations aux provisions pour créances douteuses : 3 000 DT.
- ✓ Impôts sur les bénéfices : 4 000 DT.

En prenant en considération la durée d'usage des constructions, l'entreprise pourrait les amortir annuellement d'un montant total de 25 000 DT. Par ailleurs, la dotation aux provisions pour créances douteuses aurait pu se limiter à 2 000 DT.

Cette entreprise n'a pas eu recours à l'emprunt. Le montant de ses capitaux propres s'élève à: 200 000 DT. Le coût de l'emprunt est estimé à 5 %.

L'entrepreneur se rémunère avec des parts du bénéfice de l'entreprise. Si le dirigeant était salarié, il aurait pu percevoir un salaire annuel de 45 000 DT.

Quels sont les montants correspondant à ces différentes charges ?

Charges non incorporables :

Charges supplétives :

Charges de substitution :

Différences de traitements comptables :

Charges de la comptabilité analytique :

.....

Application

EICHER est une entreprise individuelle qui construit des grilles en fonte sur commande ferme de ses clients. À la fin du mois de mars de l'année considérée, elle présente les soldes suivants de la comptabilité financière :

- ✓ Achats de matières stockables de 86 000
- ✓ Achats de fournitures non stockables de 8 000
- ✓ Charges de personnel de 155 000
- ✓ Autres charges d'exploitation de 20 800 (y compris la dotation aux amortissements de 6 000)
- ✓ Charges financières de 13 000
- ✓ Charges exceptionnelles (pertes sur créances irrécouvrables) de 5 200

Les renseignements complémentaires pour l'ajustement des charges sont fournis ci-après :

- ⊗ des matières de 10 000 et des fournitures de 2 000, achetées durant la période trimestrielle concernée et enregistrées en comptabilité financière, ne sont pas consommées;
- ⊗ des charges payées au début du mois de janvier comprennent le loyer trimestriel de 6 600, les primes semestrielles d'assurance de 2 800 et les abonnements annuels de 1 200 auprès de revues professionnelles; la dotation trimestrielle aux amortissements, fondée en comptabilité financière sur les durées fiscales, est supérieure de 2 000 à la dépréciation économique reposant sur les durées d'usage des équipements;
- ⊗ des provisions pour créances de 5% ne sont pas enregistrées, alors que des devis adjudés ont été facturés à des clients douteux à concurrence d'un montant de 70 000;
- ⊗ les capitaux propres de 300 000 présentent un coût d'opportunité de 8% par an, tandis que la rémunération du propriétaire de l'entreprise est de 15 000 par mois.

Veillez présenter, sous la forme d'un tableau, les différents ajustements conduisant aux charges incorporées en comptabilité de gestion pour le calcul des coûts trimestriels à la fin du mois de mars de l'exercice considéré

III. Incorporations des produits

Les produits retenus en CAG peuvent différer de ceux retenus en CF soient parce qu'ils correspondent à des produits non incorporables, des produits supplétifs ou des produits de substitution.

1. Les produits non incorporables

Peuvent être considérés comme produits non incorporables et ne rentrent pas par conséquent dans le calcul du résultat analytique :

Les profits qui présentent la caractéristique de ne pas concerner l'exploitation c à d les profits exceptionnels telles les plus-values sur cession d'immobilisations ou les reprises sur provisions antérieures.

Certains produits de la comptabilité financière qui ne peuvent être rattachés à une famille d'articles ou à un article déterminé, tels les ristournes obtenues pour un ensemble d'opérations d'achats ou de vente.

2. Les produits supplétifs

Sont considérés comme des produits supplétifs, les travaux faits par l'entreprise pour elle-même qui n'auraient pas été enregistrés comme produits en CF. On y trouve notamment :

- ✓ Les produits d'étude concernant des produits ou des procédés nouveaux de fabrication
- ✓ La mise au point de ces produits et de ces procédés nouveaux

3. Les produits de substitution

Ce sont des produits constatés et enregistrés en CF et qui sont repris par la CAG avec des montants différents. Tel serait le cas des facturations entre sociétés ou inter filiales d'un groupe pour un montant différent du prix du marché et ce pour des raisons conjoncturelles, fiscales ou financières. En CF, on comptabilise le prix facturé alors qu'en CAG on retiendra le prix du marché.

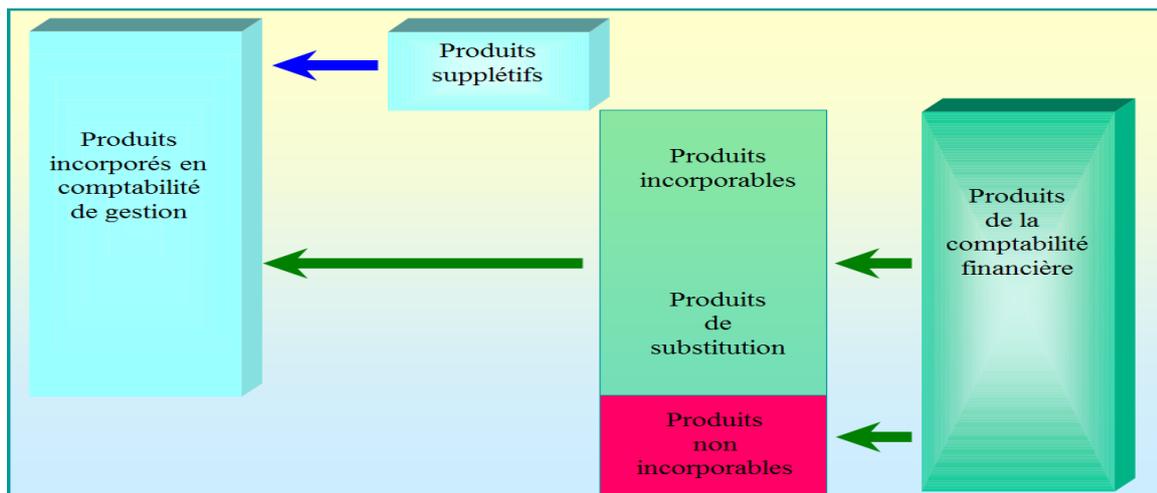


Figure N°3 : passage des produits de la CF aux produits de la CAG

$$\text{Produits de la CAG} = \text{produits CG} - \text{produits non incorporables} + \text{produits supplétifs} \pm \text{Différences d'incorporation}$$

IV. L'état de rapprochement CF- CAG

Les différences de traitement des charges et des produits en CF et en CAG aboutissent nécessairement à une différence de résultat. On pourra toutefois d'une manière arithmétique vérifier l'exactitude de cette différence et voir si toutes les charges et tous les produits incorporables, supplétifs ou de substitution ont été traités et s'il n'y a pas d'erreurs de saisie ou de calcul.

$$\text{Résultat de CAG} = \text{résultat CG} - \text{produits non incorporables} + \text{charges non incorporables} - \text{charges supplétives} + \text{produits supplétifs} \pm \text{différences d'incorporation}$$

Tableau récapitulatif des ajustements des différences entre CF et CAG :

Éléments	A ajouter	A retrancher
1. Somme des résultats analytiques :		
- si bénéfice net	+	
- si perte nette		-
2. Différences sur amortissements :		
✗ si amts CAG > amts CF	+	
✗ si amts CAG < amts CF		-
3. Différences sur éléments supplétifs	+	
4. Différences sur charges non incorporées		-
5. Différences sur produits non incorporés	+	
6. Différences d'inventaire constatées :		
- si stock réel > stock théorique (boni)	+	
- si stock réel < stock théorique (mali)		-
7. Différences dues aux arrondis :		
- arrondis par défaut		-
- arrondis par excès	+	
Résultat de la comptabilité générale	=	

Exemple d'application

Une entreprise fabrique un produit unique pour le mois de février les dépenses ont été les suivantes :

- ✗ M.P : 3.000 kg à 100 DT /kg
- ✗ M.O : 250h à 50 DT /h
- ✗ **Autres charges** : la CG donne les charges autres que la main d'œuvre directe et les achats : 210000 DT (dont 10000 DT de provisions non incorporables).

Cependant il faut tenir compte de 6000 DT de charges supplétives, la production est de 4000 unités vendues au prix de 150 DT l'unité.

- 1) déterminer le résultat de la CG ;
- 2) déterminer le résultat de la CAE ;
- 3) retrouver le résultat de la CG à partir du résultat de la CAE.

Exemple d'application

Avant les retraitements d'usage des postes de la comptabilité financière, les charges et les produits de la Clinique NOLAN se présentent de la manière condensée ci-après (montants en milliers d'unités monétaires).

Charges enregistrées :

- ✗ achats de médicaments de 5 200,
- ✗ frais de personnel de 23 300 (y compris les cotisations sociales légales),
- ✗ intérêts sur les emprunts de 1 700,
- ✗ dotations ordinaires aux amortissements des immobilisations de 5 300,
- ✗ autres frais généraux de 5 000.

Produits comptabilisés :

- ✗ prestations de soins aux patients de 50 000,
- ✗ ventes de médicaments à concurrence de 6 400,
- ✗ produits des valeurs mobilières de placement de 1 000,
- ✗ autres produits de 4 000.

La clôture des comptes de la période et le passage de la comptabilité financière à la comptabilité analytique de gestion requièrent des ajustements sur la base des informations additionnelles suivantes :

- ✗ Les prestations de soins englobent des recettes de 5 500 concernant les périodes antérieures et un montant de 2 500 qui doit encore être rétrocédé aux partenaires conventionnels (État, caisses-maladie).
- ✗ Le service comptable a inscrit des dons de 500 reçus de généreux patients, mais a omis de considérer les interventions de liaison médicale non encaissables, estimées à 18 000, en faveur du réseau médico-social.

- ✘ La valeur d'inventaire du stock des médicaments est passée de 600 à 800 durant la période
- ✘ Des intérêts de 300 sur les emprunts, des amortissements de 5 000 sur la partie de l'immeuble mis en location et des produits de 1 000 sur les titres de placement négociables ne sont pas encore comptabilisés.
- ✘ La rémunération des capitaux investis est évaluée à 18 000, alors que les pertes sur procès et les frais de personnel des périodes antérieures ont été respectivement enregistrés à raison de 4 000 et de 3 000.
- ✘ Les factures à établir sur les ventes de médicaments s'élèvent à 100 en fin de période.

Veillez présenter, sous la forme d'un tableau, les différents ajustements conduisant aux charges et produits incorporés en comptabilité de gestion pour le calcul des résultats (y compris celui de la comptabilité financière).

A RETENIR

⊕ Les charges non incorporables sont les charges enregistrées par la comptabilité financière mais non prises en compte par la comptabilité analytique de gestion.

⊕ Les charges supplétives sont des charges non enregistrées dans la comptabilité financière mais retenues dans la comptabilité analytique de gestion.

⊕ Les charges incorporées dans la comptabilité analytique pour des montants différents sont :

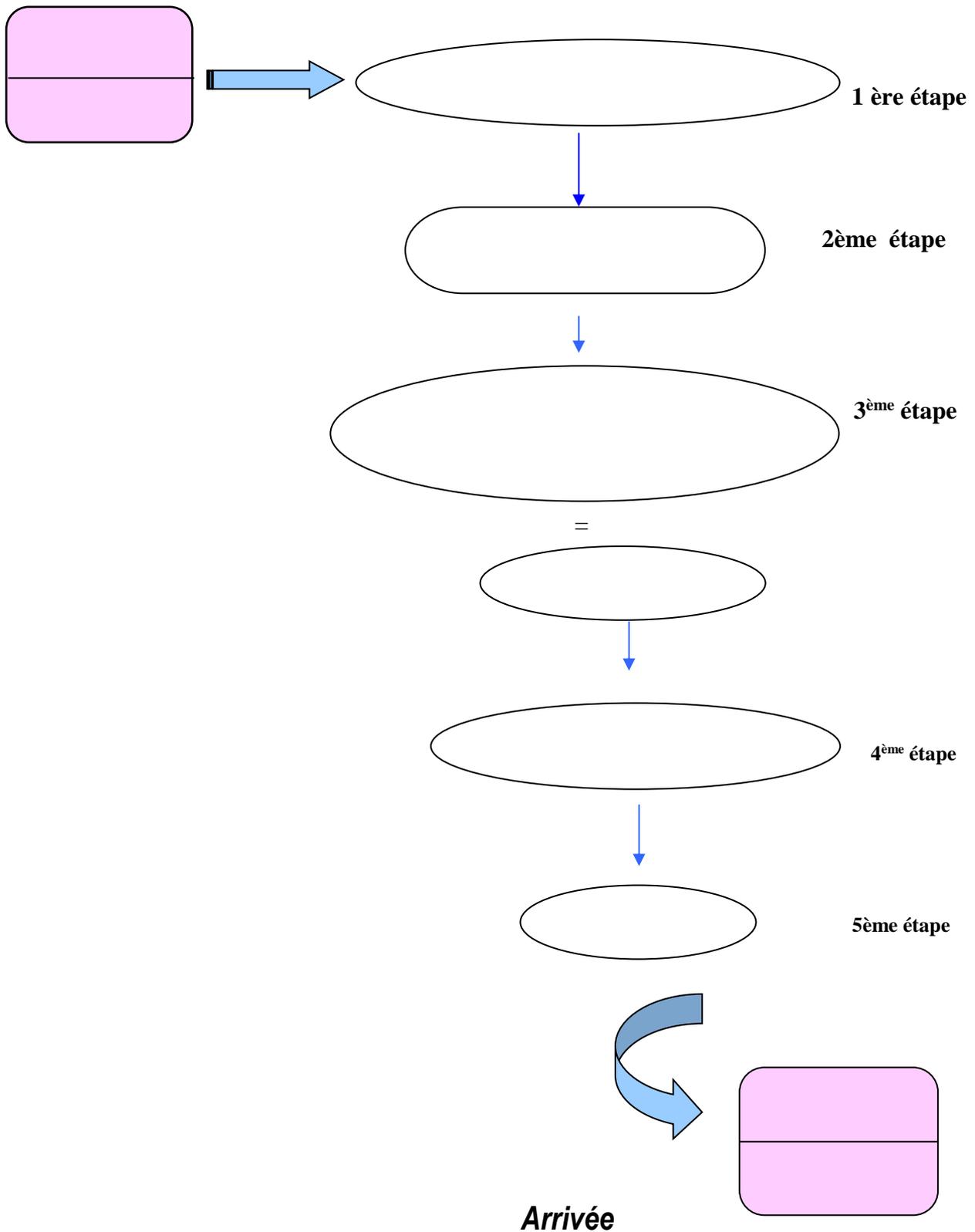
- ▶ Les charges d'amortissement
- ▶ Les charges de structure

⊕ L'incorporation des charges abonnées aux coûts doit respecter la périodicité de calcul des coûts en comptabilité analytique de gestion

⊕ De la même manière

- ▶ Les produits non incorporables sont les produits pris en compte dans le calcul de coût.
- ▶ Les produits de substitution sont les produits constatés et enregistrés en CF et repris par la CAG avec des montants différents.
- ▶ Les produits supplétifs sont les travaux faits par l'entreprise pour elle-même qui ne sont pas enregistrés en CF.

Schéma de synthèse : à compléter



Fiche chapitre 3

Objectif général :

Définir la notion d'inventaire permanent et présenter les techniques d'évaluation des sorties des stocks et par conséquent les éventuelles différences de stocks.

Objectifs spécifiques :

- Définir la notion d'inventaire et sa présentation schématique
- Présenter la technique des méthodes du premier entré premier sorti et dernier entré premier sorti ainsi que leurs avantages et inconvénients.
- Présenter la technique du coût moyen unitaire pondéré pour l'évaluation des sorties, ses avantages et ses inconvénients.
- Identifier l'origine des différences d'inventaire et la façon de les évaluer.

Durée : 03 séances

Chapitre 3

LA TENUE DES COMPTES DES STOCKS

Comme nous l'avons vu dans les chapitres précédents, entre les différentes phases du cycle d'exploitation (approvisionnement, production, distribution) s'interposent des phases de stockage et de déstockage des matières achetées et des produits fabriqués et vendus.

Le calcul des coûts successifs à chaque stade. Ces consommations se font à partir des existants en stocks et de nouveaux éléments acquis ou produits pendant la période. Ainsi, le calcul du coût en CAG nécessite des informations pertinentes sur la valeur des sorties de stocks. Pour ceci, la CAG utilise la technique de l'inventaire permanent.

I. Notion D'inventaire (IP)

1. L'inventaire physique

II. Il s'agit d'un comptage des stocks d'où le terme physique qui permet de connaître, à la date de comptage, les existants et de calculer les sorties de la période entre cette date et de précédent comptage

2. L'inventaire comptable permanent: (IP)

L'inventaire permanent est une organisation des comptes de stock par l'enregistrement continu des mouvements. Il permet de connaître de façon constante, au cours de l'exercice, les existants chiffrés en quantité et en valeur.

Le compte d'inventaire permanent est un compte de stocks (matières, fournitures, produits finis.) qui enregistre en son débit le stock initial et les entrées (les achats, la production de la période) et en son crédit les sorties ainsi que le stock final.

Compte d'inventaire permanent du produit X

Débit	crédit
SI	Sortie
+	
Entrée	SF théorique (ou comptable)
Total débit	Total crédit

3. la fiche de stock

Elle fournit des informations sur les entrées et les sorties de stock ainsi que les existants à une date bien déterminée.

Date	libellés	Les entrées			Les sorties			Le stock final		
		Q	C U	CT	Q	C U	CT	Q	C U	CT
01/X	SI									
	Entrée	X	x	X x						
	Sortie				Y	y	Y y			

$$\text{Stock initial} + \text{les entrées} = \text{les sorties} + \text{Le stock final comptable théorique}$$

Le stock initial (SI): il correspond au stock final de la période précédente, sa valeur est égale à celle qui figurait dans le comptes IP de la période qui précède:il s'agit d'un stock reporté.

Les entrées: il peut s'agir d'éléments achetés ou produits par l'entreprise. Les entrées d'éléments achetés sont évaluées au coût d'achat. Les entrées d'éléments produits sont évaluées au coût de production.

Les sorties: l'évaluation des sorties peut se faire selon plusieurs méthodes, dont on peut regrouper en deux grandes familles :

▶ Les méthodes traditionnelles:

- ✗ Méthode d'épuisement des lots
- ✗ CMUP

▶ Les méthodes modernes:

- ✗ Méthode du coût approché
- ✗ Méthode du coût remplacement.

III. Les méthodes classiques d'évaluation des sorties

1. Les méthodes d'épuisement des lots

a) La méthode FIFO (PEPS)

✗ Principe :

Cette méthode consiste à évaluer les sorties au coût des entrées les plus anciennes jusqu'à leur épuisement total. Le stock final sera; par conséquent; évaluer au coût des entrées les plus récentes.

✘ Exemple:

Le stock initial et les mouvements concernant la marchandise M sont les suivants :

- ◆ Le 1er janvier : SI 65 5000kg à 10 DT le kg
- ◆ Le 3 janvier : sortie 2500 kg
- ◆ Le 12 janvier : entrée 66 6000 kg à 12 DT le kg
- ◆ Le 28 janvier : sortie 3000 kg

Déterminer la valeur de chaque sortie en dressant la fiche de stock de cette marchandise selon la méthode FIFO.

✘ Avantage et inconvénients

Avantage : elle respecte les coûts réels des éléments entrés en stock lors de l'évaluation des sorties.

Inconvénient: cette méthode suit avec retard les variations des prix sur le marché.

b) La méthode LIFO (DEPS) dernier entré premier sorti

✘ Principe :

Cette méthode consiste à évaluer les sorties au coût des éléments les plus récentes jusqu'à leur épuisement total. Le stock final sera évalué alors au coût des entrées les plus anciennes.

✘ Exemple :

Reprendre les mêmes données de l'exemple précédent en utilisant la méthode de LIFO.

✘ Appréciation

Avantage: les sorties suivent l'évaluation des prix inconvénient: en période d'inflation le stock final se trouve sous-évalué.

2. Les méthodes de coût moyen unitaire pondéré.

a) CMUP en fin de période :

✘ Principe

On procède au calcul de ce coût à la fin de période qui est généralement un mois.

SI en valeur + les entrées en valeur (de la période)

CMUP fin période = _____

SI en valeur + les entrées en valeur (de la période)

✗ Exemple :

Une entreprise utilise pour sa production une matière première « x ». Durant le mois d'août, les opérations d'entrées (évaluées au coût d'achat) et les opérations des sorties ont été les suivantes :

- ◆ Le 1er janvier : SI 65 5000kg à 10 DT le kg
- ◆ Le 3 janvier : sortie 2500 kg
- ◆ Le 12 janvier : entrée 66 6000 kg à 12 DT le kg
- ◆ Le 28 janvier : sortie 3000 kg

Déterminer le CMUP ce fin de période, et évaluer les sorties en dressant la fiche de stock de «x»

✗ Appréciation

Avantages : calculs simples tenant compte des variations des prix.

Inconvénient : l'évaluation ne se fait qu'à la fin de période

b) CMUP après chaque entrée

✗ Principe:

Après chaque entrée, on doit calculer un nouveau CMUP auquel va être évaluée la sortie ou les sorties qui viennent juste après.

(Valeur de la dernière entrée+ valeur du stock existant avant la dernière) année

CMUP = _____

(Quantité de la dernière entrée + quantité du stock existant avant l'entrée)

✗ Exemple :

Reprendre les données de l'exemple précédent en utilisant le CMUP après chaque entrée.

✗ Appréciation

Avantage : elle permet une valorisation immédiate des sorties et d'atténuer par l'effet de moyenne, les évaluations de coûts au cours de la période (suite à la dépréciation des stocks ou l'augmentation des prix.)

Inconvénient: Multiplication des calculs et elle ne tient pas compte de la réalité économique.

3. Autres méthodes

Il existe d'autres méthodes d'évaluation des sorties notamment :

a) La méthode des coûts théoriques ou méthodes des coûts approchés

Dans un but de simplification des procédés de calcul, les sorties sont évaluées à un coût forfaitaire qu'on estime voisin du CMUP. On retient par exemple la CMUP du mois précédent corrigé des prévisions de hausse ou de baisse des cours.

b) La méthode du coût de remplacement :

Le coût de remplacement est aussi un coût théorique déterminé sur la base du prix auquel la matière devrait être rachetée, le jour de la sortie, pour reconstituer le stock ou encore « le prochain prix » qu'on paiera pour se réapprovisionner.

IV. Les différences Relatives aux stocks

Quelle que soit la méthode utilisée il convient de constater les différences des stocks entre le stock final théorique et le stock final réel (extra comptable) afin d'en tenir dans le rapprochement du résultat de la CAG et celui de la CF.

En effet étant donné que la CF enregistre le stock final réel alors que la CAG saisit par calcul le stock final théorique, les consommations réelles (celles constatées par la CF) peuvent être différentes des consommations théoriques (celles constatées par la CAG). Les résultats des deux systèmes peuvent être par conséquent différents.

Les différences d'incorporation résultent de deux cas :

1. Différences d'inventaire

Elle résulte des différences quantitatives qui peuvent apparaître en comparant le stock final théorique et le stock réel déterminé par l'inventaire extracomptable. Deux cas sont possibles :

a) Le boni d'inventaire :

Stock Final réel > Stock Final théorique donc

La consommation réelle < la consommation théorique

Résultat de la CF > Résultat de la CAG

Donc :

Résultat de la CF - boni d'inventaire = Résultat de la CAG

Résultat de la CF = Résultat de la CAG + boni d'inventaire

b) Le mali d'inventaire

Stock Final réel < Stock Final théorique donc

La consommation réelle > la consommation théorique

Résultat de la CF < Résultat de la CAG

Donc :

Résultat de la CF + mali d'inventaire = Résultat de la CAG

Résultat de la CF = Résultat de la CAG - boni d'inventaire

c) Rapprochement résultat CF / résultat CAG

Résultat de CAG = résultat CF – produits non incorporables + charges non incorporables – charges supplétives + produits supplétifs ± différences d'incorporation – boni d'inventaire + mali d'inventaire

Application

L'examen du compte stock de matière première fait apparaître un stock initial qui vaut 5700 **DNT**, la valeur des entrées est 6560 **DNT**, celle des sorties est de 8173 **DNT** et le stock final réel constaté en fin du mois s'élève à 650 unités. Le stock final théorique est de 698 unités.

Sachant que la méthode de valorisation des sorties est le CMUP. Déterminer la nature de la différence d'inventaire ?

2. Différences des coûts

L'utilisation d'une valeur approchée ou théorique à la place d'une valeur réelle pour l'évaluation des sorties de stocks entraîne des différences d'incorporation.

A RETENIR

⊕ L'inventaire permanent consiste en un enregistrement de tous les mouvements affectant les stocks détenus par l'entreprise.

⊕ L'inventaire permanent procure l'information nécessaire pour l'élaboration des coûts à travers une valorisation permanente des mouvements (entrées, sorties) et une évaluation des stocks en quantité et en valeur.

⊕ L'évaluation des entrées en stocks des éléments d'approvisionnement se fait en coût d'achat.

⊕ Les entrées en stocks des éléments produits au sein de l'entreprise sont évaluées au coût de production.

⊕ Pour valoriser les sorties de stocks et évaluer les disponibles plusieurs méthodes sont utilisées :

- ▶ Méthode du premier entré, premier sorti (PEPS)
- ▶ Méthode du dernier entré, premier sorti (DEPS)
- ▶ Méthode du coût unitaire moyen pondéré (CMUP) calculé à la fin de la période.
- ▶ Méthode du coût unitaire moyen pondéré (CMUP) calculé après chaque entrée.

Fiche chapitre 4

Objectif général :

Connaître la hiérarchie des coûts en fonction des stades d'exploitation et leurs compositions et résoudre les problèmes particuliers du coût de production.

Objectifs spécifiques :

- Connaître la hiérarchie des coûts en fonction des stades d'exploitation.
- Connaître la succession générale des coûts en fonction des stades d'exploitation (entreprise industrielle et commerciale)
- Résoudre le problème d'évaluation et de traitement des produits résiduels.
- Résoudre le problème d'évaluation et de traitement des sous-produits.
- Résoudre le problème d'évaluation et de traitement des en-cours de production.

Durée : 04 séances

Chapitre 4

LES COÛTS PAR STADE D'EXPLOITATION

Nous rappelons que le cycle d'exploitation de l'entreprise se divise en trois étapes à savoir :

- Stade d'approvisionnement
- Stade de production
- Stade de distribution (commercialisation)

A chaque stade, on associe un coût à savoir: le coût d'achat, le coût de production et le coût de distribution pour aboutir à un coût final : le coût de revient

Il y a lieu donc dans ce chapitre, de calculer ces coûts à travers les trois étapes du cycle d'exploitation.

I. Les coûts par stade

1. Le coût d'achat

Le coût d'achat: est l'ensemble des charges engagées dès l'achat des marchandises ou matières premières jusqu'à leur mise en stock. Les composantes de ce coût sont :

Prix d'achat

+ Frais accessoires sur achat

+ Frais indirectes d'approvisionnement

= coût d'achat

1.1 Les produits approvisionnés

L'entreprise achète des biens soit :

Pour les revendre dans l'état : les marchandises, qui sont des biens achetés pour être revendus sans transformation ; ou biens pour les utiliser dans son cycle de production : les matières et fournitures, qui sont consommées ou détruites pour fabriquer un produits destiné à la vente ou à la consommation, il s'agit :

- Des matières premières : biens destinés à être incorporés aux produits fabriqués. Exemple : bois pour la fabrication d'un meuble.
- Des matières et fournitures consommables : biens qui participent à la fabrication sans être incorporés aux produits. Exemple : électricité.
- Des emballages qui sont des objets destinés à contenir des produits livrés à la clientèle.

Remarquons que les matières et fournitures consommables constituent, généralement, des charges indirectes et sont alors répartis entre les centres d'analyse ou affectés à des centres.

1.2 Les éléments du coût d'achat

a) le coût d'achat :

Doit être saisi à sa valeur nette: déduction faite de toutes les RRRO et sa valeur HT (la TV A est une taxe qui ne reste pas définitivement à la charge de l'entreprise. Le prix d'achat ne doit pas non plus tenir compte des escomptes de règlement en raison de leur caractère financier et non commercial.

Prix d'achat = net commercial

b) Les frais accessoires d'achat :

Ce sont des frais payés à des tiers avant l'arrivée des marchandises ou matières premières à l'entreprise ces frais peuvent être directs lorsqu'ils concernent un seul produit.

c) Les frais indirects d'approvisionnement :

Ce sont des frais liés à des centres de gestion d'approvisionnement par exemple :

- préparation des achats
- réception, manutention
- contrôle de livraison
- Magasinage
- Comptabilité d'approvisionnement

Le coût d'achat = le prix d'achat + les frais accessoires/achat + charges indirectes d'approvisionnement

L'intérêt du calcul du coût d'achat est de permettre la valorisation de l'entrée des éléments achetés en stock. Donc ce coût d'achat sera porté au débit du compte de l'inventaire

permanent de l'élément concerné. A sa sortie, il sera valorisé avec l'une des méthodes de valorisations des sorties.

Application

Le responsable de l'atelier d'ébénisterie d'une entreprise de restauration de meubles anciens a acheté en quincaillerie 5 kilos de peinture au prix unitaire de 20 et 5 kilos de vernis au prix unitaire de 40. Mais il a également dépensé, à l'aller et au retour, un montant de 30 au titre des frais de transport.

1. *Quelles sont respectivement les charges directes d'achat par rapport à la peinture et au vernis ?*
2. *calculer les coûts d'achat de ces biens, en majorant les charges directes respectives à l'aide de deux critères différenciés de répartition des charges indirectes de transport (critère du prix d'achat et critère du poids)*
3. *Veillez proposer un critère de répartition, entre l'atelier d'ébénisterie et les autres centres d'activité de l'entreprise de restauration, pour chacune des rubriques de charges indirectes ci-après.*

- Loyers des locaux occupés :
- Frais de formation du personnel :
- Charges indivises d'administration :
- Frais d'entreposage et de livraison :
- Frais de maintenance informatique :
- Primes d'assurance contre l'incendie :

Application

La société SIMSONG fabrique des webcams et des clés USB.

Achats du mois : 21 000 composants électroniques à 2.5 DT l'unité et 5 000 coques en PVC à 4 DT

Autres charges d'approvisionnement : 10 500 DT pour les composants électroniques et 5 000 DT pour les coques PVC.

Informations sur la production : 3 000 webcams ayant nécessité 5 composants électroniques et une coque PVC chacun. 2 000 clés USB ayant nécessité 3 composants électroniques et une coque PVC chacun.

Main d'œuvre de production : 1 500 heures pour les webcams et 1 000 heures pour les clés USB (à 16 DT l'heure).

Frais de commercialisation : 11 000 DT dont 5 000 DT pour les clés USB et le reste pour les webcams

Ventes du mois : 3 000 webcams pour un total de 120 000 DT et 2 000 clés USB pour un total de 40 000 DT

- ✓ Calculez le coût d'achat de chaque matière première :

	Composants électroniques			Coques PVC			Total
	Q	PU	M	Q	PU	M	
Achats							
Frais d'approvisionnement.							
Coût d'achat							

- ✓ Calculer la marge sur coût d'achat

2. Le coût de production

2.1 Définition des produits finis et des produits intermédiaires

Les produits intermédiaires sont les produits ayant atteint un stade de fabrication et qui sont prêts pour d'autres transformations et qui peuvent être vendus comme des accessoires ou des pièces de rechange.

Les produits finis sont des produits prêts à la vente.

2.2 Définition du coût de production et ses composantes

Le coût de production regroupe les charges directes et les charges indirectes consommées lors de la fabrication d'un produit. il se compose donc de :

⊕ Charges directes :

- coût d'achat des matières consommées
- coût de main d'œuvre (M O D).

⊕ charges indirectes :

- frais indirects de fabrication ou frais généraux d'ateliers

a) Le coût d'achat de matières consommées :

Il s'agit des matières premières et consommables utilisées dans la fabrication du produit considéré et évaluées sur la base du coût d'achat selon une méthode de valorisation des sorties. Il peut s'agir aussi des produits intermédiaires qui entrent dans la fabrication d'autres produits intermédiaires ou des produits finis. Ceux-ci sont évalués à leur coût de production et d'après l'une des méthodes d'évaluation des stocks. Il s'agit d'un coût direct à la fabrication du produit. Le seul problème dans ce cas reste un problème de saisie de la destination (tel ou tel produit) au moment du prélèvement sur le stock.

b) Le coût de MOD

C'est la saisie du nombre d'heures MOD consommées dans la fabrication d'un produit multiplié par le taux horaire.

c) Les frais généraux d'ateliers

Ces frais regroupent des tâches qui concernent la préparation du travail et puis on ne peut les rattacher à un seul produit.

Remarque: le coût de production ainsi calculée constitue la valeur d'entrée du produit fabriqué en stock des produits finis.

Application suite

- ✓ Calculez le coût de production des webcams et des clés USB

	Webcams			Clés USB			Total
	Q	PU	M	Q	PU	M	
Coût achat compos. Elec.							
Coût d'achat des coques							
Charges de production							
Coût de production							

- ✓ Calculer la marge sur coût de production de chaque produit

3. Les coûts hors production

3.1 Le coût de distribution

C'est l'ensemble des charges que l'entreprise engage depuis la fin de production jusqu'à l'arrivée des produits chez les clients. Les composantes du coût de distribution sont les suivantes :

a) Les emballages :

- ⊕ Les emballages pour le conditionnement des produits finis avant leur mises en stock: c'est un coût imputable au coût de production.

- ⊕ Les emballages récupérables : ce sont des charges d'exploitation, exclues de la CAG. Dans ce cas les emballages peuvent être considérés comme des produits à part qui dégagent des malis, bonis et un résultat.

- ⊕ Les emballages perdus utilisés dans l'expédition des produits aux clients: leur coût est imputable au coût de distribution.

b) Les autres charges directes :

Certains transports publicité, promotion des ventes spécifique à un produit

c) Les charges indirectes de distribution :

- ⊕ Préparation des ventes: publicité, étude de marché
- ⊕ Exécution des ventes: prise des commandes, facturation, gestion des délais de livraison, de paiements.
- ⊕ Stockage et livraison
- ⊕ Services après-vente: entretien et réparation

3.2 Les autres coûts hors de production

D'autres coûts hors production se rapportant au fonctionnement général de l'entreprise doivent être imputés non au coût de production mais au coût de revient. **Exemple**: les charges d'administration générale: (contrôle de gestion, CAG, CF) et autres charges (charges de recherche et développement...).

4. Le coût de revient

Coût de revient production (Entreprise commerciale) = coût d'achat de marchandise vendues + coût hors

Coût de revient (Entreprise industrielle) = coût de production des produits vendus + coût hors production

Résultat analytique = Somme résultats analytiques élémentaires

Application suite

- ✓ Calculez le coût de revient de chaque produit

	Webcams			Clés USB			Total
	Q	PU	M	Q	PU	M	
Coût de production							
Coût de distribution							
Coût de revient							

- ✓ Calculez le résultat

	Webcams			Clés USB			Total
	Q	PU	M	Q	PU	M	
Ventes							
Coût de revient							
Résultat							

- ✓ Calculez le taux de rentabilité

Des webcams : _ _ _ _ _

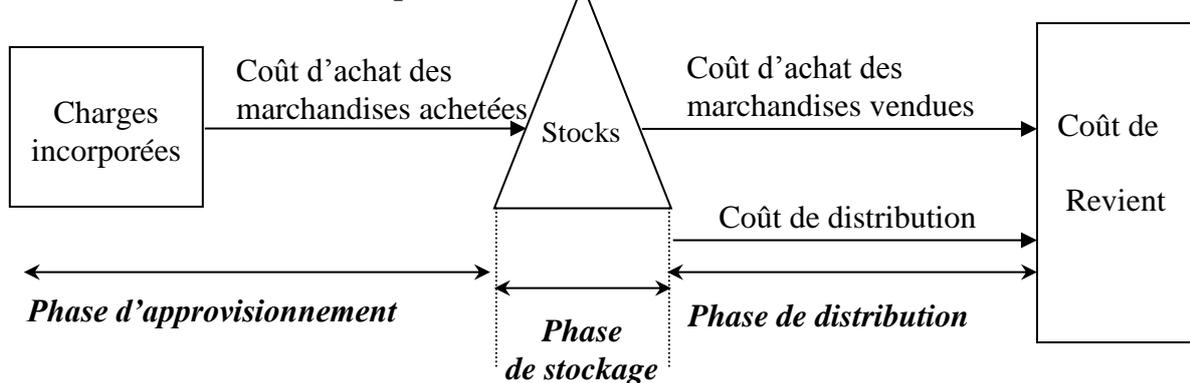
Des clés USB : _ _ _ _ _

II. Le réseau des coûts dans une entreprise

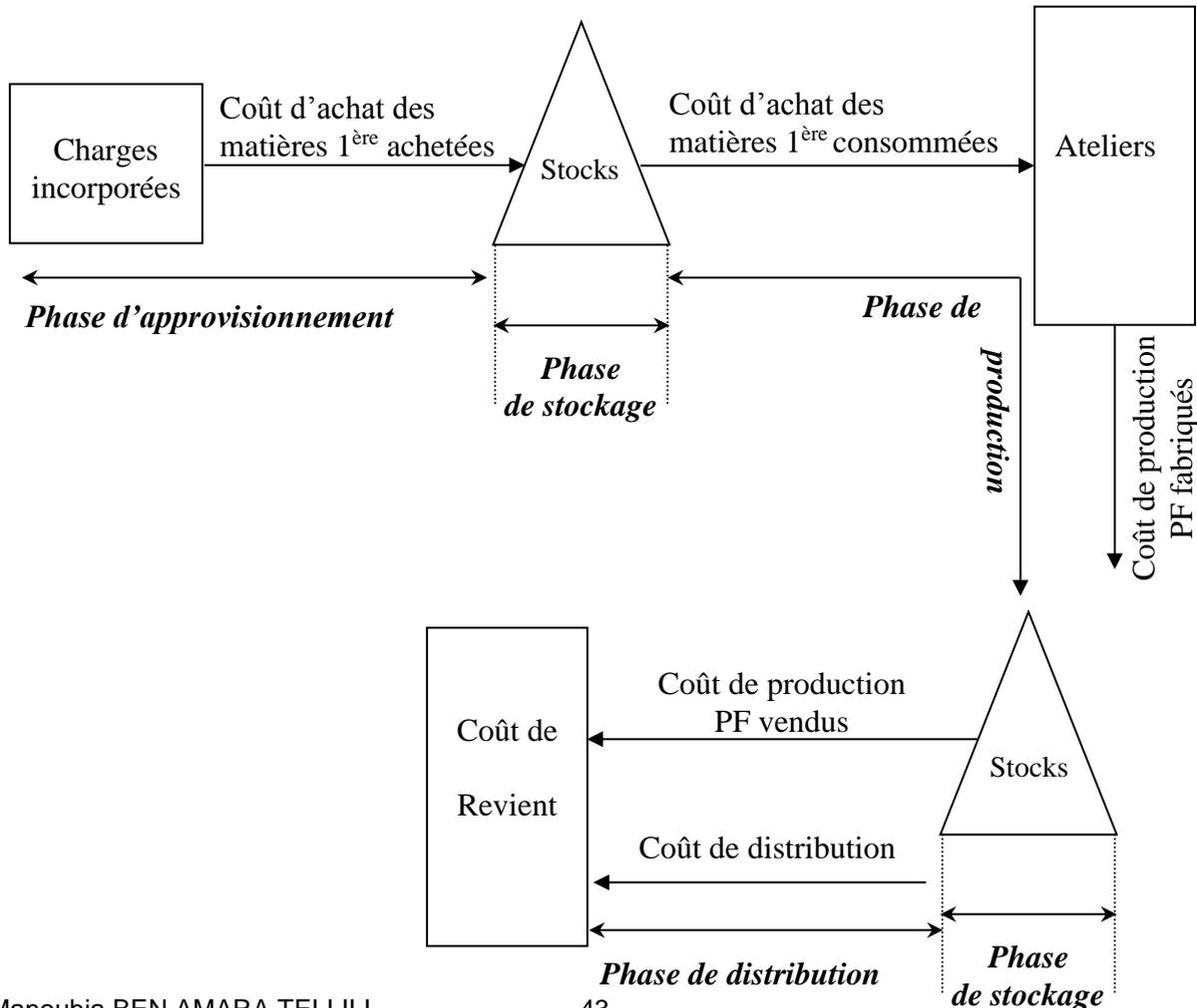
La formation des coûts et coût de revient se fait selon un processus logique qui est celui du cycle d'exploitation de l'entreprise auquel correspond un réseau de coût à calculer successivement pour aboutir en fin d'analyse au coût de revient.

La conception de ce réseau de coûts doit être adaptée à l'activité de l'entreprise et aux besoins d'information des décideurs. Il n'y a donc pas un modèle unique de réseau de coûts mais on peut néanmoins fixer un cadre général d'analyse qu'il appartient à la charge d'entreprise d'aménager.

► Cas d'une entreprise commerciale :



Cas d'une entreprise industrielle



Application réseau (d'après examen CAG ISET de Djerba)

L'entreprise « Agri plus » est spécialisée dans la production d'un produit chimique servant pour l'agriculture. Ce produit principal est dénommé P et est fabriqué à partir de deux matières premières M1 et M2. La production se passe dans deux ateliers : atelier I et atelier II. M1 est traitée, tout d'abord, dans le premier atelier. Puis elle passe sans stockage à l'atelier II. Ensuite, et à l'issue du deuxième atelier on obtient P par adjonction de la matière M2. Au même temps, elle obtient un produit résiduel qu'elle vend à une autre entreprise.

Travail à faire :

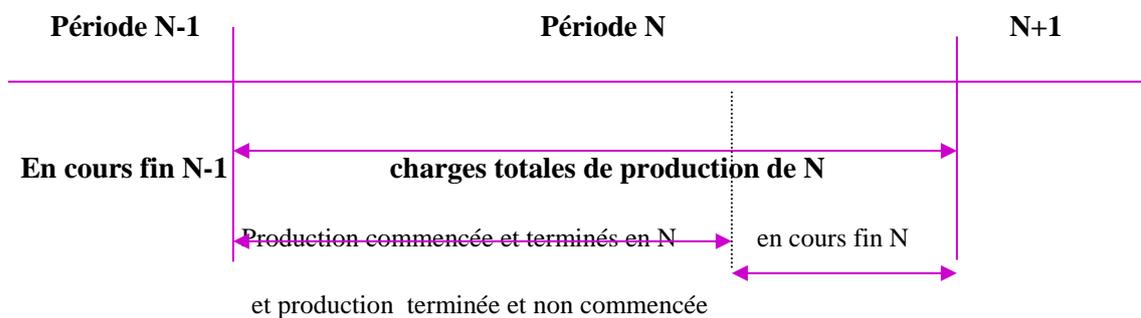
Tracer le processus d'exploitation et le réseau de coût de l'entreprise « Agri plus »

III. Les problèmes particuliers du coût de production

1. Les produits en cours

a) Principe :

En fin période, la totalité de la production peut ne pas être achevée. Dans ce cas une partie des charges de la période concerne la fabrication des produits qui reste en cours de la fabrication.



**Coût de production terminée = charges totales de production de la période
encours initial – encours final**

L'encours initial n'est rien d'autre que l'encours final de n-1 n est constaté par simple report au débit du compte d'inventaire permanent. Le problème qui se pose alors est celui de l'évaluation de l'encours à la fin de chaque période.

b) Evaluation des encours :

Les encours sont souvent délicats à évaluer et leur valorisation sont généralement forfaitaires. Il existe deux méthodes d'évaluation des encours :

► **Méthode d'évaluation globale (par équivalence)**

Selon cette méthode on considère que les encours représentent en moyenne une fraction du produits finis: 1/4 ,1/2

$$\text{Une unité encours} = \alpha \text{ unités terminées}$$

Avec :

α : coefficient d'équivalence ($0 < \alpha < 1$)

Cette notion de production équivalente suppose que l'état d'avancement de la production est uniforme.

Exemple

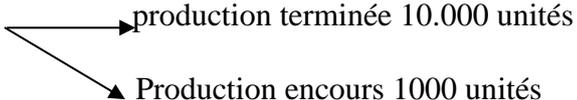
La production réelle du mois d'octobre a été de :

- 10.000 unités achevées
- 1000 unités encours.

Sachant $\alpha = 3/4$ (coefficients d'équivalence) et que les charges de production de la période s'élèvent à 161250 TND

T AF : Déterminer la valeur des encours ?

Correction :

Charges totales de = 161250 DNT  production terminée 10.000 unités
▲ Production encours 1000 unités

$$\begin{aligned} \text{Production d'équivalence} &= 10.000 + 3/4 \times 1000 \\ &= 10750 \text{ unités équivalentes} \end{aligned}$$

Charges totales de production 161250

$$\text{Coût d'une unité terminée} = \frac{\text{Charges totales de production}}{\text{Quantité de production équivalente}} = \frac{161250}{10750} = 15 \text{ D} :$$

Coût de production des unités terminées = $15 \times 10.000 = 150.000$ TND

Coût de production des unités encours = $15 \times 3/4 \times 1000 = 11250$ TND

► **La méthode d'évaluation des composantes**

Selon cette méthode on suppose que l'état d'avancement n'est pas uniforme : en fonction du processus de fabrication, on définit un degré d'avancement des encours pour chacune des composantes de coûts. Fréquemment, les matières sont incorporées à l'entrée dans l'atelier alors que les charges de main d'œuvre sont engagées progressivement.

Coût de production:

Matières premières consommées	→ α_1	→ production équivalente 1
MOD	→ α_2	→ production équivalente 2
Frais généraux d'atelier	→ α_3	→ production équivalente 3

Application

Nombre d'unités terminées $U_t = 10.000$ u

Nombre d'unités encours $U_e = 1000$ u

Les charges totales de production sont de 161250 DNT détaillées ainsi :

190.000 TND dépensés en matières premières

60.000 TND dépensés en MOD

11.250 TND dépensés en frais généraux

Les encours sont arrivés aux stades d'élaboration suivants :

Matières premières consommées: $\alpha_1 = 1$

MOD $\alpha_2 = 0,5$

Frais généraux d'atelier $\alpha_3 = 1/3$

Correction

- *Matières premières:* production équivalente = $10.000 + 1000 * 1 = 11000$ unités.

90000

Coût de Matières premières / unité terminée = ----- = 0.182 TND

11000

Coût des unités encours (consommation matières premières) = $0.182 * 1000 = 182$ TND.

- MOD: production équivalente = $10.000 + 1000 * 0.5 = 10500$ unités.

60000

Coût de MOD l'unité terminée = ----- = 5,714 TND

10500

Coût des unités encours (consommation MOD) = $5,714 * 1000 * 0.5 = 2857$ TND

- Charges indirectes: production équivalente = $10.000 + (13 * 1000) = 10333$ unités

Coût des charges indirectes / unité terminée = $11250/10333 = 1,088$ TND

Coût des unités encours = $1.088 * (1000 * 1/3) = 362,304$ TND

Valeur de l'encours = 3401,304 TND.

Application 2

La société « XYZ » a pour activité la production de costumes pour hommes, elle cherche à déterminer les coûts de production d'un costume.

Les charges engagées au cours du mois de février ont été de 164462 D

Encours initial = 110 costumes

Production février = 718 costumes

Encours final = 80 vestes encours

Le coût prévu d'un costume achevé se compose :

Eléments	Total
* Charges directes :	
- Matières	143
- MOD	95
* Charges indirectes	
- Atelier 1	8
- Atelier 2	16

Les stades d'élaboration des encours :

Eléments	E i	E f
Matières consommées	100%	60%
MOD	80%	40%
Atelier 1	75%	25%

Atelier 2	20%	0%
-----------	-----	----

T. A .F : Evaluer l'Encours initial (E i), l'encours final (E f) ainsi que la production terminée.

Solution :

Eléments	E initial	E final
Charges Directes :	219	123,8
-Matières consommées	143	85,8
-MOD	76	38
charges Indirectes :	9,2	2
-Atelier 1	6	2
-Atelier 2	3,2	0
Total	228,2	125,8

Valeur E i = $110 \times 228,2 = 25102$ TND

Valeur E f = $80 \times 125,8 = 10.064$ TND

Coût de production achevée = $164462 + 25102 - 10064 = 179500$ TND.

Coût de production d'un costume = $179500/718 = 250$ TND

2. produits résiduels: (PR)

Les déchets: sont des résidus de fabrication constitués soit par des éléments de matières ou des impuretés dégagées par la production.

Les rebuts: sont des produits de mauvaise qualité et impropres à l'usage prévu tels que: des produits finis détériorés ou éléments à dimension non conformes.

Deux cas sont à considérer :

- ✗ Les produits résiduels non vendables.
- ✗ Les produits résiduels vendables
 - En l'état sans frais supplémentaires
 - Après traitements complémentaires
 - Et réutilisés dans la production d'un autre produit

✗ **Les produits résiduels non vendables:**

Ils n'ont pas une valeur d'échange donc il est donc inutile d'en déterminer un coût et d'en détenir un stock. Mais si leur évacuation nécessite des frais (transport, MOD) ils sont à incorporer au coût de production du produit fini origine de ces résidus.

Application

Pour fabriquer un produit, une entreprise a utilisé 1.500 kg de MP au CMUP de 15 DT le kg

Les frais de MOD se sont élevés à 600 Heures à 30 DT /h, enfin les frais de fabrication sont de 4 DT l'unité d'œuvre (UO est l'HMOD)

Au moment de la transformation, la MP perd 10% de son poids par élimination d'un déchet sans valeur.

TAF : Calculer le coût de production

✗ Les produits résiduels vendables

▶ Le PR est vendable en l'état et ne nécessite pas de frais supplémentaires :

Deux traitements sont possibles :

- Le prix de vente du PR est assimilé à une diminution de coût :

Le coût de production des PF = les charges engagées au cours de la période – prix de vente du PR

- Le PR est supposé avoir un coût de production nul, le prix de vente du déchet sera alors ajouté au résultat de CAG

Le résultat de CAG = total résultats analytiques + prix de vente du PR

Application

Une entreprise fabrique un produit « P » à partir d'une seule MP « M », au cours de la transformation on obtient un déchet « D » que l'entreprise vend à une entreprise voisine au prix de 5 DT le kg.

Pour le mois d'Avril, la CG fournit les renseignements suivants :

- ✗ Stock au 01/04 : MP = 2.800kg à 10 DT /kg
- ✗ Les achats de M = 1.200 à 8 DT /kg
- ✗ Frais d'achat = 1.800 DT
- ✗ MOD = 400 H à 50 DT /h
- ✗ Frais de fabrication = 1,5 DT / l'unité d'œuvre (UO est le kg de MP utilisée)
- ✗ Consommation = 2.000 kg
- ✗ Le déchet représente 1/5 du poids de « M » utilisée
- ✗ Production du mois = 300 unités

- ✗ Les sorties de stock sont évaluées au CMUP de la période
- ✓ Déterminer le coût de production de « P » sachant que pour la vente du déchet « D »
- ✓ L'entreprise ne supporte pas de frais de distribution et ne réalise pas de bénéfice.

Application

Dans un atelier, on a obtenu 10.000 kg d'un produit principal P et 200kg de produits résiduels. Le coût total s'élève à 780.000 D. Les produits résiduels ont été vendus à 15 D le kg et le produit P à 90 D le kg. Calculer le coût de production du produit P et le résultat global.

Correction

Le coût de production du PF = $780.000 - (200 \times 15) = 777000$ TND

Le coût de production /kg = $777000/10.000 = 77,7$ TND

Résultat global = $(10.000 \times 90) - 780.000 + (200 \times 15) = 123.000$ TND

► **Le PR est vendable après traitements complémentaires :**

Ce PR est alors traité comme un sous-produit et l'entreprise calculera des résultats analytiques par produit fini et par sous-produit. Le calcul du coût de production du sous-produit selon la procédure suivante :

Prix de vente du PR

- Marge bénéficiaire

= Coût revient du PR

- coût Distribution

= Coût de production après traitements complémentaires

-coût traitement (Matières. MOD. char2es indirectes)

= Coût production de S avant traitements (à déduire du coût de production du produit principal).

i) Le PR est réutilisé dans la production d'un autre produit :

Il est valorisé au prix de marché ou à un prix forfaitaire aux fins de la gestion des stocks.

Période N :

Coût de production des produits finis = charges engagées en N – coût du PR

Période N+1 :

Coût de production des produit fini = charges engagées en N+1 + coût du PR réutilisé

Application :

L'entreprise « **La classe** » a pour objet la fabrication des bureaux de luxe. Dans son processus de fabrication elle obtient des PR utilisés dans la fabrication des petits bureaux pour enfants. Les dépenses engagées dans la production des grands bureaux ont été les suivantes :

Matières premières	27.000
MOD	16.500
<u>Charges indirectes</u>	<u>13.500</u>
Total	57.000

On obtient 30 bureaux, et des produits résiduels valant sur le marché 3000D. En plus des PR, les dépenses engagées dans la production de 30 petits bureaux ont été les suivantes :

Matières premières	1700 D
MOD	1150 D
Charges indirectes	750 D
Total	3600 D

T AF :

Calculer le coût de production de chaque type de bureau.

Correction

Le coût de production des bureaux de luxe = $57000 - 3000 = 54000D$.

Le coût de production des bureaux pour enfant = Le prix de vente du produit résiduel + les dépenses engagées en matières premières + MOD + charges indirectes = $3000 + 3600 = 6600$

Le coût de Production / bureau luxe = $54000/30 = 1800 D$

Le coût de Production / bureau enfant = $6600/30 = 220 D$

3. Les sous-produits (S)

. Un sous-produit est un produit secondaire obtenu au cours de la fabrication d'un produit principal : objet essentiel de l'exploitation. D'où le problème de partage des charges de

production entre le produit principal et le sous-produit. Exemple: une société pétrolière obtient de l'essence mais également comme: l'huile, goudron

L'évaluation des sous-produits se fait de deux manières :

- ✗ **Une évaluation forfaitaire à partir du prix de vente** (comme le PR vendable après traitements complémentaires)
- ✗ **Une évaluation par partages de l'ensemble des charges de production**

▶ Méthode du coût moyen unitaire :

Cette méthode s'applique pour des produits à valeur sensiblement égale et s'exprimant avec la même unité physique

▶ Méthode des rendements

Elle s'applique pour des produits mesurés par des unités physiques différentes. Dans ce cas, il y a lieu de les exprimer par une unité physique commune. C'est le cas par exemple le cas dans le raffinage de pétrole où une tonne donne 30% d'essence, 10% d'huile, 40% de gasoil et 20% de goudron.

▶ Méthode du prix du marché :

Elle s'applique pour les produits à valeurs différentes. On admet ainsi que le produit qui se vend le plus cher a le coût le plus élevé. Le coût total sera alors réparti proportionnellement au chiffre d'affaires de chaque produit

Application

La fabrication des chaussures donne comme sous-produits des porte-monnaie. L'ensemble des dépenses engagées pour la production est :

Matières	87450 D
MOD	22500 D
Charges indirectes	<u>70.000 D</u>
	179950 D

Les porte-monnaie subissent des traitements complémentaires pour être prêt à la vente. Les charges de traitement sont: MOD 3300 D

Autres charges 450 D

La production de l'exercice a été de 7000 paires de chaussures avec une marge de 25% du prix de vente et les coûts de distribution s'élèvent à 200D.

T .A. F : calculer le coût de production d'une paire de chaussure.

IV. Les inconvénients des coûts complets

La méthode de calcul des coûts par la méthode des coûts complets referme plusieurs lacunes qui sont :

- La lourdeur dans la mise en œuvre de la méthode
- L'arbitraire dans le choix de certaines clés de répartition des charges indirectes et des unités d'œuvre qui n'expriment pas toujours une corrélation parfaite entre les frais de sections et le niveau d'activité exprimé en unités d'œuvre. La mise à jour de ces clés et de la nature des unités d'œuvre en fonction de l'évolution de l'entreprise n'élimine pas cette limite
- Les coûts dans la méthode des coûts complets résultent de plusieurs facteurs, quantité et coûts de facteurs de coûts de production et taux d'utilisation des capacités de production, de distribution et d'administration, qui peuvent jouer d'une façon concomitante. La méthode n'a pas réussi à les isoler individuellement et à mesurer leurs incidences sur les coûts.
- La prise de décision sur la base du coût de revient complet est imprudente en matière de politique de sélection de produits et de production. En effet, un produit qui présente un résultat analytique négatif risque d'être éliminé du portefeuille produits alors qu'il dégage une marge sur coût variable positive, qui participe donc à la couverture des charges fixes. Aussi, l'acceptation d'une commande marginale se fera sur la base de sa marge sur coût variable ou coût marginal et non sur la base de son résultat analytique.

A RETENIR

- ⊕ Le coût d'achat : prix d'achat + frais directes dur achat + charges indirectes d'approvisionnement.
- ⊕ Le coût de production : coût d'achat de matière consommées + coût MOD + autres charges directes de production + charges indirectes de production.
- ⊕ Les coûts hors production : coût de distribution + autres coûts hors production.
- ⊕ Les emballages sont deux types :
 - ▶ Les emballages perdus : leur coût est imputable au coût de production des produits correspondants.
 - ▶ Les emballages récupérables : sont traités comme entité indépendante.

- ⊕ Le coût de revient = coût de production des produits vendus + coût hors production
- ⊕ Le coût de revient = coût d'achat des marchandises vendues + coût hors production.
- ⊕ Les produits résiduels regroupent les déchets et les rebuts. Deux cas peuvent être distinguées :
 - ▶ Les produits résiduels inutilisables
 - ▶ Les produits résiduels utilisables.

- ⊕ Les sous-produits sont des produits obtenus au cours de la fabrication du produit principal. Leur évaluation se fait à partir du prix de vente ou par partage de l'ensemble des charges.
- ⊕ Les encours de production correspondent à la production qui n'a pas atteint sa phase finale de transformation. La valeur des encours correspond aux coûts qui peuvent leur être incorporées jusqu'à l'étape à laquelle ils se trouvent.

Etapes de calcul des coûts dans une entreprise commerciale.

1. Calculer le coût d'achat des marchandises achetées

Prix d'achat + charges directes d'approvisionnement + Charges indirectes d'approvisionnement

2. Procéder à l'inventaire permanent des stocks de marchandises

Stock initial	Sorties (coût d'achat des marchandises vendues) évaluées selon les méthodes : CUMP FIFO...
Entrées évaluées au coût d'achat des marchandises achetées.	Stock final

3. Calculer le coût de distribution

Charges directes de distribution + charges indirectes de distribution
Ce coût ne se cumule pas avec les autres

4. Calculer le coût de revient des marchandises vendues

Coût d'achat des marchandises vendues + Coût de distribution

5. Calculer le résultat analytique

Chiffre d'affaires - Coût de revient des marchandises vendues.

Etapes de calcul des coûts dans une entreprise industrielle

1. Calculer le coût d'achat des matières premières et fournitures achetées

Prix d'achat + Charges directes d'approvisionnement + charges indirectes d'approvisionnement

2. Procéder à l'inventaire permanent des stocks de matières premières et fournitures.

Stock initial de matières premières	Sorties de matières (coût d'achat des matières utilisées) évaluées selon les méthodes : CUMP FIFO .Matières consommées
Entrées évaluées au coût d'achat des matières premières achetées.	Stock final de matières premières

3. Calculer le coût de production des produits fabriqués

Matières premières consommées + Charges directes de production + charges indirectes de production.

4. Procéder à l'inventaire permanent des produits fabriqués.

Stock initial de produits finis	Sorties de produits finis (coût de production des produits vendus) évaluées selon les méthodes : CUMP FIFO .
Entrées de produits finis évaluées au coût de production des produits fabriqués.	Stock final de produits finis

5. Calculer le coût de distribution et éventuellement les autres coûts hors production

Charges directes de distribution + charges indirectes de distribution
Ce coût ne se cumule pas avec les autres.

6. Calculer le coût de revient des produits vendus

Coût de production des produits vendus + autres coûts hors production

7. Calculer le résultat analytique

Chiffre d'affaires - Coût de revient des produits vendus.

Fiche Chapitre 5

Objectif général :

Connaître et appliquer la répartition des charges indirectes par la méthode des sections homogènes.

Objectifs spécifiques :

- Connaître les règles de découpage de l'entreprise en centres d'analyse.
- Savoir distinguer entre les charges directes et les charges indirectes.
- Faire la répartition primaire des charges indirectes.
- Faire la répartition secondaire des charges indirectes.
- Calculer les charges indirectes à incorporer aux coûts.

Durée : 03 séances

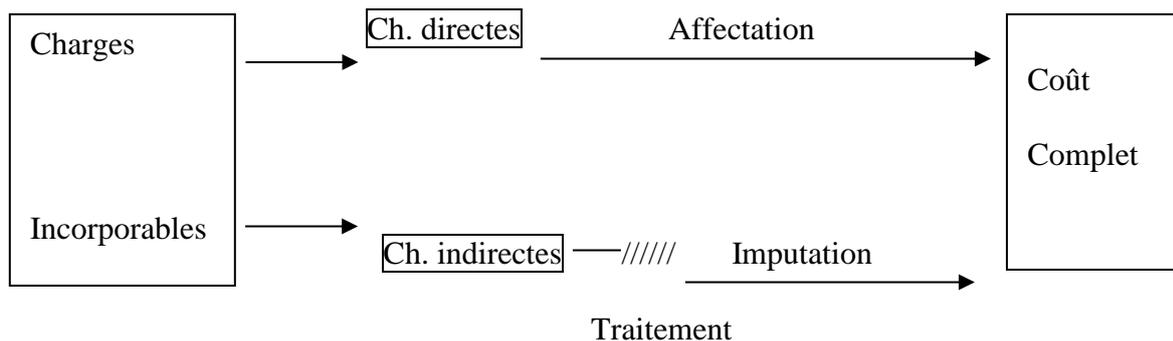
Chapitre 5

LE TRAITEMENT DES CHARGES INDIRECTES

La méthode des sections homogènes

Comme nous avons vu au chapitre précédent, un coût complet est composé de charges directes et indirectes. Les charges directes sont par définition, des charges qui concernent exclusivement un seul produit. Par conséquent, elles font l'objet d'une affectation directe au coût du produit en question.

Par contre les charges indirectes sont relatives à plusieurs produits, ce qui nécessite un traitement préalable avant leur imputation aux coûts des produits concernés.



Plusieurs méthodes de traitement de charges indirectes ont été développées. La plus fréquente est la méthode des sections homogènes dont les étapes sont les suivantes :

- ✗ découpage de l'entreprise en centres d'analyse
- ✗ ventilation des charges incorporables en charges indirectes et charges directes.
- ✗ répartition primaire des charges indirectes
- ✗ répartition secondaire imputation des frais des centres aux coûts des produits

I. Découpage de l'entreprise en centre d'analyse

1. Définition

On appelle centre d'analyse ou section: un compartiment d'ordre comptable dans lequel sont regroupés préalablement à leur imputation au coût, les charges qui ne peuvent être directement affectés à ces comptes.

Une section doit être choisie de telle manière que les charges indirectes qu'elle regroupe présentent un caractère d'homogénéité. Ce dernier suppose qu'une section réalise une seule catégorie d'opérations ou un groupe d'opérations semblables qu'on pourra mesurer avec une même unité appelé : **unité d'oeuvre**. Exemples de section: section d'approvisionnement, production, vente, administration, entretien.

2. Classification des sections homogènes

a) Les sections principales :

Ce sont les sections qui sont en prise directe. Avec les produits, autrement dit par lesquelles transitent les produits sous diverses formes et à des stades différents d'élaboration

Donc, les charges de ces centres principaux sont totalement imputées aux coûts des produits.

b) Les sections auxiliaires :

Elles sont constituées par des centres qui travaillent pour d'autres centres. Donc l'essentiel de leur activité profite aux autres centres et non aux produits et par conséquent leurs charges relatives sont imputées sections principales et auxiliaires bénéficiaires des prestations. Exemple : section entretien, informatique

II. Ventilation des charges incorporables en directes et indirectes et Répartition primaire des charges indirectes

Cette étape consiste à répartir l'ensemble des charges indirectes entre les différents centres d'analyse.

Exemple :

Charges	montant	Centre secondaire	Centre principal 1	Centre principal 2	Centre principal 3
Service Ext.	160.000	20%	30%	40%	10%
charge pers	40.000	40%	20%	20%	20%
charges	210.000	10%	30%	30%	30%
Total répartition I ^{aire}	910.000				

T AF : Effectuer la répartition des charges indirectes entre les différents centres.

Application

Les services d'entretien et de chauffage d'une organisation ont fonctionné de la manière suivante au cours d'une période donnée :

- ✗ Le service d'entretien a consommé 3 000 kilowattheures (KWh) du service de chauffage, tandis que ce dernier a utilisé 25 heures de travail du service d'entretien.
- ✗ Les charges par nature attribuées au service d'entretien s'élèvent à 25 000, soit un montant de 25 par heure travaillée durant la période.
- ✗ Les charges par nature attribuées au service de chauffage s'établissent à un montant de 30 000, soit un montant de 2 par KWh produit.

Quels sont, pour chacune de ces deux sections analytiques, les coûts totaux à répartir au sein de l'organisation, les coûts des prestations reçues et les coûts des prestations imputées ?

III. Répartition secondaire des charges indirectes

Cette étape consiste à transférer les charges des sections aux centres bénéficiaires des prestations fournies (centres principaux et auxiliaires). Deux méthodes de transfert sont utilisées :

1. Transfert en escalier

Les centres auxiliaires situés en amont fournissent des prestations à ceux situés en aval sans en recevoir.

Exemple

Achever le tableau de répartition secondaire des charges indirectes : Sections auxiliaires Sections principales

Charges Indirectes incorporables	Sections auxiliaires		Sections principales		
	Administ	transport	Approv	Product	Distri
T R P	12000	9600	27400	43400	10200
Répartition II ^{aire}					
Administration	(12000)	20%	25%	30%	25%
Transport		(12.000)	33%	55%	12%
T R S	0	0			

2. Transferts croisés

Dans ce cas le total d'un centre auxiliaire à répartir dépend de la valeur de prestation reçue et de celle fournie. Ce problème peut être transformé en un système d'équation à n inconnus (n : nombre de centre se livrant des prestations réciproques).

Exemple:

Achever le tableau de répartition des charges indirectes suivant :

Charges Indirectes	Aminist	Entretien	transport	Approv	Product	Distri
T R P RS:	202700	62500	90600	3300	10200	121320
Administration	(X)	5%	5%	5%	75%	10%
E	10%	(Y)	50%	-	40%	
TRS	-	-	(Z)	50%	-	50%

$$\begin{cases} X = 202700 + 10\% Y \\ Y = 62500 + 5\% X \\ Z = 90600 + 5\% Y \end{cases}$$

V. Imputation des frais des centres principaux aux coûts des produits

Une fois on a calculé les totaux après répartition secondaire on doit choisir pour chaque centre principal, une unité d'oeuvre qui le caractérise.

Une unité d'oeuvre se définit comme étant l'unité permettant le coût d'un centre d'analyse aux coût des produits.

Donc, elle est:

- ▶ l'unité de mesure de l'activité de section.
- ▶ le moyen qui permet d'imputer les charges communes ou indirectes au coût de revient des produits.

1. La recherche et choix de l'unité d'oeuvre

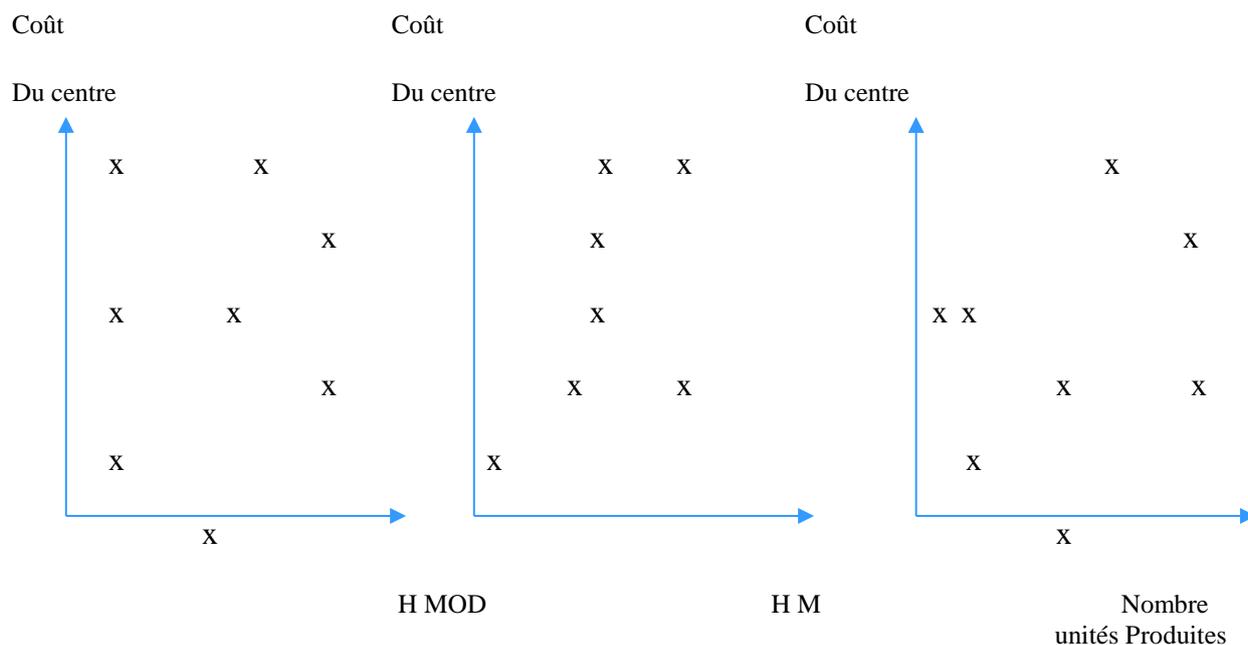
Ce choix se fait par une analyse de corrélation entre l'unité d'oeuvre et le coût du centre considéré.

Exemple:

Afin de choisir une unité de mesure pour le centre de production parmi les unités d'oeuvre suivantes :

- Heures MOD.
- Heures Machine
- Nombre d'unités produites.

Une analyse de corrélation entre chacune de ces unités et la charge totale du centre a donné les résultats suivants :



Donc l'unité d'œuvre à retenir pour le centre de production sera l'heure machine.

2. Le coût de l'unité d'œuvre ou taux des centres

⊕ Unité d'œuvre physique :

$$\text{Coût d'unité d'oeuvre} = \frac{\text{Frais de centre}}{\text{Nombre d'unité d'oeuvre}}$$

⊕ unité d'œuvre monétaire :

$$\text{Taux du frais} = \frac{\text{Frais de centre}}{\text{Assiette de répartition en D}}$$

Exemple:

Une entreprise détermine ses coûts et prix de revient chaque mois à la fin du mois de janvier 19N, les charges ont été réparties dans les sections selon le tableau ci-après :

Eléments	Sections auxiliaires		Sections principales			
	Administ	Entretien	Approv	Atelier1	Atelier2	Distri
T R P	25000	9750	27500	5000	60750	33350
Ad	-	10%	15%	30%	30%	15%
Entretien	20%	-	10%	30%	30%	10%
Nature d'unité d'oeuvre			Kg acheté	HM	HM	1D CA
Nombre d'unité d'oeuvre			13150	16000	8080	387250

Correction

Eléments	Sections auxiliaires		Sections principales			
	Administ	Entretien	Approv	Atelier1	Atelier2	Distri
T R P	25000	9750	27500	5000	60750	33350
Ad	(27500)	2750	4125	8250	8250	4125
Entretien	2500	(12500)	1250	3750	3750	1250
TRS	0	0	32875	68000	72750	38725
Nature d'unité d'œuvre			Kg acheté	HM	HM	1D CA
Nombre d'unité d'œuvre			13150	16000	8080	387250
Coût d'une unité d'œuvre			2,5	5,25	9	0,1

Administration = 25000 + 0, 2 E

Entretien = 9750 + 0, 1 Ad

Administration = 25000 + 0, 2 x 9750 + 0, 02 Administration

0, 98 Administration = 26950

Administration = 27500

Entretien = 12500

A RETENIR

⊕ Une section homogène ou un centre d'analyse est un compartiment dans lequel sont regroupées des charges indirectes homogènes.

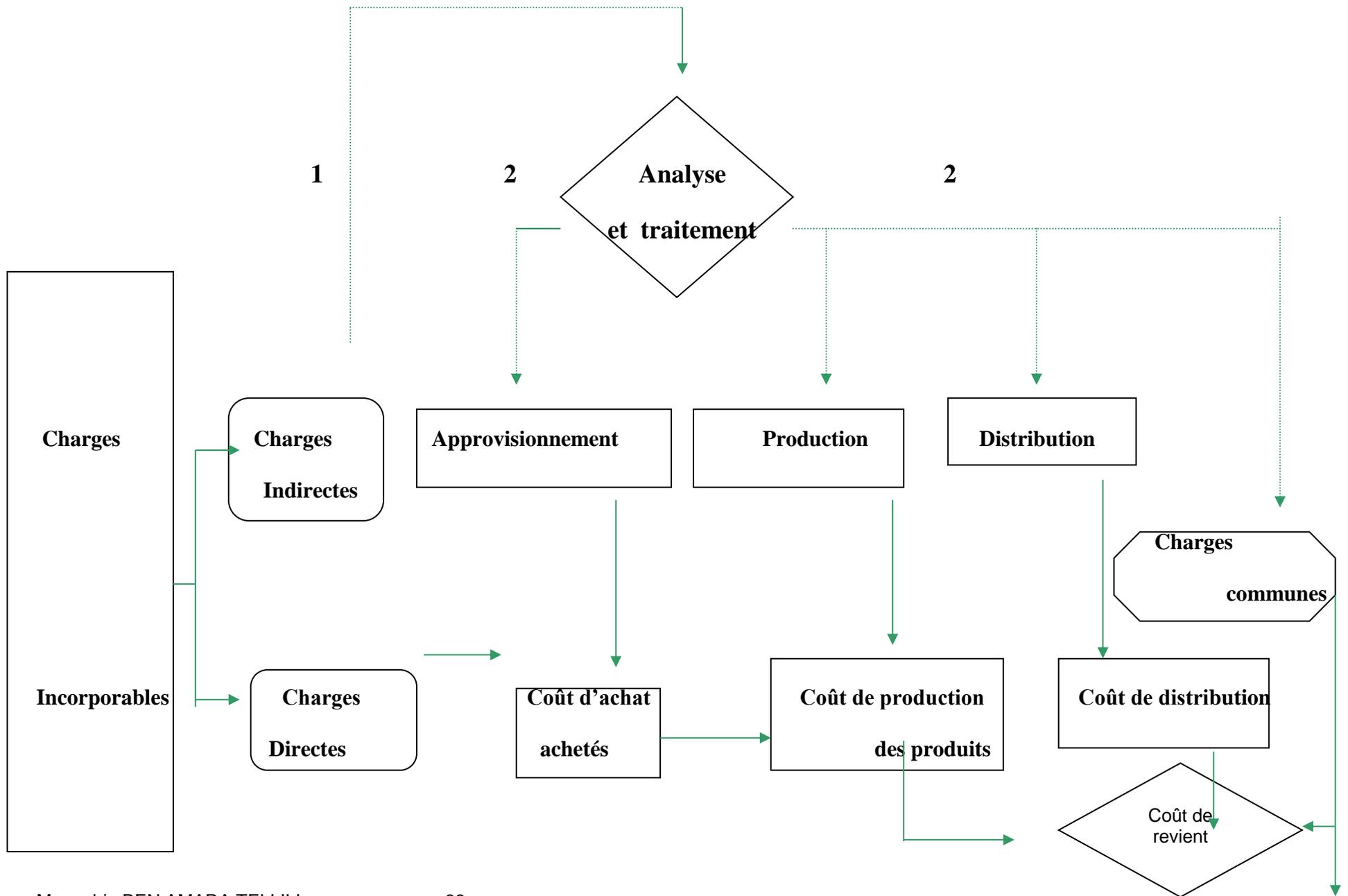
⊕ Une section auxiliaire ou secondaire est une section qui fournit des prestations aux autres. Elle assure généralement une fonction d'organisation ou une fonction logistique. Ses frais doivent être transférés aux autres centres.

⊕ Une section principale est une section dont les charges sont imputées aux coûts des produits en fonction des unités d'œuvre.

⊕ L'unité d'œuvre est l'unité de mesure de l'activité d'un centre principal. Son coût est le rapport entre les frais du centre et le nombre des unités d'œuvre.

⊕ La répartition primaire consiste à répartir les charges incorporables indirectes entre les différents centres en fonction des clés de répartition.

⊕ La répartition secondaire consiste à répartir les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux bénéficiaires.



*La comptabilité
analytique et la prise
de décision*

Fiche Chapitre 6

Objectif général :

Connaître et appliquer la répartition des charges indirectes par la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes. Savoir l'apport de la méthode en matière de prise de décision.

Objectifs spécifiques :

- Connaître le but recherché par la méthode de l'imputation rationnelle;
- Appliquer correctement les différentes étapes de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes. ;
- Savoir l'utilité de la méthode en matière de prise de décision.
- Saisir les avantages et les limites de la méthode.

Durée : 02 séances

Chapitre 6

LE TRAITEMENT DES CHARGES INDIRECTES

La méthode de l'imputation rationnelles des charges fixes

I. Fondements de l'imputation rationnelle des charges de structure

1. Illustration de la méthode

Soit un atelier pour lequel il est prévu de produire dans les conditions normales de fonctionnement 1.000 unités d'un produit X. le coût variable unitaire de production s'élève à 90 D et les charges fixes totales à 60.000 D. l'activité et les coûts de l'atelier pendant trois périodes successives sont résumés dans le tableau suivant :

	<i>Période 1</i>	<i>Période 2</i>	<i>Période 3</i>
Production	1.000 unités	800 unités	1.100 unités
Charges variables	90.000 D	72.000 D	99.000 D
Charges fixes	60.000 D	60.000 D	60.000 D
Charges totales	150.000 D	132.000 D	159.000 D
Coût unitaire	150 D	165 D	144,540 D

On constate donc que le coût unitaire a augmenté pendant la deuxième période à cause d'une baisse du niveau d'activité, alors que pendant la période 3 il a baissé car le niveau d'activité.

Fixer les prix de vente uniquement sur la base des coûts unitaires obtenus sans tenir compte du niveau d'activité peut toutefois avoir des répercussions graves sur l'efficacité globale de l'entreprise.

Si l'entreprise fixe les prix de vente à partir des coûts constatés, elle sera amenée à le majorer sur les périodes de faible niveau d'activité (lorsque les coûts augmentent) ce qui risque de contribuer à accroître cette sous activité surtout lorsque la demande est très sensible à la variation des prix.

De la même manière en cas de sur activité, les coûts tendent à baisser, le prix de vente peut être révisé à la baisse ce qui correspond pour l'entreprise à un manque à gagner surtout lorsque cette baisse de prix n'est pas justifiée par une baisse de la demande.

La comparaison avec la rentabilité les concurrents est viciée car elle n'est pas faite sur la base d'un niveau d'activité égal (celui obtenu dans les conditions normales de fonctionnement).

La baisse des coûts n'est pas ici imputable à une meilleure maîtrise des facteurs de production, un accroissement de la productivité et du rendement mais, tout simplement, à un accroissement du niveau d'activité. Donc ici la réduction des prix n'est pas synonyme d'une plus grande efficacité ceci s'explique par l'évolution des charges variables et fixes totales et unitaires.

En effet, A l'échelle globale, les charges fixes sont constantes et les charges variables sont proportionnelles au volume d'activité. À l'échelle unitaire, les charges variables deviennent fixes et les charges fixes se révèlent variables, en raison de leur étalement sur un volume d'activité croissant.

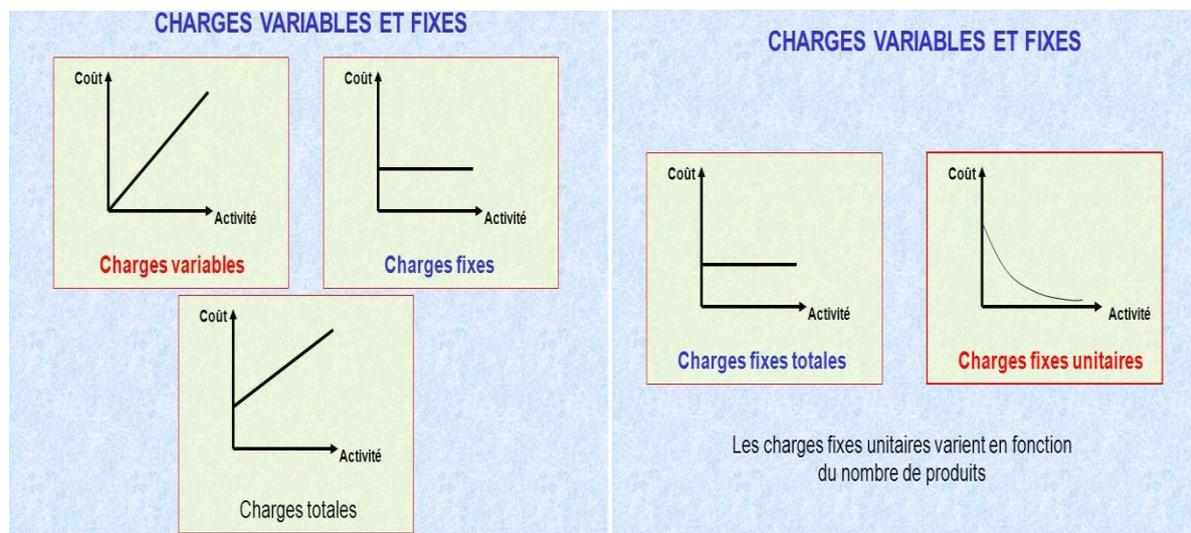


Figure N°4: Evolution des charges fixes et variables en fonction du volume d'activité

Les charges variables unitaires

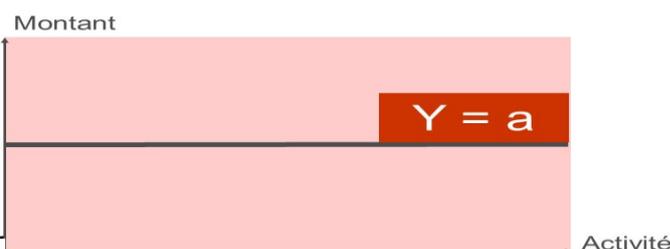


Figure N°5: Les charges variables unitaires constantes en fonction du volume d'activité

La méthode de l'imputation rationnelle des charges de structure est ainsi venue remédier aux lacunes que pose l'évaluation des performances sur la base des coûts constatés. Elle vise en effet à neutraliser l'incidence des variations d'activité sur les coûts unitaires.

2. Le Principe de la méthode

On considère que le montant des charges de structure doit s'imputer à une activité normale (1.000 unités dans notre exemple). Lorsque l'activité réelle est différente de l'activité normale, on impute aux coûts non pas les charges fixes réelles, mais les charges fixes corrigées par le coefficient suivant :

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle CIR} = \frac{\text{Niveau d'activité réelle}}{\text{Niveau d'activité normale}}$$

3. Application à l'exemple

Charges	Périodes				
	Période 1	Période 2		Période 3	
	Activité normale CIR = 1	Sous activité CIR = 0,8		Sur activité CIR = 1,1	
		Charges imputées	Différences d'imputation	Charges imputées	Différences d'imputation
Charges variables	90.000	72.000		99.000	
Charges fixes	60.000	48.000	- 12.000*	66.000	+ 6.000**
Total	150.000	120.000		165.000	
Nombre d'unités	1.000	800		1.100	
Coût unitaire	150	150		150	

Les coûts unitaires ont été régularisés, ils contiennent toujours la part de charges fixes que lors de l'activité normale.

La différence d'imputation des charges fixes définie par :

Charges fixes réelles - Charges fixes imputées

* coût de chômage

** boni de suractivité

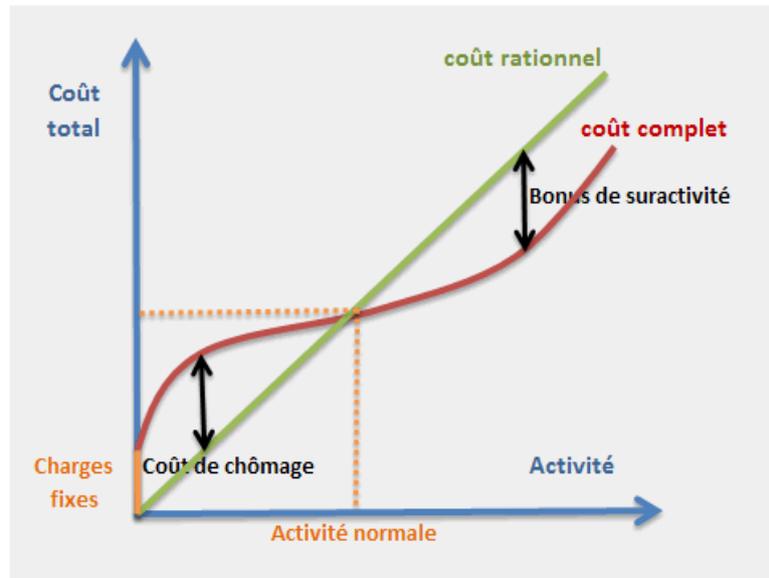


Figure N°5 : Représentation cout total après l'imputation rationnelle

II. Mise en œuvre de la méthode

1. La répartition des charges

Soit une entreprise comprenant les centres suivants :

- Centres auxiliaires : entretien, transport
- Centres principaux : atelier A, atelier B

Pour le mois de juin les charges indirectes se répartissent comme suit :

Matière consommable = 300.000 D (variables)

Charges de personnel = 200.000 D (variables) et 400.000 D (fixes)

Les matières consommables concernent se répartissent ainsi : Entretien 50.000 D

- ▶ Transport : 100.000 D
- ▶ Atelier A : 80.000 D
- ▶ Atelier B : 70.000 D.

Les charges de personnel se répartissent entre les sections selon les pourcentages suivants :

- ▶ 10% entretien
- ▶ 20% transport
- ▶ 40% atelier A
- ▶ 30% atelier B

Les prestations entre centres auxiliaires : Transport : 25% à l'atelier A et 75 % à l'atelier B

Entretien : 40 % à l'atelier A et 60 % à l'atelier B

TAF:

Présenter le tableau de répartition des charges sachant que l'activité des centres entretien, transport, atelier A, atelier B se situent respectivement à 80%, 60%,80% et 120% de leur activité normale.

	Montants			Entretien		Transport		Atelier A		Atelier B		Différences D'I R	
	Total	CF	CV	CF	CV	CF	CV	CF	CV	CF	CV	+	-
Matières consommables	300		300		50		100		80		70		
Charges personnel	600	400	200	40	20	80	40	160	80	120	60		
Totaux	900	400	500	40	70	80	140	160	160	120	130		
CIR				0,8		0,6		0,8		1,2			
Imputation des CF		352		32		48		128		144			
Différences d'imputation		48		-8		-32		-32		+24		+24	-72
T après répartition I^{aire}	852			102		188		288		274			
Répartition II^{aire}													
Entretien				-102				40,8		61,2			
Transport				-188		47		141					
T après répartition II^{aire}	852			0		0		375,8		476,2		+24	-72

2. Le Calcul du coût de revient et résultat

Une fois la répartition des charges indirectes entre les centres d'analyses est faite, le calcul du coût de revient et du résultat se fera d'après la même démarche que celle utilisée dans la méthode des sections homogènes c à d :

- ◆ Imputation des charges directes aux coûts d'achat, de production et de revient
- ◆ Répartition des charges indirectes entre les différentes matières consommées, produits fabriqués et produits vendus en fonction des unités d'œuvre retenues et leur affectation à leurs coûts successifs.

3. Rapprochement résultat d'imputation rationnelle et résultat de CF

En plus des différentes sources qui peuvent être à l'origine des différences entre résultat CAG et celui de CF et que nous avons déjà vues, une autre différence provient de la correction des charges fixes.

$$\text{Résultat de CF} = \text{résultat IR} - \text{différence de sous activité} + \text{différence de suractivité}$$

III. Utilité de la méthode en matière de prise de décision

Naturellement, toute la difficulté de la méthode consiste à définir ce que l'on considérera comme "niveau normal d'activité" ; ce niveau sera-t-il en effet déterminé en fonction des capacités des moyens matériels ou des possibilités du personnel effectivement employé?

Les partisans de l'imputation rationnelle expliquent que la méthode a l'avantage, lorsque l'on a résolu le problème précédent, de faire apparaître explicitement l'existence de régimes d'activité anormaux, les bonis et mali et sur- ou sous- absorption jouant le rôle de "clignotants".

Dans cette optique, la méthode de l'imputation rationnelle est utilisée en contrôle budgétaire, pour calculer des coûts d'unités d'œuvre prévisionnels ou standard, servant de base à des comparaisons avec les coûts constatés.

L'imputation rationnelle est également utilisée lorsque l'on a besoin de calculer des prix de revient qui, tout en échappant aux fluctuations dues aux variations saisonnières d'activité, comprennent néanmoins une part "normale" de frais fixes ; c'est le cas notamment lorsque le calcul des prix de revient sert à l'établissement de devis et de factures, c'est-à-dire à la justification des prix de vente vis-à-vis des clients. Dans ce cas, on souhaite qu'en moyenne, sur une longue période, les frais fixes soient "couverts" (ce qui suppose que sur cette période, l'activité moyenne soit égale à l'activité dite "normale") sans que le client ait à subir les effets de variations d'activité à court terme.

Fiche Chapitre 7

Objectif général :

Connaître le fondement de la méthode des coûts variables dans ses versions simple et évoluée et saisir ses avantages et inconvénients.

Objectifs spécifiques :

- Connaître le fondement de la méthode des coûts variables.
- Comprendre le fonctionnement de la méthode.
- Saisir le rôle de cette méthode dans la gestion des entreprises.
- Comprendre les évolutions du direct costing simple.
- Saisir les avantages et les inconvénients de la méthode.

Durée : 02 séances

Chapitre 7

LA METHODE DU DIRECT COSTING

OU COUT VARIABLE

L'analyse des coûts par la méthode des sections homogènes garde toujours un aspect statique. En effet, cette méthode ne fait pas référence au volume de production ou de vente (niveau d'activité). C'est grâce à l'analyse des coûts en fonction de leur variabilité que l'on pourra acquérir une vision dynamique sur les manières dont les résultats ont été obtenus.

La méthode des coûts variables constitue une méthode de gestion plutôt qu'une méthode de calcul des coûts. Elle permet de calculer des marges par produit montrant, ainsi, la contribution de chacun d'eux à la formation du résultat.

I. la méthode des coûts variables

1. Principe et Caractéristiques

Cette méthode se base sur la répartition des charges incorporables en charges fixes et charges variables.

Les charges variables ou opérationnelles sont celles qui varient avec le niveau d'activité. Cette dernière peut être mesurée par le volume de production, de vente ou par le chiffre d'affaire.

Quant aux charges fixes ou de structure, elles ne varient pas dans une structure donnée et pour une période de temps relativement courte.

Il s'agit d'un modèle très pratique et intéressant en matière de gestion, en effet, la méthode de direct costing est:

- *Simple*: elle s'écarte de la complexité du modèle des coûts complets;
- *opérationnelle*: elle permet de faire des prévisions et facilite le calcul et l'analyse des écarts,
- *efficace*: elle permet de mesurer la contribution de chaque produit à la rentabilité de l'entreprise.

Ainsi, dans une entreprise commerciale ou dans une entreprise industrielle, le modèle des Coûts variables peut être à la base de certaines décisions clés de gestions.

a) Les formules de base

Soient P_1, P_2, \dots, P_n : les produit fabriqués et ou vendus par l'entreprise
n produits : i: 1,2,3..... n

- ▶ M/CV: la marge sur coût variable du produit i
- ▶ CA: le chiffre d'affaire du produit i

P1.	P2	P n
C A1	CA2	CA n
-CV1	CV2	CV n
= M/CV1	M/CV2	M/CV n

$$M/CV \text{ globale} = M/ CV1 + M/ CV2 + \dots + M/ CVn = \sum_{i=1}^n M/ Cvi$$

$$\text{Résultat Global} = \sum_{i=1}^n (M/ CV)_i - \text{CFGlobales}$$

D'où on définit un taux de marge:

$$\text{Taux de Marge(TM)} = \frac{M/CV}{CA}$$

Interprétation :

- Si le chiffre d'affaire d'un produit couvre ses charges d'activité (variables), alors il peut générer une marge positive ou nulle
- Une marge positive contribue à la couverture des charges fixes.
- Le résultat ne peut être bénéficiaire que si la somme de toutes les marges dépasse la totalité des charges fixes.
- Le taux de marge exprime le pourcentage du chiffre d'affaire qui contribuerait à la couverture des charges fixes.

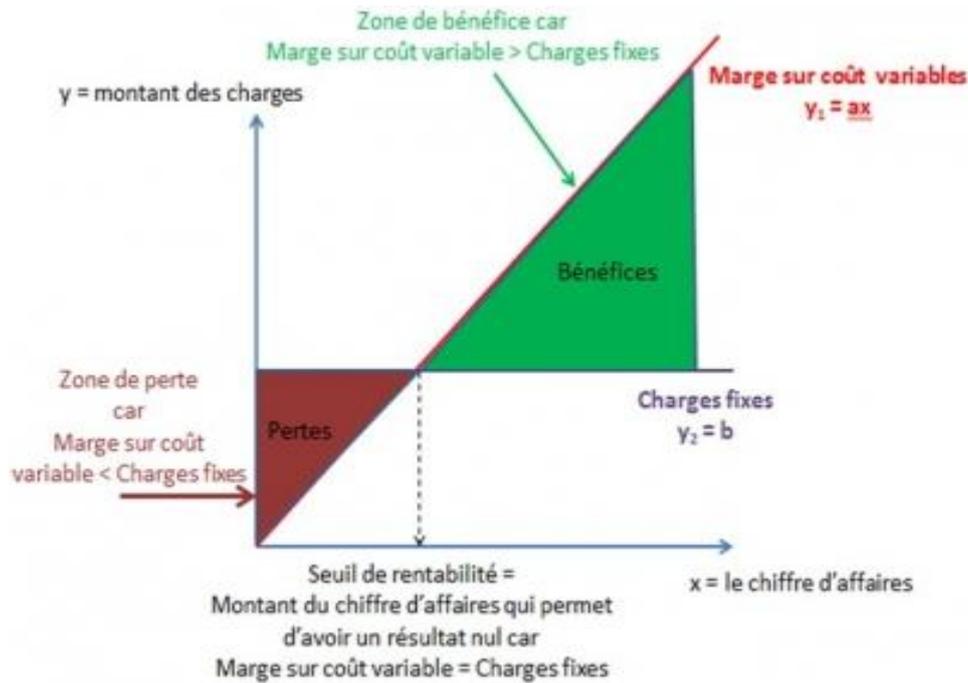


Figure N°6 : Représentation de la marge sur coût variables et des charges fixes d'un produit

b) Etapes de la méthode

1. Ventilation préalable des charges de la période en charges fixes et charges variables.
2. Ventilation des charges variables en charges directes et indirectes
3. Affectation des charges variables directes aux coûts des produits.
4. Répartition des charges variables indirectes entre les centres d'analyse
5. Imputation des frais des centres aux coûts des produits concernés en fonction des Unités d'œuvre consommées par chaque produit.
6. Calcul des marges sur coûts variables par produits.
7. Imputation des charges de structure au compte de résultat analytique.
8. Calcul du résultat global.

2. La méthode de « direct costing » et prise de décision

La notion de marge sur coût variable joue un rôle important dans l'orientation et la gestion des entreprises.

a) Maintien ou abandon d'un produit

La marge sur coût variable peut avoir un rôle important lors de la prise d'une telle décision.

Exemple :

L'entreprise « AB X » est une entreprise de confection qui travaille sur commande. Au cours du mois de Janvier, l'entreprise a fabriqué et a vendu deux types d'articles:

	A	B
-Quantité Produites	7 500	15 000
-Chiffre d'affaire	210000	94500
-Coûts de revient	157500	102000
-Résultat	52 500	-7 500

TAF : Doit-on abandonner la production de l'article B ?

Correction

Avant de décider l'élimination de l'article B, qui dégage un résultat négatif, il faut étudier la marge sur coût variable correspondante.

Sachant que le coût variable unitaire de A est 14D et de B égale à 6 D:

	A	B
- Chiffre d'affaire	210000	94500
- Coûts variable	105 000	90 000
- marge sur coûts variable	+ 105 000	+ 4 500
- Taux de marge	50%	4,76 %

A partir de ce tableau, on remarque que l'article B dégage une marge sur coût variable positive. Malgré son résultat négatif, cet article couvre ses charges variables. Grâce, à sa marge sur coût variable il absorbe une partie de ses charges fixes à raison de 4 500D.

Ainsi, l'élimination de cet article va affecter la rentabilité des autres articles dans la mesure où chaque article va supporter plus de charges fixes. Donc, la décision de l'abandonner s'avère non rationnelle.

b) Détermination du volume optimal de production

Exemple: Une entreprise fabrique deux produits A et B dont les informations sont résumées Dans le tableau suivant :

	A	B
Prix de vente	150	85
Charge variable	90	60
Charge fixe	2500	

La production de A et B nécessite :

- ❖ A: 3 heures machine et 2 heures de main -d'oeuvre directe.
- ❖ B: 1 heures machine et 2,5 heure de main-d'oeuvre directe.

TAF : Déterminer les quantités de A et B qui permettent de maximiser la M/CV globale.
Sachant que: le volume maximal d'heure machine 10 000h

Le volume maximal d'heure de main-d'oeuvre directe 15000h.

Correction

La résolution de ce problème se traduira par le programme linéaire suivant :

$$\text{Max: } 460Q_A + 25Q_B$$

$$\text{S/C : } 3 Q_A + Q_B \leq 10000h$$

$$2Q_A + 2,5 Q_B \leq 15000 h$$

II. La méthode du " direct costing " évolué

La méthode du coût spécifique ou direct costing évolué constitue une évolution de la méthode du direct casting simple.

1. Définition

La méthode du coût variable évolué est une méthode comptable qui incorpore aux coûts, non seulement les charges variables mais aussi les charges fixes spécifiques. Les charges fixes communes à plusieurs produits ou activités restent seules exclues des coûts.

2. Formules de base

Soient: P1, P2, ..., P n les produits fabriqués et ou vendus par l'entreprise

Les produits i: 1,2,3, ..., n

Soient les notations et abréviations suivantes :

.M/CVi : marge sur coût variable du produit i.

.M/CSi : marge sur coût spécifique du produit

.CA i : chiffre d'affaire du produit i

	P 1	P2	.....	P n
Chiffre d'affaire	C A1	CA2	.....	CAn
-Coût variable	CV1	CV2	.....	CV n
=Marge/coût variable	M/CV1	M/CV2	.....	M/CV n
-Coût spécifique	CS 1	CS2	.....	CS n
=Marge/coût Spe	M/CS1	M/CS2	.....	M/CS n

$$\text{M/CS globale} = (\text{M/CS})_1 + (\text{M/CS})_2 + \dots + (\text{M/CS})_n$$

$$\text{Résultat Global} = \sum_{i=1}^n (M/CS)_i - \text{CF communes}$$

III. Appréciation critique

1. Avantages

- Le calcul des marges sur coûts variables permet de mettre en évidence la contribution de chaque produit à la formation du résultat de l'entreprise.
- Ce modèle facilite l'élaboration des prévisions et du budget.
- il constitue un fameux outil d'aide à la décision.

2. Inconvénients

- Difficultés de séparation entre charges fixes et charges variables
- Il faut procéder en fin de période à une revalorisation des stocks au coût complet.

A RETENIR

- ⊕ La méthode du direct costing est adoptée pour apprécier les performances des produits à court terme
- ⊕ La marge sur coût variable correspond à l'excédent du chiffre d'affaire par rapport au coût variable.
- ⊕ La marge sur coût spécifique est la marge sur coût variable diminuée du coût fixe spécifique-
- ⊕ La contribution d'un produit à la couverture des charges fixes est mesurée par la part de sa marge sur coût variable dans son chiffre d'affaire.

BIBLIOGRAPHIE

M. A. BOUTERAA et R. BOUBAHRI, « Comptabilité analytique de gestion », Publication de l'Imprimerie Officielle de la République Tunisienne, Tunis 2001.

R GABSI, « Contrôle de gestion (Tome 1) », Edition CLE , Tunis 2002.

M. BEN ALI, « Comptabilité analytique de gestion », Edition collection Gestion d'Entreprise, Tunis 1999.

P. MYKITA et J. TUSZYNSKI, « Comptabilité analytique », Editions Foucher, Paris 2000.

C. HORNGREN & AL. "Comptabilité de gestion" 2^{ème} édition, Pearson Education, adaptation française G. Langlois, Paris 2003.

A. BOUTAT-ORTWEIN VON MOLITO. *Cours de « comptabilité analytique de gestion » Master of Arts in Political Science et Master of Science de l'École des HEC.*