

# Comptabilité analytique

Clément VERMOT-DESROCHES

17 mars 2010

# Table des matières

# Chapitre 1

## Intro

### 1.1 Les limites de la comptabilité générale

La comptabilité générale est un médiocre outil de gestion. Aussi est-il souvent judicieux de lui adjoindre une comptabilité analytique qui va fournir des informations supplémentaires afin d'aider la prise de décision.

### 1.2 Les buts de la comptabilité analytique

#### 1.2.1 Le calcul des coûts

C'est le premier objectif de la comptabilité analytique que de calculer différents coûts et notamment le coût d'achat des matières premières, le coût de production des produits fabriqués, les coûts de distribution et coûts de revient des produits vendus.

#### 1.2.2 Le contrôle des coûts

C'est le deuxième objectif de la comptabilité analytique. Ce contrôle va s'appuyer sur la division de l'entreprise en centres d'activité placés sous l'autorité d'un responsable qui en assure la gestion.

#### 1.2.3 L'aide à la décision

C'est le troisième objectif de la comptabilité analytique. En effet, grâce aux informations supplémentaires qu'elle fournit, elle peut faciliter et orienter la prise de décisions, en chiffrant les éventuelles conséquences.

### 1.3 La notion de coût

#### 1.3.1 Définition

La terminologie du PCG<sup>1</sup> définit un coût comme étant un ensemble de charges relatives à un élément

---

<sup>1</sup>Plan Comptable Général

### 1.3.2 Les composantes des coûts

En comptabilité analytique, les coûts sont calculés à partir des charges incorporables. En effet, la comptabilité analytique n'étant pas obligatoire (contrairement à la comptabilité générale), elle n'est pas soumise aux mêmes obligations et contraintes. Et de ce fait, elle ne va pas retenir certaines charges qui présentent un caractère exceptionnel ou anormal. En langage comptable, on appelle cela des CNI<sup>2</sup>. À l'inverse, la comptabilité analytique va prendre en compte certains éléments qui ne sont pas des charges pour la comptabilité générale. En langage comptable, on les appelle des éléments supplétifs (par exemple rémunération de l'exploitant individuel).

$$\text{Charges incorporables} = \text{charges de la comptabilité générale} + \text{Éléments supplétifs} - \text{CNI}^3$$

Les charges incorporables se décomposent en deux parties : charges directes d'une part et charges indirectes d'autre part.

Les charges directes sont celles qui ne concernent qu'un seul produit ou qu'une seule activité et qui peuvent être affectées directement à ce produit ou cette activité. À l'inverse, les charges indirectes vont concerner plusieurs produits ou activités et devront donc faire l'objet d'une analyse pour pouvoir être imputées à ces différents produits ou activités.

Les charges directes sont donc affectées aux coûts et les charges indirectes sont imputées aux coûts.

### 1.3.3 Hierarchie des coûts

Le cycle d'exploitation d'une entreprise industrielle suit une chronologie immuable :

- phase d'achat des matières premières
- phase de fabrication avec transformation des matières premières en produit fini
- phase de distribution qui correspond à la vente des produits fabriqués.

À chacune de ces phases va correspondre le calcul d'un coût.

- phase d'achat : coût d'achat
- phase de fabrication : coût de production
- phase de distribution : coût de distribution

Et au final, l'ensemble de tous les coûts supportés pour la fabrication des biens distribués va constituer le coût de revient des produits vendus.

Insertion ici schéma 1.

---

<sup>2</sup>Charges Non Incorporables (par exemple amendes...)

## 1.4 L'analyse et le traitement de charges indirectes

Charges	Global	Centres auxiliaires		Centres principaux	
		Service Entretien	Service E & R	Atelier A	Atelier B
Personnel	104 000	22 800	12 000	30 000	40 000
Impôt & Taxes	1 000	-	-	500	500
Autres charges	5 400	1 000	2 400	800	1 200
Dotation amort	3 600	200	600	1 600	1 200
TARP	114 800	24 000	15 000	32 900	42 900
Entretien		-24 000	+4 000	+7 200	+12 800
R&D			-19 000	+13 300	+5 700
TARS	114 800	0	0	53 400	61 400
		Nature de l'UO		h	h
		Nombre d'UO		1 000	1 200
		Cût de l'UO		53,4	51,166

Cette première répartition des charges à travers les différents centres d'analyse s'appelle répartition primaire et les totaux ainsi obtenus constituent les TARP<sup>4</sup>.

**Question 5 :** les couts de production demandés mentionnent des heures de travail dans les ateliers A et B, il y a donc un lien évident entre les couts de production et ces centres, mais à l'inverse, il ne parle ni d'entretien ni de d'études et recherches et il n'y a donc aucun lien évident entre les couts de production et ces centres.

**Question 6 :** les centres d'analyse qui ont une relation directe avec les couts de production sont appelés centre principaux, et ceux qui n'en ont pas sont appelés centres auxiliaires.

**Question 7 :** On peut mesurer l'activité du service entretien en heures puisqu'on sait qu'il a travaillé 6 000 heures.

**Question 8 :** Oui, il a travaillé pour d'autres centres d'activités. Les centres auxiliaires travaillent toujours pour d'autres centres principaux et parfois pour d'autres centres auxiliaires. On peut répartir les charges du centre d'entretien à travers les autres centres d'analyse en calculant le cout d'une heure de travail de ce service :  $\frac{24\,000}{6\,000} = 4 \text{ €/h}$ . L'heure de travail qui mesure l'activité du centre est appelée **UO**<sup>5</sup>. Après avoir déterminé le coût de l'UO, il est possible de répartir les charges du centre à travers les autres centres d'analyse.

**Question 9 :** On peut mesurer l'activité du service de R&D en rapports. Le total des charges de ce service devra être réparti au travers des centres principaux pour lesquels il a travaillé. Pour effectuer cette répartition, on va rechercher le coût de l'UO (le rapport) :  $\frac{19\,000}{10} = 1900 \text{ €/rapport}$ . Cette seconde répartition des charges des centres auxiliaires à travers les centres principaux est appelée répartition secondaire et elle permet d'obtenir les TARS<sup>6</sup>. Après répartition secondaires, les centres auxiliaires doivent impérativement être "soldés" (total = 0).

**Question 10 :** Il convient de trouver l'UO des centres de production et de calculer le cout des ces UO pour pouvoir imputer les charges correspondantes aux coûts de production

<sup>4</sup>Totaux Après Répartition Primaire

<sup>5</sup>Unité d'œuvre

<sup>6</sup>Totaux Après Répartition Secondaire

demandés. L'atelier A à une activité qui se mesure en heures de travail et il en est de même pour l'atelier B.

Élément	Montre	Horloge
Matière	80	100
Atelier 1	$5 \times 53,40 = 267$	$5 \times 53,40 = 267$
Atelier 2	$3 \times 51,1666 = 153,5$	$6 \times 51,1666 = 307$
	500,5	674

## 1.5 La tenue des comptes de stock

La valeur du stock final peut s'effectuer de différentes façons.

### 1.5.1 L'évaluation des entrées

Les entrées de marchandises et matières achetées

Elles sont évaluées au cout d'achat.

### 1.5.2 Les entrées des produits et sous-produits fabriqués

Elles sont évaluées au cout de production.

### 1.5.3 L'évaluation des sorties

### 1.5.4 Les méthodes de coût moyen

La méthode du CMUP de fin de période Le CMUP<sup>7</sup>.

TD n°4 Thème n°2 :

Date	Libellé	Quantité	CU	CT	Date	Libellé	Quantité	CU	CT
01/01	St I	40	90	3600	08/01	S1	30	100	3000
15/01	E1	100	101	10100	18/01	S2	80	100	8000
25/01	E2	60	105	6300	24/01	S3	20	100	2000
					28/01	S4	40	100	4000
					31/01	St.F	30	100	3000
	Total	200	100	20000			200		20000

CU = cout unitaire

CT = cout total

En fin de période, on calcul le CMUP de fin de période en divisant le cout total par le nombre de pièces total, et ce CMUP va servir à évaluer les sorties ainsi que le stock final.

**Analyse critique :**

**Avantages :** simplicité de la méthode.

**Inconvénient :** cette méthode contraint à attendre la fin de la période pour pouvoir calculer les sorties et donc calculer les coûts. Elle ne permet pas de connaître à tout moment l'état et la valeur du stock en magasin.

<sup>7</sup>Cout moyen Unitaire Pondéré

**Méthode du CMUP après chaque entrée** Calcul après chaque entrée.

Date	Lib	Entrée			Sortie			Etat du stock		
		Q	CU	T	Q	CU	T	Q	CU	T
01/01	St I							40	90	3600
08/01	S1				30	90	2700	10	90	900
15/01	E1	100	101	10100				110	100	11000
18/01	S2				80	100	8000	30	100	3000
24/01	S3				20	100	2000	10	100	1000
25/01	E2	60	105	6300				70	104,3	7300
28/01	S4				40	104,3	4173	30	105,4	3128

### Analyse critique

**Avantages** : On est plus obligé d'attendre la fin de la période pour pouvoir calculer les sorties et donc calculer les coûts. La tenue du compte dans l'ordre chronologique permet de connaître à tout moment l'état du stock en magasin. Comme pour la méthode précédente, en cas de forte fluctuation des cours de la matière, cette méthode a tendance à lisser la valeur des sorties et donc les coûts.

**Inconvénients** : relative complexité de la méthode, mais cet inconvénient a tendance à disparaître grâce à l'utilisation des outils informatiques.

## 1.5.5 Les méthodes d'épuisement des stocks

Egalement appelé méthode par lots

**PEPS (FIFO)** Technique du *First In, First Out*

Date	Lib	Entrée			Sortie			Etat du stock		
		Q	CU	T	Q	CU	T	Q	CU	T
01/01	St I							40	90	3600
08/01	S1				30	90	2700	10	90	9000
15/01	E1	100	101	10100				10	90	900
								100	101	10100
18/01	S2				10	40	900	30	101	3030
					70	101	7070			
24/01	S3				20	101	2020	10	101	1010
25/01	E2	60	105	6300				10	101	1010
								60	105	6300
28/01	S4				10	101	1010	30	105	3150
					30	105	3150			

### Analyse critique

**Avantages** : Idem précédent sauf lissage.

**Inconvénients** : En période inflationniste, cette méthode a tendance à minimiser les sorties et donc les coûts et à majorer la valeur du stock final.

**DEPS (LIFO)** Last In, First Out

Date	Lib	Entrée			Sortie			Etat du stock		
		Q	CU	T	Q	CU	T	Q	CU	T
01/01	St I							40	90	3600
08/01	S1				30	90	2700	10	90	9000
15/01	E1	100	101	10100				10 100	90 101	900 10100
18/01	S2				80	101	8080	10 20	90 101	900 2020
25/01	E2	60	105	6300				10 60	90 105	900 6300
28/01	S4				40	105	4209	10 20	90 106	900 2100

**Avantages** : idem méthode précédente

**Inconvénient** : idem méthode précédente, mais à l'inverse. Cette méthode n'est pas reconnue par le PCG<sup>8</sup>.

## 1.6 Fond de roulement et Cie

Vérification de :

$$FR - BFR = TN$$

$$\Delta FR - \Delta BFR = \Delta TN$$

$$FRNG(N_0) = 800 + (500 - 100) - 1000 = 200$$

$$FRNG(N_1) = 800 + (500 - 250) - 1200 = -150$$

$$FRNG(N_2) = 1000 + (350 - 300) - 1250 = -200$$

$$BFRE = \text{stock} + (\text{creances} - \text{creances hors exploitation}) - (\text{autres dettes} - \text{autres dettes hors exploitation})$$

$$BFRE(N_0) = 400 + (250 - 50) - (500 - 40) = 140$$

$$BFRE(N_1) = 300 + (280 - 30) - (600 - 50) = 0$$

$$BFRE(N_2) = 380 + (300 - 40) - (650 - 20) = 10$$

$$BFRHE = \text{actif hors exploitation} - \text{dettes hors exploitation}$$

$$BFRHE(N_0) = 50 - 40 = 10$$

$$BFRHE(N_1) = 30 - 50 = -20$$

$$BFRHE(N_2) = 40 - 20 = 20$$

$$BFRNG = BFRE + BFRHE$$

$$BFRNG(N_0) = 150$$

$$BFRNG(N_1) = -20$$

$$BFRNG(N_2) = +30$$

$$TN = \text{disponibilité} - \text{decouvert}$$

$$TN(N_0) = 150 - 100 = 50$$

$$TN(N_1) = 120 - 250 = -130$$

$$TN(N_2) = 70 - 300 = -230$$

---

<sup>8</sup>Plan Comptable Général

	$N$	$N + 1$	$N + 2$
FRNG	200	-150	-200
$\Delta FRNG$		-350	-50
BFRE	140	0	10
BFRHE	10	-20	20
BFRNG	150	-20	+30
$\Delta BFRNG$		-170	+50
TN	+50	-130	-230
$\Delta TN$		-180	-100

## 1.7 Le cout d'achat

Le cout d'achat contient non seulement le prix d'achat des matières pour le net commercial (fleche verte) mais encore des charges indirectes d'approvisionnement dont le montant figure dans le centre d'analyse intitulé achats ou approvisionnement (fleche rouge).

## 1.8 Le coût de production

Il comprend trois éléments principaux :

- des consommations de matières (fleche noire)
- des charges directes de fabrication constituée généralement par de la MOD<sup>9</sup> (fleche verte)
- des charges indirectes de fabrication dont le montant figure dans des centres d'analyse aux noms très variés (atelier, découpage, montage, collage ou tout nom d'atelier)

Lorsqu'il existe des encours de fabrications, pour calculer le cout de production des produits finis au cours de la période, il convient d'ajouter la valeur des encours initiaux et de retrancher la valeur des encours finaux. Lorsque le processus de fabrication génère des déchets ou des rebuts qui peuvent-être récupérés ou revendus (sciure, copaux par exemple), il convient de déduire du cout de production des produits finis de la période la valeur de récupération ou de revente de ces déchets ou rebuts.

## 1.9 Le cout de distribution

Le cout de distribution comprend généralement des charges directes de distribution (exemple : emballage spécifique au produit) (fleche verte) ainsi que des charges indirectes de distribution (par exemple rémunération des vendeurs qui vendent plusieurs produits) que l'on trouve dans le centre d'analyse intitulé vente (ou distribution) (fleche rouge).

## 1.10 Le cout hors production

Le cout hors production se rencontre lorsqu'il existe dans l'entreprise des charges qui ne peuvent être spécifiquement imputées à aucunes phases du processus mais qu'il convient quand même de déduire pour calculer le cout de revient. Ces charges se composent généralement de frais administratifs ou financiers qui sont des charges indirectes que l'on trouve dans un centre d'analyse intitulé administration, financement, hors production...

---

<sup>9</sup>MOD = Main d'Œuvre Directe

## 1.11 Le cout de revient

Le cout de revient est le cout complet du produit au stade final d'élaboration, distribution incluse. Il comprend donc :

- le cout de production des produits vendus
- le cout de distribution de ces mêmes produits vendus
- l'éventuel cout hors production lorsqu'il en existe un

## 1.12 Exercice

	GP	E	T	Approv	At 1	At 2	Distrib	Adm	Global
TARP	30000	35000	11000	13000	74000	140500	21300	2500	349800
GP	-30000	3000	3000	3000	6000	6000	9000	-	
E		-40000	6000	2000	16000	16000	-	-	
T		2000	-20000	-	-	-	18000	-	
TARS	0	0	0	18000	96000	162500	48300	25000	349800
	Nature de l'UO			TMA	TMC	HMOD	100/v	GV	
	Nombre d'UO			100	96	2600	6900	12500	
	Cout de l'UO			180	1000	62,50	7	2	

TMA = Tonne de Matier Achetée

TMC = Tonne de matière consommée

HMOD = Heure de main d'œuvre

100/v = 100 euro de ventre de galerie

GV = galerie vendue

$x$  les charges du service entretien :  $35000 + 3000 = 38000$

$y$  les charges du service transport =  $11000 + 3000 = 14000$

$$\begin{cases} x = 38000 + 10\%y \\ y = 14000 + 15\%x \end{cases} \quad (1.1)$$

$$\begin{aligned} x &= 38000 + 14000 + 1,5\%x \\ x - 1,5\% &= 39400 \\ 0,985x &= 39400 \\ x &= \frac{39400}{0,985} \\ &= 40000 \\ y &= 14000 + 6000 \\ &= 20000 \end{aligned} \quad (1.2)$$

$$\begin{aligned} 7500 \times 52 &= 390000 \\ 5000 \times 60 &= 300000 \\ 390000 + 300000 &= 690000 \end{aligned} \quad (1.3)$$

### 1.12.1 Cout d'achat de la matière

achat :  $100 \times 1800 = 180000$

Charges d'imputation approvisionnement :  $100 \times 180 = 18000$

Cout d'achat :  $180000 + 18000 = 198000$   
 Compte de stock de matière (aluminium) :

	Q	CU	T		Q	CU	T
St I	20		42000	S	96	2000	192000
E	100		192000	St F	24	2000	48000
E	120	2000	240000		120		240000

Cout de production des tubes :

Consommation de matière :	=192000	
Main d'œuvre : $800 \times 24$	=19200	
Charges indirecte atelier 1 : $96 \times 1000$	=96000	
En cours initiaux :	=10000	(1.4)
En cours finaux :	= - 23000	
Revente dechets :	= - 1400	
<b>Total :</b>	<b>=292800</b>	

Compte de stock de produit intermédiaires (tubes) :

	Q	CU	T		Q	CU	T
St I	48000		139200	S	42000	3	126000
E	96000		192000	S	48000	3	144000
				St F	54000	3	162000
T	144000	3	432000	T	144000		432000

### 1.12.2 Cout de production des produits finis

	Normalu	Luxalu
Tubes	126000	144000
MOD	$\frac{12 \times 7000}{60} \times 30 = 42000$	$\frac{12 \times 6000}{60} \times 30 = 36000$
Ch Ind At 2	$1400 \times 62,50 = 87500$	$1200 \times 62,50 = 75000$
<b>Totaux</b>	<b>255500</b>	<b>255000</b>

Stocks de produits finis (Normalu)

	Q	CU	T		Q	CU	T
St I	3000		124500	S	7500	38	28500
E	7000		255500	St F	2500	38	95000
	10000	38	380000		10000		380000

Stocks de produits finis (Luxalu)

	Q	CU	T		Q	CU	T
St I	2500		119000	S	5000	44	220000
E	6000		255000	St. F	3480	44	153120
				Différence inventaire	20	44	880
	8500	44	374000		8500		374000

### 1.12.3 Cout de distribution

	Normalu	Luxalu
Emballages	$7500 \times 4,80 = 36000$	$5000 \times 6,20 = 31000$
Charges indirectes de distribution	$\frac{7500 \times 52}{100} \times 7 = 27300$	$\frac{5000 \times 60}{100} \times 7 = 21000$
<b>Totaux</b>	63300	5200

### 1.12.4 Cout hors production

	Normalu	Luxalu
Charges indirectes d'administration	$7500 \times 2 = 150000$	$5000 \times 100000$

### 1.12.5 Cout de revient

	Normalu	Luxalu
Cout de production des produits vendus	285000	220000
Cout de distribution des produits vendus	63300	52000
Cout hors production	15000	10000
<b>Totaux</b>	363300	282000

### 1.12.6 Résultat analytique

	Normalu	Luxalu
Ventes	$7500 \times 52 = 390000$	$5000 \times 60 = 300000$
Cout de revient	-363300	-282000
<b>Totaux</b>	+26700	+18000

Bénéfice total : +44700

$$\begin{aligned}
 RCG &= RA + CS - CNI + /- \neq \text{inventaire} \\
 &= 44700 + 15000 - 8500 - 880 \\
 &= 50320
 \end{aligned}
 \tag{1.5}$$

### 1.12.7 Compte de résultat

Charges		Produits	
Achats	$100 \times 1800 = 1800000$	Ventes	
Emballages	$36000 + 31000 = 67000$	Normalu	390000
$\Delta$ stock $S_I - S_F$	$42000 - 48000 = -6000$	Luxalu	300000
MOD		Dechets	-14000
At 1	19200	$\Delta$ Stock	$S_I - S_F$
At 2	$42000 + 36000 = 78000$	Tubes	$162000 - 139200 = 228800$
Ch indirectes	349800	En-cours	$23000 - 10000 = 13000$
Elements supplétifs	-15000	Normalu	$95000 - 124500 = 29500$
Dettes except	8500	Luxalu	$153120 - 119000 = 34120$
<b>Total charges</b>	681500	<b>Total produits</b>	731820
Résultat	50320		

# Chapitre 2

## Exercice : société Sapticcol

$$FR_{N-2} = \text{passif stable} - \text{actif immobilisé} = 1600 + 2000 + (250 - 50) - (1300 + 20) = 680$$

$$FR_{N-1} = 1600 + 325 + (890 - 390) - (250 + 1920 + 80) = 175$$

$$FR_N = 1600 + 525 + (1260 - 610) - (250 + 2400 + 180) = -55$$