

Plan du cours

Chapitre 1 : Présentation de la comptabilité analytique de gestion

Chapitre 2 : Les éléments de coûts et coût de revient

Chapitre 3 : La comptabilité matière et les charges directes : matière et main d'œuvre directe

Chapitre 4 : Le traitement des charges et des produits de la comptabilité financière :
L'incorporation des charges et des produits

Chapitre 5 : Les coûts complets (full costing) et méthode des sections homogènes

Chapitre 6 : Coûts de production : problèmes particuliers

Chapitre 7 : La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

Chapitre 8 : Les coûts partiels : méthode du coût variable

Chapitre 9 : Le seuil de rentabilité/ Le point mort



Chapitre 1 : Introduction et concepts fondamentaux

La comptabilité analytique est un outil de gestion qui a pour objectif de connaître les coûts des différentes fonctions (activités), d'expliquer les résultats et de déterminer les bases d'évaluation de certains postes de bilan afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décisions. L'objectif de ce chapitre introductif est de préciser la place de la comptabilité analytique de gestion et de s'initier aux concepts fondamentaux liés aux coûts.

Section 1 : La comptabilité analytique de gestion (CAG) : Ses objectifs et son positionnement par rapport à la comptabilité financière

1. La comptabilité financière et ses insuffisances :

La tenue de la comptabilité financière est Elle s'appuie sur des pièces justificatives et comporte la tenue de ainsi que l'élaboration et la présentation au moins une fois par an.

À la clôture de l'exercice comptable, la comptabilité financière doit fournir des états financiers qui comportent :

- : qui renseigne sur de l'entreprise ;
- : qui renseigne de l'entreprise ;
- : devant décrire de l'entreprise.
-

Cependant, pour bien comprendre l'activité de l'entreprise, contrôler les conditions internes d'exploitation, calculer des coûts et apprécier la performance de l'entreprise, la comptabilité financière s'avère un système d'information pour diverses raisons :

- La comptabilité financière est une comptabilité En effet, elle fournit des informations relatives aux charges, aux produits et aux résultats de manière ;
- Elle fournit des informations qui portent sur (après la clôture de l'exercice) ce qui ne permet pas de maîtriser et de prévoir ;
- Elle s'éloigne parfois de la réalité économique de l'entreprise (Exemple : principe de et principe du) ;
- Elle n'enregistre que les flux entre l'entreprise et ses partenaires et ne prend pas en compte les flux Elle est donc impuissante de fournir des indications

sur le processus de transformation qui à partir des moyens prélevés de l'extérieur sont transformés en produits ou services destinés à être vendus sur un marché ;

- Elle appréhende les phénomènes sous un angle Les grandeurs comme les quantités, le temps, etc. sont négligés.

Ainsi, pour une gestion plus efficace, l'entreprise a besoin d'informations plus détaillées et plus fréquentes qui se rapportent aux flux internes de l'entreprise, même si elles sont moins précises. Ces informations sont fournies par la comptabilité de gestion.

2. Définition de la comptabilité analytique de gestion :

La comptabilité analytique de gestion peut être considérée comme un instrument d'étude et d'informations complémentaires à la comptabilité financière qui répond au souci périodique d'analyse des mouvements internes d'exploitation.

Elle analyse les charges et les produits des entreprises afin d'évaluer les coûts des biens et des services produits et vendus.

Contrairement à la comptabilité financière, la comptabilité de gestion n'a pas pour vocation d'être un système formel et universel car elle C'est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer

3. Objectifs de la comptabilité de gestion :

Le recours à la comptabilité analytique par la mise en place du système de calcul de coût répond à plusieurs objectifs relevant de plusieurs domaines d'activité de l'entreprise dont notamment :

- satisfaisant pour les produits ou services ;
- à toute baisse de prix ;
- Déterminer quels sont les produits ou les services et ceux qui génèrent un
- Contrôler les
- Déceler les pertes et les, etc.

4. Fonctions de la comptabilité analytique de gestion :

Trois fonctions principales peuvent être attribuées à la comptabilité analytique de gestion :

a. Une fonction de :

La CAG est avant tout un instrument de calcul de coûts. Il s'agit de répartir les charges de la comptabilité financière sur les différents produits et services.

La détermination de ces coûts devra permettre de définir des politiques de prix, les éléments de la facturation et déterminer les différentes marges et donc la rentabilité des produits et services.

La CAG devra fournir les éléments nécessaires à l'évaluation de certains éléments du bilan à savoir :

- La valeur des stocks (matières premières, matières consommables, fournitures et des produits finis)
- Les immobilisations créées par l'entreprise.

b. Une fonction de :

Par l'analyse des coûts et le suivi de leurs évolutions, par le calcul des normes et des standards et la détermination des écarts et leur explication, la CAG permet de suivre et d'analyser les conditions internes de fonctionnement dans le but d'une plus grande maîtrise de l'activité.

c. Une fonction de :

La CAG permet aussi l'établissement de prévisions à travers le calcul de coûts prévisionnels appelés coûts préétablis et le calcul des écarts entre les coûts réels et les coûts préétablis.

5. Eléments de comparaison entre la CAG et la comptabilité financière :

Le tableau suivant fournit les différences les plus importantes entre les deux comptabilités ce qui permet de mieux rendre compte de leur positionnement respectif.

De façon générale, il faudra retenir que si la comptabilité financière est à dominante financière, la CAG a plutôt une vocation économique et de management tournée vers le futur. Pour ces raisons, la mise en place d'une comptabilité de coûts est laissée à la discrétion des managers pour l'adopter à leurs besoins et leurs objectifs.

Critères de comparaison	Comptabilité financière	CAG
Au regard de la loi	Obligatoire	.....
La vision de l'entreprise	Globale	.....
Horizon	Passé	.....
Nature des flux observés	Externes	.....
Les documents de base	Externes	.....
Le classement des charges	Par nature	.....
Les objectifs	Financiers	.....
Les règles	Rigides et normatives	.....
Les utilisateurs	Les tiers et la DG	.....
La nature de l'information	Précise et certifiée	.....

Section 2 : Les coûts

1. Définition :

Un coût est constitué par relatives à un produit déterminé.
C'est aussi une somme de charges nécessaires au fonctionnement d'une activité.

Selon le stade d'élaboration du produit, divers coûts peuvent être déterminés :

- Après la phase « **d'approvisionnement** » : des matières achetées ;
- Après la phase de « **production** » : des produits finis;
- Après la phase de « **distribution** » : ou des produits finis vendus.

2. Caractéristiques :

Chaque type de coût se caractérise par son champ d'application, par son contenu et par son moment de calcul :

2.1. Le champ d'application du coût :

La souplesse de la CAG permet d'adapter le calcul des coûts à l'organisation de l'entreprise et à son activité. Différents regroupements de charges peuvent être effectués :

- Coût par fonction économique : Exemple : **coût d'approvisionnement, de production, de distribution et administratif.**
- Coût par moyen d'exploitation : **magasin décomposé en rayon pour une grande surface, usine subdivisée en ateliers pour une entreprise industrielle.**

2.2. Le contenu :

Les coûts sont calculés pour une période déterminée en incorporant soit :

- Toutes les charges de la comptabilité financière : **ou full costing** :
- Une partie des charges de la comptabilité financière : :
 - **Coûts variables** : prise en compte des seules charges qui varient avec la production ou la vente (coûts des matières premières, coût de la main d'œuvre) ; les charges fixes (loyers, salaires de cadres, etc.) sont exclus ;
 - **Coûts directs** : prise en compte des charges variables et fixes propres au produit, calculées directement (sans aucune ambiguïté).

2.3. Le moment de calcul :

Les coûts sont déterminés soit :

- **Postérieurement** aux faits qui les ont engendrés : Coûts réels ou historiques ;
- **Antérieurement** aux faits qui les ont engendrés : Coûts préétablis ou coûts standards ou prévisionnels.

Chapitre 2 : Les éléments de coûts et de coût de revient :

Processus de formation des coûts

Section 1 : Définitions des notions usuelles

Il convient de définir quelques termes essentiels en comptabilité analytique de gestion :

1. Charge :

C'est une partie des dépenses qui concerne une période déterminée. Les charges peuvent être composées en partie directe et en partie indirecte par rapport au niveau d'activité choisi.

1.1. Charges directes à un produit :

Il s'agit des charges consommées exclusivement pour la fabrication de ce produit. Les charges directes disparaissent avec la disparition du produit.

1.2. Charges indirectes à un produit :

Ce sont les charges qui concernent plusieurs produits et qui doivent faire l'objet d'une analyse avant leur imputation au produit.

2. Prix

Le prix représente la valeur monétaire d'une transaction en amont (prix d'achat) ou en aval (prix de vente). Ce terme s'applique uniquement aux relations de l'entreprise avec le milieu extérieur.

3. Coût :

Un coût est constitué par l'accumulation de charges relative à un découpage jugé utile (produit, fonction, commande, ...). Ce coût ne correspond pas au stade final d'élaboration du produit vendu.

Le terme coût ne doit pas être confondu avec le terme dans la mesure où le prix est l'expression monétaire de la valeur d'une (prix d'achat ou prix de vente). En revanche, le coût est déterminé pour les besoins propres de l'entreprise.

4. Coût de revient :

Une accumulation d'éléments de charges qui correspondent au stade final d'élaboration du produit considéré. C'est le coût du produit distribué au dernier stade.

5. Marge et Résultat :

La marge est la différence entre le prix de vente d'un produit et le coût évalué à un certain stade de la production. Alors que le résultat correspond à la différence entre un prix de vente et le coût de revient :

Marge =

Résultat =

6. Les marchandises :

C'est l'ensemble de biens achetés pour être revendus dans l'état sans aucune transformation.

7. Les matières :

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

7.1. Les matières premières :

Ce sont les biens destinés à être incorporés aux produits fabriqués. **Exemple** : fer, farine, etc.

7.2. Les matières et fournitures consommables :

Il s'agit des biens qui concourent à la fabrication ou même à la distribution sans être incorporés aux produits. **Exemple** : Charbon utilisé comme combustible, ...

Alors que les matières premières constituent toujours des charges, les matières et fournitures consommables constituent souvent des charges

8. Le cycle d'exploitation d'une entreprise :

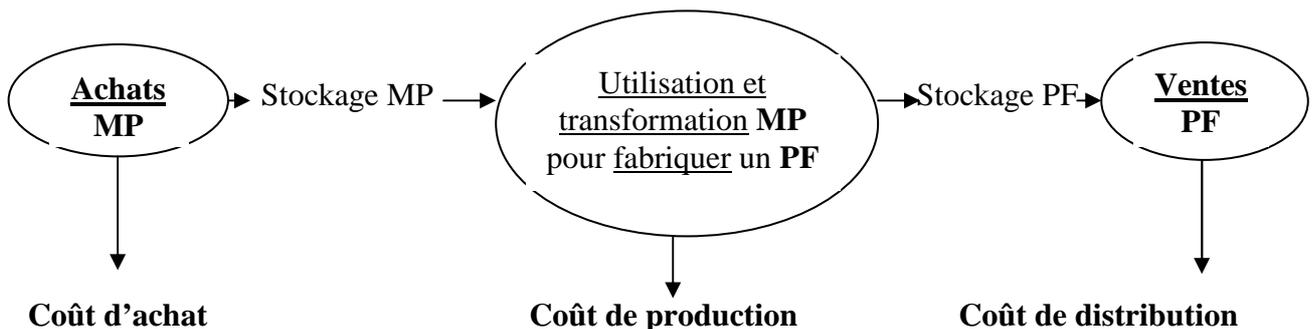
8.1. Pour une entreprise commerciale :

L'entreprise commerciale est une entreprise qui achète des marchandises en vue de les revendre en l'état sans aucune transformation. Elle a donc deux fonctions principales : la fonction achat et la fonction distribution.



8.2. Pour une entreprise industrielle :

L'entreprise industrielle est une entreprise qui achète des matières premières qu'elle transforme pour obtenir des produits finis à la vente.



Section 2 : Les éléments de coûts :

Les éléments de coûts varient selon la nature de l'activité (commerciale et/ou industrielle) et les besoins de l'entreprise.

1. Le coût d'achat :

Le coût d'achat correspond à la première phase du cycle d'exploitation de l'entreprise.

Le coût d'achat (ou coût d'acquisition des stocks) représente pour les marchandises (entreprise commerciale) et les matières achetées (entreprise industrielle), tout ce qu'elles ont coûté jusqu'au moment où **leur mise en stock est réalisée**.

Le coût d'acquisition définit par la norme 4 des normes comptables tunisiennes, comprend :

1.1. Le prix d'achat net des taxes récupérables (TVA) :

C'est le prix qu'on paye en contrepartie de la possession d'un bien hors toutes charges. Il est à noter que le prix d'achat doit être (et non pas le net financier) hors toutes charges récupérables :

- D'une part, l'entreprise ne doit faire figurer dans ses coûts que les impôts et taxes qui restent définitivement à sa charge. Ainsi, la TVA payée aux fournisseurs mais qui sera récupérée par déduction sur la TVA payée par les clients, n'est pas à prendre en considération dans le calcul du coût d'achat.
- D'autre part, il s'agit du prix d'achat net déduction faite de toute déduction commerciale (.....).
- L'escompte pour paiement comptant ou escompte de (réduction) n'est pas déduit (car constitue pour l'acheteur un produit financier).

1.2. Les frais accessoires d'achat :

Ces frais doivent êtreet nécessaires pour mettre le produit dans l'état et à l'endroit où il se trouve. Ce sont des frais financièrement payés à des tiers, qui concernent les marchandises et les matières ou fournitures avant leur arrivée dans l'entreprise.

Exemple : droits de douane à l'importation, rémunération d'intermédiaires, frais de transport effectués par les tiers, frais d'assurance liés au transport de réception, courtages, commissions, etc.

1.3. Les frais d'approvisionnement :

Ce sont des charges

Exemples :

- Opérations de préparation des achats ; de réception ; de contrôle (qualitatif et quantitatif) ;

- Opérations de comptabilisation des approvisionnements : tenue des fichiers fournisseurs et matières, vérification des factures fournisseurs, etc.

**Coût d'achat =
des entrées
dans le stock
permanent**

Le coût d'achat se rapporte à la

Application 1 :

Série 1 – Exercice 1 :

Le 10 janvier, une société a acheté un lot de marchandises ayant coûté 2950 D ; toutes taxes comprises (TVA à 18%). Les frais de transport se sont élevés à 60 D, ces frais sont incorporables aux coûts de la comptabilité analytique.

La réception du lot au port a été assurée par un contrôleur au coût de 45 D par heure. Les charges indirectes d'approvisionnement relatives à ce lot sont évaluées à 140 D.

Sachant que la réception du lot a duré 20 minutes, **calculer le coût d'achat de cette commande.**

Corrigé :



Application 2 :

Série 1 – Exercice 2 :

L'entreprise IBTIHEL vous demande de **calculer le net à payer et le coût d'achat d'une commande** concernant 50 Kg de matière première (MP) :

- Total brut hors taxes.....5000 D
- Taux de TVA.....18%
- Remise.....5%
- Escompte de règlement.....2%
- Charges indirectes d'approvisionnement.....10 D le kg de MP achetée

Corrigé :

2. Le coût de production :

Le coût de production ne concerne que les entreprises qui réalisent des opérations de transformation.

Les coûts de production correspondent à la phase de du cycle d'exploitation.

Plusieurs coûts de production peuvent être calculés.

2.1. Catégories de coûts de production :

2.1.1. Coûts par stades de production :

Le processus de fabrication d'un produit peut comporter des stades successifs avec ou sans stockages intermédiaires, des produits semi-finis ou semi-ouvrés.

Exemple : à partir de la laine brute ou de coton, on obtient du fil simple puis du fil assemblé puis du tissu écru (naturel) et enfin du tissu fini.

Ces stades de fabrication conduisent à calculer successivement :

- **Des coûts de production de produits intermédiaires ou produits semi-finis :** produits **achevés** destinés à entrer dans une nouvelle phase de production. Ils font l'objet d'un calcul de coûts et d'une tenue de stock.

Exemple :

- **En-cours de production :** produits Ils font l'objet d'un calcul de coût et affectent le coût des produits achevés.

En fin de période de calcul, la totalité de la fabrication n'est pas achevée. Une partie des charges de la période concerne la fraction des produits qui restent en cours.

- **Produits finis** : produits ayant subi les dernières transformations avant la vente et prêts à la vente. **Exemple** :

2.1.2. Coûts par type de production :

La production de l'entreprise peut porter sur des séries de produits identiques ou sur des biens différents les uns des autres souvent fabriqués sur commande.

2.2. Composantes de coûts de production :

Un coût de production (entrées dans le stock permanent) est déterminé par regroupement des charges directes et des charges indirectes nécessitées par la fabrication et stades antérieurs.

2.2.1. Charges directes :

- **Coût des matières premières (MP) et matières consommables (MC) utilisées** (sortie du stock permanent) : c'est-à-dire le coût d'achat des MP et des MC que l'on peut facilement identifier comme ayant été consommées pour fabriquer les produits considérés. Ces consommations sont évaluées par l'une des méthodes d'évaluation des sorties d'inventaire permanent sur la base du coût d'achat.
- **Coût de produits intermédiaires (ou semi-finis ou semi ouvrés).**
- **Coût de main d'œuvre directe** : Il s'agit de la main d'œuvre qui peut être affectée au coût d'un produit ou d'une commande parce que le travail correspondant concerne directement ce produit ou cette commande.
- **Coût des emballages** (éventuellement).

2.2.2. Charges indirectes des centres (ou des sections) de production ou aussi frais généraux de production :

Ce sont tous les **autres frais de fabrication ou de transformation** : tels que les frais de préparation, d'exécution, de contrôle, d'essai, etc.

Coût de production =
des entrées
dans le stock
permanent

Le coût de production se rapporte à la

3. Le coût de distribution :

Les biens étant produits pour être vendus, leur mise sur le marché entraîne pour l'entreprise des charges entre la fin de la production et l'arrivée des produits chez les clients.

L'ensemble de ces charges liées à la distribution constitue pour l'entreprise le coût de distribution, que nous définissons de global lorsqu'il concerne la totalité des opérations de distribution de l'entreprise.

Le coût de distribution ne concerne que les produits fabriqués et vendus (pour une entreprise industrielle) ou les marchandises vendues (pour une entreprise commerciale).

Le coût de distribution se rapporte à la

4. Le coût de revient :

Les coûts de revient concourent notamment à :

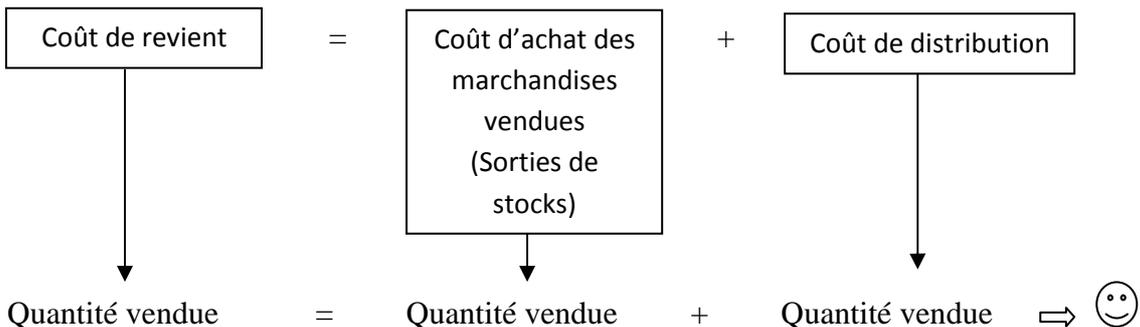
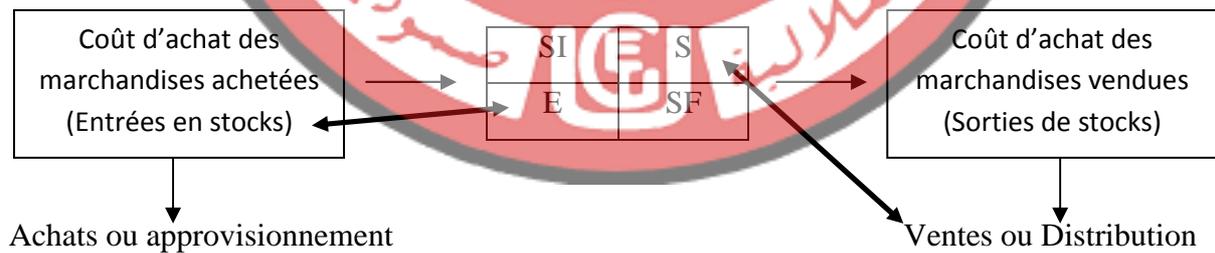
- La fixation des prix de vente ;
- La détermination du résultat analytique.

4.1. Cas d'une entreprise commerciale :



L'existence de stocks signifie que :

- Il existe au départ un stock initial de marchandise (SI) ;
 - Ensuite des entrées en stock (E) ont été effectuées (E = achats de marchandises) ;
 - A la fin l'entreprise se trouve avec un stock final de marchandises (SF) ;
 - Les sorties pour vente de marchandises (S) ou les consommations sont égales à S.
- Sachant que $S = SI + E - SF$

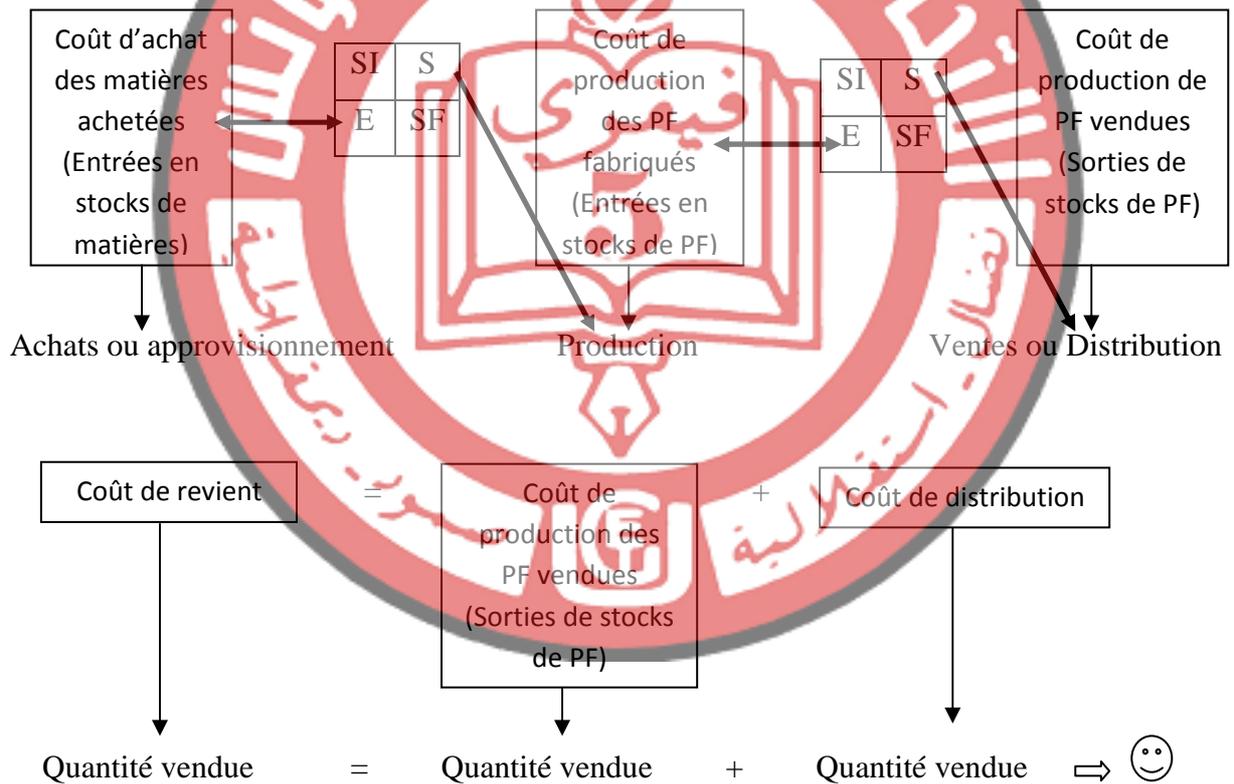


4.2. Cas d'une entreprise industrielle :

$$\begin{array}{ccccc}
 \boxed{\text{Coût de revient}} & = & \boxed{\text{Coût de production}} & + & \boxed{\text{Coût de distribution}} \\
 \downarrow & & \downarrow & & \downarrow \\
 \text{Quantité vendue} & = & \text{Quantité produite} & + & \text{Quantité vendue} \Rightarrow \text{?????}
 \end{array}$$

L'existence de stocks signifie que :

- Il existe au départ des SI matières et des SI Produits finis ;
- Ensuite des entrées en stocks de matières (achats de matières) et de produits finis (E PF = Production de PF) ;
- A la fin, l'entreprise se retrouve avec des SF de matières et de produits finis ;
- Les sorties (S) ou les consommations sont égales à S. Sachant que $S = SI + E - SF$
 - Pour les matières, les sorties s'effectuent vers les ateliers ;
 - Pour les produits finis, les sorties s'effectuent vers la vente



5. Le résultat :

On considère deux types de résultats :

- Le résultat analytique d'exploitation élémentaire ;
- Le résultat global.

5.1. Résultat analytique d'exploitation élémentaire :

C'est un résultat par produit ou par commande :

Résultat =

5.2. Résultat global :

Le résultat global est la somme algébrique des résultats analytiques d'exploitation élémentaires ; ce résultat doit être comparé à celui de la comptabilité financière.

Applications :

Série 2 – Exercice 3, 4, 5 et 6



Chapitre 3 : La comptabilité matière et les charges directes : matières et main d'œuvre directe

Section 1 : Matières

Gérer le stock c'est l'un des objectifs importants de la CAG.

La détermination du coût de revient repose essentiellement sur la connaissance de la de la période en intrants.

Cette consommation ne correspond pas souvent aux car l'entreprise peut utiliser les **au début de la période.**

De même, les ventes ne correspondent pas aussi à
..... : l'entreprise peut puiser dans **les stocks de produits finis**

Par ailleurs, l'établissement des états de la comptabilité financière nécessite la connaissance des stocks tant qu'à aussi bien pour les que pour les

1. Définition des stocks :

Les stocks sont constitués de l'ensemble des biens qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise.

2. Objet du stock :

La comptabilité analytique de gestion classe les stocks à inventorier ainsi :

• Phase d'approvisionnement :

- ✓ Marchandises : destinées à être revendues en l'état ;
- ✓ Matières premières : matières qui entrent dans le cycle de production pour être transformées chimiquement, physiquement ou modifiant leur présentation (tôle d'acier, peinture, etc.)
- ✓ Matières consommables : matières qui n'entrent pas dans le produit fini, mais elles sont nécessaires à son élaboration (huiles de graissage, énergies, etc.) ;
- ✓ Emballages ;
- ✓ Fournitures diverses.

• Phase de production :

- ✓ Produits intermédiaires (semi-ouvrés ou semi-finis) ;
- ✓ Produits en-cours : appelés souvent les encours et qui sont des produits non achevés dans le cycle de production mais subissant déjà des modifications. Ils ne peuvent pas

être stockés. Cependant, on admet comptablement (théoriquement) l'évaluation du stock des encours.

• **Phase de distribution :**

- ✓ Produits finis : Produits achevés et prêts à être consommés.
- ✓ Produits résiduels : comme les déchets et les rebuts
- ✓ Emballages :
- ✓ Marchandises :

3. L'inventaire :

Le plan Comptable Tunisien distingue deux types d'inventaires

3.1. L'inventaire comptable permanent :

Il repose sur l'enregistrement des mouvements de stocks en quantité et en valeur, ce qui permet de connaître à tout moment les stocks en valeur et en quantité grâce à la tenue de fiches de stocks.

Le stock final = Stock Initial + Entrées – Sorties (SF = SI + E – S)

La méthode de l'inventaire permanent détermine le stock Celui-ci doit être systématiquement comparé au stock calculé à partir à la fin de l'exercice comptable.

Compte d'inventaire permanent des matières :

<ul style="list-style-type: none"> • Stock initial (SI) de matières déjà valorisées ; • Entrées (E) = Achats de matières valorisées à leur coût d'achat. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sorties (S) = Coût d'achat des matières consommées ; • Stock final (SF) de matières valorisées
<ul style="list-style-type: none"> • Total = SI + Achats 	<ul style="list-style-type: none"> • Total = Consommation + SF

Compte d'inventaire permanent des Produits fabriqués (produits finis ou semi finis) :

<ul style="list-style-type: none"> • Stock initial (SI) de produits finis ou de produits intermédiaires (déjà valorisés) • Entrées (E) = coût de production des PF fabriqués ou des produits intermédiaires fabriqués. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sorties (S) = Coût de production de PF vendus ou des produits intermédiaires consommés; • Stock final (SF) de PF ou de Produits intermédiaires (valorisées)
<ul style="list-style-type: none"> • Total = SI + Production 	<ul style="list-style-type: none"> • Total = Vente (Consommation) + SF

3.2. L'inventaire physique :

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 la date de l'ancien comptage.

Selon la taille et l'exigence de l'activité, l'inventaire physique peut se faire une fois l'an ou de façon intermittente.

Il est à noter que seul l'**inventaire** permet l'instauration d'une comptabilité analytique.

3.3. Les différences d'inventaires :

L'existence d'un inventaire permanent n'exclut pas le recours à un inventaire physique. Celui-ci constituera un moyen de l'inventaire comptable.

On constate le plus souvent entre le stock final et le stock final, constituant une En effet, certaines sorties du magasin ne sont pas comptabilisées (sorties non déclarées ou vol, sorties non effectuées pour cause de coulage, casse, ... Il faut tenir compte des différences d'inventaire en comptabilité analytique.

Il convient alors de corriger l'inventaire comptable en fonction des données de l'inventaire physique seul élément de référence reconnu par le fisc.

Nous retenons, dans le cadre de ce cours, la convention suivante :

Différence d'inventaire =

- **Stock réel > Stock théorique : différence d'inventaire** :

Ici, les consommations réelles sont moins élevées que les consommations enregistrées : un est mis en évidence, le résultat analytique est alors majoré.

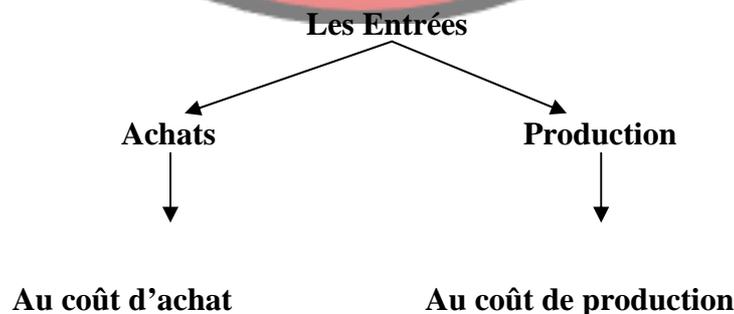
- **Stock réel < Stock théorique : différence d'inventaire** :

Ici, les consommations réelles sont plus élevées que les consommations enregistrées : est mis en évidence, le résultat analytique est alors minoré.

4. L'évaluation des stocks :

Pour évaluer les stocks, il est nécessaire de valoriser les entrées et les sorties.

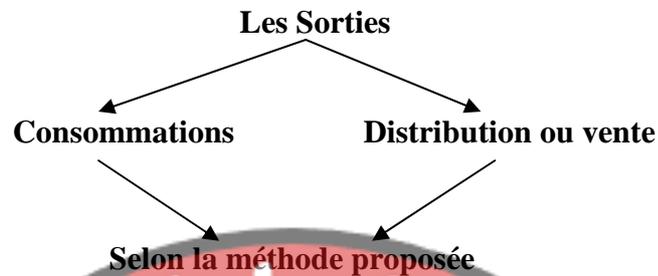
4.1. La valorisation des entrées :



$\text{Coût d'achat} = \text{Prix d'achat} + \text{Charges directes} + \text{Charges Indirectes d'approvisionnement}$

$$\text{Coût de production} = \text{Coût d'achat des matières, fournitures et services consommés} + (\text{Charges directes} + \text{Charges Indirectes}) \text{ de production}$$

4.2. La valorisation des sorties :



Les méthodes les plus usuelles de valorisation des sorties de stock sont :

4.2.1. Les méthodes basées sur la notion de coût moyen :

- La méthode du coût unitaire moyen pondéré « CUMP » après chaque entrée en stocks ;
- La méthode du « CUMP » en fin de période.

4.2.2. Les méthodes basées sur la notion d'épuisement des lots :

- La méthode du premier entrée premier sorti « PEPS » ou First In First Out « FIFO » ;
- La méthode du dernier entrée premier sorti « DEPS » ou Last In First Out « LIFO ».

Les tableaux qui suivent nous donnent pour les méthodes CUMP, FIFO et LIFO, le principe de calcul, les caractéristiques, les avantages et les inconvénients.

Méthode	Principe de calcul	Caractéristiques	Avantages	Inconvénients
CUMP fin de période	(SI+Total Entrées) en valeur/ (SI+ Total Entrées) en quantité	<ul style="list-style-type: none"> • Les entrées sont évaluées en quantité et en valeur ; • Les sorties ne sont évaluées qu'en quantité au cours de la période ; • Le CUMP est calculé en fin de période ; • Les sorties et les stocks sont valorisés au CUMP en fin de période. 	<ul style="list-style-type: none"> • Les calculs sont simplifiés ; • Le coût moyen atténue les fluctuations des prix. 	<ul style="list-style-type: none"> • L'évaluation des sorties en fin de période retarde le calcul des coûts ; • La valeur des stocks est faussée en cas de variation définitive des prix.

Méthode	Principe de calcul	Caractéristiques	Avantages	Inconvénients
CUMP après chaque entrée	(Stock précédent + Entrées) en valeur/ (Stock précédent + Entrées) en quantité	<ul style="list-style-type: none"> • Les entrées sont évaluées en quantité et en valeur ; • Les sorties sont évaluées en quantité et en valeur (Qté x CUMP) ; • Le CUMP est calculé après chaque entrée à un nouveau prix. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le coût moyen atténue les fluctuations des prix. 	<ul style="list-style-type: none"> • Entraîne de nombreux calculs ; • La valeur des stocks est faussée en cas de variation définitive des prix.

Méthode	Principe de calcul	Caractéristiques	Avantages	Inconvénients
FIFO	Les sorties sont valorisées au prix de l'entrée, jusqu'à épuisement du lot dans l'ordre « premier entré premier sorti »	<ul style="list-style-type: none"> • Chaque lot est identifié par une référence, une quantité, un prix ; • Une sortie peut nécessiter le prélèvement sur plusieurs lots d'entrée ; • Les stocks sont constitués des lots non épuisés. 	<ul style="list-style-type: none"> • Le stock est évalué au prix le plus récent. 	<ul style="list-style-type: none"> • Les sorties sont évaluées avec un décalage par rapport à l'évolution des prix, les coûts sont sous-évalués (minoration du coût de revient et majoration du résultat).

Méthode	Principe de calcul	Caractéristiques	Avantages	Inconvénients
LIFO	Les sorties sont valorisées au prix de l'entrée, jusqu'à épuisement du lot dans l'ordre « dernier entré premier sorti »	<ul style="list-style-type: none"> • Chaque lot est identifié par une référence, une quantité, un prix ; • Une sortie peut nécessiter le prélèvement sur plusieurs lots d'entrée ; • Les stocks sont constitués des lots non épuisés. 	<ul style="list-style-type: none"> • Les sorties sont évaluées au prix le plus récent (majoration du coût de revient et minoration du résultat). 	<ul style="list-style-type: none"> • Le stock est évalué à des anciens prix, il est sous-évalué.

Application 6 : Série 2- Exercice 6**Corrigé :****Méthode FIFO :**

Date	libellé	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	CU	V	Q	CU	V	Q	CU	V
1/02	SI	80	153	12 240				80	153	12 240
5/02	Sortie				35	153	5 355	45	153	6 885
9/02	Entrée	100	156	15 600				45 100	153 156	6 885 15 600
11/02	Sortie				45 10	153 156	6 885 1 560	90	156	14 040
18/02	Sortie				50	156	7 800	40	156	6 240
20/02	Entrée	70	157	10 990				40 70	156 157	6 240 10 990
25/02	Sortie				40 20	156 157	6 240 3 140	50	157	7 850
		250		38 830	200		30 980	50		7 850

Méthode LIFO

Date	libellé	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	CU	V	Q	CU	V	Q	CU	V
1/02	SI	80	153	12 240				80	153	12 240
5/02	Sortie				35	153	5 355	45	153	6 885
9/02	Entrée	100	156	15 600				45 100	153 156	6 885 15 600
11/02	Sortie				55	156	8 580	45 45	153 156	6 885 7 020
18/02	Sortie				45 5	156 153	7 020 765	40	153	6 120
20/02	Entrée	70	157	10 990				40 70	153 157	6 120 10 990
25/02	Sortie				60	157	9 420	40 10	153 157	6 120 1 570
		250		38 830	200		31 140	50		7 690

Méthode du CUMP après chaque entrée :

Date	libellé	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	CU	V	Q	CU	V	Q	CU	V
1/02	SI	80	153	12 240				80	153	12 240
5/02	Sortie				35	153	5 355	45	153	6 885
9/02	Entrée	100	156	15 600				145	155,069	22 485
11/02	Sortie				55	155,069	8 528,795	90	155,069	13 956,210
18/02	Sortie				50	155,069	7 753,450	40	155,069	6 202,760
20/02	Entrée	70	157	10 990				110	156,298	17 192,760
25/02	Sortie				60	156,298	9 377,880	50	156,298	7 814,900
		250		38 830	200		31 015,125	50	156,298	7 814,900

Méthode du CUMP à la fin du mois de février

Date	libellé	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	CU	V	Q	CU	V	Q	CU	V
1/02	SI	80	153	12 240				80		
5/02	Sortie				35			45		
9/02	Entrée	100	156	15 600				145		
11/02	Sortie				55					
18/02	Sortie				50			40		
20/02	Entrée	70	157	10 990				110		
25/02	Sortie				60			50		
		250	155,320	38 830	200	155,320	31 064	50	155,320	7 766

Section 2 : Le coût de la main d'œuvre directe

Le coût de la main d'œuvre directe d'un produit ou d'une commande est égal au produit d'une quantité par un coût unitaire, en l'occurrence le temps productif (affecté au produit ou à la commande) multiplié par le coût de l'unité de temps.

$$\text{Coût horaire productif} = \text{Coût total main d'œuvre} / \text{Nombre d'heures productives}$$



Chapitre 4 : Le traitement des charges et des produits de la comptabilité financière : L'incorporation des charges et des produits

La mise en place d'un système de répond à la nécessité de disposer pour assurer le suivi de de l'entreprise et de prendre des décisions opportunes.

Les informations contenues dans les documents comptables ont été saisies et traitées selon une logique autre que celle nécessaire pour l'obtention des informations Il s'agit par conséquent de les informations comptables de façon à obtenir des données qui satisfont les besoins des

Section 1 : Le traitement des charges de la comptabilité financière :

Il s'agit d'identifier les éléments d'information sur les charges qui seront intégrés dans l'analyse et qui serviront à calculer les coûts et ceux qui en seront exclus ou modifiés.

La procédure de traitement des charges de la comptabilité financière consiste à :

- Exclure certaines charges du calcul des coûts et du coût de revient : ces charges seront appelées des charges
- Modifier le montant de certaines charges : charges et charges
- Ajouter d'autres charges non contenues dans la comptabilité financière : ce sont les

Ainsi, on obtient ce qu'on appelle les « », qui sont les charges que la comptabilité analytique de gestion incorpore dans les coûts et les coûts de revient. Ces charges sont supportées par l'entreprise et la plupart d'entre elles sont constatées par la comptabilité financière (classe 6).

Il n'y a pas en général, coïncidence entre les charges incorporables et les charges de la comptabilité financière :

- Lorsqu'il y a coïncidence : on parle de « **coûts complets** » ;
- Lorsque ce n'est pas le cas et que l'on tient compte des différences dites « », les coûts prennent le nom de « **coûts complets** ».

1. Principes à respecter :

Pour bien interpréter les coûts, il est nécessaire de pouvoir les comparer aux coûts antérieurs, aux objectifs, aux références de la profession (concurrents notamment).

Cette comparaison des coûts dans le temps et dans l'espace n'est possible que si les charges qui les composent :

- Correspondent aux conditions normales d'exploitation : incorporer des éléments ayant en rapport avec l'activité conduisant à la fabrication et à la vente des produits et cela en assurant une dans le temps et dans l'espace des critères conduisant au choix des éléments pris en compte pour le calcul des coûts.
- Ne sont pas affectées par la structure juridique de l'entreprise ou par son mode de financement.

2. Les charges non incorporables :

Ces charges sont retenues par la mais elles sont : elles sont des

La non incorporation des charges repose sur le principe selon lequel « les charges qui ne reflètent pas des entreprises, qui ont un caractère ou qui sont à la période de calcul des coûts, ne feront pas partie des charges de la

Il s'agit essentiellement :

- **Des charges qui ont un caractère hors exploitation** : c'est en général, le cas des pertes extraordinaires en raison de leur caractère anormal pour l'exercice (compte 67).
- **Des charges ou dotations ne présentant pas un caractère habituel ou n'ayant pas de rapport avec les activités analysées**, tel que :
 - ❖ Impôt/Bénéfices ;
 - ❖ Des charges couvrant un risque particulier : certaines primes d'assurance-vie, certaines provisions en raison de leur nature comme les provisions pour litige ;
 - ❖ Frais d'augmentation du capital ;
 - ❖ Les impôts et taxes qui ne restent pas définitivement à la charge de l'entreprise (récupérables) comme la TVA ;
 - ❖ Moins-value réalisée lors d'une opération de cession d'un actif corporel ou incorporel ;
 - ❖ Prix d'acquisition d'une immobilisation ;
 - ❖ Perte de change
- **Des charges ou dotations ne se rapportant pas à la période étudiée** : tel que :
 - ❖ Des provisions pour dépréciation des comptes clients qui ne sont connues que bien après ;
 - ❖ Toute charge se rapportant à des exercices antérieurs.

- **Des charges constatées durant la période mais couvertes par des provisions antérieures :** Exemple : les dotations aux amortissements des actifs fictifs : l'amortissement des frais de premier établissement, les frais de constitution, etc.

3. Les charges qui sont incorporées pour un montant différent de leur montant comptable :

Certaines charges seront incorporées dans les coûts mais pour un de celui qui figure en comptabilité financière. Cette correction concerne surtout les dotations aux amortissements, les dotations aux provisions et les charges abonnées.

3.1. Les amortissements et les charges d'usage :

La charge d'usage correspond à (appelé aussi l'amortissement analytique) des biens déterminés sous la responsabilité du chef d'entreprise.

Les charges d'usage diffèrent des charges d'amortissement sur certains points essentiels.

D'un point de vue comptable, le taux d'amortissement ainsi que la méthode adoptée obéissent beaucoup plus à des considérations qu'à des considérations reflétant de l'immobilisation. L'amortissement comptable ne traduit pas nécessairement le coût d'utilisation réel du facteur de production.

Pour ces raisons, l'incorporation des charges d'amortissement aux coûts doit obéir aux considérations suivantes :

- La charge d'usage est calculée non pas sur sa valeur historique (valeur d'achat) mais plutôt sur
- La durée d'usage d'une immobilisation est une durée (en tenant compte d'une mise hors d'usage prématurée ou au contraire d'un usage au-delà de la durée d'amortissement fiscal). Elle peut être différente de sa durée comptable.

Charge d'usage =

Application :

Un matériel est acquis en N à 8 000 D sur 5 ans. La valeur d'usage est estimée à 11 000 D pour une durée d'usage de 8 ans.

Corrigé :

3.2. Les provisions et les charges étalées :

Aux « dotations aux provisions » de la comptabilité financière se substituent «.....
..... ». Ces charges concernent surtout les dotations aux comptes de

En effet, ces provisions constituent une anticipation des dépenses dont le montant ne saurait être supporté par un seul exercice. En comptabilité de gestion, on ne tient compte que de la valeur des provisions relatives à l'année considérée.

Application :

Les dotations aux comptes de provision pour charge à répartir sur plusieurs exercices de la société « ABC » durant l'année N, s'élèvent à 4 200 D sachant que cette provision concerne 3 exercices (N, N+1 et N+2).

Corrigé :

3.3. L'abonnement des charges :

Certaines charges enregistrées en comptabilité financière couvrent des périodes différentes de celles retenues pour l'établissement des coûts et coût de revient : ce sont des charges périodiques tel que les charges de consommation d'électricité, d'eau, de téléphone, des assurances. Ces charges peuvent être soit quotidiennes ou mensuelles (tel que la consommation des matières, dépenses de salaires, ...) soit trimestrielles ou annuelles (tel que les loyers, les amortissements, les impôts, les assurances ...).

Principe :

L'enregistrement des charges en comptabilité financière couvre une période annuelle. Alors que la comptabilité analytique cherche à calculer des coûts sur une période plus courte (mois, trimestre). Pour cela, il faut veiller à ce que les charges retenues concernent la période. Il faut donc :

- la partie des charges enregistrées qui ne concernent pas la période ;
- Et, des charges qui bien que concernant la période, ne sont pas encore enregistrées.

On détermine alors le montant correspondant à la période de calcul des coûts par une répartition de la charge annuelle. Cette répartition est dite « ». Les charges concernées sont appelées des « ».

..... des charges consiste à incorporer aux coûts calculés périodiquement la part de ces charges qui se rattache à la période.

Application :

Un produit A est fabriqué dans un atelier T. Les machines de cet atelier ont été acquises pour 60 000 D et sont amortissables sur 10 ans. Les coûts sont calculés tous les mois.

Corrigé :

Charge d'Amortissement abonné =

Application :

La prime annuelle d'assurance est de 2 400 D. Le loyer trimestriel est de 1 800 D.

Corrigé :

Charge d'Assurance abonné =

Charge de loyer abonné =

4. Les charges supplétives :

Dans le calcul des coûts, la CAG peut prendre en compte des charges non enregistrées en comptabilité financière. Ces charges sont dites des charges

Ces charges sont notamment prises en considération par des entreprises voulant calculer des coûts de revient qui ne dépendent **ni du mode de financement de l'entreprise, ni de son régime juridique** (société ou entreprise individuelle par exemple). On peut ainsi considérer :

4.1. La rémunération théorique des capitaux propres :

Les coûts obtenus seront alors comparables à ceux d'une entreprise financée par des emprunts. Notons également que l'on peut considérer que ces coûts de capitaux propres prennent en compte **l'intérêt que l'entreprise pourrait percevoir si elle prêtait ses capitaux**. La privation de ce revenu constitue en quelque sorte un coût.

Application :

Les capitaux propres d'une entreprise s'élèvent à 1 000 000 D. Les capitaux empruntés à long terme pour ce type d'entreprise sont généralement rémunérés à un taux annuel de 9%. Les coûts sont calculés tous les mois.

Corrigé :

Rémunération théorique des CP =

4.2. La rémunération du travail de l'exploitant :

L'exploitant perçoit son bénéfice, mais non une rémunération comptabilisée financière, contrairement à certains dirigeants d'entreprise sociétaires (entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés).

La prise en compte d'une telle rémunération fictive dans les coûts permet de rendre ces coûts comparables entre entreprises à régime juridique et fiscal différent. Elle présente d'autre part l'avantage de tenir compte de l'activité effective de l'exploitant au même titre que celle d'un personnel rémunéré.

5. Les différences d'incorporation (DI) et le rapprochement entre les deux comptabilités :

5.1. Les différences d'incorporation sur charges incorporables :

Il s'agit de charges incorporées dans les coûts mais pour un montant différent de celui enregistré par la comptabilité financière. Ces charges sont formées de trois catégories :

- Les charges d'usage ou l'amortissement analytique ou économique ;
- Les charges étalées ;
- Les charges abonnées.

Deux conventions sont couramment utilisées :

$$*DI \text{ (liée aux charges)} = \text{Charges (CF)} - \text{Charges incorporables (CAG)}$$

Ou bien :

$$DI \text{ (liée aux charges)} = \text{Charges incorporables (CAG)} - \text{Charges (CF)}$$

Remarque : Dans le cadre de ce cours, nous retiendrons, la première convention*.

En conclusion, nous pouvons présenter le schéma et les égalités suivantes :



5.2. Le rapprochement entre la comptabilité financière et la comptabilité analytique de gestion :

$$\text{Charges incorporables} = \text{(CAG)}$$

Le raisonnement pour les produits est identique aux charges :

**Produits incorporables =
(CAG)**

En termes de résultats, les formulent deviennent :

Résultat (CAG) =

Démonstration :

$$\begin{aligned}
 \text{Résultat (CAG)} &= \text{Produits incorporables (CAG)} \\
 &- \text{Charges incorporables (CAG)} \\
 &= \text{Produits incorporables (CF)} - \text{PNI} + \text{PS} - \text{DI/Produits} \\
 &- [\text{Charges (CF)} - \text{CNI} + \text{CS} - \text{DI/Charges}] \\
 &= \text{Produits incorporables (CF)} - \text{Charges (CF)} \\
 &- \text{PNI} + \text{CNI} \\
 &+ \text{PS} - \text{CS} \\
 &- \text{DI/Produits} + \text{DI/Charges} \\
 &= \text{Résultat CF} \\
 &- \text{PNI} + \text{CNI} \\
 &+ \text{PS} - \text{CS} \\
 &- \text{DI/Résultat}
 \end{aligned}$$

Section 2 : La procédure de traitement des produits de la comptabilité financière

Les mêmes principes sont à retenir. Il faudrait alors que les produits soient générés par l'activité d'exploitation normale et ce, pendant la période considérée.

1. Les produits non incorporables :

Ils doivent être exclus du champ de calcul de la CAG puisqu'ils constituent des produits enregistrés par l'entreprise ne constituant pas son objet principal.

Exemples :

- Les gains extraordinaires ;

- Gains de change ;
- Ristournes sur achats ;
- Plus-values sur cessions d'immobilisations ;
- Récupération de créances antérieurement provisionnées ;
- Recettes provenant d'une activité financière comme les placements en bourse.

2. Les produits incorporés d'un montant différent :

C'est le cas de la vente d'une société mère à la société filiale des produits moyennant un prix minime ; il faudrait donc tenir compte du prix normal lors du calcul du résultat.

A RETENIR :

- Un coût est significatif lorsqu'il est déterminé à partir des seules charges occasionnées par une activité normale pendant une période donnée et rend compte de l'ensemble des moyens utilisés par l'entreprise ;
- Le traitement des charges comptable signifie :
 - **Exclure** du calcul des coûts les charges qui ont un caractère exceptionnel, ne sont pas rattachées à la période de calcul, ou non liées directement à l'activité : ce sont **les charges non incorporables** (les primes d'assurance non liée à l'activité économique, les pertes extraordinaires, les impôts sur les bénéfices, etc.) ;
 - **Recalculer** le montant de certaines charges comptables quand celles-ci ne correspondent pas au fonctionnement réel de l'entreprise : ce sont **les charges d'usage, les charges étalées** ;
 - **Ajouter** les charges non enregistrées en CF mais correspondant à une utilisation réelle de moyens : ce sont **les charges supplétives** (la rémunération théorique de l'exploitant et la rémunération théorique des capitaux propres) ;
 - Ne retenir pour le calcul des coûts pendant une période que les charges de la période concernée : ce sont **les charges abonnées**.
- La DI/Charges résulte de la différence entre les charges enregistrées en CF celles retenues pour le calcul des coûts ;
- La DI/Produits résulte de la différence entre les produits enregistrés en CF et les produits retenus pour le calcul du résultat analytique.

Application :

Série 2- Exercice 1, 2 et 3

Chapitre 5 : Les coûts complets (full costing) et méthode des sections homogènes

Section 1 : Principe général de calcul des coûts complets

Les méthodes de calcul des coûts complets ont pour finalité de calculer des coûts qui intègrent l'ensemble des charges engagées au cours de la période de calcul.

Pour obtenir le coût de revient complet d'un produit, il est nécessaire de distinguer les charges incorporées entre charges et charges

Le problème que ces méthodes sont appelées à résoudre est celui des charges indirectes dans le cas d'une pluralité d'objets de calcul de coûts.

En effet, ces méthodes se proposent de trouver un système permettant de faire supporter aux différents objets de calcul de coûts une juste part des charges communes (indirectes).

La méthode la plus connue et la plus ancienne est celle dite des sections homogènes.

Section 2 : Analyse des charges d'exploitation :

1. Les charges directes et leur affectation :

1.1. Les charges directes :

Ce sont des charges qui concernent le coût produit ou commande et ces charges sont aux coûts sans

La charge est dite directe lorsque la non réalisation du produit entraîne automatiquement la de la ressource représentée par la charge (la charge directe disparaît avec la disparition du produit).

1.2. Les catégories essentielles :

- **Les matières et fournitures :** puisque entrant dans la composition des produits fabriqués (sur la base des bons de sortie et de réception des magasins) ;
- **La main d'œuvre directe :** il s'agit des charges de personnel résultant de travaux effectués sur (sur la base du nombre de pièces fabriquées, du temps de fabrication, du taux horaire, etc.) ;
- **D'autres charges :** telles que les amortissements d'un atelier où ne passe (souvent traités avec les charges indirectes).

2. Les charges indirectes et leur imputation :

Ce sont les charges qui ne concernent pas des coûts calculés. Leur traitement nécessite avant qu'elles ne soient aux coûts.

Exemples :

- Charges du service secrétariat ;
- Matières consommables destinées à plusieurs produits en même temps ;
- Consommation globale d'électricité ;
- Charges d'administration générale ;
- Amortissement d'un atelier fabriquant plusieurs produits, etc.

Section 3 : Le traitement comptable des charges indirectes par la méthode des sections homogènes

Alors que les charges directes sont aux coûts des produits, les méthodes de calcul des coûts consiste à les charges indirectes incorporées. Cette répartition implique des choix préalables :

Outre la méthode des sections homogènes, il existe d'autres méthodes telles que celles de l'imputation rationnelle.

1. Principes des centres d'analyse :

Les charges indirectes doivent être analysées et réparties avant leur imputation aux coûts et ce, dans des centres d'analyse.

1.1. Définition du centre d'analyse :

Un centre d'analyse appelé aussi « » est un compartiment d'ordre comptable dans lequel sont regroupés, préalablement à leur imputation aux comptes de coûts ou prix de revient, les éléments de charges qui ne peuvent être affectés directement à ces comptes.

Le centre d'analyse peut correspondre :

- Soit à une de l'entreprise équivalente à une fonction telle que financement, sécurité, gestion de personnel, etc.
- Soit à une de l'entreprise qui est équivalente à un service tel que : Approvisionnement, Atelier X, Atelier Y, Service de distribution, etc.

1.2. Caractère du centre d'analyse :

Les centres d'analyse doivent être choisis de telle manière que les charges indirectes qu'ils regroupent présentent d'où le nom de

L'homogénéité du centre doit permettre chaque fois que possible, la mesure Mais, ce n'est pas toujours possible, d'où la distinction entre « centres » et « centres ».

1.2.1. Les centres opérationnels :

Ce sont les centres d'analyse dont l'activité peut être mesurée par une unité physique dite « » (l'heure machine, l'heure ouvrier, le kg de matière travaillée, etc.

Coût de l'unité d'œuvre =

Exemples d'unités d'œuvres :

L'unité d'œuvre peut se rattacher :

- A la main d'œuvre consacrée à un output (produit ou service) : l'heure de la MOD ;
- Au fonctionnement du matériel consacré à l'output : l'heure machine ;
- La fourniture travaillée dans le centre d'analyse : poids des matières, nombre de pièces, volume, etc.
- A la valeur monétaire du travail fourni par la section : unité de chiffre d'affaires, unité de coût d'achat, etc.

1.2.2. Les centres de structure :

Ce sont des centres d'analyse pour lesquels il n'est pas possible de mesurer une activité par une unité physique (financement, ...).

En l'absence d'unité d'œuvre, on calcule un « » en fonction d'une assiette conventionnelle exprimée en unité monétaire (Dinars) pour la répartition des charges de ces centres.

Taux de frais =

Exemple : Soit un centre de financement dont on souhaite répartir les charges entre les coûts de revient proportionnellement aux frais de production de produits vendus, dans ce cas :

Taux de frais =

Ce taux de frais donne en fait le coût du centre par unité monétaire d'assiette (dans notre exemple un dinar de coût de production). Le taux de frais peut être exprimé également en pourcentage.

Le regroupement des charges indirectes par catégories homogène vise évidemment à permettre entre les coûts.

**Imputation d'un centre d'analyse opérationnel au coût d'un élément =
(Coût de l'UO du centre) x (Nombre d'UO consommées par l'élément étudié)**

**Imputation d'un centre d'analyse de structure au coût d'un élément =
(Taux de frais du centre) x (Part de l'assiette de répartition attribuée l'élément étudié)**

Application :

L'atelier A ayant été retenu comme centre de travail, le total des charges de ce centre s'élèvent à 540 000 D. Cet atelier utilise 10 machines identiques ayant chacune fonctionné 180 heures dans le mois. L'entreprise fabrique deux produits P1 et P2. Les machines ont été utilisées 1000 h pour le produit P1 et 800 h pour le produit P2.

Corrigé :

	Atelier A		P1			P2		
Charges Indirectes			Q	CU	M	Q	CU	M
Nature de l'UO		CD						
Nombre d'UO		CI						
Coût de L'UO		C						

2. Types de centres d'analyse :

2.1. Les centres auxiliaires ou « sections auxiliaires » :

Elle correspond à une division réelle de l'entreprise qui ne participe pas directement à l'élaboration des produits ou à la prestation du service rendu.

Ce sont des centres dont l'essentiel de l'activité sert à d'autres centres (y compris éventuellement d'autres centres auxiliaires).

Exemples :

- L'entretien matériel : dans le cadre de la « gestion du matériel » un centre de travail « entretien matériel » intervient dans les divers ateliers et fournit des prestations aux divers centres de production.
- Les services comptables ;
- Les centres « Gestion du personnel », etc.

Les coûts sont imputés chaque fois que possible à raison d'UO consommées.

Il peut parfois se faire que les coûts des centres de travail soient imputés et non à d'autres centres, notamment dans les entreprises de distribution. Ces centres de travail sont alors classés en

2.2. Les centres principaux ou « sections principales » :

Elle correspond à une division réelle de l'entreprise qui participe à l'élaboration d'un produit ou à la prestation d'un service (exemple : magasins matières, atelier de fabrication, distribution, etc.)

Les coûts de ces centres sont imputés

3. Procédures de traitement des charges indirectes par la méthode des sections homogènes :

Le traitement des charges indirectes permet d'imputer à chaque output final sa quote-part des charges indirectes en adoptant la procédure de répartition primaire et répartition secondaire.

3.1. La répartition primaire :

Cette première phase consiste à regrouper la totalité des charges indirectes dans les différentes sections qu'elles soient auxiliaires ou principales. Cette répartition primaire se fait soit :

- Selon des éléments de charges indirectes à une section : si cet élément de charge est et lui est directement affecté.

Exemples : consommation d'électricité mesurée par compteurs ; Amortissement d'un équipement localisé dans une section

- Selon sur la base de clés de répartition : lorsque l'élément de charge est commun à plusieurs sections.

Exemples : Répartition de l'électricité proportionnellement au nombre d'ampoules ; l'amortissement des locaux peut être partagé sur la base des surfaces occupées par chacune des sections.

A la fin de la répartition primaire des charges indirectes, chaque section présente un total de frais de section qu'il convient de le répartir.

3.2. La répartition secondaire :

Il s'agit dans cette étape de répartir les obtenus lors de la répartition primaire sur les à l'aide de clés de répartition Cette répartition résulte du fait que les sections auxiliaires assurent des services aux sections principales.

3.2.1. Cessions de prestations entre centres auxiliaires :

3.2.1.1. Sans réciprocité : transferts en escalier :

Il y a transfert en escalier lorsque le coût constaté de chaque centre à un certain niveau de calcul est transféré aux suivants sans retour en arrière.

Application :

Soit 3 centres auxiliaires et leurs totaux après répartition primaire :

	A	B	C
Total après répartition primaire	40 000	150 000	60 000

Le centre A fournit :

- 1/10 de son activité au centre B
- 2/10 de son activité au centre C

Le centre B fournit :

- 1/11 de son activité au centre C

Corrigé

	Total	A	B	C
TRP				
A				
B				
TRS				

3.2.1.2. Avec réciprocité : transferts croisés :

Lorsqu'il y a prestations entre centres auxiliaires, ces prestations peuvent être réciproques entre deux centres ou davantage. C'est le cas si un centre A fournit des unités d'œuvre à un centre B et vice versa.

Application :

Les frais généraux de la société X ont été regroupés dans 2 sections auxiliaires : « Transport » et « Services généraux » et 2 sections principales : « Approvisionnement » et « Atelier de production »

Pour le mois de janvier N, les frais généraux par section d'établissement comme suit :

- ✓ Transport : 10 000 D
- ✓ Services généraux : 17 600 D
- ✓ Approvisionnement : 3 000 D
- ✓ Atelier de production : 100 000 D

La répartition des sections auxiliaires est donnée dans le tableau suivant :

	Transport	Services généraux	Approvisionnement	Atelier de production
Transport	0	20%	15%	65%
Services généraux	10%	0%	20%	70%

Travail à faire :

Effectuer la répartition des frais de section selon la méthode des prestations réciproques.

Corrigé :

On établit le système d'équations suivant :

T : les frais de la section « Transport » qui incluent la valeur des prestations reçues de la section « Services Généraux » ;

S : Les frais de la section « Services Généraux » qui incluent la valeur des prestations reçues de la section « Transport ».

$$\begin{cases} T = 10\,000 + 10\% S \\ S = 17\,600 + 20\% T \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} T = 10\,000 + 10\% [17\,600 + 20\% T] \\ T = 10\,000 + 1760 + 0,02 T \end{cases} \Rightarrow 0,98 T = 11760$$

$$\begin{cases} T = 12\,000 D \\ S = 20\,000 D \end{cases}$$

	Total	Transport	S.Généraux	Approv.	At. Prod.
TRP					
Transport					
S.Généraux					
TRS					

Application :

Les établissements KIWI tiennent une comptabilité analytique de gestion selon la méthode des sections homogènes.

L'activité de l'entreprise a été divisée en cinq sections :

- **Sections auxiliaires** : Transport et Entretien
- **Sections principales** : Approvisionnement, production et distribution

Les charges indirectes pour l'année N se répartissent sur les différentes sections conformément au tableau suivant :

Tableau de répartition des charges indirectes

	Mont.	Sections auxiliaires		Sections principales		
		Transp.	Entretien	Approv.	Production	Distribution
Mat.Consommables	152000		30%		70%	
Ch. de personnel	695200	10%	5%	10%	65%	10%
Services extérieurs	99000		30%		40%	30%
Transports	13 600			50%		50%
Autres services Ext.	45 400	10%	20%	15%	40%	15%
Ch. financières	15 000	80%				20%
Dotation aux At	180000	20%	10%	10%	50%	10%
Coût des CP	18 000	100%				

Les frais de la section transport et de la section entretien sont répartis selon les clés suivantes :

	Entretien	Approv	Production	Distribution
Transport	5%	25%	50%	20%
Entretien		20%	60%	20%

Les unités d'œuvre des sections principales sont :

- Section approvisionnement : les 100 D de matières premières achetées ;
- Section production : l'heure de MOD ;
- Section distribution : les 100 D de chiffre d'affaires.

Par ailleurs, les informations suivantes sont disponibles :

- Les achats de la période se sont élevés à 1 500 000 D ;
- Le total des heures de MOD de production est de 76 000 heures ;
- Le chiffre d'affaire annuel est de 3 800 000 D.

Travail à faire :

1. Procéder à la répartition primaire puis à la répartition secondaire des charges indirectes.
2. Déterminer le coût de l'unité d'œuvre de chacune des sections principales.

Corrigé :

	Mont.	Sections auxiliaires		Sections principales		
		Trans.	Entretien	Approv.	Production	Distributio
Mat. Consommables	152000		45 600		106 400	
Ch. de personnel	695200	69 520	34 760	69 520	451 880	69 520
Services extérieurs	99 000		29 700		39 600	29 700
Transports	13 600			6 800		6 800
Autres services Ext.	45 400	4 540	9 080	6 810	18 160	6 810
Ch. financières	15 000	12 000				3 000
Dotation aux At	180000	36 000	18 000	18 000	90 000	18 000
Coût des CP	18 000	18 000				
Total	1218200	140060	137 140	101 130	706 040	133 830

$\left\{ \begin{array}{l} T = \\ E = \end{array} \right.$

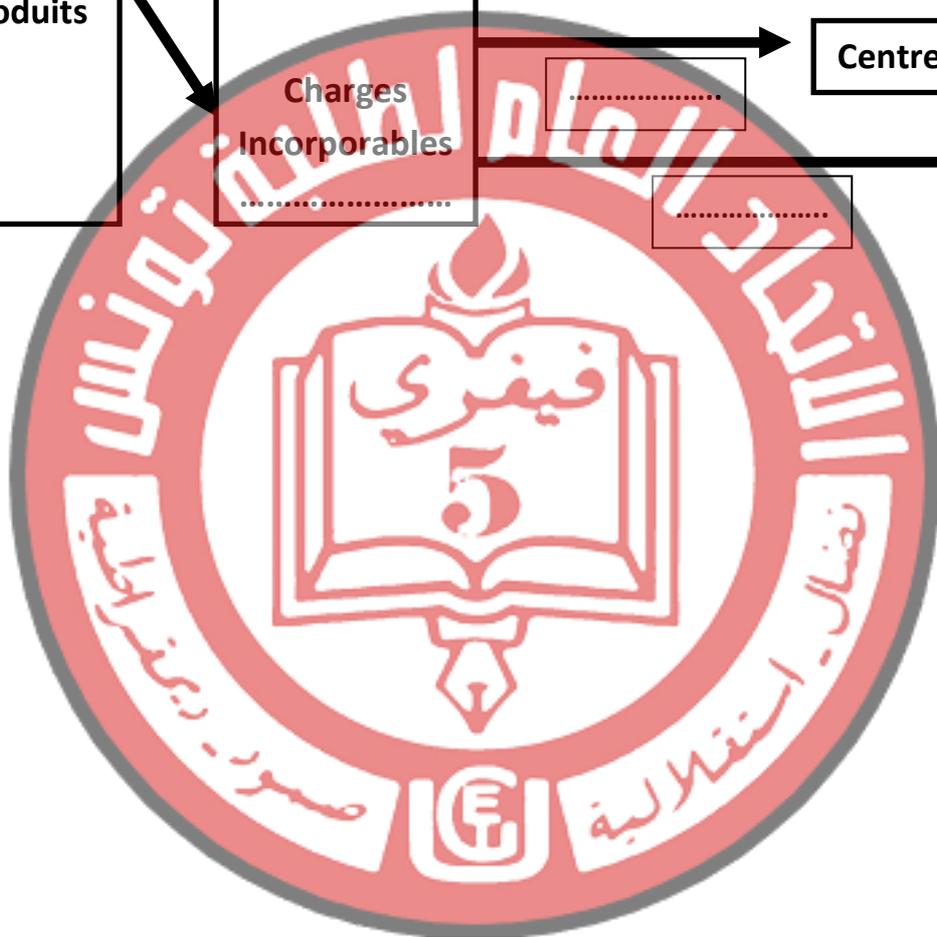
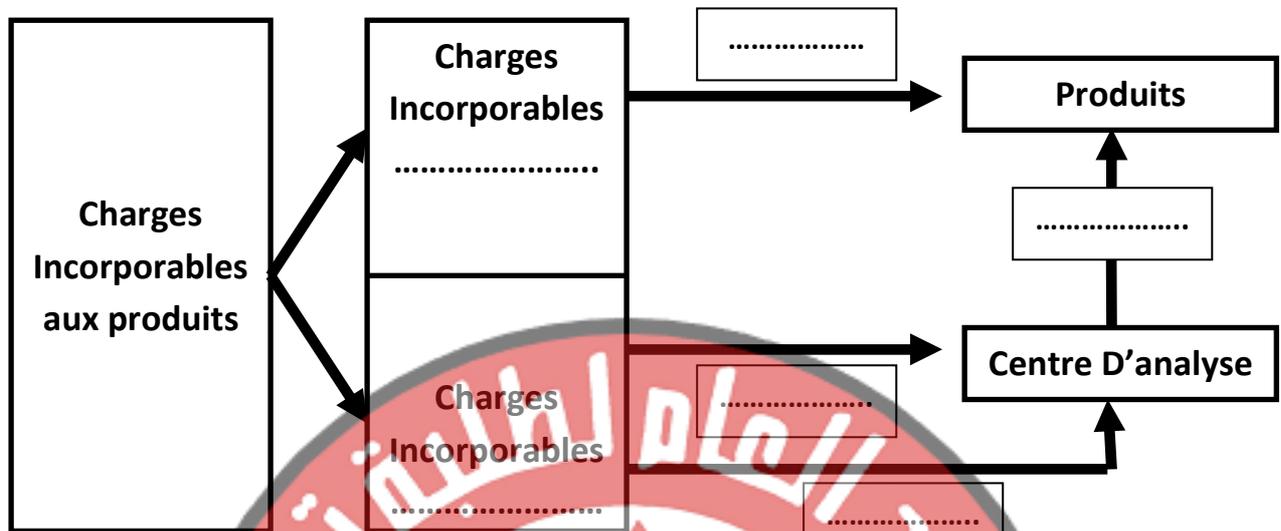


	Mont.	Sections auxiliaires		Sections principales		
		Trans.	Entretien	Approv.	Production	Distributio
TRP						
Transport						
Entretien						
TRS						
Nature de l'UO.						
Nombre de l'UO						
Coût de l'UO						

A retenir :

Méthode des coûts complets : Présentation générale, étapes et schéma

Présentation générale de la méthode



Chapitre 6 : Coûts de production : problèmes particuliers

Dans tout ce qui a précédé nous avons considéré que la somme des consommations de matières, de main d'œuvre directe et de charges de centres pour la fabrication donne les coûts de production.

En réalité le problème peut être modifié :

- Par le fait que certaines productions ou certains services en fin de période (produits en-cours) ;
- Par l'existence de produits dérivés (produits résiduels : déchets et rebus et/ou sous-produits) ;

Section 1 : Les produits en-cours :

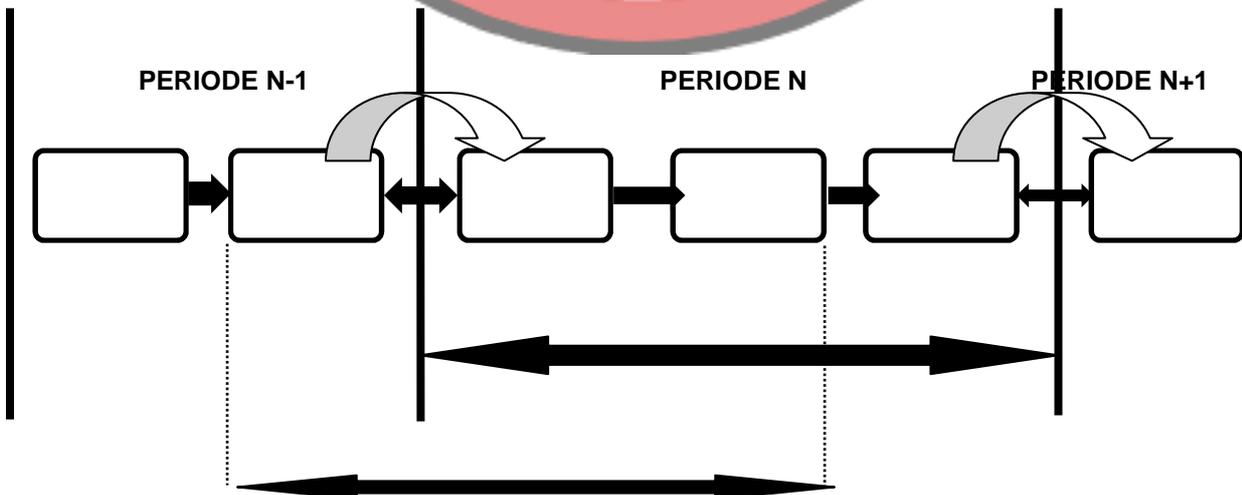
Un en-cours de production correspond à un produit qui et donc n'est pas arrivé au stade de et ce à de période de calcul des coûts.

Un en-cours de production a donc consommé certains éléments de charges directes, de même la valeur d'un en-cours peut comprendre aussi une quote-part des charges indirectes.

Les produits en-cours sont à différencier qui sont des produits..... et en attente d'utilisation pour un cycle ultérieur de fabrication.

1. Le principe :

En fin de période de calcul (généralement le mois), la totalité de la fabrication n'est pas achevée. Une partie des charges consommée pendant la période concerne **une fraction de produits qui reste en cours de fabrication (non achevés)**.



Remarque :

Les produits terminés font l'objet d'un calcul de coûts de production et de la tenue d'un inventaire permanent dans le magasin où ils sont stockés. Il s'agit des « produits semi-finis » ou « finis ».

A l'inverse, aux périodes N-1, N et N+1 ne sont pas transmis au magasin et peuvent se trouver à différents degrés d'achèvement (certains sont à peine commencés, d'autres sont presque terminés).

Le total des charges ou le coût de production **de la période N** est relatif :

- des encours finaux de N-1, c'est-à-dire l'encours initial de N ;
- des produits commencés et terminés durant N ;
- des produits commencés durant N mais non achevés.

Charges de la période =

**Coût de production des =
produits terminée
(entrée en stock)**

Remarque : Il est bien évident que les en-cours de la période et qui ont été terminés pendant celle-ci ont coûté non seulement le montant du complément de fabrication qui leur a été donné dans la période, mais aussi la valeur qu'ils au tout début de la période.

2. La valorisation des en-cours :

Il suffit de calculer la valeur de ; la valeur de l'en-cours est égale à celle de l'encours final de

Les en-cours sont souvent délicats à évaluer et leur valorisation est généralement forfaitaire. La résolution du problème posé par les en-cours de production peut passer par le recours à la notion de production équivalent.

2.1. La valorisation globale et le recours à la notion de la production équivalente :

La production équivalente est une production résultant de la conversion des unités en unités

On considère dans cette optique que les en-cours représentent en moyenne une de produit fini et leur évaluation se fait alors sur cette base.

1 unité en cours = a unité finie avec $0 < a < 1$

Application 1 :

Sur 1100 articles mis en fabrication, 1000 articles sont terminés, 100 sont en cours de fabrication en fin de période et considérés comme ayant en moyenne consommé la moitié de leurs charges. Le total coût de production plus les en-cours s'élève à 4 200 000 DT.

Calculer la valeur de l'en-cours.

Corrigé :

La production équivalente =

En conséquence, les en-cours peuvent être évalués à :

$$\underbrace{(4\,200\,000 / 1050)}_{\text{coût unitaire d'un article}} * 50 = 200\,000 \text{ DT} = \text{EF}$$

A défaut de renseignement précis, il faut évaluer approximativement les charges relatives aux produits en-cours.

On adopte généralement un raisonnement différent pour des matières premières et les autres charges (directes ou indirectes) :

- Pour, on considère qu'un produit en-cours en a absorbé autant qu'un produit fini si les matières sont injectées au début du cycle de fabrication. Si les matières n'ont pas été incorporées en totalité dans les produits en-cours, il est assez facile d'en tenir compte ;
- Pour, il est nécessaire d'évaluer le degré moyen d'achèvement des en-cours (en %) en tenant compte du nombre de produits se trouvant à chaque stade de fabrication et du coût relatif de chaque stade.

Application 2 :

La production d'un atelier a coûté 154 500 DT. A la fin de la période, la production a été de 100 unités terminées et de 24 unités en-cours de fabrication. L'en-cours de fabrication en début de période est de 15 unités. Si on admet que l'unité en-cours initial a déjà consommé pendant la période précédente le 1/5 d'une unité terminée et que l'unité en-cours final est égale à le 1/4 d'une unité terminée :

1. Calculer le coût de production unitaire ;
2. Evaluer l'en-cours final.

Corrigé :

1. Les 154 500 DT doivent donc être imputées à :

- **Production commencées et terminées pendant la période =**

Production terminée en fin de période en quantité – EI en début de période en quantité
 = (1)

- **Quantité de la production équivalente de l’EI achevée pendant la période** qui ont reçu encore pendant la période 4/5 [1 – 1/5] des charges = (2) ;
- **Quantité de la production équivalente de l’EF non encore achevée pendant la période** qui ont reçu pendant la période le 1/4 des charges = (3).

Ainsi, la production équivalente de la période = (1) + (2) + (3) =

La production équivalente de la période est aussi égale à :

Production équivalente de la période	Production terminée de la période
=	+ Quantité équivalente de l’EF
=	- Quantité équivalente de l’EI

Coût de production unitaire = coût par unité terminée
 = coût de la production totale/Production équivalente
 =

2. Coût par unité en-cours final =

Valeur EF =

Ou bien : Valeur EF =

Attention !!!!

Production équivalente de la période (fictive) = 103 unités ≠

De la production terminée (réelle) = 100 unités.

2.2.La valorisation détaillée ou évaluation des composantes :

Forfaitairement : il est possible de considérer approximativement comme dans l’évaluation globale, mais de façon séparée pour chaque composante de coût (MP, MOD, CI, ...), ce qui a été consommé pour les produits en-cours.

Application 3 :

Le coût de production d’un atelier est de 330 650 DT se détaillant comme suit :

	Quantité	C.U	Montant
Matières premières	15 600 kg	10	156 000 DT
MOD	2 495 HMOD	30	74 850 DT
Charges indirectes	4 990 H.Machines	20	99 800 DT

Supposons :

- Qu’au début de la période, 400 produits en-cours étaient achevés à 40% (en moyenne)
- Qu’à la fin de la période 600 produits en-cours sont achevés à 25%
- Que pendant la période 5 000 produits ont été transmis au magasin.

On admettra également que les matières premières sont incorporées dès le début au cycle de fabrication.

TAF :

Calculer la valeur unitaire et la valeur totale de l'en-cours final.

Corrigé :

- Les 5 000 produits terminés pendant la période et entrés en stock proviennent :
 - ✓ produits en-cours au début de la période et qu'on a terminés pendant celle-ci ;
 - ✓ Des produits commencés et terminés durant la période.
- La valeur des produits en-cours au début de la période (en-cours final de la période précédente) inclut des matières premières et du travail nécessaire à leur achèvement. Elle a été calculée à la fin de la période précédente.
- Les charges supportées durant la période, ont été occasionnées par :
 - ✓ L'achèvement des (..... du travail) ;
 - ✓ La fabrication de durant la période (MP nécessaires et)
 - ✓ Le début de la fabrication des (MP nécessaires et du travail).
- Les matières premières consommées durant la période seront réparties entre les produits finis et l'en-cours final proportionnellement au % d'achèvement de produits et la production équivalente.

Les autres charges (MOD et charges indirectes) seront réparties en exprimant la production en nombre équivalent de produits terminés.

	Charges de la période	EI	Production terminée	EF	Production équivalente	CU (unité terminée)	CU (unité encours)
MP							
MOD							
CI							
Total							

Production équivalente = Production terminée de la période + EF – EI

= Production commencée et terminée de la période + Achèv. EI – EF

Valeur EF =

Ou bien :

	Q	CU	Total
MP			
MOD			
CI			
Total : EF			

Section 2 : Les produits résiduels :

Certaines productions donnent en plus du (ou des) produit principal que l'on veut obtenir, (déchets et rebuts) et des Ces éléments ne sont généralement pas sans valeur, d'où la nécessité d'en tenir compte dans le calcul des coûts. La difficulté vient du fait que les différents produits sont obtenus simultanément et qu'il est donc impossible de trouver objectivement ce qui concerne chacun.

1. Les produits résiduels :

1.1. Définitions :

Les déchets : ce sont les pertes inévitables de matières lors du processus de transformation.

Ce sont en général des résidus de fabrication, constitués souvent par des éléments de matières premières comme les copeaux de métal (fragment mince), restant de tissu, cartons, bois, etc.)

Les rebuts : ce sont des produits finis ou semi-finis qui présentent des vices ou défauts de fabrication qui les rendent impropres à une utilisation ultérieure (vente ou insertion ultérieure dans le processus de transformation). Ces rebuts sont destinés soit à, soit, soit à

1.2. Les produits résiduels sans valeur (inutilisables) :

Dans ce cas, les déchets et les rebuts n'ont pas de valeur d'échange, il est inutile d'en déterminer le coût ou d'en tenir un compte de stock.

L'évacuation (destruction) de ces produits peut entraîner des frais (transport, manutention, ...). Ces charges sont **incorporées aux** (**produit principal qui a donné lieu à l'obtention des produits résiduels**).

1.3. Les produits résiduels utilisables :

Dans ce cas, les déchets et les rebuts peuvent être vendus ou réutilisés dans l'entreprise (exemple: déchets de viandes vendus à un abattoir).

1.3.1. Produits résiduels vendus en l'état :

Première solution :

Dans cette solution, le prix de vente des déchets ou rebuts est déduit du coût de production du produit fini correspondant.

Le calcul se fait par soustraction dans le tableau (comme l'EF).

Deuxième solution :

Ces ventes de déchets ou de rebuts sont :

- Soit ajoutées au résultat analytique global : ces produits sont alors considérés en quelques sortes comme des éléments à coût de production nul ;
- Soit ajouté au résultat provenant de la vente des PF (Produit principal qui a donné lieu à l'obtention du produit résiduel).

1.3.2. Produits résiduels vendus après transformation :

Certains produits résiduels doivent subir des transformations avant d'être vendus ; ces frais de transformation viennent en déduction du prix de vente du produit résiduel.

1.3.3. Produits résiduels réutilisés par l'entreprise dans la production (.....)

Ce sont des produits tels que le verre ou le plastique qu'on refond ou les chutes de bois pour faire des agglomérés.

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

- **Soustraite du coût de production du PF** dont ils proviennent (présentation comme l'en-cours final) ;
- Et **ajoutée au coût de production du PF** dans la fabrication duquel sont utilisés ces déchets et rebuts (présentation comme l'en-cours initial).

2. Les sous-produits :

2.1. Définitions :

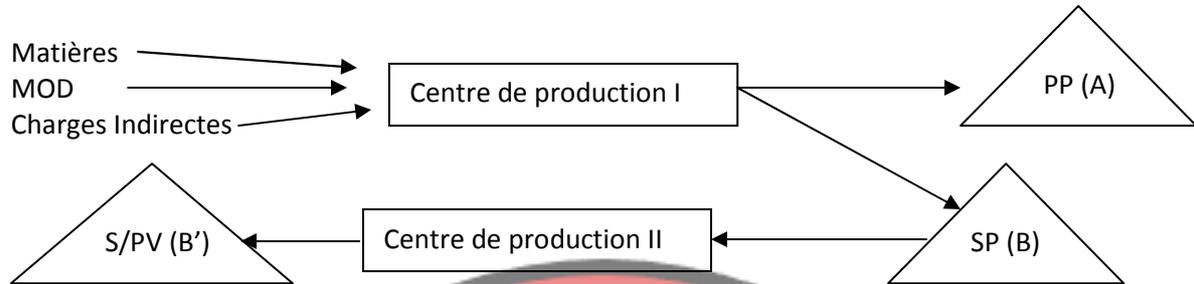
On entend par sous-produit, un produit secondaire obtenu en cours de la fabrication d'un produit principal, objet essentiel de l'exploitation. L'industrie chimique fournit de nombreux exemples de tels sous-produits (.....)

On parle aussi de co-produit lorsqu'un sous-produit présente un intérêt commercial comparable à celui du produit principal (.....)

Le sous-produit se distingue du déchet par, par le fait qu'une exploitation pourrait avoir sa fabrication objectif et parfois par la nécessité de la transformation.

2.2. Evaluation des sous-produits :

Les charges afférentes aux sous-produits sont souvent difficilement séparables de l'ensemble des charges de production. Pour cela, on recourt à des méthodes de calcul plus ou moins arbitraires telle que l'évaluation forfaitaire à partir du prix de vente.



Application 1:

La fabrication du produit A donne un sous produit B. Les dépenses engagées ont été les suivantes :

- ✓ MP : 874 500 DT
- ✓ MOD : 225 000 DT
- ✓ C.Ind : 700 000 DT
- Total 1 799 500 DT**

On a obtenu 7 000 unités de A et 7 600 unités de B.

Le sous-produit a subi un supplément de traitement pour lequel on a engagé les frais suivants :

- ✓ MOD : 33 000 DT
- ✓ C.Ind : 4 500 DT

Le sous-produit est vendu à 30 D l'unité, on admet que le bénéfice et les charges de distribution représentent 25% du prix de vente.

TAF : Déterminer les coûts de production du produit A et du sous-produit B.

Corrigé :

CA (B')

- (Bénéfice+coût de distribution)

= Coût de production du S/P vendus (B') =

- Traitement supplémentaire -

= Coût de production du S/P =

avant transformation (B)

Coût de production de A = Coût total de production – CP du S/P avant transformation

(B)

=

Application 2:

La fabrication du produit A donne un SP (B). Les dépenses engagées ont été les suivantes :

✓ MP :	1 700 000 DT
✓ MOD :	650 000 DT
✓ C.Ind :	350 000 DT
Total	2 700 000 DT

Le sous-produit doit subir un supplément de traitement qui le transforme en un produit (C) qui est vendable. Le bénéfice et les charges de distribution représentent 20% du prix de vente.

Pour simplifier : SI = SF = 0. On a traité 3 500 kg de B ce qui a entraîné 24 500 D de charges supplémentaires et on a obtenu 3 500 kg de (C). 2 500 kg de C est vendu à 40 D le kg.

TAF : Déterminer les coûts de production des produits A, B et C.

Corrigé :

CA (C)

- (Bénéfice+coût de distribution)

= Coût de production de C vendus (2500 kg) =

Coût unitaire de production de C =

Coût de production de C produits (3500 kg)

- Traitement supplémentaire

= Coût de production de B avant transformation =

Coût de production de A = Coût total de production - CP du S/P (B) avant transformation =

A Retenir :

Produits résiduels			Sous-produit (\neq du déchet)
Inutilisables S'il y a évacuation de ces produits : possibilité d'avoir des frais (F) tels que le transport, manutention... F c CP (PC) (à ajouter comme EI)	Utilisables		
	CAS1 Vendus en l'état 1^{ère} solution : CP c (PC) – PV (PR) (à déduire comme EF) 1^{ère} solution : PV(PR) = Bce ✓ Bce c RAG CP (PR) = 0 ✓ Bce c Rt (PC)	CAS 2 Vendus après transformation PV (PR) – T Puis traitement comme dans le cas 1 des ventes en l'état.	CAS 3 Réutilisés par l'entreprise Valeur du PR= valeur du marché ou bien évaluation forfaitaire (V) CP (PC) – V (à déduire comme EF) Vc CP (PC) (à ajouter comme EI)

Avec :

F : Frais

c : Inclus

CP : Coût de production

PC : Produit correspondant

PR : Produit résiduel

RAG : Résultat analytique global

PP : Produit principal

Section 3 : Les emballages en comptabilité analytique**1. Les emballages perdus (non récupérables) :**

Ces emballages, livrés aux clients avec les produits (sachets, papier, ...), ne reviendront pas à l'entreprise d'où leur nom.

1.1. Evaluation des emballages

Les emballages son soit :

- Achetés : on utilise le coût d'achat ;
- Fabriqués : ils sont évalués au coût de production.

1.2. Destination des emballages

1.2.1. Les produits sont emballés avant d'être stockés :

Le coût des emballages est affecté des « produits finis conditionnés ». Ces emballages constituent alors une matière.

Exemple : des boissons mises en bouteille en matière plastique en fin de fabrication.

1.2.2. Les produits ne sont emballés qu'au moment de la vente (en vue de la livraison)

Le coût des emballages est alors affecté des produits concernés.

Exemple : mise en caisses cartonnées en fonction de l'importance d'une commande.

Série 4



Chapitre 7 : La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

Le coût de revient complet en plus d'être une information comptable, renseigne sur le degré d'efficacité dans l'utilisation des moyens. C'est ce rôle d'indicateur du comportement à l'intérieur de l'entreprise qui risque d'être faussé si le coût de revient unitaire devient sensible aux variations de l'activité de l'entreprise induites par des facteurs totalement exogènes.

L'objectif est ainsi, de calculer des coûts complets qui, exprimés à l'unité, font apparaître les causes de variations des coûts. La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est conçue pour éliminer une faiblesse essentielle de la méthode des coûts complets : l'impossibilité d'interpréter valablement l'évolution des coûts unitaires en raison des variations souvent considérables dues au jeu des charges fixes.

Section 1 : Analyse des charges par variabilité :

On constate que certaines charges varient en fonction de la production et de l'activité et que d'autres sont indépendantes, au moins au sein d'une structure donnée.

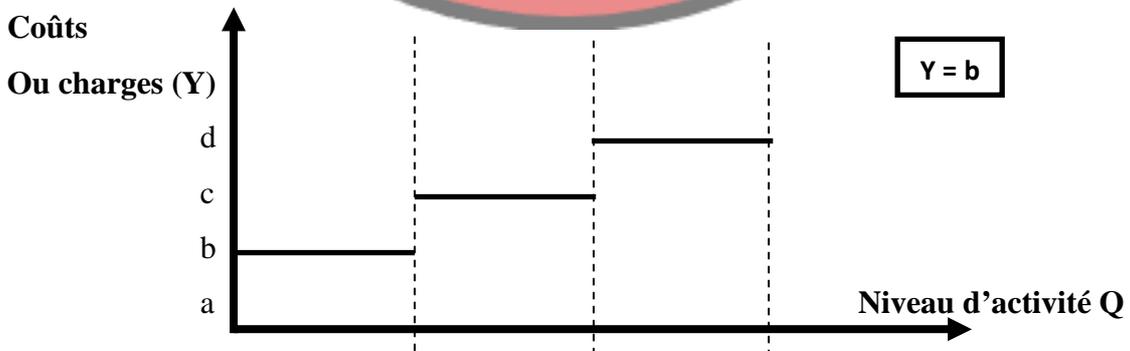
On distingue parmi les charges de l'entreprise :

- Des charges
- Des charges
- Des charges

1. Les charges fixes (.....) :

Les charges fixes ou de structure sont :

- Indépendantes tant que la structure n'évolue pas ;
- Elles varient
- Exemples :

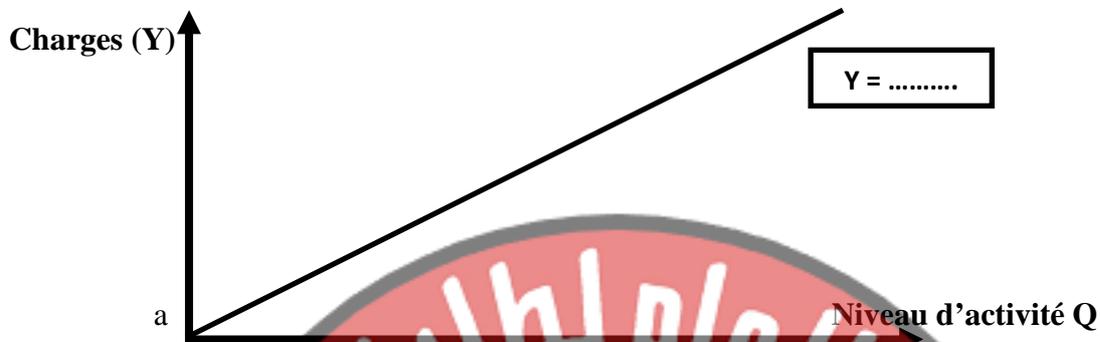


Chaque palier correspond à un changement de la structure (extension de l'activité, diversification, désinvestissement,...)

2. Les charges variables (.....) :

Les charges variables ou opérationnelles ou d'activité sont :

- Souvent proportionnelles
- Exemples :, etc.



3. Les charges semi variables (.....) :

Les charges semi variables ou mixtes :

- Comportent
- Varient à l'activité ou à la production ;
- Doivent être réparties en charges fixes et en charges variables.



A noter qu'à l'échelle unitaire, les charges fixes sont variables et les charges variables sont fixes.

La mesure de l'activité de l'entreprise peut s'exprimer :

- En, si l'activité est homogène : nombre d'unité produites, nombre d'unités vendues, nombre d'unités consommées ;
- En, si l'activité est hétérogène. L'instrument de mesure le plus souvent utilisé pour évaluer l'activité globale de l'entreprise est

Section 2 : Principe général de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

Le coût complet constaté aborde toutes les charges de l'entreprise quel que soit le niveau d'activité ; les charges de structure restent constantes, les coûts unitaires diminuent lorsque le niveau d'activité augmente et inversement.

- Si le niveau d'activité X augmente, le coût unitaire (CU) diminue ;
- Si le niveau d'activité X diminue, le coût unitaire (CU) augmente.

Application :

Soit un produit A fabriqué par un atelier prévu pour produire 1000 unités et pour lesquels la comptabilité a enregistré les charges suivantes pour 3 périodes consécutives :

	Période 1	Période 2	Période 3
Niveau d'activité	1000 unités de A	800 unités de A	1100 unités de A
Charges variables :	90 000	72 000	99 000
• Matières	40 000	32 000	44 000
• MOD	50 000	40 000	55 000
Charges Fixes	60 000	60 000	60 000
Coût total	150 000	132 000	159 000
Coût unitaire	.....	.....	.....

Le coût de production de la 2^{ème} période est à celui de la première période, parce que le même volume de charges fixes s'est trouvé imputé à un nombre plus petit d'unités et inversement pour la 3^{ème} période.

La variation du coût tient uniquement à une variation de l'activité (en supposant les prix et les rendements inchangés).

Pour éliminer l'incidence de ces variations du volume d'activité et maintenir le coût unitaire de 150 D, il suffit de considérer que la totalité des charges fixes ne doit être imputée qu'à une production de, considérée comme : on dit que l'on fait de

Charges	Périodes				
	P1 : Activité normale	P2 : Sous-activité		P3 : Suractivité	
	C=	C=		C=	
		Charges Imputées	Différence d'imputation	Charges Imputées	Différence d'imputation
Charges variables					
Charges Fixes					
Total					
Nombre d'unités					
Coûts unitaires					

Section 3 : Le traitement comptable de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

L'imputation rationnelle est aux coûts et coût de revient dans le rapport :

On obtient un coefficient dit **coefficient d'imputation rationnelle (CIR)** ou **taux d'activité (TA)** utilisé comme un coefficient de pondération pour imputer les charges fixes :

- Une différence d'imputation > 0 : représente un coût de Cela veut dire que l'entreprise supporte des coûts fixes qui ne servent pas (sous-imputation de CF aux coûts et Coût de revient).
- Une différence d'imputation < 0 : représente un Ceci indique que l'entreprise impute aux coûts des charges fixes fictives (sur-imputation des CF aux coûts et coût de revient).

Section 4 : Intérêt de la méthode de l'imputation rationnelle

L'intérêt réside dans les possibilités d'analyse :

1. Annulation de l'influence des charges fixes dans la variation du coût unitaire global :

Si le coût unitaire d'IR varie, il faut rechercher d'autres causes de variations que la seule influence des charges fixes (suivre l'impact des autres facteurs affectant les coûts).

2. La mise en évidence du coût de chômage ou du boni de suractivité :

La part des charges fixes non imputée ou sur-imputée permet de calculer :

- En période de sous-activité un
- En période de suractivité, un

2.1. Dans le cas de période de sous-activité :

Dans ce cas, l'entreprise supporte bien un coût de chômage lorsqu'elle supporte le coût d'équipements prévus pour un certain niveau d'activité et qui ne servent pas parce que la production est insuffisante. Le coût de chômage vient en

.....
.....

2.2. Dans le cas de période de suractivité :

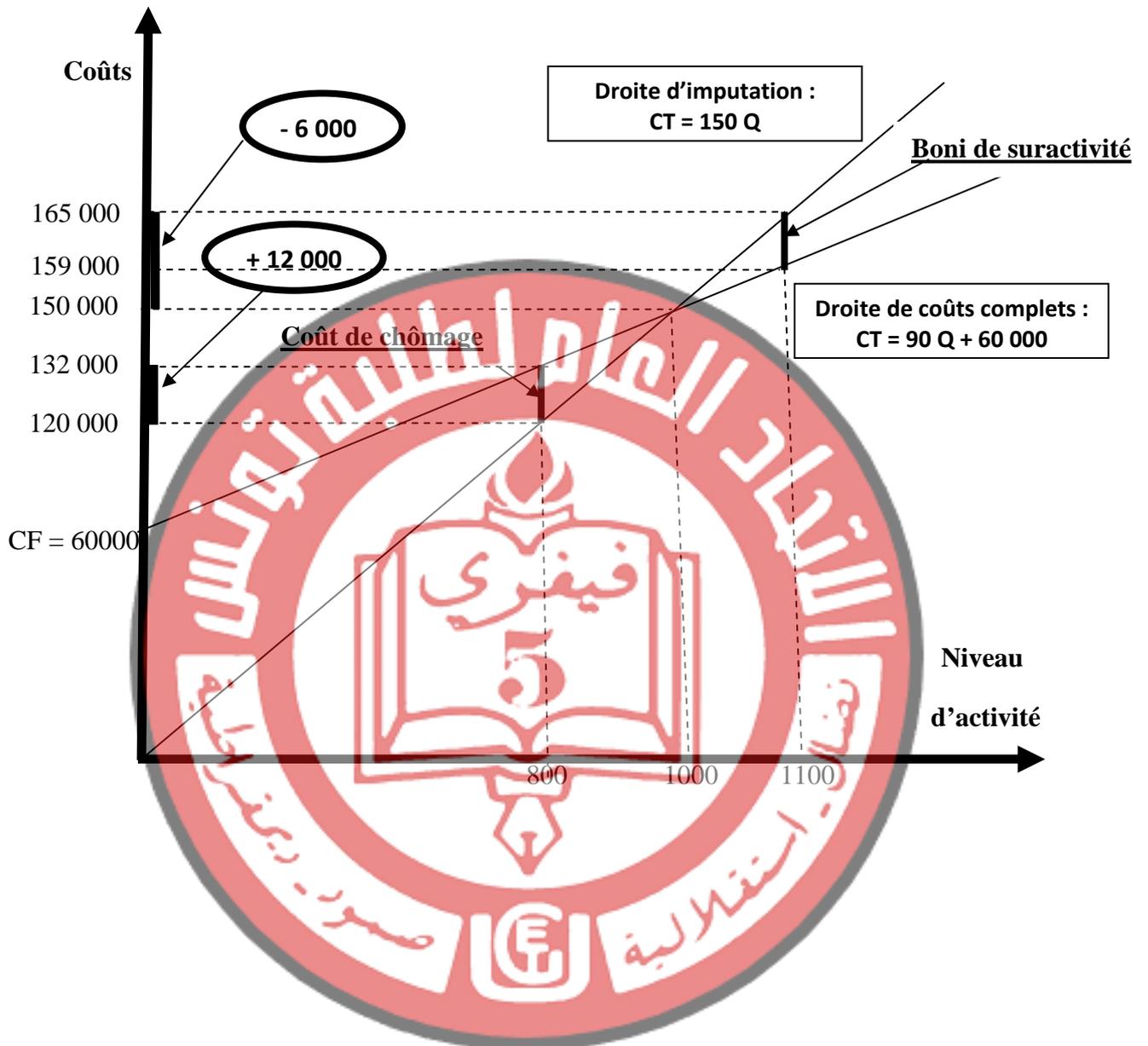
Dans ce cas, des charges fixes fictives sont imputées aux coûts. La non réalité de ces charges absorbées est constatée par Il s'agit d'un bénéfice dû à la suractivité. Ce boni s'ajoute au RAG IR.

Par mesure de prudence, il est préférable que le boni de suractivité ne soit utilisé qu'à amortir une sous-activité dans une autre production.

Section 5 : Etapes de la méthode de l'imputation rationnelle

- Définir une activité normale ;
- Répartir les charges en charges fixes (CF) et charges variables (CV) ;
- Déterminer le taux d'activité $TA = \text{Activité réelle} / \text{Activité normale}$;
- Calculer les charges fixes à imputer aux coûts : $CF \text{ constatées} * TA$;
- Calculer les coûts selon l'imputation rationnelle : $CV \text{ constatées} + CF \text{ imputées}$;
- Déterminer les différences d'imputation : $CF \text{ constatées} - CF \text{ imputées}$:
 - ✓ Si $TA < 1$: coût de sous-activité ;
 - ✓ Si $TA > 1$: boni de suractivité.

Interprétation graphique de l'application (page 63 et 64):



Chapitre 8 : Les coûts partiels : méthode du coût variable

Par opposition aux méthodes du coût complet, celle du coût variable (ou le « direct costing ») est une méthode de coût partiel au sens où seuls les charges variables sont intégrées au coût du produit. Cette méthode comme son nom l'indique, s'appuie sur la typologie charges fixes-charges variables.

Ainsi, la méthode consiste à ne retenir dans le coût des produits que les charges variables, c'est-à-dire celles qui sont liées à l'activité de l'entreprise. Ainsi, cette méthode évite

Section 1 : Le principe général de la méthode des coûts variables

La méthode du coût variable a pour objectif de mettre en évidence
..... (commande, activité, fonction, ...) à la réalisation de la marge globale de l'entreprise et à la couverture de ses charges fixes.

Un coût variable est constitué uniquement des charges qui varient avec le volume d'activité. Ces frais s'intitulent frais variables : ils sont répartis entre les différents produits afin de calculer le coût variable de chaque produit.

La différence entre le total des charges et les charges variables représente
qui sont supportées par l'entreprise quel que soit dans une structure donnée.

Les charges fixes ne sont pas traitées par produit, elles pour la détermination du résultat global.

La méthode des coûts variables exclut au niveau, l'incidence des charges fixes lors des variations d'activité.

Comme la méthode de l'IRCF, la méthode des coûts variables fournit des coûts unitaires sur lesquels n'ont pas d'influence lors des variations d'activité.

Section 2 : Les différentes méthodes des coûts variables :

La méthode des coûts variables fait apparaître des marges sur coût variable par produit ou par activité : il s'agit d'un indicateur de gestion qui mesure la

1. Méthode du direct costing simple (DCS) ou méthode du coût variable simple :

Attention !!!

Direct (en anglais) = Variables et non Directes (en français).

Les charges variables comportent des charges variables et des charges variables

On peut déterminer pour chaque produit, une marge sur coût variable par produit. En fait, la différence entre le prix de vente et un coût partiel correspond à et non pas à ...
 Lorsque le coût partiel est variable, la marge est appelée marge sur coût variable.

Soient: **p** : prix de vente ; **v** : coût variable unitaire et **Q** : les quantités fabriquées et vendues :

La marge sur coût variable est souvent exprimée en pourcentage par rapport au chiffre d'affaires. Elle est alors appelée **taux de marge sur coût variable**.

Le résultat global correspond à la différence entre la somme des marges sur coûts variables de différents produits et les coûts fixes.

L'avantage essentiel de la présentation de la méthode du Direct Costing Simple est d'éviter l'arbitraire que comporte la ventilation des charges fixes entre les produits.

	P1	P2	P3	P4	TOTAL
Chiffre d'Affaires	CA1	CA2	CA3	CA4	CA T
- Charges Variables	CV1	CV2	CV3	CV4	- CV T
= Marge/Coût Variable = M/CV	M/CV1	M/CV2	M/CV3	M/CV4	= M/CVT
- Charges Fixes					- CFT
= Résultat					= Résultat

La marge/coût variable est un indicateur de gestion qui mesure la performance d'un produit.

Elle permet de répondre aux questions suivantes :

- Quelle est la contribution d'un produit à absorber les charges fixes ?
- Ce produit est-il rentable ?
- L'entreprise a-t-elle intérêt à développer sa production ou à la supprimer ?
- Quelles sont les conséquences d'une augmentation ou d'une diminution des coûts variables sur la rentabilité ?

La marge sur coût variable dégagée par chaque produit représente qui résulterait de l'abandon du produit, au niveau global de l'entreprise.

Avant de décider de la suppression d'un produit, il faut s'assurer que celle-ci n'entraînera pas une

Le compte de résultat différentiel :

Le calcul relatif à la méthode du coût variable s'effectue généralement dans un tableau appelé compte de résultat différentiel. Ce document permet de faire ressortir les marges sur coût variable et le résultat.

Eléments de calcul	Détail de calcul	Montant	Pourcentage
Chiffre d'affaires			
• Coût variable d'achat			
• Coût variable de production			
• Coût variable de distribution			
- Coût variable total			
= Marge/CV			Taux de marge
- Charges fixes			
= Résultat			

Application :

Un entreprise fabrique et commercialise 5 produits. On vous communique les informations suivantes :

Produits	P1	P2	P3	P4	P5	Total
Chiffre d'Affaires	100 000	70 000	80 000	80 000	50 000	380 000
CV de revient	60 000	35 000	60 000	52 000	35 000	242 000
CF						50 000

TAF : Si l'entreprise pouvait produire et vendre davantage de chacun de ces 5 Produits, quel serait son choix ?

Produits	P1	P2	P3	P4	P5	Total
Chiffre d'Affaires	100 000	70 000	80 000	80 000	50 000	380 000
CV de revient	60 000	35 000	60 000	52 000	35 000	242 000
M/CV						
Taux de marge						
CF						50 000
Résultat						

Si la marge sur coûts variables augmente, le résultat augmente ; elle doit choisir le produit qui a le taux de marge le plus important car il augmente la marge sur coûts variables et donc le résultat. Dans notre cas, il s'agit du produit

2. Méthode du direct costing évolué ou méthode du coût spécifique :

La seule différence de la méthode du Direct Costing Evolué par rapport à celle du DCS est que la marge sur coût variable sera des charges fixes appelés charges fixes

Les charges fixes spécifiques sont les charges qui peuvent être imputées à chaque produit. Alors que les charges fixes sont à tous les produits : elles viendront pour obtenir le résultat global.



	P1	P2	P3	P4	TOTAL
Chiffre d'Affaires	CA1	CA2	CA3	CA4	CA T
- Charges Variables	CV1	CV2	CV3	CV4	- CV T
= Marge/Coût Variable = M/CV Marge Brute	M/CV1	M/CV2	M/CV3	M/CV4	= M/CVT
- Charges Fixes Spécifiques (CFS)	CFS1	CFS2	CFS3	CFS4	- CFS
= Marge/Coût Fixe Spécifique = M/CFS =Marge semi-brute	M/CFS1	M/CFS2	M/CFS3	M/CFS4	= M/CFS
- Charges Fixes Communes (CFC)					- CFC
= Résultat					=Résultat

L'intérêt de la méthode consiste à apprécier l'opportunité
une activité.

Application :

Une entreprise fabrique et vend trois produits. Pour une période de référence, la comptabilité analytique donne les résultats suivants :

Produits	P1	P2	P3	Total
Chiffre d'affaires	10 000	14 000	19 000	43 000
Coût de revient complet	8 500	15 000	16 300	39 800
Résultat	1 500	-1 000	2 700	3 200

Une analyse plus précise des coûts de revient complet nous donne le tableau suivant :

Produits	P1	P2	P3	Total
Chiffre d'affaires	10 000	14 000	19 000	43 000
Charges variables	6 000	10 000	12 500	28 500
Charges fixes directes	500	3 000	800	4 300
Charges fixes communes	2 000	2 000	3 000	7 000
Résultat	1 500	-1 000	2 700	3 200

TAF : Quelles sont les conséquences de l'arrêt de la production et de la vente du produit P2 ?

Corrigé :

Produits	P1	P2	P3	Total
Chiffre d'affaires	10 000	14 000	19 000	43 000
Charges variables	6 000	10 000	12 500	28 500
M/CV				
Charges fixes directes				
M/CFS				
Charges fixes communes				
Résultat	1 500	-1 000	2 700	3 200

Produits	P1	P3	Total
Chiffre d'affaires	10 000	19 000	29 000
Charges variables	6 000	12 500	18 500
M/CV	4 000	6 500	10 500
Charges fixes directes	500	800	1 300
M/CFS	3 500	5 700	9 200
Charges fixes communes	2 000	3 000	
Charges fixes communes P2			
Résultat			

L'arrêt de la production du produit P2 a les conséquences suivantes :

- L'entreprise perd le chiffre d'affaires de ;
- L'entreprise ne supporte plus les charges variables et les charges fixes spécifiques à P2 (..... D) ;
- Les charges fixes indirectes (..... D) doivent être réparties entre les produits P1 et P3 : la totalité des charges fixes communes continuent à être supportés par l'entreprise (..... D).

	Avec P2	Sans P2
CA		
- Coût de revient		
= Résultat		

- Résultat sans P2 = Résultat (avec P2) – M/CFS (P2) =

Le CA (P2) couvre non seulement les charges spécifiques (.....) mais aussi une partie des charges indirectes (.....).

D'une manière générale, il y a intérêt à conserver une activité même apparemment déficitaire tant que sa contribution à la couverture des charges fixes communes (M/CFS) est positive.

Application :

Une entreprise fabrique et vend 3 produits P1, P2 et P3. On vous communique les informations suivantes :

	P1	P2	P3
Prix de vente unitaire	200	250	300
Quantité vendues	500	600	400
CVU	100	125	225
CFU Spécifique	50	80	5
Charges fixes communes	46 000		

TAF :

1. Calculer les différentes marges et le résultat de l'entreprise.
2. Apprécier la contribution de chaque produit au résultat de l'entreprise à partir des critères suivants : M/CV ; taux de M/CV ; M/CVS globale et taux de M/CV spécifique.

Corrigé :

Eléments de calcul	P1	P2	P3	Total
Chiffre d'Affaires				
Coût variables				
M/CV				
Taux de M/CV				
CFS				
M/CFS				
Taux de M/CFS				
CFC				
Résultat global				

2. Contribution de chaque produit au résultat :

Critères	1^{er} rang	2^{eme} rang	3^{eme} rang
M/CV			
Taux de M/CV			
M/CFS			
Taux de M/CFS			

Les critères de marge sur coût variable privilégient les produits P.. et P... Alors que, les critères de marge sur coût spécifiques privilégient les produits P.. et P...

Chapitre 9 : Le seuil de rentabilité/ Le point mort

Section 1 : Définition et calcul :

La notion du seuil de rentabilité repose sur l'analyse des charges en coûts variables et coûts fixes. Le seuil de rentabilité appelé aussi seuil de profitabilité permet :

- De calculer le montant du chiffre d'affaires à partir duquel l'activité est rentable et de déterminer à quelle date l'activité devient rentable (point mort) ;
- D'apprécier la sécurité dont dispose l'entreprise si la concurrence devient défavorable.

1. L'évaluation du seuil de rentabilité :

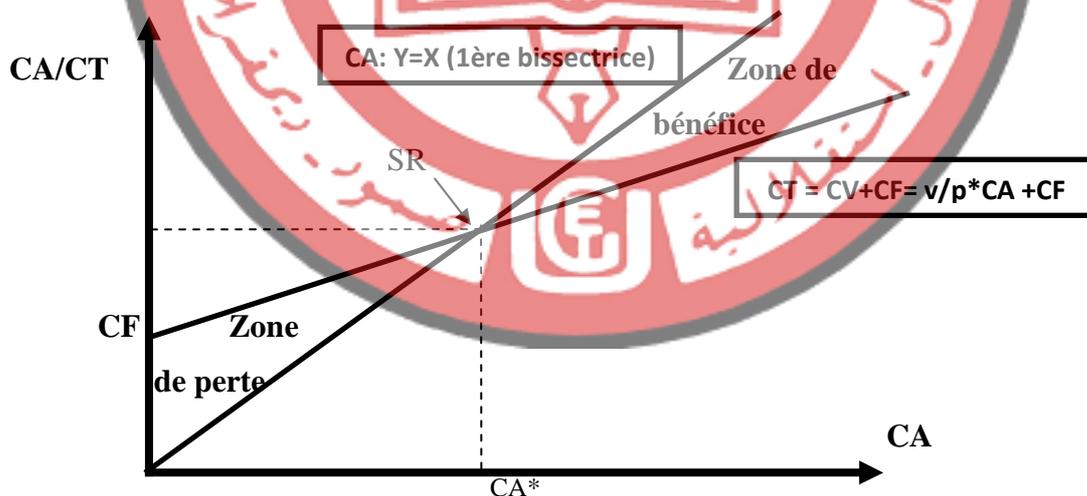
L'évaluation du seuil de rentabilité peut se faire par le graphique et/ou par graphique.

1.1. Le seuil de rentabilité défini d'après la formule $CA^* = CT$:

Un seuil de rentabilité (appelé aussi) est le chiffre d'affaires (valeur) ou le niveau d'activité (quantité) que l'entreprise doit réaliser pour couvrir l'intégralité de et pour lequel elle ne dégage ni ni



Si $CA > SR (CA^*)$: bénéfice et si $CA < SR$: perte



Avec v : Coût variable unitaire : $CV = v * Q = (v * Q) * p/p = v/p * (Q * p) = v/p * CA$

1.2. Le seuil de rentabilité défini d'après la formule $M/CV = CF$:

Le seuil de rentabilité est aussi, le niveau du chiffre d'affaire pour lequel la marge sur coût variable finance exactement les



$$M/CV = CF \Rightarrow$$

$$\Rightarrow \begin{cases} CA^* \text{ (valeur) =} \\ Q^* \text{ (quantité) =} \end{cases}$$

Application :

Quantité vendue = 8 200 unités à un prix de 50 D ; CV = 287 000 D ; CF = 60 000 D

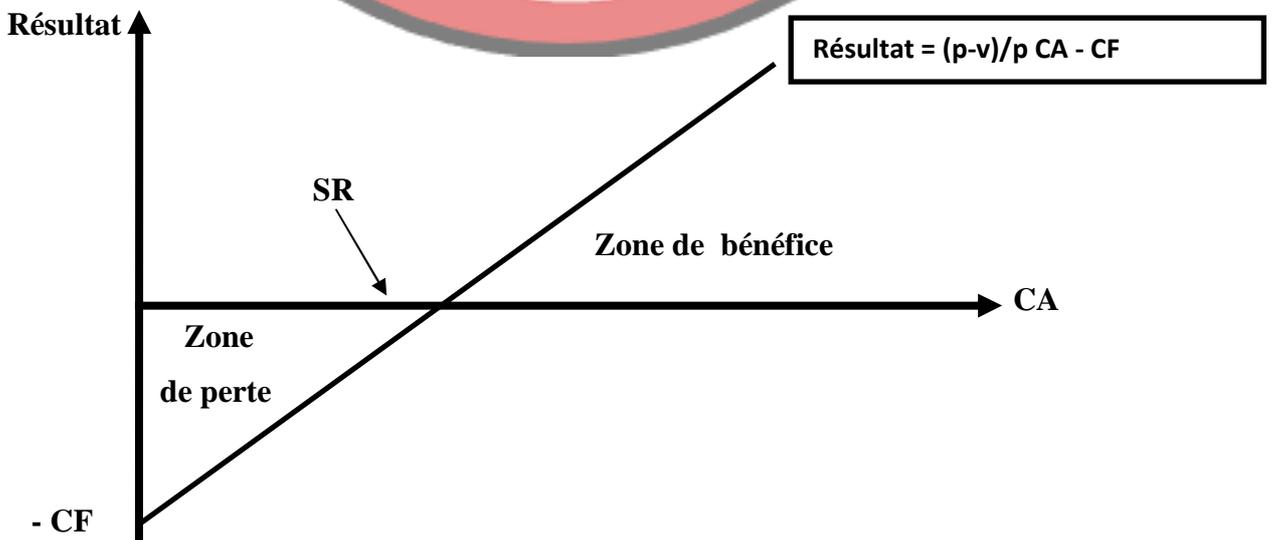
Calculer CA* et Q* en se basant sur la formule : $M/CV = CF$ et la représenter graphiquement.

Corrigé :



$$M/CV = (p - v)/p * CA \text{ et } CF = \text{constante}$$

1.3. Le seuil de rentabilité défini d'après la formule Résultat = 0



2. Détermination point mort :

Le point mort représente la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint par l'entreprise. Il est évident que l'entreprise doit l'atteindre le plus tôt possible dans l'année pour entrer en phase de bénéfice. Le point mort complète l'indicateur du seuil de rentabilité et apparaît comme critère de sécurité : plus vite est atteint le chiffre d'affaire critique, plus grande est la sécurité. Le calcul du point mort est différent selon que l'activité est régulière dans le temps ou irrégulière.

2.1. L'activité est régulière :

Lorsque l'activité de l'entreprise est régulière au cours de l'année c'est-à-dire que le CA moyen est constant durant l'année :

Date de réalisation = PM =

Application numérique de l'exemple précédent (page 76) :

CA* =

CA =

PM =

Soit le

2.2. L'activité est irrégulière :

Pour l'activité des entreprises l'activité n'est pas régulière. Lorsque l'activité est irrégulière, les ventes varient d'un mois à un autre. Le point mort se détermine ainsi à l'aide de la série cumulée du chiffre d'affaires par interpolation linéaire.

Application :

Le CA d'une entreprise pour l'année N évolue ainsi :

Janvier	160 000	Juillet	120 000
Février	150 000	Aout	95 000
Mars	180 000	Septembre	130 000
Avril	210 000	Octobre	140 000
Mai	250 000	Novembre	160 000
Juin	290 000	Décembre	180 000

Son taux de marge s'élève à 25%. Les charges de structure s'élèvent à 350 000 DT.

Corrigé :

Le SR = CF/Taux de marge =

Il faut cumuler les CA mensuels afin de déterminer au cours duquel mois le SR est atteint.

Janvier	160 000	Juillet	1 360 000
Février	310 000	Aout	1 455 000
Mars	490 000	Septembre	130 000
Avril	700 000	Octobre	140 000
Mai	950 000	Novembre	160 000
Juin	1 240 000	Décembre	180 000

Le seuil de rentabilité est atteint au cours du mois d'Aout : on procède par interpolation linéaire pour trouver la date exacte :

$$(30 \text{ jours}) * (1\ 400\ 00 - 1\ 360\ 000) / (1\ 455\ 000 - 1\ 360\ 000) = 12.63 \text{ Jours} / \text{ Soit le } \dots\dots\dots$$

3. Calcul de la marge de sécurité :

Lorsque le CA > au seuil de rentabilité, l'entreprise peut calculer l'activité rentable encore appelée marge de sécurité :

Marge de sécurité =

Dans notre exemple : Marge de sécurité = : l'entreprise peut supporter encore de son CA avant d'être dans la zone de perte.

On peut calculer aussi l'**indice de sécurité**. Il mesure la marge de sécurité en pourcentage du

Indice de sécurité =

Dans notre exemple : Indice de sécurité

Le CA peut baisser de sans entrainer de perte pour l'entreprise.

Section 2 : Evolution des conditions d'exploitation :

L'évolution des conditions d'exploitation peut se traduire, en cours d'exercice, par :

1. Une modification de la structure ;
2. Une modification du taux de marge ;
3. Un choix de structure.

Chacune de ces modifications nécessite la détermination d'un nouveau seuil de rentabilité.

1. Modification de la structure :

L'acquisition d'un nouvel investissement, l'embauche de personnel permanent, par exemple engendrent une augmentation des coûts fixes.

Application :

Une entreprise envisage un nouvel investissement pour le 1^{er} septembre. Les charges fixes d'un montant actuel de 150 000 D augmenteront de 50 000 D.

Le taux de M/CV restera de 30% et le CA annuel prévisionnel = 1 200 000 D

TAF : calculer le SR initial ainsi que le nouveau SR.

Corrigé :

CFi = 150 000 D ; CFn =

Taux de marge =

CAi* =

CAn* =

2. Modification du taux de marge :

L'évolution du prix d'achat des matières, du prix de vente, etc. modifient le taux de marge et par conséquent le seuil de rentabilité.

3. Un choix de structure :

Rappelons que les charges de structure ne sont indépendantes de l'activité que pour une capacité de production déterminée. Elles augmentent par paliers. Si l'entreprise envisage de changer de structure, il est utile de déterminer le seuil de rentabilité qui lui permette de couvrir le supplément de charges fixes.

Application :

Une entreprise supporte annuellement des charges fixes de 800 000 D lui permettant de réaliser un CA maximum de 1 800 000 D avec un taux de marge de 50%.

Pour accroître son CA, l'entreprise doit supporter un supplément de 160 000 D de charges fixes.

TAF : Déterminer le seuil de rentabilité. Quel est le chiffre d'affaires minimum que l'entreprise doit réaliser pour maintenir son résultat.

Corrigé :

Résultat = Taux de marge *CA - CF =

CA* =

CAn* =

Pour maintenir son résultat, l'entreprise doit réaliser un :

CA minimum = CAn* + R =

Références bibliographiques

- Bouteraa, M.A, Boubahri, R., (2007), « *Comptabilité analytique de gestion* », L'UNIVERS DU LIVRE, 531p.

