

Sommaire

Introduction

Partie I: Principes généraux de la comptabilité analytique et calcul des coûts

Chapitre 1: Les fondements de la comptabilité analytique

I. Incorporation des charges

1. Nature des charges
2. Méthodes de calcul des coûts
3. Périodicité de calcul des charges
4. Rapprochement des deux comptabilités

II. Analyses des Charges incorporables

1. Classement des charges
2. Regroupement des charges incorporables

III. Notion de coûts

1. Définition
2. Caractéristiques des coûts
3. Hiérarchie des coûts

Chapitre 2: La tenue des comptes de stocks

I. Notion d'inventaire permanent

1. Définition
2. Présentation schématique
3. Méthodes d'évaluation des stocks

II. Méthodes classiques d'évaluation des sorties

1. Présentation de la problématique
2. Coût moyen unitaire pondéré en fin de période
3. Coût moyen unitaire pondéré après chaque entrée

III. Méthodes d'épuisement des lots

1. Premier entré premier sorti
2. Dernier entré premier sorti

IV. Différences de traitement comptable relatives aux stocks

1. Différence d'inventaire
2. Différence des coûts
3. Schéma

Chapitre 3: Le traitement des charges indirectes

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

II. Ventilation des charges incorporables en charges directes et indirectes

III. Répartition primaire des charges indirectes

IV. Répartition secondaire des charges indirectes

1. Transferts en escalier
2. Transferts croisés

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

Chapitre 4: Le calcul des coûts par stades d'exploitation

I. Coûts par stade d'exploitation

1. Le coût d'achat
2. Le coût de production
3. Le coût de revient

II. Produits résiduels

1. Définition
2. Les produits résiduels inutilisables
3. Les produits résiduels vendables
4. Les produits résiduels réutilisés par l'entreprise

III. Sous- produits

1. Définition
2. Evaluation à partir du prix de vente
3. Evaluation par partage des éléments de charges

IV. En-cours de production

1. Définition
2. Evaluation et traitement des en-cours

V. Emballages

1. Les emballages perdus
2. Les emballages récupérables

Partie II: Comptabilité de gestion et prise de décision

Chapitre 5: La méthode des coûts variables ou du « Direct Costing »

I. bases de la méthode

1. Principe
2. Caractéristiques
3. Formules de base

II. Etapes de la méthode

III. "Direct Costing" et prise de décision

1. Maintien ou abandon d'un produit
2. Détermination du volume optimal de production

IV. "Direct Costing" évoluée

1. Définition
2. Formules de base
3. schéma de synthèse

V. Appréciation critique

1. Avantages
2. Inconvénients

Partie III: Comptabilité de gestion et analyse prévisionnelle

Chapitre 6: Les coûts préétablis

I. Coûts préétablis

1. Définition
2. Hypothèses
3. Rôles
4. Processus de calcul des coûts préétablis

II. Détermination des standards

1. Etablissement des standards techniques
2. Etablissement des prix et coûts standards

III. Budget de section

1. Définition et rôle
2. Budgets flexibles

Chapitre 7: L'analyse des écarts

I. Notion de base

1. Définition
2. Décomposition
3. Interprétation

II. Analyse de l'écart sur charges directes

1. Analyse de l'écart sur matières premières
2. Analyse de l'écart sur main d'oeuvre directe (E/MOD)

III. Analyse des écarts sur charges indirectes

1. Ecart sur budget
2. Ecart sur activité
3. Ecart sur rendement

Conclusion

Introduction à la comptabilité analytique

La comptabilité analytique a pour objectif suprême l'établissement des états de synthèse (le bilan et le compte de résultat). Ces états sont d'une utilité précieuse pour la direction, les actionnaires, l'administration fiscale,

Toutefois, malgré la richesse des informations fournies par la comptabilité générale aux acteurs externes, elle reste pauvre pour les gestionnaires internes à l'entreprise (formation du résultat, évaluation de l'exploitation, établissement de prévisions, contrôle de la rentabilité, .. ;).

La comptabilité analytique permet de pallier aux lacunes de la comptabilité générale afin d'analyser l'exploitation interne et servir d'outil de gestion indispensable pour la prise de décision.

La comptabilité analytique :

1. Définition

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

- * Connaître les coûts,
- * avoir une évaluation plus fidèle de certains éléments, expliquer les résultats pour faire le choix,
- * Produire de l'information nécessaire au contrôle de gestion.»

Les détails que fournit la comptabilité analytique, jouent le rôle d'une justification des résultats obtenus et permettent d'améliorer le processus de contrôle de gestion.

2. Objectifs

- ***Connaissance des conditions d'exploitation de l'entreprise:***

Au delà du système d'information qu'offre la comptabilité générale aux tiers (les banques, l'administration fiscale, fournisseurs ...) sur la situation patrimoniale et financière de l'entreprise, la comptabilité analytique produit un complément d'informations qui porte essentiellement sur les conditions d'exploitation internes de l'entreprise. Ces informations vont servir à répondre à des questions d'ordre interne tel que: la fixation du prix de vente, la rentabilité de certaines activités de l'entreprise, la part de chaque produit ou activité dans le résultat général, ...

- ***Evaluation de certains éléments du patrimoine:***

Deux principaux problèmes ont été traités par la comptabilité analytique:

Stocks: Tout élément acheté par l'entreprise (matière première, fourniture, ...) en vue d'être utilisé, entre dans le patrimoine de l'entreprise sur la base du coût d'achat (prix d'achat + tous les frais d'achat et d'approvisionnement).

Les stocks des produits fabriqués par l'entreprise sont évalués à leur coût de production (toutes les charges de production).

Biens produits par l'entreprise pour elle-même: Ces éléments sont évalués au coût de production comme les produits fabriqués et destinés à être vendus.

Exemple: immobilisations créées par l'entreprise pour elle-même.

- *Justification des résultats obtenus :*

La comptabilité générale produit des informations d'ordre général et global, par contre, la comptabilité analytique est une comptabilité de détail qui vise à examiner la composition et la justification des résultats obtenus.

Cette analyse détaillée du coût, du prix de vente, du résultat, ... permet aux gestionnaires d'évaluer la rentabilité et la compétitivité interne de la société, de déterminer les sources des problèmes posés, D'une manière générale, assurer une meilleure gestion de l'entreprise.

III - TYPOLOGIE DE BASE

Prix : C'est la valeur monétaire d'une transaction ou d'un échange entre l'entreprise et un agent externe. Le cycle d'exploitation permet de rencontrer cette notion deux fois :

- lors de l'acquisition de biens et services : prix d'achat.
- lors de la vente des biens et services : prix de vente.

Charge : C'est la dépense ou la partie d'une dépense provoquée par l'activité. La charge correspond à un appauvrissement de la situation de l'entreprise.

Frais : C'est un groupement ou une addition de charges dans l'optique de la recherche d'un coût de produit ou d'activité.

Coût: C'est un groupement de charges en vue d'un objet.

Exemple: Coût d'achat, coût de revient, coût de production, ...

Coût de revient : C'est l'ensemble des charges qui correspond aux différents stades d'élaboration du produit ou du service jusqu'à sa disponibilité aux utilisateurs.

Marge : C'est la différence entre le prix de vente et un coût. Une marge est qualifiée au coût auquel elle correspond.

Exemple: .Marge sur coût d'achat = Prix de vente - Coût d'achat. Marge sur coût variable = Prix de vente - Coût variable.

Résultat: C'est la différence entre le prix de vente et le coût de revient.

A RETENIR

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
1. Au regard de la loi	• Obligatoire	• Facultative
2. Vision de l'entreprise	• Globale	• Détaillée
3. Horizon temporel	• Passé	• Présent et futur
4. Nature des flux observés	• Externe	• Interne
5. Origine des documents de base	• Externe	• Externe et interne
	• Par nature	• Par destination
6. Classement des charges	• Financiers (optique fiscale)	• Économiques
7. Objectifs		• Souples et évolutives
8. Règles	• Rigides et normatives	• Tous les responsable de
9. Utilisateurs	• Tiers et direction générale	l'entreprise
	• Exacte, certifiée et formelle.	• Rapide, approximative et pertinente.
10. Nature de l'information		

Partie I:Principes généraux de la comptabilité analytique et calcul des coûts

Chapitre 1 : Les fondements de la comptabilité analytique

Pour atteindre son objectif suprême de calcul des coûts de revient, la comptabilité analytique reprend l'ensemble des charges enregistrées en comptabilité générale. Toutefois, cette dernière opère dans un cadre législatif et fiscal qui n'est pas toujours compatible avec la logique de la comptabilité analytique.

Il est ainsi indispensable de retraiter les charges saisies en comptabilité générale afin de les adapter aux besoins de la comptabilité analytique pour réaliser ses objectifs.

1- Incorporation des charges

De part la cohérence et la complémentarité des deux comptabilités, le résultat analytique devrait correspondre aux résultats issus de la Comptabilité générale. En effet, le résultat issu de la Comptabilité Analytique n'est jamais égal à celui de la Comptabilité générale.

Cette différence résulte des divergences relatives aux charges et produits retenus dans les deux comptabilités.

Trois principales raisons peuvent expliquer cette différence :

- la nature des charges,
- la méthode de calcul des coûts,
- la périodicité de calcul des coûts.

1. Nature des charges:

1.1 *Charges non incorporables:*

C'est l'ensemble des charges à caractère exceptionnel ou qui ne relèvent pas de l'activité normale d'exploitation de l'entreprise. Les charges non incorporables sont:

- les charges figurants dans les comptes de pertes extraordinaires,
- les charges ou dotations non liées à l'activité normale d'exploitation (dotation pour augmentation du capital...),
- les charges d'exploitation relatives à une période autre que celle considérée,
- les charges qui présentent un caractère inhabituel dans la profession et qui courent un risque :

* dotation aux provisions pour dépréciation de certains éléments d'actif (fond de commerce, terrain ...) ;

*dotations aux provisions pour litige ;

* prime d'assurance vie pour l'entrepreneur

* dotations aux provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices.

- les charges constatées au cours de la période, mais qui sont couvertes par des provisions antérieures,
- les taxes qui ne restent pas à la charge de l'entreprise (T.V.A.),
- les prélèvements directs ou indirects sur les bénéfices (impôt sur les bénéfices).

1.2 *Charges supplétives :*

Ce sont les charges inexistantes dans la Comptabilité générale mais prises en compte par la Comptabilité Analytique. Ces charges sont dites aussi fictives parce

qu'elles ne sont pas réellement supportées par l'entreprise.

a- Rémunération théorique des capitaux propres : L'entreprise qui fait recours à des emprunts pour ses investissements enregistre une charge supplémentaire en terme d'intérêts par rapport à une entreprise financée par des fonds propres. Cette dernière se trouve privée du revenu de ses fonds s'ils étaient placés. D'où un coût d'opportunité supporté par l'entreprise en question.

Ainsi, la prise en compte de la rémunération fictive des capitaux propres permet de rendre comparables ces deux entreprises.

Exemple: L'entreprise « Zhar » possède la structure de capital suivante

- Capital social : 10 000 D
- Réserves : 2 000 D
- Report à nouveau : 1 000 D

Le taux d'intérêt des emprunts sur le marché est évalué à 11,25 %.

Le montant des charges supplétives à incorporer en comptabilité analytique est de $11,25 \% \times 13000 = 1 462,5$ D

b- Rémunération du travail de l'exploitant non salarié : Le travail de l'exploitant non salarié constitue un facteur de production très important qui doit être évalué et incorporé dans les coûts afin de rendre ces derniers pertinents et réalistes.

Le calcul d'une telle rémunération permet de rendre les coûts comparables entre deux entreprises de régimes juridiques différents (entreprise individuelle et entreprise sociétaire). En effet, dans une entreprise sociétaire, le dirigeant reçoit un salaire alors que dans une entreprise individuelle, l'exploitant est généralement le propriétaire ou un membre de sa famille dont le statut est non salarié.

Exemple

Monsieur « Bahbouh » gère une pizzeria à sa propriété, toutes les tâches de gestion sont à sa responsabilité, sa femme s'occupe de la gestion de la cuisine, son frère assure la livraison à domicile sans oublier la présence de deux serveurs salariés.

Dans une pizzeria concurrente du quartier, les rémunérations sont:

- Gérant 550 D
- Chef cuisinier: 350 D
- Serveur 220 D
- Livreur à domicile : 200 D

D'où pour comparer la rentabilité des deux « pizzeria » on va supposer que Monsieur « Bahbouh », son frère « Salah » et sa femme « Dahbia » sont des salariés.

Ainsi, le montant de la charge supplétive sera: $550 + 350 + 200 = 1100$ D; ce montant doit être ajouté à la charge du personnel chaque mois.

2. Méthode de calcul des coûts:

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

Deux catégories de charges sont concernées :

2.1 Dotations aux amortissements:

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

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

La disparité entre l'amortissement comptable et l'amortissement économique peut avoir trois origines

Base d'amortissement: La base de l'amortissement en comptabilité financière est la valeur d'acquisition, alors qu'en comptabilité analytique cette base subit une actualisation pour suivre l'évolution du marché, exemple: (prix sur le marché).

Durée d'amortissement: Cette durée peut être différente de la durée fiscale adoptée en comptabilité financière. En effet, la durée d'usage en comptabilité de gestion correspond à la période d'utilisation réelle du bien.

Méthode de calcul de l'amortissement: Il existe deux systèmes: linéaire et dégressif. Ainsi, on peut opter pour le premier en comptabilité financière et pour le second en comptabilité analytique et *VIS versa*.

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

- une charge supplétive: si l'amortissement économique > l'amortissement comptable
- une charge non incorporable : si l'amortissement économique < l'amortissement comptable

2.2 Coût de structure (Charge fixe) :

En Comptabilité générale, on incorpore la totalité des charges fixes. Alors qu'en Comptabilité Analytique le montant de ces charges peut subir des changements dans la mesure où la structure est sous-employée ou sur employée.

Le traitement des charges de structure évite à l'entreprise de supporter des coûts très élevés en cas de sous-emploi et une fausse compétitivité en cas de suremploi.

Exemple

Un équipement acquit pour 20 000 D, dont la capacité de production est de 400 h machine avec un débit de 5 pièces par heure. Pendant le mois de Juin, cet équipement a travaillé en sous capacité :

200h. Les charges fixes par mois sont de 1000 D.

Le coût fixe par heure = $1000/400 = 2,5$ D/h

Alors, qu'actuellement on enregistre un coût horaire de = $1000/200 = 5$ D/h

Donc, il sera opportun d'imputer des charges fixes de $1000 \times (200/400) = 500$ D

Ou encore $2,5 \times 200 = 500$ D au lieu de 1000 D.

La différence : $1000 - 500 = 500$ D est un **coût de chômage**.

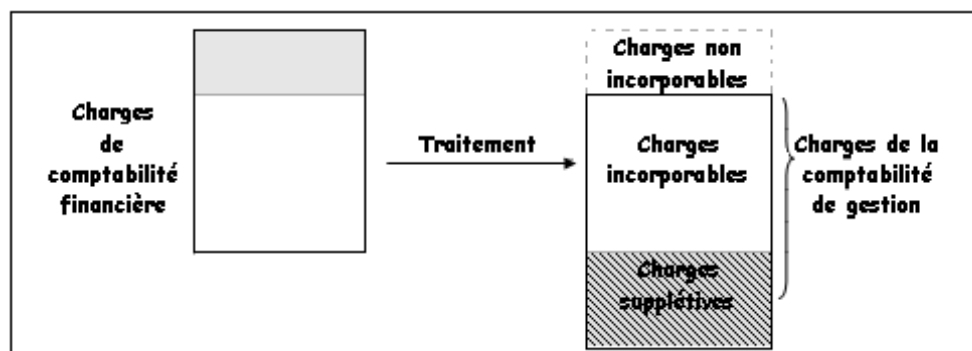
Le traitement des charges de structure évite à l'entreprise de supporter des coûts très élevés en cas de Sous-emploi et une fausse compétitivité en cas de suremploi.

3. Périodicité de calcul des charges:

La périodicité de calcul des charges en comptabilité analytique est généralement plus brève (mois, trimestre, ...) que celle de la comptabilité générale (année).

Il faut donc faire attention en passant de la comptabilité générale à la comptabilité analytique, et ne prendre en compte que les charges propres à la période considérée.

C'est le cas des amortissements, prime d'assurance, frais d'électricité ... qui sont appelés les charges abonnées.



Remarque

De même, pour les produits on peut retrouver une différence de traitement qui porte sur des produits supplétifs, non incorporables ou incorporés pour une valeur différente.

4. Rapprochement des deux comptabilités

- Charges de la CG = Charges de la CF - Charges non incorporables + Charges supplétives.

Produits de la CG = Produits de la CF - Produits non incorporables + Produits supplétifs

Résultat de la CG = Résultat de la CF - charges supplétives + Charges non incorporables + Produits supplétifs - Produits non incorporables.

Avec:

CG: Comptabilité de Gestion (comptabilité analytique)

CF: Comptabilité Financière (comptabilité générale)

II- Analyse des charges incorporables

1. Classement des charges :

Deux critères peuvent être utilisés pour reclasser les charges incorporables :

- degré de variabilité
- degré d'affectation

1.1 Degré de variabilité :

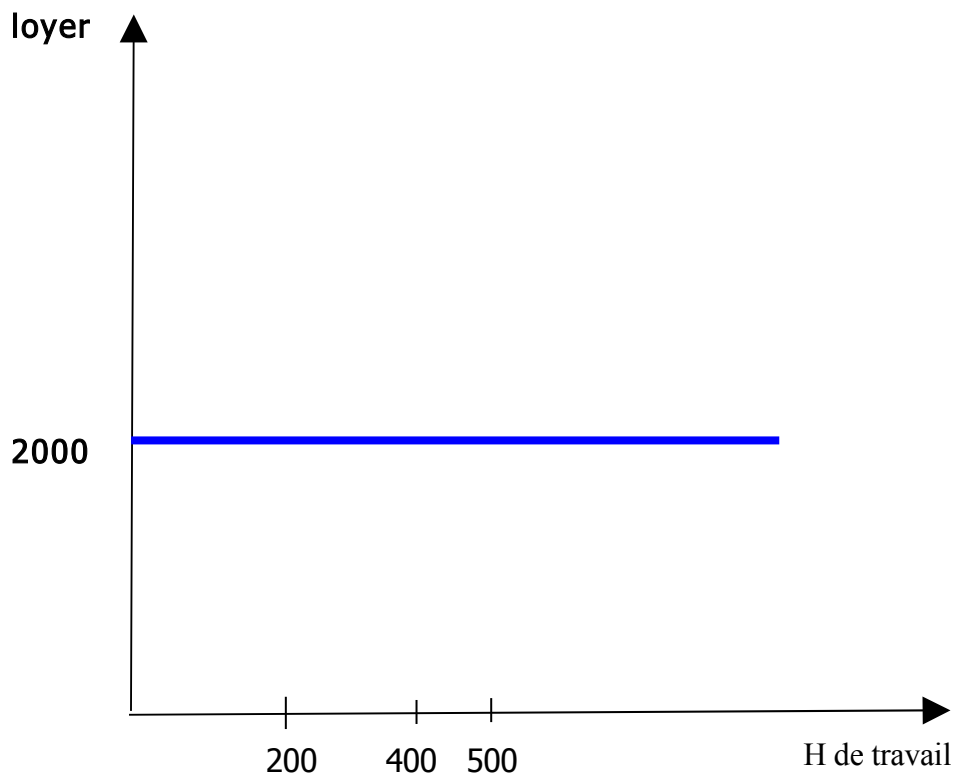
a- Charges fixes : Dites aussi charges de structure. Ce sont des charges fixes dans une structure bien déterminée et quelque soit le niveau d'activité.

Exemple : Le loyer d'une usine est 2000 d/mois, le suivi de l'activité de cette dernière pendant un trimestre a donné les informations suivantes :

Nbre d'heures de travail	200	400	500
Loyer	2 000	2 000	2 000

Donc, on remarque que le niveau d'activité a fluctué pendant le trimestre mais le loyer a resté constant.

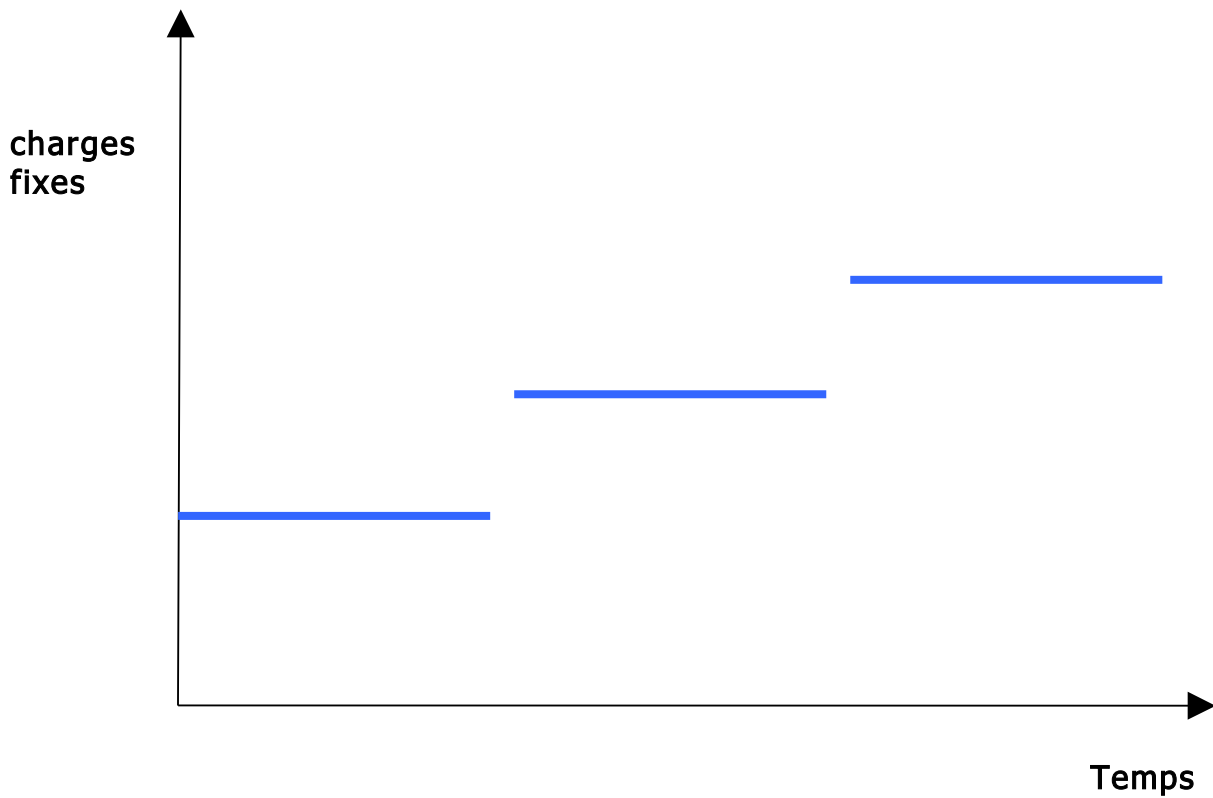
- **Représentation graphique**



Une Décision d'investissement ou d'extension peut entraîner une certaine variabilité des charges fixes à moyen ou à long terme. Dans ce cas, les charges fixes varient par paliers.

Exemple : La construction d'un nouvel atelier.

- **Représentation graphique**



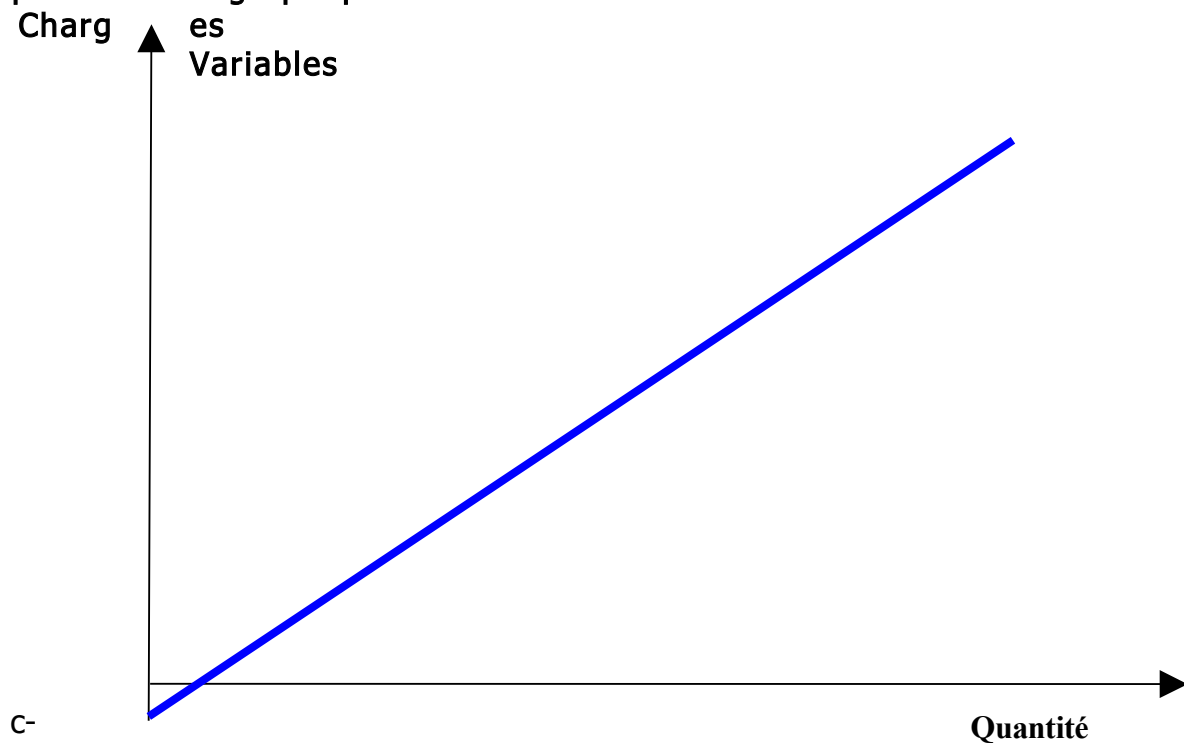
b-Charges variables : Ce sont les charges qui varient avec le niveau d'activité de l'entreprise, dites aussi charges d'activité.

$$\text{Charges variables} = a \times Q$$

a : Charge variable par unité produite (fixe)

Q : Quantité produite

* Représentation graphique

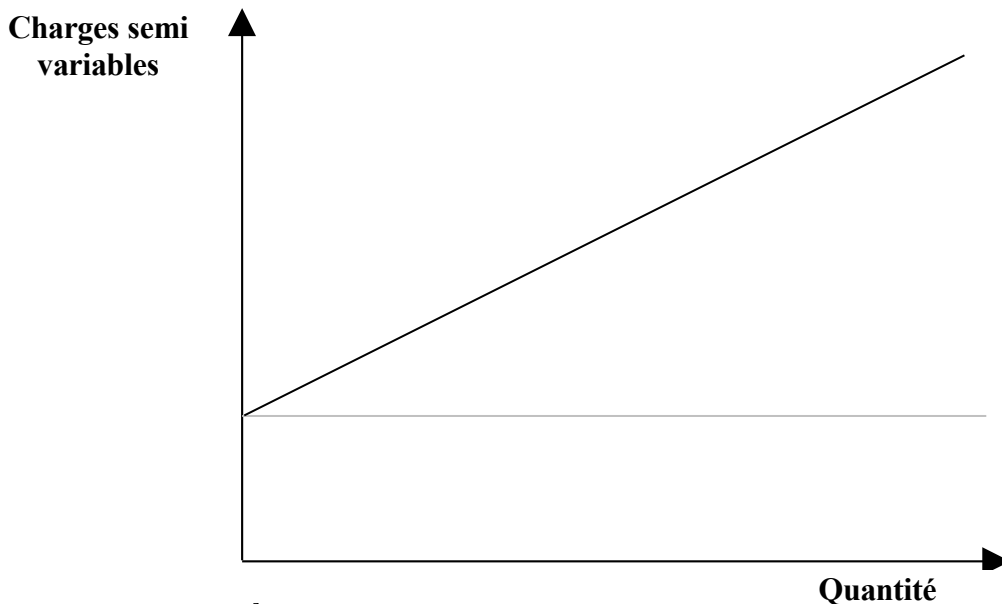


c- Charges semi-variables : Ce troisième cas est le plus fréquent. Ce sont des charges ni totalement fixes, ni totalement variables.

Exemple : - Frais de PTT: redevance est une partie fixe

- Rémunération des commerciaux = Montant fixe + Montant variable

* Représentation graphique



1.2 Degré d'affectation :

a- **Charges directes:** sont les charges spécifiques à un produit, une fonction, une activité.

Exemple: Main-d'oeuvre directe, matières premières,

b- **Charges indirectes:** Contrairement aux charges directes, cette catégorie de charges concerne un ensemble de produits, de fonctions ou d'activités.

Remarque: les charges directes ou indirectes peuvent être soit fixes soit variables.

Exemple: Amortissement: charge indirecte et fixe.

2. Regroupement des charges incorporables:

On peut donc parler de coût de la fonction approvisionnement, de la fonction production, ... Le calcul des coûts par fonction permet d'apprécier le poids de chaque fonction dans la structure de l'entreprise, de localiser les responsabilités,

2.1 Par produits: Ce regroupement permet de : Après avoir reclasser les différentes charges selon leur degré de variabilité ou d'affectation, il importe d'étudier leur destination. Plusieurs critères de regroupement sont possibles

2.2 Par fonction : Le plan comptable retient les fonctions suivantes:

- fonction d'approvisionnement;
- fonction de production ;
- fonction financière ;
- fonction commerciale ;
- fonction administrative.
- calculer les coûts des produits;
- localiser les éléments du coût qui nécessitent une action d'amélioration;
- apprécier la rentabilité des différents produits.

2.3 Par centre d'activité :

L'activité des services étant à l'origine des charges, donc il est intéressant de les répartir par centre d'activité et ce, relativement à une période donnée ...

Exemple: par ateliers, par usine, ...

2.4 Par commande:

Certaines entreprises travaillent sur commande, d'où la nécessité de calculer le coût de ces commandes. Une commande peut contenir plusieurs produits et engager plusieurs fonctions.

III- Notion de coût

1. Définition :

Le coût n'est jamais un prix. En effet, le prix est la valeur du bien sur le marché alors que le coût: « est l'ensemble des charges relatives à un bien ou un service. Ces charges correspondent à un ou plusieurs stades de l'élaboration d'un produit (achat, production, distribution) ».

On distingue trois catégories de coûts:

1.1 Coût d'achat: C'est le prix d'achat auquel on rajoute les frais sur achats et les frais indirects d'approvisionnement:

Coût d'achat = Prix d'achat + frais directs sur achat + Frais indirects d'approvisionnement

1.2 Coût de production: C'est l'ensemble des charges supportées lors de la fabrication d'un produit ou la prestation d'un service.

Coût de production = Coût d'achat des matières consommées + Frais directes et indirectes de production

1.3 Coût de revient: C'est l'ensemble des charges accumulées pour la fabrication et la vente des produits.

Coût de revient = Coût de production des pds vendus + frais directes et indirectes de distribution

2. Caractéristiques des coûts :

Un coût se caractérise par:

a- Champ d'application: Plusieurs regroupements sont possibles, on cite à titre d'exemple: - coût par fonction: coût de la fonction production, administration, ...

- coût par activité: coût par produit, par service, ...

- coût par moyen d'exploitation: coût par usine, par atelier, ...

b- Contenu : On distingue:

Coût partiel: c'est un coût qui ne comprend qu'une partie des charges tel que le coût direct, le coût variable.

Coût complet: c'est un coût qui incorpore la totalité des charges consommées par le produit, par la fonction, ...

c- Moment de calcul: Deux cas sont possibles:

À posteriori: c'est à dire à la fin de la période et après la réalisation de l'événement coût historique constaté.

À priori: c'est à dire calculer un coût pour une période future et avant la réalisation de l'événement coût préétabli.

3. Hiérarchie des coûts :

La nature de l'activité d'une entreprise détermine le réseau des coûts à calculer. De même, il doit être adapté aux besoins en information des décideurs. En effet, le réseau des coûts diffère d'une entreprise commerciale à une entreprise industrielle.

a- Entreprise commerciale : Son activité consiste à acheter des marchandises pour les revendre dans l'état



b- Entreprise industrielle: Son Coût d'achat transforme des matières premières en produits finis et les vend. Coût distribution Coût de revient Coût de

A RETENIR

Coût d'achat Coût production de Coût distribution de Coût revient de

- 1- Les charges non incorporables sont les charges enregistrées par la comptabilité générale mais non prises en compte par la comptabilité analytique.
- 2- Les charges supplétives sont des charges non enregistrées dans la comptabilité générale mais retenues dans la comptabilité analytique.
- 3- Les charges incorporées dans la comptabilité analytique pour des montants différents sont:
 - Charge d'amortissement
 - Charge de structure.
- 4- L'incorporation des charges abonnées aux coûts doit respecter la périodicité de calcul des coûts en comptabilité analytique.
- 5- Les charges fixes sont constantes dans une structure donnée et quelque soit le niveau d'activité.
Les charges fixes unitaires sont variables dans un sens inverse de l'activité.
- 6 - Les charges variables sont des charges qui varient en fonction du niveau d'activité.
 - Les charges variables unitaires sont constantes.
- 7- Les charges directes concernent exclusivement un seul produit, fonction, ...
- 8- Les charges indirectes concernent plusieurs produits à la fois.
- 9- Le coût est une accumulation de charges.
- 10- Le coût se caractérise par:
 - Son contenu ;
 - ses champs d'application;
 - son moment de calcul.

Chapitre 2 La tenue des comptes de stocks

Le calcul des coûts en Comptabilité Analytique nécessite des informations pertinentes sur la valeur des sorties de stocks. Dans ce chapitre nous exposerons les différentes

méthodes utilisables. En Comptabilité Analytique, pour suivre de façon permanente les entrées et les sorties de stocks, on utilise la technique de l'inventaire permanent.

I- Notion d'inventaire permanent

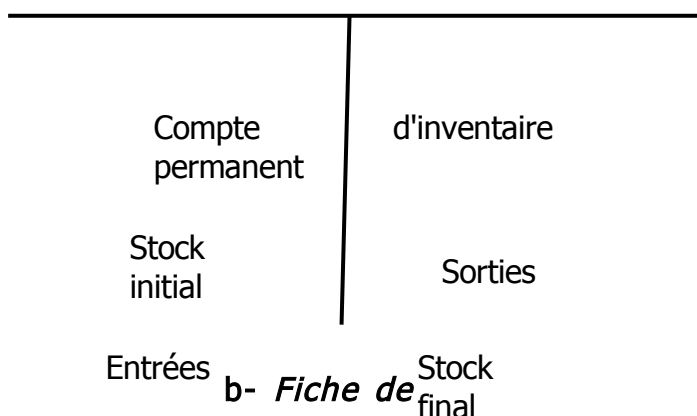
1. Définition

« L'inventaire permanent est une organisation des comptes de stocks qui, par l'enregistrement continu des mouvements, permet de connaître de façon constante, au cours de l'exercice, les existants chiffrés en quantités et en valeurs».

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

2. Présentation schématique

a- Compte d'inventaire permanent :



stock:

La fiche d'inventaire permanent (fiche de stock) fournit des informations sur les entrées, les sorties ainsi que les existants à une date bien déterminée.

date	libelle	S.I et entrées			sorties			Existant		
		Q	Cu	Tot	Q	Cu	Tot	Q	Cu	Tot

3. Méthode d'évaluation des stocks

a- Stock initial : il correspond au stock final de la période précédente. Sa valeur est donc, égale à celle qui figurait dans les comptes d'inventaire permanent de la période qui précède.

b- Entrées : Il peut s'agir d'éléments achetés ou produits par l'entreprise. Dans le premier cas, l'évaluation se fait sur la base du coût d'achat et dans le second sur la base du coût de production.

c- Sorties : L'évaluation des sorties pose un problème. En effet, les entrées peuvent avoir des valeurs différentes; à quelle valeur va-t-on évaluer les sorties.

Plusieurs méthodes peuvent être utilisées.

d- Stock final : La valeur du stock final s'obtient à partir de l'égalité suivante :

$$\text{Stock initial} + \text{Entrées} - \text{Sorties} = \text{Stock final}$$

II- Méthodes classiques d'évaluation des sorties

1. Présentation de la problématique

L'entreprise «X» dispose d'un stock de marchandises composé de deux commandes :

- première commande : 200 unités à 5 D l'unité ;
- deuxième commande : 100 unités à 3 D l'unité.

La société envisage de commercialiser 150 unités. A quelle valeur va-t-on évaluer cette quantité, à 5D ou à 3 D l'unité, ou sur la base d'une moyenne ?

Deux méthodes classiques peuvent être utilisées :

- coût moyen pondéré en fin de période ;
- coût moyen pondéré après chaque entrée.

Il existe également d'autres méthodes dites : méthode d'épuisement des stocks.

- PEPS (premier entré premier sorti)
- DEPS (dernier entré premier sorti)

2. Coût moyen unitaire pondéré en fin de période

a- Principe :

On procède au calcul de ce coût à la fin d'une période qui est généralement un mois. Au cours de la période, les entrées sont enregistrées en quantité et en valeur alors que les sorties sont enregistrées en quantité seulement. A la fin de période toutes les sorties sont valorisées à un coût moyen unitaire pondéré déterminé ainsi :

$$\text{CMUP} = (\text{Si} + \text{entrées}) \text{ en valeur} / (\text{Si} + \text{entrées}) \text{ en quantité}$$

c- Appréciation:

Avantages : Calculs simples et nivellement des variations de prix.

Inconvénients : L'évaluation des sorties ne se fait qu'à la fin de la période.

d- Variantes:

Des variantes sont possibles, la plus fréquente est la suivante :

CMUP sans stock initial:

$$\text{CMUP} = (\text{Entrées en valeur}) / \text{Entrées en quantité}$$

Cette variante permet d'éviter l'influence des prix de la période précédente.

$$\text{CMUP} = (\text{Dernière entrée} + \text{Existant}) \text{ en valeur} / (\text{Dernière entrée} + \text{Existant}) \text{ en quantité}$$

c- Appréciation :

Avantages : La valorisation des sorties est immédiate.

Inconvénients : Multiplication des calculs.

III- Méthodes d'épuisement des lots

1. Premier entré premier sorti

a- Principe:

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

c- Appréciation:

Avantage : Le respect des coûts réels des éléments entrés en stock lors de l'évaluation des sorties.

Inconvénient : Les coûts suivent avec retard les variations des prix sur le marché.

2. Dernier entré premier sorti

a- **Principe:**

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

c- **Appréciation:**

Avantage : - Les sorties suivent de près les variations de prix.

Inconvénient : - En période d'inflation le stock final se trouve sous-évalué.

V- Différences de traitement comptable relatives aux stocks

1. Différence d'inventaire :

La tenue des comptes de stocks ou l'inventaire permanent ne dispense pas l'entreprise de faire un contrôle par l'inventaire physique.

Des différences quantitatives peuvent apparaître en comparant le stock théorique et le stock réel déterminé par l'inventaire extracomptable.

L'écart résultant constitue une différence d'inventaire dont il faut tenir compte dans le calcul du résultat en comptabilité analytique.

Deux cas possibles :

- Stock réel > stock théorique s'il s'agit d'un boni d'inventaire

- Stock réel < stock théorique s'il s'agit d'un mali d'inventaire

Exemple

L'examen du compte du stock de matière première fait apparaître un stock initial qui vaut 5700 D, la valeur des entrées au coût d'achat pour 6560 D, des sorties évaluées à 8 173 D. Sachant que le stock final théorique est estimé à 698 unités.

A la fin de la période un inventaire physique permet de constater l'existence de 650 unités.

N.B. : La méthode d'évaluation des stocks est le CMUP.

TAF :- Déterminer la nature de la différence d'inventaire si elle existe ?

Solution :

- Stock théorique = $5700 + 6560 - 8\ 173 = 4\ 087$ D ; donc

CMUP = $(4087/698)=5,855$

- Stock réel = $650 \times 5,855 = 3\ 805,75$ D

La différence d'incorporation : $4\ 087 - 3\ 805,75 = 281,25$ (perte), un mali d'inventaire.

2. Différence des coûts :

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

Exemple : (évaluation de matière première)

Au début de l'exercice N, on a évalué une sortie de matière première à un coût approché de 15000 D.

A la fin de l'exercice, cette même sortie est évaluée au CMUP : 18000 D

Le coût a été sous-évalué, on doit donc, rectifier le résultat par une valeur de 3000 D qui constitue un écart d'incorporation sur matière.

A RETENIR

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

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

3 - L'évaluation des entrées en stock des éléments d'approvisionnement se situant au début du processus de production se fait au coût d'achat.

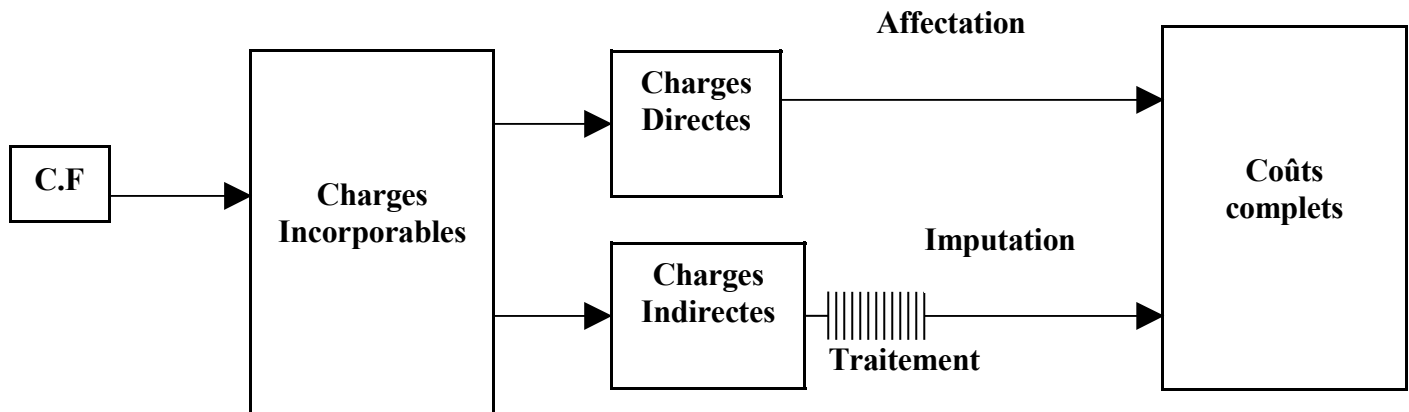
4 - Les entrées en stocks des éléments produits au sein de l'entreprise, sont évaluées au coût de production.

5 - Pour valoriser les sorties de stocks et évaluer les disponibles plusieurs méthodes peuvent être utilisées :

- . Méthode du premier entré, premier sorti (PEPS)
- . Méthode du dernier entré, dernier sorti (DEPS)
- . Méthode du coût unitaire moyen pondéré (CMUP) calculé en fin de période
- . Méthode du coût unitaire moyen pondéré (CMUP) calculé après chaque entrée
- . Méthodes des coûts approchés.

Chapitre 3 : Le traitement des charges indirectes

Le coût complet est composé de charges directes et de charges indirectes. Les charges directes sont, par définition, des charges qui concernent exclusivement un seul produit. Par conséquent, elles font l'objet d'une affectation directe au coût. Par contre, les charges indirectes sont relatives à plusieurs produits, ce qui nécessite un traitement préalable avant leur imputation aux coûts des produits.



Plusieurs méthodes de traitement des charges indirectes ont été développées.

La plus fréquente, sur le plan pratique, est la méthode des sections homogènes dont les étapes sont :

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

I - Découpage de l'entreprise en centres d'analyse

On appelle centre d'analyse ou section, « un compartiment d'ordre comptable dans lequel sont regroupées et analysées, préalablement à leur imputation au coût, des charges indirectes homogènes ».

La phase de découpage est une phase préliminaire qui n'est jamais définitive. Ainsi tout changement au sein de l'entreprise implique la remise en cause du découpage précédent.

Une section doit être choisie de telle manière que les charges indirectes qu'elle regroupe présentent un caractère d'homogénéité.

Deux modes de classification entre les centres peuvent être utilisés :

* Une première classification est proposée en centre opérationnel, dont l'activité peut être mesurée par une unité d'oeuvre physique (quantité de matière, heure machine,...), et centre de structure ou de frais, pour lequel aucune unité d'oeuvre physique ne peut être définie, mais l'unité d'oeuvre se définit sur une base monétaire (exemple : centre de distribution).

* Une deuxième classification est proposée entre centre auxiliaire et centre principal.

L'essentiel de l'activité du centre auxiliaire profite aux autres et non aux produits. Pour cela, les frais relatifs sont imputés aux sections principales ou auxiliaires bénéficiaires des prestations.

Par contre les charges des centres principaux sont totalement imputées aux coûts des produits

II- Ventilation des charges incorporables en charges directes et charges indirectes

Les charges directes seront affectées, sans ambiguïté, aux coûts des produits. Par contre, les charges indirectes exigent une analyse préalable avant d'être imputé aux coûts.

III - Répartition primaire des charges indirectes

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

Si les charges sont indirectes par rapport aux produits mais directes par rapport aux centres (semi directes), elles seront aisément affectées aux centres concernés.

S'il s'agit de charges indirectes par rapport aux produits et par rapport aux centres, on fait référence à des clés de répartition ou clés technico-comptables (répartir le loyer par exemple en fonction des surfaces des ateliers ou des centres), généralement exprimées en pourcentage.

La somme des charges indirectes et semi directes donne, le total après répartition primaire pour chaque section ou centre.

IV - Répartition secondaire des charges indirectes

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

1. Transferts en escalier :

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

2. Transferts croisés :

Dans ce cas, le total d'un centre auxiliaire à répartir dépend de la valeur de la prestation reçue et de celle fournie. Ce problème peut être transformé en un système de « n » équations à « n » inconnues (n° nombre de centres se livrant des prestations réciproques).

V - Imputation des frais des centres principaux aux coûts des produits :

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

L'unité d'oeuvre se définit comme étant « l'unité permettant d'imputer le coût d'un centre d'analyse aux coûts des produits ». Il s'agit donc de l'unité de mesure de l'activité du centre considéré.

A/ Recherche et choix de l'unité d'oeuvre :

Ce choix se fait par une analyse de corrélation entre l'unité d'oeuvre et le coût du centre considéré. L'évaluation du degré de corrélation se fait soit graphiquement soit par le coefficient de corrélation.

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

- heure de main-d'oeuvre directe,
- heure machine,
- nombre d'unité produite.

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

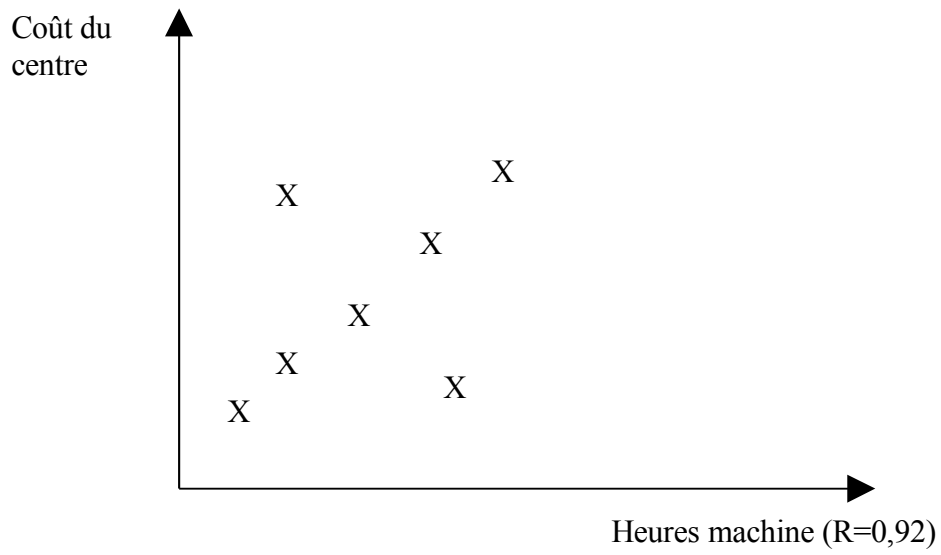
* **Heure de main-d'oeuvre directe**

Coût du
centre

X X X XX Heures de MOD (R=0,33)

X

*** Heure machine**

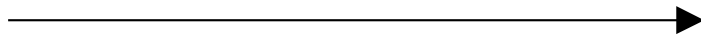


*** Nombre d'unités produites**

Coût du centre



	X	X	
X			X
		X	X
	X		X



Nombre d'unités produites (R=0,76)

Donc, l'unité d'oeuvre à retenir pour le centre production sera l'heure machine car elle présente la plus forte corrélation.

B/ Coût de l'unité d'oeuvre ou taux de frais des centres :

* **Unité d'oeuvre physique**

Coût d'U.O = Frais du centre / Nombre d'U.O

* **Unité d'oeuvre monétaire (d)**

Taux de frais = Frais du centre / Assiette de répartition en D

A RETENIR

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

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

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

- L'unité d'oeuvre est l'unité de mesure de l'activité d'un centre principal. Le coût de l'unité d'oeuvre est le rapport entre les frais du centre et le nombre de ses unités d'oeuvre.

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

- répartition secondaire consiste à répartir les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux bénéficiaires. Deux cas sont à distinguer:

* si les centres auxiliaires ne se livrent pas de prestations réciproques, il s'agit de transfert en escalier

* dans le cas contraire, il s'agit de transfert croisé.

Chapitre 4 Le calcul des coûts par stade d'exploitation

Généralement dans le cycle d'exploitation de l'entreprise, on distingue trois étapes :

- stade d'approvisionnement,

- stade de production,
- stade de commercialisation.

A chacun de ces stades correspond un coût à savoir : le coût d'achat, le coût de production et le coût de revient

I - Coûts PAR STADE D'EXPLOITATION

1. Le coût d'achat :

Le coût d'achat est le cumul des charges directes (composées par le prix d'achat des matières premières ou fournitures achetées, les frais sur achat et les charges indirectes d'approvisionnement).

Coût d'achat = Prix d'achat + Charges directes d'approvisionnement + Charges indirectes d'approvisionnement

Le calcul du coût d'achat permet de déterminer la valeur des entrées en stock des éléments achetés.

2. Le coût de production

Le coût de production regroupe les charges directes et les charges indirectes consommées lors de la fabrication d'un produit. Les charges directes sont composées du coût des matières et produits utilisés dans la production. Il s'agit du coût d'achat pour les éléments achetés ou du coût de production pour les produits fabriqués par l'entreprise.

Cette évaluation doit être basée sur l'une des méthodes de valorisation des sorties (CMUP, FIFO, LIFO,...). Sont qualifiés, également de charges directes de production les frais de main-d'œuvre directe regroupant les salaires ainsi que les charges sociales. Quant aux charges indirectes de production, elles sont imputées en fonction du nombre d'unités d'oeuvre consommées par chaque produit.

Coût de production = Coût des matières consommées + Autres charges directes de production + Charges indirectes de production

Le coût de production des produits permet de valoriser les entrées en stock des éléments fabriqués par l'entreprise.

3. Le coût de revient

Le coût de revient est le dernier coût dans la hiérarchie des coûts. Il correspond au stade final : la distribution. Le coût de revient est le cumul du coût de production des produits vendus et des charges non comprises dans le coût de production. Ces dernières comprennent : les charges de distribution : c'est l'ensemble des charges nécessaires pour mettre les produits sur le marché. les autres charges hors production : il s'agit des charges exclues du coût de production, non liées à la distribution et devant être incluses dans le coût de revient (administration générale...).

Coût de revient = Coût de production des produits vendus + coût de distribution + Autres coûts hors production

II - Les produits résiduels

1. Définition :

Les produits résiduels regroupent les déchets et les rebuts.

Les déchets sont des résidus de fabrication constitués souvent par des éléments de matières premières ou des impuretés, dégagés par le processus de production.

Les rebuts représentent des produits finis impropres à l'usage prévu tels que les produits finis détériorés, les éléments à dimensions non conformes...

2. Les produits résiduels inutilisables

Les déchets et rebuts n'ayant pas de valeur sur le marché doivent être évacués. Leur évacuation entraîne des frais (transport, main-d'oeuvre,...) . Ces charges sont à incorporer au coût de production du produit fini origine des résidus.

3. Les produits résiduels vendables

*Le chiffre d'affaires des déchets et rebuts est déduit pour réduire le coût de production total.

Coût de production du produit fini = Coût de production global - Chiffre d'affaires des produits résiduels

* Le chiffre d'affaires des résidus augmente le résultat

Résultat global = (CA du produit principal - Coût de revient du produit principal) + CA des produits résiduels

4. Les produits résiduels réutilisés par l'entreprise

Dans ce cas, ces éléments peuvent être évalués au prix du marché ou à une valeur forfaitaire.

Leur valeur sera déduite du coût de production du produit fini d'origine et ajoutée au coût de production du produit dans l'élaboration duquel ils seront utilisés.

IV- Les en-cours de production

1. Définition :

Un en-cours de fabrication est une production inachevée, c'est à dire qui n'a pas encore atteint le stade final de fabrication. On considérera, pour une période donnée, un en-cours final et un en-cours initial. Ce dernier représente l'en-cours final de la période précédente.

2.1 Principe

Le coût de production des articles achevés est égal aux coûts de production de la période minorés de la valeur de l'en-cours final et majorés de celle de l'en-cours initial.

Charges de la période

Période de (N - 1)

Période (N)

En-cours initial
cours final

en-

Coût de production des articles achevés

Toutefois, l'évaluation des en-cours reste délicate.

2.2 Méthode d'évaluation par équivalence :

Elle consiste à supposer un rapport d'équivalence entre une unité en-cours et une unité de produit fini.

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

- 10 000 unités achevées
- 1 000 unités en-cours.

TAF : Sachant que le coefficient d'équivalence est de $\frac{3}{4}$ et que les charges de la période s'élèvent à

161.250 D. Déterminer la valeur des en-cours de production.

Solution

Production en-cours = 1 000 unités ; elle équivalente à : $1\ 000 \times \frac{3}{4} = 750$ unités achevées.

La production totale est donc équivalente à : $10\ 000 + 750 = 10\ 750$ unités achevées.

Coût de production d'une unité achevée = $(61250/10750)=15D$

La valeur des en-cours est alors: $15 \times 750 = 11\ 250 D$.

2.3 Evaluation forfaitaire des composantes de coût :

Cette méthode consiste à déterminer, approximativement, la part déjà consommée de chaque élément u coût. La valeur de l'en-cours correspond donc à la somme des charges ainsi déterminées.

Exemple

La Société «TEX-MER » a pour activité la production de costumes pour hommes. Elle cherche à Déterminer le coût de production d'un costume.

Les charges engagées au cours du mois de février ont été de 164.462 D. L'en-cours initial était de 110 costumes inachevés. La production du mois de février a été de 718 costumes achevés et 80 vestes en-cours. Le coût prévu d'un costume achevé se compose ainsi :

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

Stade d'élaboration des en-cours :

Eléments	En-cours initial	En-cours final
Matières	100%	60%
MOD	80%	40%
Ch. Ind. Atelier 1	75%	25%
Ch. Ind. Atelier 2	20%	0%

TAF : Evaluer l'en-cours initial, l'en-cours final ainsi que la production terminée.

Solution

Valeur de l'en-cours initial = $110(143 + 95 \times 0,8 + 8 \times 0,75 + 16 \times 0,2) = 25\ 102 D$.

Valeur de l'en-cours final = $80(143 \times 0,6 + 95 \times 0,4 + 8 \times 0,25) = 10\ 064 D$.

Valeur de la production achevée = $164\ 462 + 25\ 102 - 10\ 064 = 179\ 495 D$; Soit 250 D la veste.

III- Les sous-produits

1. Définition :

Dans certains cas le processus d'élaboration d'un produit principal donne lieu à un produit secondaire, il s'agit d'un sous-produit. D'où le problème de partage des

charges de production entre le produit principal et le sous-produit. Les méthodes adaptées sont souvent plus ou moins arbitraires.

Exemple : Une société pétrolière obtient de l'essence mais également des sous-produits comme de l'huile ou du goudron.

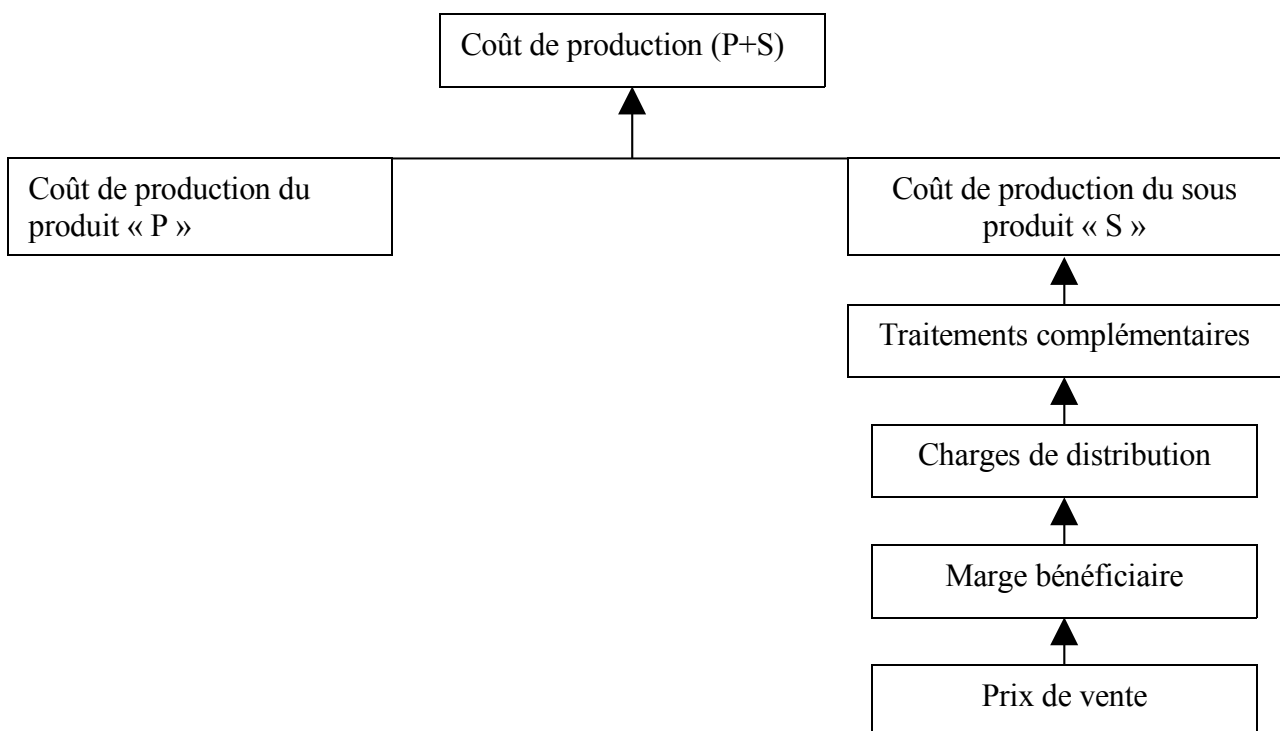
2. Evaluation à partir du prix de vente :

Le coût de production du sous-produit, avant traitements complémentaires, peut être obtenu en déduisant de son prix de vente :

- les charges de distribution,
- les coûts des traitements complémentaires,
- la marge bénéficiaire fixée forfaitairement.

Le coût de production ainsi obtenu doit être déduit du coût de production global pour obtenir le coût de production du produit principal.

Cette méthode peut être schématisée ainsi :



3. Evaluation par partage des éléments de charges :

Méthode du coût moyen unitaire :

b- 1 Si les produits et sous-produits s'expriment avec la même unité physique (le Kg par exemple), on peut évaluer le sous-produit en calculant le coût de production unitaire (par Kg).

b- 2 Méthode de prix de marché : Lorsque les produits sont de valeurs et de natures différentes, on calcule le coût de production pour 1 D de chiffre d'affaire. On admet ainsi que le produit le plus cher doit avoir le prix le plus élevé.

V- Les emballages

1. Emballages perdus

Ils sont livrés aux clients avec les produits et ne pouvant pas être repris par l'entreprise, d'où leur nom.

a- Evaluation : Ces emballages sont généralement achetés, mais ils peuvent parfois être produits par l'entreprise elle-même. S'ils sont achetés, l'évaluation se fera au coût

d'achat et dans le cas contraire au coût de production. Dans les deux cas, une fiche de stock doit être tenue, si ces emballages sont stockables.

b- Imputation du coût des emballages : Deux cas sont possibles :

1er cas: Les produits sont emballés avant d'être stockés : le coût des emballages est affecté aux coûts de production des « produits finis conditionnés ».

Exemple : Boissons mise dans des bouteilles en plastique.

Yaourt mis dans des pots.

2ème cas : Les produits ne sont emballés qu'au moment de la vente : le coût des emballages est alors affecté aux coûts de distribution des produits concernés.

Exemple : Un produit mis en caisses cartonnées afin d'être distribué.

2. Emballages récupérables :

Ces emballages sont consignés ou prêtés aux clients : ils peuvent être provisoirement conservés par ces derniers, mais ils demeurent toujours à la propriété de l'entreprise sauf en cas de cession.

a- Evaluation : Ils sont évalués, comme les emballages perdus, soit au coût d'achat, soit au coût de production.

b- Traitement du coût des emballages : Cette catégorie d'emballage est considérée comme une entité indépendante du produit. Donc, leur coût ne peut être imputé au coût des produits. Si ces emballages sont stockables, il sera opportun de tenir des comptes de stock afin de gérer leurs entrées et sorties.

A retenir

Coût d'achat : Prix d'achat + frais sur achat + charges indirectes d'approvisionnement.

Le coût de production est l'ensemble des charges directes et indirectes de production en plus du coût des matières premières consommées.

Le coût de revient représente l'ensemble des charges engagées pour produire et vendre un produit.

Les produits résiduels regroupent les déchets et les rébus. Deux cas peuvent être distingués :

- produits résiduels inutilisables
- produits résiduels utilisables

Les sous-produits sont des produits obtenus au cours de la fabrication du produit principal. Leur évaluation peut se faire à partir du prix de vente ou par partage de l'ensemble des charges.

Les en-cours de production correspondent à la production qui n'a pas atteint sa phase finale de transformation. La valeur des en-cours correspond aux coûts qui peuvent leur être incorporés jusqu'à l'étape à laquelle ils se trouvent.

Les emballages peuvent être :

- non récupérables : leur coût est imputé au coût des produits correspondants.
- récupérable : sont traités comme une entité indépendante.

Partie II:Comptabilité de gestion et prise de décision

Chapitre 5 La méthode des coûts variables ou du "Direct Costing"

L'analyse des coûts par la méthode des sections homogènes garde toujours un aspect statique. En effet, cette méthode ne fait pas référence au volume de production ou de vente (niveau d'activité). C'est grâce à l'analyse des coûts en fonction de leur variabilité que l'on pourra acquérir une vision dynamique sur les manières dont les résultats ont été obtenus. La méthode des coûts variables constitue une méthode de gestion plutôt qu'une méthode de calcul des coûts. Elle permet de calculer par exemple, des marges par produit montrant, ainsi, la contribution de chacun d'eux à la formation du résultat.

I. BASES DE LA METHODE DES COUTS VARIABLES

1. Principe

Par opposition à la méthode des sections homogènes et celle de l'imputation rationnelle, la méthode des coûts variables calcule des coûts partiels.

Cette méthode se base sur la répartition des charges incorporables en charges fixes et charges variables. Et le calcul de coûts variables; cela dans l'objectif de pouvoir servir pour certaines décisions de gestion. Les charges variables ou opérationnelles sont celles qui varient avec le niveau d'activité. Cette dernière peut être mesurée par le volume de production, de vente ou par le chiffre d'affaires. Quant aux charges fixes ou de structure, elles ne varient pas dans une structure donnée et pour une période de temps relativement courte.

2. Caractéristiques

Il s'agit d'un modèle très pratique et intéressant en matière de gestion, en effet, il est :

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

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

Sachant que :

* **Charges variables** : Elles sont constituées généralement par :

- les matières et fournitures incorporées (cette masse est plus importante dans les entreprises industrielles),
- les consommations d'énergie (intéressantes également dans les entreprises industrielles),
- une partie des charges de personnel.

* **Charges fixes** : Elles sont considérées comme charges fixes :

- une part importante des charges de personnel
- les charges à caractère administratif
- les dotations aux amortissements (caractérisant surtout les entreprises industrielles vu l'importance des équipements de production).

3. Formules de base

Soient :

- * P_1, P_2, \dots, P_n : n produits ($i : 1 \dots n$)
- * M/CV_i : marge sur coût variable du produit i
- * CA_i : chiffre d'affaires du produit i
- * CF : charges fixes

Calcul

P1	P2	P3.....	Pn
CA1	CA2	CA3.....	CAn
-CVU1	-CVU2	-CVU3.....	-CVUn
=M/CVU1	=M/CVU2	=M/CVU3	=M/CVUn

M/CV globale = M/CV1 + M/CV2 +.....+M/CV n

M/CV GLOBALE = $\sum M/CV_i$

RESULTAT GLOBAL = $\sum M/CV_i - CF$

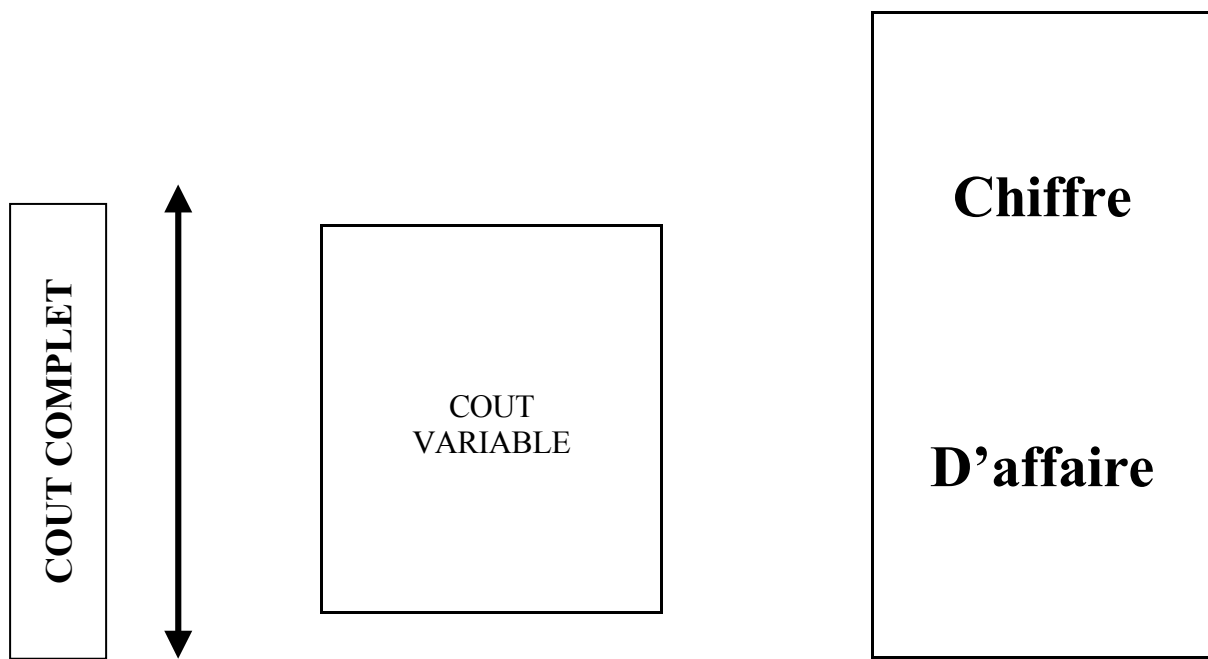
D'où on définit un taux de marge :

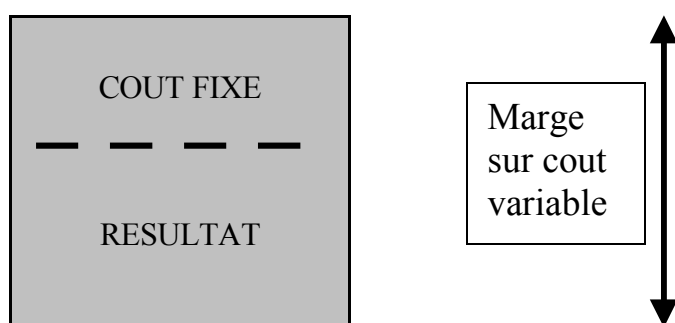
$$\text{TAUX DE MARGE} = \frac{M/CV}{CA}$$

Interprétation :

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

Schématisation de la marge sur coût variable:





MARGE SUR COUT VARIABLE D'UN PRODUIT

II. ETAPES DE LA METHODE

1ère étape :

- Ventilation préalable des charges de la période en charges fixes et charges variables.
- Ventilation des charges variables en charges directes et indirectes.

2ème étape : Affectation des charges variables directes aux coûts des produits.

3ème étape : Répartition des charges variables indirectes entre les centres d'analyse.

4ème étape : Imputation des frais des centres aux coûts des produits concernés en fonction des unités d'oeuvre consommées par chaque produit.

5ème étape : Calcul des marges sur coûts variables par produits.

6ème étape : - Imputation des charges de structure au compte de résultat analytique

- Calcul du résultat global.

III. "DIRECT COSTING" ET PRISE DE DECISION

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

1. Maintien ou abandon d'un produit :

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

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

	A	B
Quantités produites	7 500	15 000
chiffre d'affaires	210 000	94 500
coût de revient total	157 500	102 000
Résultat	52 500	-7 500

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

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

	A	B
chiffre d'affaires	210 000	94 500
Coût variable	105 000	90 000
Marge sur coût variable	+105 000	+4 500
Taux de marge	50%	4,76%

D'après ce tableau on remarque que l'article B dégage une marge sur coût variable positive qui contribue à l'absorption d'une partie des charges fixes à raison de 4 500 D. Ainsi, l'élimination de cet article va affecter la rentabilité des autres articles (chaque article va supporter plus de charges fixes).

Donc, il faut le garder.

2. Détermination du volume optimal de production

Exemple : L'entreprise «Zed» fabrique deux produits A et B.

	A	B
Prix de vente	150	85
Charge variable	90	60
Charge fixe	2 500	

La production de A et B nécessite :

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

La problématique consiste à chercher les quantités de A et B qui permettent de maximiser la M/CV globale.

Sachant que : le volume maximal d'heure machine 10 000 h

Le volume maximal d'heure de main-d'oeuvre directe 15 000 h.

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

$$\text{MAX } 60 Q_a + 25 Q_e \quad \Leftrightarrow$$

$$\text{SC} \quad \begin{cases} 3Q_a + Q_e \leq 10000 \text{ H} \\ 2Q_a + 2,5Q_e \leq 15000 \text{ H} \end{cases}$$

IV. «DIRECT COSTING» EVOLUE

1. Définition

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

2. Formules de base

Soient :

- * P1, P2, ..., Pn n produits. i : 1....n
- * CS : coût spécifique;
- * M/CVi : marge sur coût variable du produit i;
- * M/CSi : marge sur coût spécifique du produit i;
- * CA i : chiffre d'affaires du produit i.

P1	P2	P3.....	Pn
CA1	CA2	CA3.....	Can
-CV1	-CV2	-CV3.....	CVn
=M/CV1	=M/CV2	=M/CV3.....	=M/CVn
-CS1	-CS2	-CS3.....	-CSn

=M/CS1	=M/CS2	=M/CS3.....	=M/CSn
--------	--------	-------------	--------

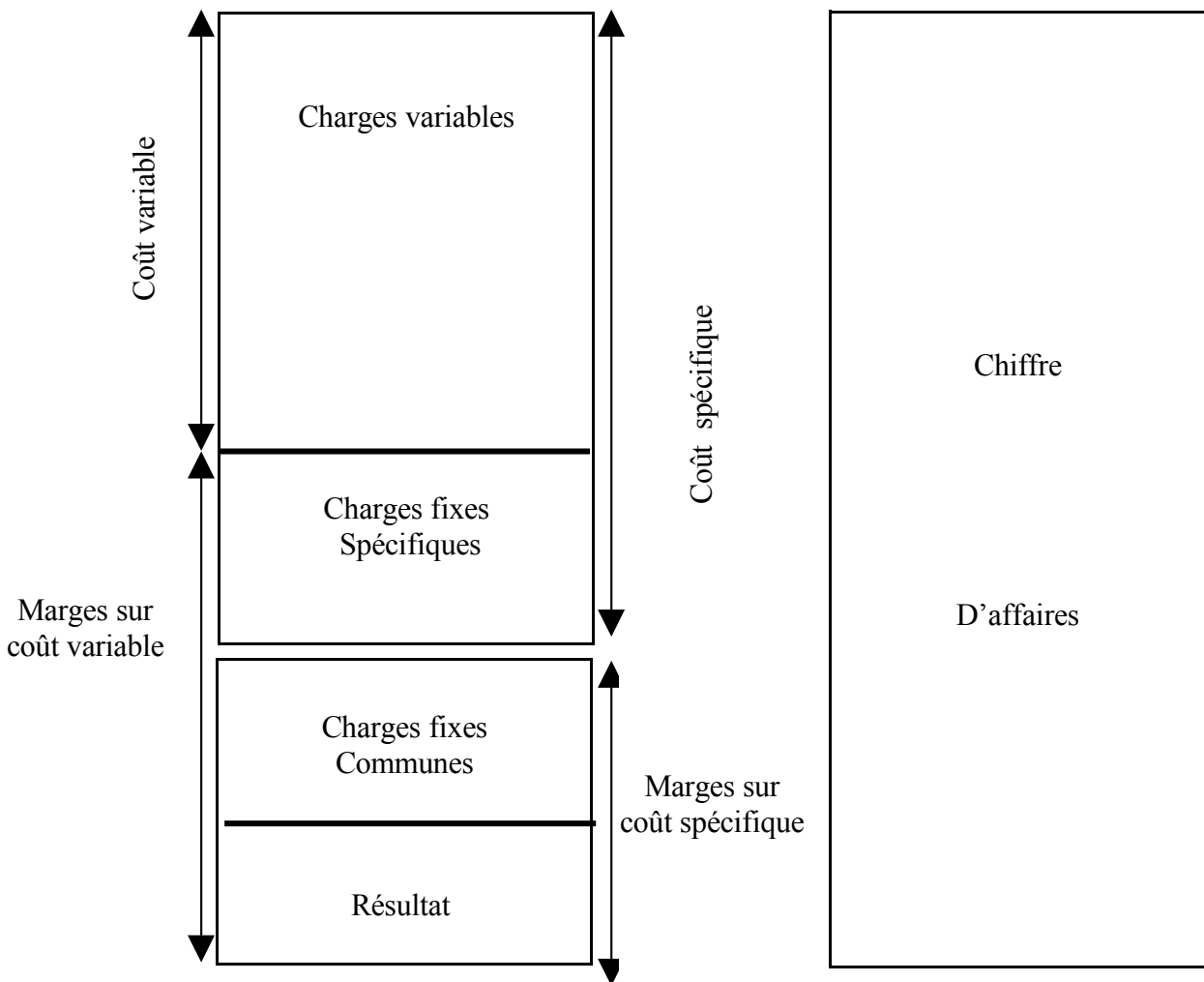
$$M/CS \text{ globale} = M/CS1 + M/CS2 + \dots + M/CSn$$

$$= \sum M/CSi \quad \text{avec } i = 1 \dots n$$

D'où

$$RESULTAT = \sum_{i=1}^n M/CSi - CF \text{ communes}$$

3. Schéma de synthèse :



V. APPRECIATION CRITIQUE

1. A) Marges sur coût variable et marges sur coût spécifique d'un produit

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

2. Inconvénients

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

A RETENIR

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

Partie III: Comptabilité analytique et analyse prévisionnelle

Chapitre 6 : Les coûts préétablis

La comptabilité analytique par ses méthodes de calcul des coûts complets ou partiels contribue à l'amélioration de la gestion des entreprises. Cet enrichissement peut être approfondi par les coûts préétablis.

I. Coûts préétablis

1. Définition

Le coût préétabli se définit comme étant « un coût évalué à priori, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion à l'aide de l'analyse des écarts ». Il peut être déterminé :

- à partir des analyses techniques et économiques, coût préétabli s'appelle **coût standard** et il est considéré comme une **norme**,
- à partir d'un budget d'exploitation existant d'avance, on parle de **coût budgété**.
- à partir des informations comptables antérieures, le coût est dit **coût moyen prévisionnel**.

2. Hypothèses

Les hypothèses de calcul des coûts préétablis sont des hypothèses qui portent sur l'activité :

- **une activité normale** : le coût préétabli déterminé selon l'activité normale est valable pour toutes les périodes.
- **une activité ajustée suivant la conjoncture d'une période déterminée**: le coût préétabli issu n'est valable que pour la période concernée.

3. Rôles

- **Evaluation rapide de la production**:

Exemple : Un atelier fabrique des chaises dont le coût unitaire préétabli s'élève à 50 D la pièce. Or la production du mois est de 100 pièces.

Le coût de production prévisionnel de toute la production est : $50 \times 100 = 5000$ D

- **Contrôle des conditions internes d'exploitation** :

Utilisé comme norme, le coût préétabli (standard) permet la comparaison entre ce qui devrait se produire et ce qui s'est réellement produit.

4. Processus de calcul des coûts préétabli

* **Stades de calcul des coûts préétablis**:

Les stades de calcul des coûts préétablis sont les mêmes que les stades du coût réel:

- stade d'approvisionnement,
- stade de production,
- stade de distribution.

* **Composantes** :

Comme les coûts réels, les coûts préétablis sont composés de :

- charges directes : (MOD, matière première...)
- charges indirectes imputées sur la base des unités d'oeuvre

Ainsi, on aura :

$$\text{Coût préétabli} = \text{coût unitaire préétabli} \times \text{quantité préétablie}$$

Remarque : Pour tout ce qui va suivre on va supposer que le coût préétabli est un coût standard.

II. DETERMINATION DES STANDARDS

1. Etablissement des standards techniques

1.1 Matière première :

Pour déterminer les standards de consommation des matières premières deux cas se présentent :

- Une production de masse : sans aucune distinction des lots : dans ce cadre, les standards techniques sont établis à partir des formules de composition.

Exemple : le dosage des matières, le rendement des produits à obtenir.

- Une production sur commande : Dans ce cadre, les standards sont déterminés à partir des nomenclatures qui définissent les pièces à fabriquer, les matières à employer...

Remarque : Il ne faut pas oublier le cadre réel de production où on peut rencontrer les déchets et les pertes diverses. D'où on doit tenir compte de leur évaluation.

1.2 Main-d'oeuvre :

Le traitement de la main-d'oeuvre nécessite l'analyse du temps dépensé pour l'exécution de la production. En effet, les standards à déterminer dans ce cadre sont des standards du temps.

Deux techniques sont possibles pour le calcul du temps :

* le chronométrage

* l'addition de temps élémentaires étudiés expérimentalement. D'une manière générale, la détermination du standard est obtenue ainsi :

Temps théorique de l'opération + temps de mise en marche + temps de relâche (repos physique) = **TEMPS STANDARD DE L'EXECUTION**

2. Etablissement des prix et coûts standards

2.1 Matière première : Le prix standard de matière première peut être soit :

* le prix standard de la dernière période, y compris les frais d'achat,

* un prix prévisionnel tenant compte de la conjoncture.

Coût standard = prix unitaire standard x quantité standard

2.2 Main-d'oeuvre : Le coût standard unitaire de la main-d'oeuvre dépend du système de rémunération applicable dans l'entreprise.

* soit une rémunération par pièce : le coût standard résulte du tarif à la pièce ou encore du tarif horaire correspondant à un nombre de pièces standard,

* soit une rémunération par temps effectué : le coût standard est le temps standard multiplié par le tarif horaire standard.

III. BUDGETS DE SECTION

L'une des bases de calcul des coûts préétablis est la création et l'établissement des budgets.

Ce dernier est considéré comme un instrument de gestion prévisionnelle.

1. Définition et rôle

Le budget de section est « l'expression quantitative et financière d'un programme d'action envisagé pour une période donnée ». Quatre programmes fondamentaux peuvent être traduits en budgets :

-les ventes,

-la production,

-les investissements,

-la finance.

Quelque soit le budget à établir, on lui attribue un double rôle :

- Contrôler l'évolution des charges d'une section à travers la comparaison entre les prévisions et les réalisations.

- Calculer les coûts standards des unités d'oeuvres des sections.

2. Budgets flexibles

2.1 Définition :

« Un budget flexible est un budget de frais, établi pour différents niveaux d'activité d'un centre de travail ».

2.2 Utilité du budget flexible :

Le recours au budget flexible comme forme de budget de section peut être justifié par plusieurs raisons:

- C'est un instrument de comparaison entre les conditions d'exploitation prévues et les conditions réelles.
- C'est un instrument qui permet un meilleur ajustement des charges à chaque niveau d'activité sachant que les charges variables ne sont pas tout à fait proportionnelles, comme les charges fixes ne sont fixes qu'à court terme.
- C'est un moyen de calcul des standards en fonction d'un niveau d'activité prévisionnel.

A ce titre, il faut préciser qu'il y a deux systèmes de standards possibles :

* **standard normal** : Le coût standard de l'unité d'oeuvre, à utiliser, est toujours celui de l'activité normale quelque soit le niveau de l'activité prévue.

* **standard courant ou budgété** : Le coût standard de l'unité d'oeuvre est pris pour l'activité escomptée de la prochaine période d'exploitation.

2.3 Généralisation :

Le budget flexible peut être exprimé d'une manière générale en fonction du niveau d'activité x :

$$F(x) = CVU \cdot X + \text{CHARGES FIXES}$$

Tels que :

CVU : coût variable unitaire

F : fonction linéaire

A RETENIR

* Un coût préétabli est un coût évalué, à priori, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion à l'aide de l'analyse des écarts.

* Le coût préétabli peut être :

- un coût standard,
- un coût budgété,
- un coût prévisionnel.

* La détermination des coûts standards est basée sur :

- les quantités standards (de matières, de temps,...);
- les coûts unitaires (de matières, de main-d'oeuvre,...).

* Les budgets de section assurent un double rôle :

- contrôler l'évolution des charges des sections;
- calculer les coûts standards des unités d'oeuvre.

Chapitre7 : L'analyse des écarts

Un des objectifs de la comptabilité de gestion est le contrôle de la rentabilité et la localisation des responsabilités. Pour cela, il faut comparer le coût calculé à une norme (coût standard) afin de dégager une différence appelée: écart.

La connaissance des écarts et leur analyse par la suite permettent d'apporter des actions correctives et améliorer ainsi les performances de l'entreprise en se rapprochant des prévisions.

1. Définition

Un écart se définit comme la différence entre les réalisations et les prévisions.

Ainsi :

Ecart = Coût réel - Coût préétabli

$$E = CR \cdot QR - CP \cdot QP$$

Avec :

E : écart global;

QR : quantité réelle;

Qp: Quantité préétablie;

CR: Coût réel;

CP: Coût préétabli.

2. Décomposition

I *L'écart peut être décomposé en :*

A écart sur coût

B écart sur quantité

En effet : $E = CR \cdot QR - CP \cdot QP$

$$E = CR \cdot QR - CP \cdot QP - CP \cdot QR + CP \cdot QR$$

$$E = (CR - CP) \cdot QR + (QR - QP) \cdot CP$$

A **B**
écart sur coût **écart sur quantité**

I *L'Ecart global peut être décomposé en :*

- *écart sur charges directes* : matières premières, main-d'oeuvre directe,...

- *écart sur charges indirectes* : frais de section

3. Interprétation

L'analyse des écarts doit être orientée vers la recherche des causes afin de les améliorer ou les neutraliser.

En effet, un écart positif est jugé défavorable du fait que, les coûts réels sont supérieurs aux prévisions et un écart négatif est jugé favorable parce que les coûts réels sont inférieurs aux prévisions.

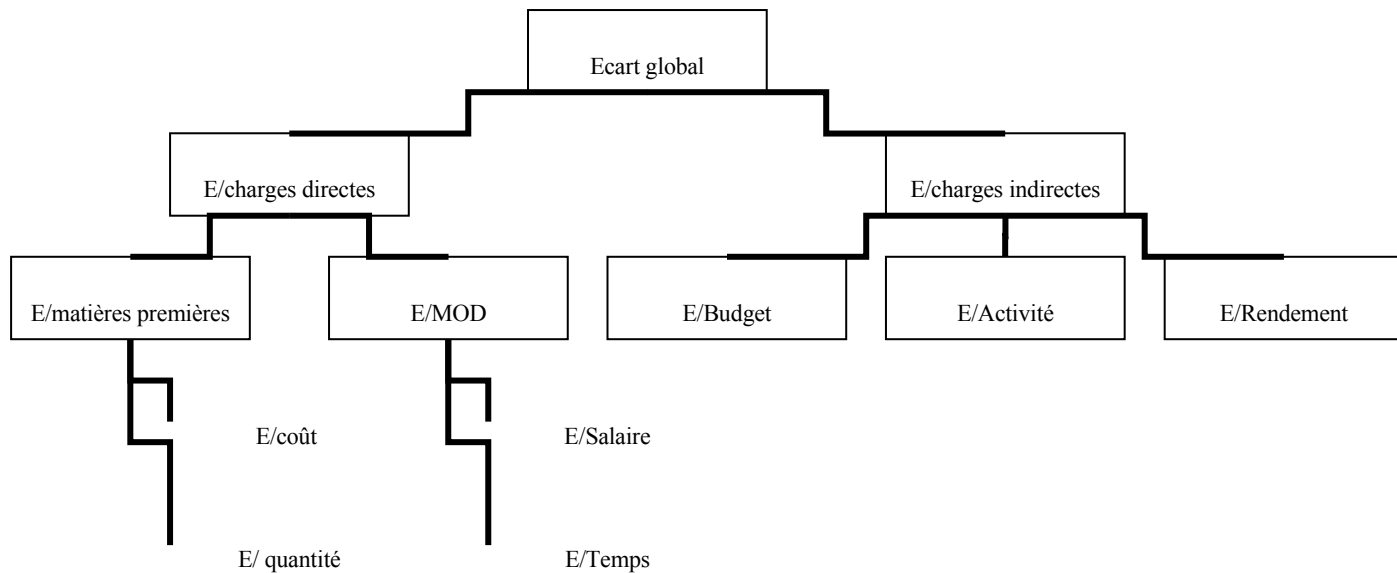
Les causes des écarts peuvent provenir :

- *des quantités* : Nombre d'heures, nombre d'unités de matières, nombre d'unités d'oeuvre: il

S'agit d'un **écart sur quantités**.

- *des coûts* : Taux de salaire horaire, coût des matières, coûts des unités d'oeuvre: il s'agit d'un **Écart sur coût**.

Cette décomposition peut être schématisée ainsi:



II - ANALYSE DE L'Écart SUR CHARGES DIRECTES

1. Analyse de l'écart sur matières premières

1.1 Définition : On désigne par :

QR: Quantité réelle de matières;

QP: Quantité préétablie de matières;

CR: Coût unitaire réel de matières;

CP: Coût unitaire préétabli de matières.

Ainsi Ecart / Matières = QR CR - QP CP

= QR (CR - CP) + CP (QR - QP)

= Ecart sur Coût + Ecart sur Quantité

Par conséquent:

$$E / \text{Matières} \begin{cases} \rightarrow E / \text{Quantité} = C_p \times (Q_r - Q_p) \\ \rightarrow E / \text{coût} = Q_r \times (C_r - C_p) \end{cases}$$

1.2 Interprétation des écarts :

Un écart sur coût positif, par exemple, est un écart défavorable. En effet, le coût Réellement supporté (pour la quantité réelle) dépasse celui qui a été prévu. D'où un manque de performance dont il faut localiser, rechercher et analyser les causes. Il peut s'agir, par exemple, d'un mauvais choix des fournisseurs, d'un manque d'informations sur les prix,... Si l'écart est négatif, il est jugé favorable.

S'il s'agit d'un écart sur quantité positif, il peut se justifier par une production Supérieure à celle prévue ou au contraire par des défaillances, telles que la multiplication de pannes, l'existence de déchets excessifs, le manque de compétence des ouvriers,...

2. Analyse de l'écart sur main-d'oeuvre directe (E/MOD)

2.1 Définition : On désigne par :

TR: Temps de travail réel.

TP: Temps de travail préétabli.

SR: Taux de salaire réel.

SP: Taux de salaire préétabli.

Ainsi $E / MOD = TR SR - TP SP$

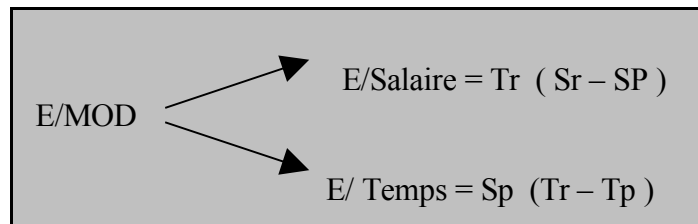
$= TR (SR - SP) + SP (TR - TP)$

= Ecart sur salaire + Ecart sur temps de travail

Ainsi $E/MOD = Tr Sr - Tp Sp$

⇒ $E/MOD = Tr (Sr - Sp) + Sp (Tr - Tp)$

⇒ $E/MOD = \text{Ecart sur salaire} + \text{Ecart sur temps de travail}$



2.2 Interprétation :

* Un écart sur temps de travail positif peut résulter d'un manque de qualification des ouvriers, l'utilisation de la main-d'oeuvre intérim et inversement.

* Un écart sur salaire positif, par exemple, peut avoir pour cause la modification non prévu des salaires.

III - ANALYSE DES ECARTS SUR CHARGES INDIRECTES

C'est l'analyse des frais des sections. L'activité d'une section est mesurée par le nombre d'unités d'oeuvre. Ainsi $\text{Ecart}/\text{charges indirectes} = AR - AP CP$

Avec: AR: Nombre réel d'unités d'oeuvre (niveau d'activité du centre);

AP: Nombre préétabli d'unités d'oeuvre;

CR: Coût réel de l'unité d'oeuvre;

CP: Coût préétabli de l'unité d'oeuvre.

L'écart sur charges indirectes peut être décomposé en trois écarts, à savoir :

- écart sur budget,
- écart sur activité,
- écart sur rendement.

A RETENIR

- Un écart est la différence entre les réalisations et les prévisions.
- L'écart peut être décomposé en:
 - écart sur coût et écart sur quantités;
 - écart sur charges directes et écart sur charges indirectes.
- L'écart sur charges indirectes peut être décomposé en:
 - écart sur budget;
 - écart sur activité;
 - écart sur rendement.

APPLICATION

L'entreprise « Klou Klou » dont l'activité principale porte sur la production d'un produit P adopte la méthode des coûts préétablis pour contrôler sa production.

La fiche du coût préétabli de 1000 unités est la suivante :

* Matières premières : 1600 Kg à 4 D/Kg

* M.O.D. : 300 heures à 1,2 D/h

* Frais de section : 200 heures machines à 4,6 D/h

Sachant que les charges fixes prévisionnelles du trimestre sont de 4800 D.

A la fin de ce trimestre, les réalisations ont été les suivantes :

* **Production** : 19000 unités finies ayant consommé :

* Matières premières : 22500 Kg à 4,3 D/Kg

* M.O.D. : 6080 heures à 1,25 D/h

* Frais de section : 3610 h machine sachant que les frais de section s'élèvent à 20.634 D dont 5472 sont des charges fixes.

Travail à faire

1°/ Présenter la fiche du coût préétabli pour une unité produite.

2°/ Déterminer dans un tableau, le coût de production réel et le coût de production préétabli global du 2ème trimestre 20N. En déduire l'écart global.

3°/ Analyser :

a- l'écart sur matières premières et M.O.D.

b- l'écart sur charges indirectes.

SOLUTION :

1)

	Coût préétabli unitaire		
Charges directes			
- matières premières	1,6	4	6,4
- MOD	0,3	1,2	0,36
Charges indirectes			
- frais de sections	0,2	4,6	0,92
- charges fixes			4,8
Coût préétabli unit.			12,48

2)

	Coût Réel (19000)			Coût préétabli (20000)			Ecart	
	Q	CU	T	Q	CU	T	+	-
Charges directes								
-matières prem.								
-MOD	28500	4,3	122550	30400	4	121600	950	
	6080	1,25	7 600	5700	1,2	6840	760	
Charges indirectes								
-frais de section								
- charges fixes	3610	5,71	20634	3800	4,6	17480		-1646
						4800		
	19000	7,936	150784					

3°/

* Ecart/matières premières = 122 550 - 121 600 = 950 D.

* Ecart/quantité = (28 500 - 30 400) x 4 = - 7 600 D.

* Ecart/coût = (4,3 - 4) x 28 500 = + 8 550 D.

- * Ecart/M.O.D. = $7\ 600 - 6\ 840 = + 1\ 140$ D.
- * Ecart/temps = $(6080 - 5\ 700) \times 1,2 = + 456$ D.
- * Ecart/taux = $(1,25 - 1,2) \times 6080 = + 304$ D.
- * Ecart/charges directes = $20634 - 23504 = - 2566$ D.
- * Ecart/budget = $3610 \times 5,75 - (3610 \times 4,6 + 4800) = - 772$ D.
- * Ecart/activité = $(3610 \times 4,6 + 4800) - 5,8 \times 3610 = + 468$ D.
- * Ecart/rendement = $5,8 \times 3610 - 4000 \times 5,8 = - 2262$ D.

Conclusion

Parce qu'elle détermine périodiquement Les coûts et coûts de revient des marchandises ou matières et produits que l'entreprise a achetés, fabriqués et vendus; la valeur des existants en stocks de marchandises, matières et produits fabriqués; les résultats analytiques (ou résultats d'exploitation élémentaires) par produits, groupes de produits, branches ou subdivisions d'activité plus ou moins détaillées,

Permet :

- de contrôler les opérations techniques d'achat, de fabrication, de vente de l'entreprise en décelant par les coûts les variations de rendement et de productivité et en situant les responsabilités;
- de contrôler les résultats d'exploitation élémentaires et ainsi d'orienter la politique de vente, tout en recherchant le maximum de compression des coûts compatible avec les impératifs économiques et sociaux de l'entreprise;
- d'établir les prévisions rationnelles (programmes et budgets) indispensables aux contrôles ultérieurs.

La comptabilité analytique d'exploitation, apparaît ainsi comme un outil indispensable du contrôle de gestion et de la direction des entreprises