



مكتب التكوين المهني وإنعاش الشغل
Office de la Formation Professionnelle
et de la Promotion du Travail

Secteur : **Gestion Commerce**

Manuel du stagiaire

M 202 : CONTROLE DE GESTION : COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION

2^{ème} Année

Filière :

Gestion des Entreprises

Option :

Comptabilité et Finance

Technicien spécialisé

La DRIF/Le CDC Gestion Commerce remercie les personnes qui ont participé à l'élaboration et la validation de cet outil. IL s'agit de :

Nom	Affectation	
Pour la supervision		
M MOHAMED AGLAGALE	Directeur CDC Gestion et Commerce	DRIF
Pour la validation		
Mme AZIZA AMIZ	Directeur CDC Gestion et Commerce	DRIF
Pour l'élaboration		
Mme SOUAD DOURID	ISTA 1, SETTAT	DR Casablanca Settata

Sommaire

Introduction

Partie 1 : Les bases de la CAE

Partie 2 : L'évaluation des stocks

Partie 3 : Les méthodes de calcul des coûts

Partie 4 : Les coûts préétablis

INTRODUCTON

I/ De la Comptabilité Générale à la Comptabilité Analytique :

A : Insuffisances de la comptabilité générale :

La comptabilité générale est une comptabilité légale qui considère l'entreprise dans son ensemble. Elle a pour objet la saisie, la classification et l'enregistrement des flux externes sans prendre en considération les flux internes.

Bien que nécessaires et incontournables, les informations produites par ce système comptable demeurent insuffisantes pour pouvoir piloter une entreprise au quotidien et appréhender ses performances internes, et ce pour plusieurs raisons :

- Le résultat net comptable concerne une période d'un an passé et n'est obtenu qu'avec retard par rapport à la période à laquelle il se rapporte ;
- Le résultat net comptable concerne l'ensemble des activités de l'entreprise. Il ne fournit donc que peu d'indications sur les performances respectives de chacune d'entre elles ;
- L'information produite obéit le plus souvent à des préoccupations juridiques plutôt qu'économique ;
- Les informations saisies ne tiennent compte que de l'aspect monétaire. Les grandeurs exprimées sous forme physique sont exclues ;
- Le classement des charges n'est effectué ni par centre de responsabilité, ni par produit, ni par fonction.

La comptabilité analytique a vu le jour pour compléter la comptabilité générale et pallier ses insuffisances.

B : Objectifs de la Comptabilité Analytique :

Différents objectifs peuvent être assignés à la comptabilité analytique :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise (L'évaluation des stocks et des travaux faits par l'entreprise pour elle-même) ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants (Calcul du coût par produit et donc du résultat par produit) ;
- Etablir les prévisions de charges et de produits courants (Coûts préétablis, budgets d'exploitation....) ;
- Constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts éventuels...

Pour atteindre ces objectifs, la Comptabilité Analytique, mise en place dans une entreprise, doit être adaptée exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce.

II/ Définition de la Comptabilité Analytique :

La comptabilité analytique est un « mode de traitement des données » qui après analyse, traitement et reclassement par destination ou par fonction des charges et des produits de la comptabilité générale, permet **au terme du plan comptable marocain** :

- De connaître les coûts et les résultats des différentes fonctions de l'entreprise ;
- D'évaluer certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- D'analyser les résultats après calcul des coûts des biens et services et leur comparaison au prix de vente (CGNC, titre V, page 21).

Elle permet également dans le cadre de la gestion budgétaire :

- D'établir des prévisions des charges et des produits ;
- De constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts qui en résultent.

Autres Définitions :

- La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes de l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.

- La comptabilité analytique est une comptabilité d'exploitation interne aux entreprises. Elle permet de localiser les zones de performances et de non-performance au sein d'une société en se focalisant sur le calcul de la rentabilité par poste, par produit, par atelier, par centre de décision. Elle est utilisée comme un outil de pilotage stratégique. Elle n'est pas obligatoire mais fortement conseillée.

III/ Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique :

CRITERES	COMPTABILITE GENERALE	COMPTABILITE ANALYTIQUE
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizon	Passé	Passé et Futur
Flux observés	Externes	Internes
Classement des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financiers	Economiques
Règles	Normatives, Rigides, Imposées	Souples - Evolutives
Documents de base	Externes	Externes et Internes
Utilisateurs	Tiers et la Direction	Tous les responsables
Nature des informations	Précises - Certifiées	Rapides - Pertinentes

Partie 1 : Les bases de la CAE

CHAPITRE I : LES CHARGES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

Les charges de la comptabilité analytique sont des charges qui sont utilisées pour calculer les coûts de l'entreprise (Coût d'achat, coût de fabrication, coût de revient).

Dans ce cadre, la comptabilité générale constitue le pourvoyeur essentiel en informations (charges, produits, pièces justificatives) ; elle sert de système d'information important pour la comptabilité analytique.

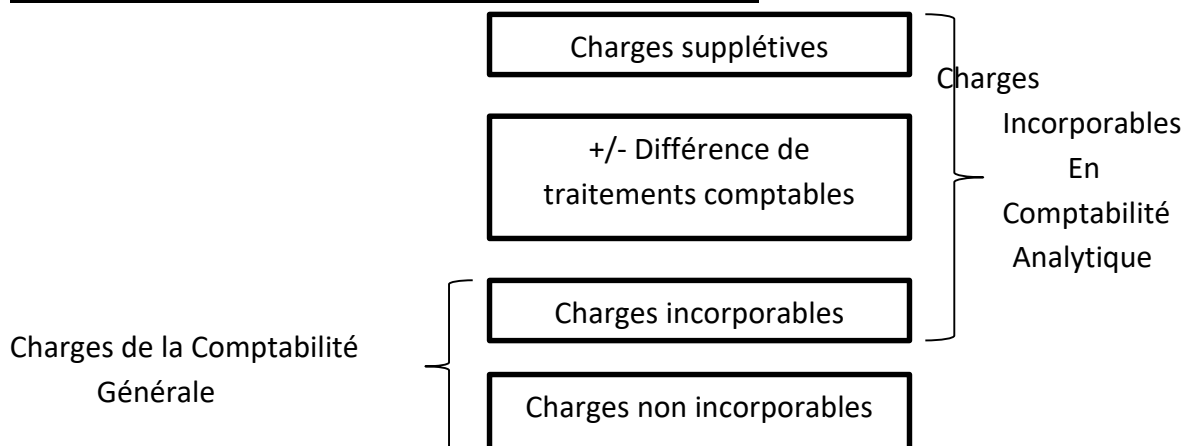
Cependant, celle-ci (la comptabilité analytique) ne prend pas les données de la comptabilité générale telles qu'elles sont, dans la mesure où ces dernières respectent des considérations d'ordre juridique et fiscal.

En effet, la comptabilité analytique s'efforce de calculer des **coûts économiques**. Pour ce faire, elle distingue les coûts consommés des coûts comptabilisés. La comptabilité analytique saisit alors tous et seulement les coûts consommés par un produit.

Dans ce sens, les charges de la comptabilité générale subissent des retraitements avant d'être intégrées dans les coûts :

- Certaines charges sont incorporées directement en comptabilité analytique ;
- D'autres sont exclues, éliminées (les charges non incorporables) ;
- Une autre catégorie doit être calculée de manière différente : le montant de certaines charges doit être modifié (les charges abonnées, les charges étalées, les charges d'usage)
- D'autres charges sont créées et intégrées en comptabilité analytique et écartées en comptabilité générale (les charges supplétives).

Charges incorporables de la comptabilité analytique :



Charges incorporables de la comptabilité analytique = Charges de la comptabilité générale – les charges non incorporables + les charges supplétives +ou – les charges calculées.

I) Les charges non incorporables :

Ce sont des charges qui ont été régulièrement comptabilisées dans la classe 6 suivant les critères de la comptabilité générale, mais elles ne reflètent pas les conditions normales d'exploitation de l'entreprise. Ce sont des charges inhabituelles, accidentelles dont la prise en compte fausserait tout jugement de l'évolution des coûts dans le temps et dans l'espace.

Ne sont pas incorporables aux coûts :

- Les charges non courantes
- Les charges sur exercices antérieurs
- L'impôt sur le résultat : I. S. ; I. R.
- Prime d'assurance sur la personne du P. D. G. de la Société.
- Les dotations aux amortissements des immobilisations en non-valeur
- Les dotations aux provisions pour dépréciation et aux provisions pour risques et charges

II) Les charges supplétives :

Ce sont des charges qui ne sont pas enregistrées en comptabilité générale et qui sont introduites en comptabilité analytique pour des fins comparatives.

Il s'agit essentiellement :

- **De la rémunération théorique des capitaux propres** : Il s'agit d'une rémunération fictive des capitaux propres qui a pour objet de neutraliser l'effet du mode de financement sur les coûts (comparer l'entreprise avec d'autres entreprises qui empruntent des capitaux pour se financer).

Exemple : Soit une société ayant des capitaux propres évalués à 2 500 000 DH, déterminer la rémunération théorique des capitaux propres en utilisant le taux d'intérêt de 8 % l'an.

Solution : Les charges supplétives prises en compte : $2\,500\,000 \times 8\% = 200\,000$ DH pour l'année.

- **De la rémunération théorique du travail de l'exploitant** : La prise en considération de cette charge permet d'une part de prendre en considération une charge qu'aurait payée l'entreprise si le dirigeant n'a pas fait ce travail lui-même et d'autre part, elle permet de comparer les entreprises à natures juridiques différentes.

Exemple : Dans une entreprise individuelle, on intègre aux charges de la comptabilité analytique une rémunération fictive du propriétaire dirigeant de 6 500 DH par mois en référence avec le coût d'un dirigeant-salarié de même qualification.

III) Les charges calculées :

Ce sont des charges prises au niveau de la comptabilité analytique, pour un montant différent de celui de la comptabilité générale. Elles sont de trois types :

1) Les charges d'usage : En Comptabilité Analytique, les charges d'usage sont des charges qui se substituent, pour le calcul des coûts, aux charges d'amortissement constatées en Comptabilité Générale.

Les charges d'usage diffèrent des dotations aux amortissements sur trois points fondamentaux :

- La charge d'usage d'une immobilisation est obtenue à partir de sa valeur actualisée (Prix du marché) et non de sa valeur d'acquisition.
- La charge d'usage retient la durée probable d'utilisation de l'immobilisation, au moment où elle est calculée.
- La charge d'usage est incorporée aux coûts tant que l'immobilisation est en service quelle que soit sa situation vis-à-vis de l'amortissement fiscal.

Charge d'usage = Valeur d'usage/Durée d'usage

Exemple : Soit un matériel ayant les caractéristiques suivantes :

- | | |
|---|-----------------------------------|
| - Valeur d'acquisition : 100 000 DH | - Date d'acquisition : 1/1/N-6 |
| - Durée d'amortissement fiscal : 10 ans | - Mode d'amortissement : linéaire |
| - Valeur marchande au 31/12N : 240 000 DH | - Durée d'usage : 8 ans |

Travail à faire :

- Déterminer l'amortissement de la Comptabilité Générale
- Déterminer la charge d'usage

Solution :

- Dotation comptable de l'année N : $100\ 000/10 = 10\ 000$ DH
- Charge d'usage au titre du même exercice : $240\ 000/8 = 30\ 000$ DH
Différence d'incorporation sur amortissement : $30\ 000 - 10\ 000 = 20\ 000$ (à ajouter aux charges la comptabilité analytique)

2) Les charges étalées : Les provisions sont calculées en Comptabilité Générale en fonction des considérations juridiques et ou d'événements économiques se rapportant à l'exercice en cours.

Pour répondre aux impératifs de gestion, la comptabilité analytique remplace ces provisions inscrites en Comptabilité Générale par des charges étalées qui concernent :

- Les risques, telles que les garanties données aux clients,
- D'une manière générale, toute autre dépréciation inéluctable et qui ne fait pas l'objet d'une charge d'usage.

Les dotations sont, alors, étalées selon des critères spécifiques à l'entreprise. L'étalement des charges permet un meilleur suivi des coûts.

Remarque : on corrige, donc, les données de la comptabilité générale avant leur imputation aux coûts (différence d'incorporation qui modifie le résultat de gestion).

Exemple :

La Créance due le client CHARAF de 54 000 DH, non réglée au 31/12, doit être provisionnée à 40 % sur information du tribunal de commerce.

La dotation est donc de $40\% \times (54\ 000/1,2) = 18\ 000$ DH.

En comptabilité de gestion, le montant de ce type de charges peut être calculé statistiquement.

Les provisions sur créance représentent en moyenne 0,5 % du chiffre d'affaires mensuel.

Pour le mois de décembre, le chiffre d'affaires est de 250 000 DH, la charge étalée est donc de 1 250 DH. (Pour les autres mois 0,5 % du CA).

Pour le mois de décembre, cela entraîne une **différence d'incorporation** de :
 $1\,250 - 18\,000 = -16\,750$ (les charges ont été minorées en comptabilité de gestion).

3) Les charges abonnées ou abonnement des charges :

Ce sont des charges correspondant à une consommation régulière mais payée périodiquement (loyer, assurances,...).

Exemples :

- Le loyer annuel est payé le 31/12 pour 60 000 DH. Pour le calcul mensuel des coûts, on retient 5 000 DH (60 000/12).-

- La facture d'électricité est reçue tous les deux mois et concerne la consommation des trois mois précédents 9 000 DH.

L'entreprise organise une comptabilité analytique mensuelle. Donc, la charge abonnée à intégrer dans les charges du mois : $9\,000/3 = 3\,000$ DH.

L'écart entre 9 000 DH et 3 000 DH (charge abonnée) est une différence d'incorporation.

EXERCICES :

I : De la comptabilité générale d'une entreprise individuelle, on relève ; pour le mois de janvier ; les charges suivantes :

- Achats consommés de matières premières : 87 500 DH
- Autres charges externes : 12 500 DH
- Impôts et taxes : 1 800 DH
- Charges de personnel : 50 400 DH
- Charges non courantes : 2 400 DH
- La dotation annuelle aux amortissements s'élève à 96 000 DH
- Il faut tenir compte d'une charge supplétive mensuelle de 17 000 DH.

T. A. F. :

Calculer les charges de la comptabilité analytique pour le mois de janvier.

II : Les charges du premier semestre N, extraites de la comptabilité générale, s'élèvent à 1 446 500 DH, comprenant 41 000 DH de charges non incorporables. Par ailleurs, il y a lieu de tenir compte d'une rémunération mensuelle de l'exploitant de 4 000 DH.

T. A. F. :

Calculer les charges de la comptabilité analytique pour le 1^{er} semestre N

III : Pour l'exercice N, le total des charges de la C. A. E. d'une entreprise est de 5 614 000 DH.

Informations complémentaires :

- Rémunération du travail de l'exploitant : 15 000 DH par mois.
- Charges non courantes : 70 000 DH
- Rémunération des capitaux propres : 800 000 DH, 12 % l'an.
- Charges d'exploitation non incorporables : 13 200 DH

T. A. F. :

Retrouver les charges de la comptabilité générale.

IV : L'entreprise « ALPHA METAL » au capital de 2 000 000 DH organise une comptabilité analytique trimestrielle. Pour le 1^{er} trimestre 2018, le service comptable vous fournit les charges suivantes :

- Achat de matières premières	: 49 350 DH
- Prime d'assurance (annuelle)	: 9 000 DH
- Location et charges locatives	: 4 000 DH
- Entretien et réparation (9 mois)	: 6 000 DH
- Transport	: 10 000 DH
- Frais postaux (semestriels)	: 9 000 DH
- Impôts et taxes (annuels)	: 24 000 DH
- Rémunération du personnel	: 100 000 DH
- Amortissements (annuel) (1)	: 36 000 DH
- Pénalité fiscale	: 3 000 DH

Autres informations :

- Rémunération trimestrielle du dirigeant : 8 000 DH
- Rémunération théorique annuelle du capital : 24 000 DH
- ALPHA METAL est une entreprise individuelle.
- Sauf indication contraire, la charge est trimestrielle.

(1) Dont 6 000 DH relatifs aux frais préliminaires.

T. A. F. :

1- Déterminer les charges de la comptabilité générale.

2- Déterminer les charges supplétives.

3- Déterminer les charges non incorporables.

4- Déterminer les charges de la comptabilité analytique.

V : L'entreprise « PROLEC Sarl », au capital de 1 500 000 DH, organise une comptabilité analytique mensuelle. Pour le mois de janvier 2018, le service comptable vous fournit les données suivantes :

- Achats de matières premières	: 197 400 DH
- Location et charges locatives (trimestrielle)	: 7 200 DH
- Publicité	: 7 800 DH
- Impôts et taxes (annuels)	: 58 320 DH
- Rémunération du personnel	: 390 000 DH
- Intérêts des emprunts (semestriels)	: 18 000 DH
- Pénalité fiscale	: 2 500 DH

Autres informations :

- Sauf indication contraire, la charge est mensuelle.
- Les capitaux propres sont rémunérés au taux annuel de 12 %.

- Les immobilisations de l'entreprise ont une valeur actuelle de 420 000 DH et une durée d'usage de 25 ans (la valeur d'origine est 120 000 DH, durée de vie 10 ans, amorties linéairement).

T. A. F. :

1- Déterminer les charges de la comptabilité générale.

2- Déterminer les charges supplétives.

3- Déterminer les charges non incorporables.

4- Déterminer les charges d'usage.

5- Déterminer les charges de la comptabilité analytique.

CHAPITRE II : LA HIERARCHIE DES COÛTS EN COMPTABILITE ANALYTIQUE

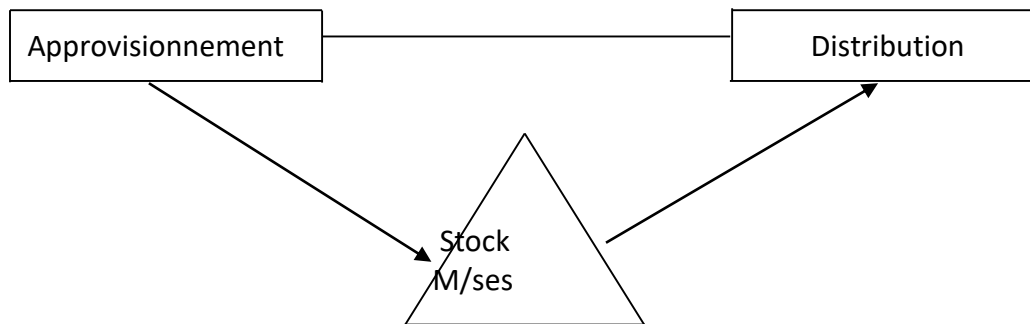
I : La notion de coût :

Le C. G. N. C. définit un coût comme la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Cet élément peut être un produit, une opération, une fonction ou un service....

Le choix du coût à calculer se fait en fonction de l'activité de l'entreprise, de sa structure et de ses impératifs de gestion.

A/ Cas des entreprises commerciales :

Dans ces entreprises où le bien est acheté et revendu en l'état, le cycle d'exploitation peut être schématisé de la façon suivante :



D'après ce cycle d'exploitation, pour déterminer les différents coûts, on passe par les étapes suivantes :

- Le coût d'achat des marchandises achetées
- L'inventaire des stocks de marchandises
- Le coût de revient des marchandises vendues

1/ Le coût d'achat des marchandises :

Le coût d'achat est égal à tout ce qu'a coûté la marchandise depuis l'achat jusqu'à son stockage.

Il est composé des éléments suivants :

- Le prix d'achat : Prix net de toutes taxes récupérable et des Rabais, Remises et Ristournes accordés par le fournisseur. Pour l'escompte, du fait de son caractère financier, il n'est pas déduit du prix d'achat.
- Les charges accessoires d'achat : Il s'agit des frais de transport, d'assurance, taxes douanières, honoraires, qui font généralement l'objet d'une facturation par un tiers.
- Les charges d'approvisionnement : Il s'agit de l'ensemble des frais de réception, contrôle, manutention, comptabilisation et tous les frais de fonctionnement du service d'approvisionnement.

$$\text{Coût d'achat de M/ses achetées} = \text{Prix d'achat HT de M/ses achetées} + \text{Charges accessoires d'achat} + \text{Charges accessoires d'approvisionnement}$$

2/ L'inventaire des stocks de marchandises :

L'inventaire permanent est une organisation des comptes de stocks qui, par l'enregistrement des mouvements, permet de connaître de façon constante (à tout moment), en cours de l'exercice, les existants (chiffrés) en stocks en quantités et en valeurs.

L'inventaire permanent peut être schématisé comme suit :

Dates	Libellés	Q.	P. U.	Montant	Dates	Libellés	Q.	P. U.	Montant
	Stock initial (1)					Sorties (3)			
	Entrées (2)					Stock final (4)			
	Total					Total			

(1) C'est le stock au début de la période.

(2) Les achats de marchandises pendant la période : Les entrées sont évaluées au coût d'achat

(3) Les ventes de marchandises pendant la période : Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour évaluer les sorties : CMUP, FIFO, LIFO. Pour ce chapitre, nous utiliserons la méthode du coût moyen unitaire pondéré.

$$\text{CMUP Périodique} = \frac{\text{Valeur du stock initial} + \text{valeurs des entrées de la période}}{\text{Quantité du stock initial} + \text{Quantités des entrées de la période}}$$

(4) Le reste en stock à la fin de la période.

Application :

Soient les informations suivantes relatives au mouvement du stock d'une marchandise commercialisée par un supermarché.

- 01/01 : Stock de marchandises au début de janvier : 1 200 unités à 8 DH l'unité.
- 15/01 : Les entrées du mois : 2 000 unités à 12 DH l'unité.
- 20/01 : Les sorties du mois : 1 400 unités

T. A. F. :

Calculer le CMUP et établir l'inventaire des stocks

SOLUTION :

Dates	Libellés	Q.	P. U.	Montant	Dates	Libellés	Q.	P. U.	Montant
01/01	Stock initial (1)	1 200	8	9 600	20/01	Sorties (3)	1 400	10,5	14 700
15/01	Entrées (2)	2 000	12	24 000	31/01	Stock final (4)	1 800	10,5	18 900
	Total	3 200	10,5	33 600		Total	3 200	10,5	33 600

$$\text{CMUP} = \frac{(1\,200 * 8) + (2\,000 * 12)}{1\,200 + 2\,000} = 10,5$$

$$\begin{aligned} \text{Stock final} &= \text{SI} + \text{Entrées} - \text{Sorties} \\ &= 1\,200 + 2\,000 - 1\,400 = 1\,800 \text{ unités} \end{aligned}$$

Précision : Au niveau de l'inventaire permanent des stocks, nous avons toujours :

$$\text{Stock initial} + \text{Entrées de la période} = \text{Sorties de la période} + \text{Stock final (théorique)}$$

3/ Le coût de revient des marchandises vendues :

Le coût de revient peut être défini comme la somme de toutes les charges supportées depuis l'achat de la marchandise jusqu'à sa vente, c'est-à-dire qu'il faut ajouter au coût d'achat des marchandises vendues tous les frais de distribution.

Le coût de distribution regroupe l'ensemble des charges relatives à la vente (étude de marché, préparation, exécution et promotion des ventes), à la livraison et aux actions après-vente.

Il est composé des frais correspondants aux différents stades :

- De la préparation de la vente (argumentaire, tarifs, notices, catalogues, formation du personnel commercial...)
- De la promotion des ventes (publicité, promotion, foires et expositions)
- De l'exécution de la vente (prospection, prise de commandes, surveillance des délais d'exécution, travaux de conditionnement, livraison, préparation de la facturation client, action sur le délai de paiement...)
- De l'action après-vente (maintien du contact avec le client, intervention auprès des services d'entretien en clientèle, exercice de la garantie).

$$\text{Coût de revient des M/ses vendues} = \text{Coût d'achat de M/ses vendues} + \text{Coût de distribution}$$

4/ Résultat analytique :

$$\text{Résultat analytique} = \text{Chiffre d'affaires H. T.} - \text{Coût de revient de marchandises vendues}$$

Si le résultat analytique > 0 → Bénéfice Si le résultat analytique < 0 → Perte

Application :

Un grossiste spécialisé dans la commercialisation de réfrigérateurs importés, veut calculer son coût de revient pour la première semaine de janvier.

- **Achat de la semaine :** 1 000 appareils à 4 200 DH l'unité. Chaque réfrigérateur demande 150 DH de frais de transport, 25 DH de frais de contrôle et de réception.
- **Stock au début de la semaine :** 250 appareils à 5 200 DH l'unité
- **Ventes de la semaine :** 800 appareils à 6 000 DH l'unité. Les représentants commerciaux reçoivent 50 DH l'unité vendue. Les frais de publicité supportés pendant la semaine 24 000 DH.

T. A. F. :

- 1) Calculer le coût d'achat des réfrigérateurs
- 2) Etablir l'inventaire de stock des réfrigérateurs
- 3) Calculer le coût de revient des réfrigérateurs vendus pendant la semaine

SOLUTION :

1° Le coût d'achat des réfrigérateurs :

Eléments	Q.	P. U.	Montant
Prix d'achat réfrigérateurs	1 000	4 200	4 200 000
Frais accessoires d'achat - transport	1 000	150	150 000
Frais contrôle et réception	1 000	25	25 000
Coût d'achat M/ses achetées	1 000	4 375	4 375 000

Coût d'achat unitaire = $4\,375\,000 / 1\,000 = 4\,375$

2° Fiche de stock des réfrigérateurs :

Inventaire de stock des réfrigérateurs :

Libellés	Q.	P. U.	Montant	Libellés	Q.	P. U.	Montant
Stock initial (1)	250	5 200	1 300 000	Sorties (3)	800	4 540	3 632 000
Entrées (2)	1 000	4 375	4 375 000	Stock final (4)	450	4 540	2 043 000
Total	1 250	4 540	5 675 000	Total	1 250	4 540	5 675 000

CMUP = $(1\,300\,000 + 4\,375\,000) / (250 + 1\,000) = 4\,540$ DH.

Les sorties de la période et le stock final sont évalués à 4 540.

3° Coût de revient des réfrigérateurs :

Eléments	Q.	P. U.	Montant
-Coût d'achat des réfrigérateurs vendus	800	4 540	3 632 000
- Frais de distribution			
* Pub et facturation	800	30(1)	24 000
*Commission	800	50	40 000
Coût de revient de réfrigérateurs vendus	800	4 620 (2)	3 696 000

(1) Frais unitaire de publicité = $24\,000 / 800 = 30$ DH

(2) Coût de revient unitaire = $3\,696\,000 / 800 = 4\,620$ DH

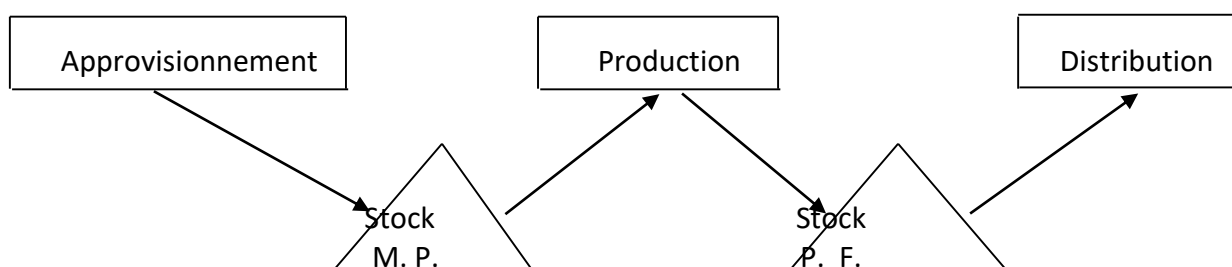
4° Résultat analytique :

Eléments	Q.	P. U.	Montant
Chiffre d'affaires	800	6 000	4 800 000
(-) Coût de revient	800	4 620	3 696 000
Coût de revient de réfrigérateurs vendus	800	1 380	1 104 000

B/ Cas des entreprises industrielles :

L'entreprise industrielle est une entité économique qui achète des matières premières, les transforme pour fabriquer et vendre des produits finis.

Le cycle d'exploitation de l'entreprise industrielle peut être schématisé de la façon suivante :



Comme pour les entreprises commerciales, il y a un coût d'achat, un coût de revient à calculer avec en plus un coût de production :

- Le coût d'achat des matières premières
- L'inventaire des stocks des matières premières
- Le coût de production des produits finis
- L'inventaire des stocks des produits finis
- Le coût de revient des produits finis vendus

1/ Le coût d'achat des matières premières : (même principe que l'entreprise commerciale)

Coût d'achat de M. P. achetées	=	Prix d'achat de M. P. achetées	+	Charges accessoires d'achat	+	Charges accessoires d'approvisionnement
---	----------	---	----------	--	----------	--

N. B. : M. P. : matières premières

2/ L'inventaire des stocks des matières premières :

L'inventaire permanent des stocks des matières premières :

Dates	Libellés	Q.	P. U.	Montant	Dates	Libellés	Q.	P. U.	Montant
	Stock initial (1)					Sorties (3)			
	Entrées (2)					Stock final (4)			

(1) C'est le **stock au début de la période**.

(2) **Les achats de matières premières pendant la période** : Les entrées sont évaluées au coût d'achat

(3) **Les consommations de M. P. pendant la période** : Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour évaluer les sorties : CMUP, FIFO, LIFO.

(4) **Le reste en stock** à la fin de la période.

3/ Le coût de production des produits finis :

Le coût de production est composé de l'ensemble des charges supportées pour l'obtention d'un produit ou d'un service. Il est calculé à la sortie des ateliers ou des services de fabrication.

Le coût de production est composé :

- Du coût d'achat des matières et fournitures consommées augmenté des frais de stockage et de sortie du stock.
- Du coût de production des produits intermédiaires utilisés dans le cas où ces produits sont fabriqués par l'entreprise elle-même.
- Des frais de fabrications, dits encore de transformation, qui en réalité englobent les frais de préparation, les frais d'exécution, de contrôle et d'essais.

Exemples : Charges de main d'œuvre, l'énergie consommée (carburant, électricité...).

Coût de production des P.F fabriqués	=	Coût d'achat de MP consommées	+	Coût de production de PI (s'ils existent)	+	Frais de fabrication
---	----------	--	----------	--	----------	-----------------------------

NB : PF : produits finis, PI : produits intermédiaires.

4/ Inventaire de stock des produits finis :

Inventaire permanent du stock de produits finis :

Dates	Libellés	Q.	P. U.	Montant	Dates	Libellés	Q.	P. U.	Montant
	Stock initial (1)					Sorties (3)			
	Entrées (2)					Stock final (4)			

(1) C'est le stock au début de la période analytique.

(2) La production de la période : les entrées sont évaluées au coût de production de produits finis.

(3) Les ventes de produits finis pendant la période,

(4) Le reste en stock à la fin de la période analytique.

5/ Le coût de revient des produits finis vendus :

Calculé pour les produits finis vendus, le coût de revient est l'ensemble des charges supportées depuis l'achat des matières premières et leur transformation, jusqu'à la vente du produit fini.

Le coût de revient comprend les éléments suivants :

- Le coût de production des produits finis vendus
- Le coût de distribution

Coût de revient des P. F. vendus	=	Coût de production des P. F. vendus	+	Coût de distribution
---	----------	--	----------	-----------------------------

Application :

L'entreprise « TOUBAC » fabrique des récipients à usage de l'industrie. Parmi sa gamme de production figure des récipients métalliques utilisés dans la fabrication des machines de production.

Les récipients métalliques sont fabriqués à partir de plaques d'aluminium.

Au cours du mois de janvier, elle a acheté 1 000 plaques d'aluminium au prix de 150 DH la plaque.

Les frais de transport : 5,5 DH/plaque, les frais de réception et contrôle : 3,5 DH/ plaque.

Le stock de plaques d'aluminium au 1^{er} janvier était de 1 500 plaques à 170 DH la plaque.

La production de 5 000 récipients a nécessité :

- 200 plaques d'aluminium
- Atelier coupage : 700 heures de travail à 18 DH / heure
- Atelier soudage : 900 heures de travail à 12 DH / heure
- Fournitures : 8 DH par récipient
- Autres frais de production : 32 000 DH (carburant, éclairage...).

Le stock de récipients au 01 janvier était de 1 000 unités à 28,14 DH/unité.

Les ventes de récipients effectuées en janvier ont porté sur 4 500 unités à 60 DH, les commissions aux représentants sont de 5 % du chiffre d'affaires, frais de publicité 10 DH l'unité, les autres frais sont évalués à 18 000 DH

T. A. F. :

- 1) Calculer le coût d'achat des plaques d'aluminium.

- 2) Etablir l'inventaire des stocks de plaques d'aluminium.
- 3) Calculer le coût de production des récipients métalliques.
- 4) Etablir l'inventaire des stocks des récipients métalliques.
- 5) Calculer le coût de revient des récipients métalliques vendus.
- 6) Calculer le résultat analytique.

SOLUTION :

1) coût d'achat des plaques d'aluminium

Eléments	Q.	P. U.	Montant
Prix d'achat de plaques achetées	1 000	150	150 000
Frais accessoires d'achat - transport	1 000	5,5	5 500
Frais accessoires d'approv. (Contrôle et réception)	1 000	3,5	3 500
Coût d'achat de plaques achetées	1 000	159 (1)	159 000

(1) $159\ 000 / 1\ 000 = 159$

2) Inventaire de stock des plaques d'aluminium

Libellés	Q.	P. U.	Montant	Libellés	Q.	P. U.	Montant
Stock initial	1 500	170	255 000	Sorties	200	165,6	33 120
Entrées	1 000	159	159 000	Stock final	2 300	165,6	380 880
Total	2 500	165,6	414 000	Total	2 500	165,6	414 000

CMUP = $(255\ 000 + 159\ 000) / (1\ 500 + 1\ 000) = 165,6$

3) Coût de production des récipients :

Eléments	Q.	P. U.	Montant
- Coût d'achat de plaques utilisées	200	165,5	33 120
- Coût d'achat de fournitures utilisées	5 000	8	40 000
- Frais de fabrication :			
* Main d'œuvre :			
Atelier coupage	700	18	12 600
Atelier soudage	900	12	10 800
* Autres frais			32 000
coût de production des récipients fabriqués	5 000	25,704	128 520

4) Inventaire de stock des récipients :

Libellés	Q.	P. U.	Montant	Libellés	Q.	P. U.	Montant
Stock initial	1 000	28,14	28 140	Sorties	4 500	26,11	117 495
Entrées	5 000	25,704	128 520	Stock final	1 500	26,11	39 165
Total	6 000	26,11	156 660	Total	6 000	26,11	156 660

CMUP = $(28\ 140 + 128\ 520) / (1\ 000 + 5\ 000) = 26,11\ DH$

5) Coût de revient :

Éléments	Q.	P. U.	Montant
- Coût de production des récipients vendus	4 500	26,11	117 495
- Frais de distribution :			
* Commissions	270 000 (1)	5 %	13 500
* Publicité	4 500	10	45 000
* Autres frais			18 000
coût de revient	4 500	43,11	193 995

(1) Chiffre d'affaire : $4\,500 * 60 = 270\,000$ DH

6) Résultat analytique :

Éléments	Q.	P. U.	Montant
Chiffre d'affaires	4 500	60	270 000
Coût de revient	4 500	43,11	193 995
Résultat analytique	4 500	16,89	76 005

Partie 2 : L'évaluation des stocks

I : Définition :

Un stock peut être défini comme l'ensemble des marchandises ou des articles accumulés dans l'attente d'une utilisation ultérieure plus ou moins proche et qui permet d'alimenter les utilisateurs au fur et à mesure de leurs besoins, sans leur imposer les délais et les à-coups d'une fabrication ou d'une livraison par les fournisseurs.

Les stocks sont nécessaires à l'entreprise dans la mesure où ils lui évitent les ruptures qui engendrent l'arrêt de la production et parfois la perte de certains clients.

II : Les éléments constitutifs du stock :

Les stocks peuvent être constitués de :

Marchandises ; matières premières ; matières consommables ; déchets ou rebuts ; produits semi finis ; produits finis ; produits et travaux en cours ; emballages commerciaux.

III : La gestion comptable des stocks :

A/Présentation des comptes de stocks : l'inventaire permanent

L'inventaire comptable permanent est une « organisation des comptes qui, par l'enregistrement des mouvements permet de connaître de façon constante, en cours de l'exercice, les existants chiffrés en quantité et en valeur, la méthode s'applique plus particulièrement aux stocks » : Plan Comptable Marocain.

De ce fait, un compte de stocks permet d'enregistrer au jour le jour, en quantité et en valeur, avec des arrêts en fin de période, les entrées et les sorties des éléments de stocks.

Stock de...

Dates	Libellés	Q.	P. U.	Montant	Dates	Libellés	Q.	P. U.	Montant
	Stock initial (1)					Sorties (3)			
	Entrées (2)					Stock final (4)			
	Total					Total			

Précision : Au niveau de l'inventaire permanent des stocks, nous avons toujours :

Stock initial + Entrées de la période = Sorties de la période + Stock final (théorique)
--

B/Le suivi des mouvements en quantité des stocks :

Les documents qui permettent de suivre les flux en quantité sont généralement les suivants :

- Les bons d'entrée,
- Les bons de sorties,
- Les bons de réintégration qui assurent le suivi des retours en magasins des sorties antérieures excédentaires.

C/Les mouvements en valeurs des stocks : les fiches de stocks

C1/ Modèle d'une fiche de stock :

Désignation :						Stock minimum : Stock maximum :				
Date	Nature des opérations	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total

C2/ L'évaluation des stocks :

L'évaluation des entrées :

La valeur des entrées dépend de la nature des biens, elle se fait :

- Au coût d'achat pour les biens acquis à titre onéreux : marchandises et matières premières ;
- Au coût de production pour les biens produits par l'entreprise ainsi que les en-cours.

L'évaluation des sorties :

Les nombreuses entrées en stock sont généralement estimées à des coûts différents. En conséquence, il est légitime de se demander comment est effectuée la valorisation des sorties.

L'évaluation des sorties se fait :

- Par le calcul d'un coût moyen : biens interchangeables ;
- Par l'identification de chaque lot à un coût déterminé : biens non interchangeables.

1. Le coût moyen unitaire pondéré (C. M. U. P.) :

a- Le C. M. U. P. périodique :

C'est une méthode qui consiste à calculer la moyenne des prix de toutes les entrées avec le stock initial, pondérés par les quantités.

$$\text{C.M.U.P. Périodique} = \frac{\text{Valeur du stock initial} + \text{Valeurs des entrées de la période}}{\text{Quantité du stock initial} + \text{Quantités des entrées de la période}}$$

Exemple :

Dans l'entreprise « A. N. C. », les mouvements de la matière première « Laine » pendant le mois de mai 2018 sont les suivants :

- ◆ Le 02/05 : Stock initial 320 Kg à 80 dh/Kg
- ◆ Le 03/05 : Sortie de 80 Kg (Bon de sortie n° 30)
- ◆ Le 04/05 : Entrée de 120 Kg à 98 dh/Kg (Bon d'entrée n° 20)
- ◆ Le 06/05 : Sortie de 100 Kg (Bon de sortie n° 31)
- ◆ Le 11/05 : Sortie de 180 Kg (Bon de sortie n° 32)
- ◆ Le 18/05 : Entrée de 120 Kg à 106 dh/Kg (Bon d'entrée n° 30)
- ◆ Le 20/05 : Sortie de 100 Kg (Bon de sortie n° 33)

T. A. F. : Etablir la fiches du stock suivant la méthode du C.M.U.P. Périodique :

- C. M. U. P. fin de période :

Désignation : Matière Première « Laine »							Stock minimum :			
							Stock maximum :			
Date	Nature des opérations	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total
02/05	S. I.							320	80	25 600
03/05	B. Sortie N° 30				80	89,43*	7 154,4	240	-	18 445,6
04/05	B. Entrée N° 20	120	98	11 760				360	-	30 205,6
06/05	B. Sortie N° 31				100	89,43	8 943	260	-	21 262,6
11/05	B. Sortie N° 30				180	89,43	16 097,4	80	-	5 165,2
18/05	B. Entrée N° 20	120	106	12 720				200	-	17 885,2
20/05	B. Sortie N° 30				100	89,43	8 943	100	-	8 942,2

* 89,43 = (25 6000 + 11 760 + 12 720) / (320 + 120 + 120)

Cette méthode permet d'évaluer toutes les sorties au même prix, ce qui permet d'éviter les fluctuations des prix des matières sur le coût de revient (les calculs sont simples).

Mais, il faut attendre la fin de la période pour évaluer les sorties et le stock final.

b- Le C. M. U. P. après chaque entrée :

Dans cette méthode, chaque nouvelle entrée entraîne le calcul d'un nouveau coût moyen qui tient compte de la valeur du stock initial. Les sorties lorsqu'elles se produisent, sont valorisées à ce prix moyen.

C. M.U.P. après chaque entrée	=	$\frac{\text{Valeur du stock initial avant l'entrée} + \text{Valeur de l'entrée}}{\text{Quantité du stock initial avant l'entrée} + \text{Quantité de l'entrée}}$
----------------------------------	---	---

Exemple : Etablir la fiche du stock suivant la méthode C.M.U.P. après chaque entrée (Application précédente)

C. M. U. P. après chaque entrée :

Désignation : Matière Première « Laine »							Stock minimum :			
							Stock maximum :			
Date	Nature des opérations	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total
02/05	S. I.							320	80	25 600
03/05	B. Sortie N° 30				80	80	6 400	240	80	19 200
04/05	B. Entrée N° 20	120	98	11 760				360	86*	30 960
06/05	B. Sortie N° 31				100	86	8 600	260	86	22 360
11/05	B. Sortie N° 30				180	86	15 480	80	86	6 880
18/05	B. Entrée N° 20	120	106	12 720				200	98*	19 600
20/05	B. Sortie N° 30				100	98	9 800	100	98	9 800

$$86 = (19\ 200 + 11\ 760) / (240 + 120)$$

$$98 = (6\ 880 + 12\ 720) / (80 + 120)$$

Cette méthode est importante dans la mesure où elle permet une valorisation en temps réel des sorties, ce qui correspond à l'esprit de l'inventaire permanent.

Mais, elle a l'inconvénient d'être lourde (autant de coût moyen qu'il y a d'entrées).

2. Méthodes d'épuisement des lots :

Cette catégorie de méthodes se base sur la notion de lot, défini comme un ensemble de biens (marchandises, matières premières, produits finis...) ayant la même valeur unitaire d'entrée. Un lot est défini par sa date, sa quantité et son coût unitaire.

Exemple :

Une entreprise qui commercialise le ciment, dispose dans son stock de :

05/6 : 500 sacs à 52 DH/ sac : un premier lot.

10/6 : 800 sacs à 42 DH/ sac : un deuxième lot.

c- Premier Entré, Premier Sorti (First In First Out F. I. F. O.) :

Dans cette méthode, le premier article sorti est le premier entré. Donc toute sortie est évaluée au coût d'entrée le plus ancien. Dès lors « le stock final est évalué au coût d'entrée le plus récent. Cette méthode suit avec retard l'état des prix sur le marché dans la mesure où l'évaluation se fait au prix le plus ancien.

Exemple : Etablir la fiche du stock suivant la méthode F. I. F. O. (Application précédente)

F. I. F. O.

Désignation : Matière « M »		Stock minimum :								
		Stock maximum :								
Date	Nature des opérations	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total
02/05	S. I.							320	80	25 600
03/05	B. Sortie N° 30				80	80	6 400	240	80	19200
04/05	B. Entrée N° 20	120	98	11 760				240 120	80 98	19 200 11 760
06/05	B. Sortie N° 31				100	80	8 000	140 120	80 98	11 200 11 760
11/05	B. Sortie N° 32				140 40	80 98	11 200 3 920	80	98	7 840
18/05	B. Entrée N° 21	120	106	12 720				80 120	98 106	7 840 12 720
20/05	B. Sortie N° 33				80 20	98 106	7 840 2 120	100	106	10 600

Cette méthode permet de connaître la valeur des sorties à tout moment.

Mais, en cas d'augmentation des prix, cette méthode entraîne une diminution de la valeur des sorties, donc une diminution des charges et gonflement des bénéfices.

De même, en cas de diminution des prix, cette méthode entraîne une augmentation de la valeur des sorties, donc une augmentation des charges.

d- Dernier Entré, Premier Sorti (Last In First Out L. I. F. O.) :

Cette méthode utilise le principe opposé de la première méthode FIFO. C'est-à-dire que c'est sur les lots les plus récemment entrés en stock que s'opèrent prioritairement les prélèvements.

Exemple : Etablir la fiche du stock suivant la méthode L. I. F. O. (Application précédente)

L. I. F. O. (Dernier Entrée, Premier Sorti)

Désignation : Matière « M »							Stock minimum :			
							Stock maximum :			
Date	Nature des opérations	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total
02/05	S. I.							320	80	25 600
03/05	B. Sortie N° 30				80	80	6 400	240	80	19200
04/05	B. Entrée N° 20	120	98	11 760				240 120	80 98	19 200 11 760
06/05	B. Sortie N° 31				100	98	9 800	240 20	80 98	19 200 1 960
11/05	B. Sortie N° 32				20 160	98 80	1 960 12 800	80	80	6 400
18/05	B. Entrée N° 21	120	106	12 720				80 120	80 106	6 400 12 720
20/05	B. Sortie N° 33				100	106	10 600	80 20	80 106	6 400 2 120

Cette méthode est inflationniste, en cas d'augmentation des prix. Cependant, en cas de diminution des prix, cette méthode entraîne une sous-évaluation des stocks.

Cette méthode est utilisée seulement dans **le cadre de la gestion** et elle **n'est pas retenue** au niveau de **la comptabilité générale** pour **l'évaluation des stocks**.

Les méthodes d'épuisement des lots sont importantes dans la mesure où elles permettent de connaître immédiatement les existants en stocks et leurs valeurs.

IV : Les différences d'inventaire :

Pour de nombreuses raisons, il peut ne pas avoir de correspondance entre les existants réels et les existants théoriques issus de l'inventaire comptable permanent.

Ces différences d'inventaire figurent dans les comptes de stocks :

- Au débit si SF réel est supérieur au SF théorique ; on a alors un boni d'inventaire.
- Au crédit si SF réel est inférieur au SF théorique ; on a alors un mali d'inventaire

EXERCICES CORRIGES

Les mouvements de stock de la matière « M », pour le mois de mars, sont les suivants :

01/03: Stock initial 7000 Kg à 6 dh/Kg

04/03: Bon de sortie n° 10: 5 000 Kg

10/03: Réception de 4 000 Kg à 6,20 dh/kg

15/03: Bon de sortie n° 11: 5 500 kg

20/03: Réception de 5 000 Kg à 6,28 dh/Kg

29/03: Bon de sortie n° 12: 4 400 Kg

N. B.: Les frais relatifs à la réception du stock s'élèvent à 0,50 dh/Kg

T. A. F. : Etablir les fiches du stock suivant les méthodes :

- 1) C. M. U. P. fin de périodes
- 2) C. M. U. P. après chaque entrée
- 3) F. I. F. O.
- 4) L. I. F. O.

SOLUTIONS :

- 1) C. M. U. P. fin de période :

Date		Entrées			Sorties			Stocks		
Nature des opérations		Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total
01/03	S. I.							7 000	6	42 000
04/03	Sortie				5 000	6,42	32 100	2 000	6,42	12 840
10/03	Entrée	4 000	6,70*	26 800				6 000	6,42	38 520
15/03	Sortie				5 500	6,42	35 310	500	6,42	3 210
20/03	Entrée	5 000	6,78*	33 900				5 500	6,42	35 310
29/03	Sortie				4 400	6,42	28 248	1 100	6,42	7 062

$$\text{C. M. U. P. fin de période} = (42\,000 + 26\,800 + 33\,900) / (7\,000 + 4\,000 + 5\,000)$$

$$* 6,70 = 6,20 + 0,50$$

$$* 6,78 = 6,28 + 0,50$$

2) C. M. U. P. après chaque entrée :

Désignation : Matière « M »								Stock minimum :		
								Stock maximum :		
Date	Nature des opérations	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total
01/03	S. I.							7 000	6	42 000
04/03	Sortie				5 000	6	30 000	2 000	6	12 000
10/03	Entrée	4 000	6,70	26 800				6 000	6,47*	38 820
15/03	Sortie				5 500	6,47	35 585	500	6,47	3 235
20/03	Entrée	5 000	6,78	33 900				5 500	6,75*	37 125
29/03	Sortie				4 400	6,75	29 700	1 100	6,75	7 425

* 6,47 = (12 000 + 26 800) / (2 000 + 4 000)

* 6,75 = (3 235 + 33 900) / (500 + 5 000)

3) F. I. F. O. (Premier Entré, Premier Sorti)

Désignation : Matière « M »								Stock minimum :		
								Stock maximum :		
Date	Nature des opérations	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total
01/03	S. I.							7 000	6	42 000
04/03	Sortie				5 000	6	30 000	2 000	6	12 000
10/03	Entrée	4 000	6,70	26 800				2 000	6	12 000
								4 000	6,70	26 800
15/03	Sortie				2 000	6	12 000	500	6,70	3 350
					3 500	6,70	23 450			
20/03	Entrée	5 000	6,78	33 900				500	6,70	3 350
								5 000	6,78	33 900
29/03	Sortie				500	6,70	3 350	1 100	6,78	7 458
					3 900	6,78	26 442			

4) L. I. F. O. (Dernier Entrée, Premier Sorti)

Désignation : Matière « M »							Stock minimum :			
							Stock maximum :			
Date	Nature des opérations	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total	Q.	C. U.	Total
01/03	S. I.							7 000	6	42 000
04/03	Sortie				5 000	6	30 000	2 000	6	12 000
10/03	Entrée	4 000	6,70	26 800				2 000 4 000	6 6,70	12 000 26 800
15/03	Sortie				4 000 1 500	6,70 6	26 800 9 000	500	6	3 000
20/03	Entrée	5 000	6,78	33 900				500 5 000	6 6,78	3 000 33 900
29/03	Sortie				4 400	6,78	29 832	500 600	6 6,78	3 000 4 068

Titre 3 : Les méthodes d'évaluation des coûts

CHAPITRE 1 : LES COÛTS COMPLETS : LA METHODE DES SECTIONS ANALYTIQUES

Le but de la méthode des coûts complets est de déterminer le coût de revient (ou coût complet) de chaque produit ou service. Pour cela, on va lui affecter l'ensemble de ses charges propres : (les charges directes) ainsi qu'une partie des charges communes à l'ensemble des produits de l'entreprise (les charges indirectes).

Cette méthode est basée, alors, sur la distinction entre charges directes et charges indirectes comme le confirme le C. G. N. C. pour qui le coût complet inclut « ...à chaque niveau, toutes les charges directes et une fraction raisonnablement rattachée de charges indirectes ».

I. Charges directes :

Les charges directes constituent des charges qu'on peut **affecter** à un coût sans calculs préalables. Ce sont des charges dont la destination est connue.

Exemple : Les charges de main d'œuvre directe, les matières premières consommées...

II. Charges indirectes :

Est charge indirecte, toute charge qui ne peut être affectée directement à un coût. C'est une charge commune à plusieurs activités ou plusieurs comptes de coûts.

Les charges indirectes ne peuvent être **imputées** aux différents coûts qu'après un calcul (un traitement) préalable.

Exemple : Charges d'administration générale, Frais de téléphone.

Un moyen, parmi d'autres, de répartition des charges indirectes entre les comptes de coûts consiste à utiliser la méthode dite des sections analytiques (méthode des centres d'analyse).

III. Traitement des charges indirectes :

Les charges indirectes sont analysées dans **des sections analytiques** avant d'être imputées aux coûts.

1- Les sections analytiques :

A- Définition :

« La section est une division de l'unité comptable où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des différents produits intéressés ».

La section peut correspondre :

- Soit à une division réelle de l'entreprise. Exemple : service, atelier.....
- Soit à une division fictive de l'entreprise indépendamment de sa structure, c'est-à-dire une section qui totalise des charges ayant un comportement commun et aussi une unité de mesure commune.

B- Classification des sections :

On distingue les :

- **Sections Principales** : Ces sections fournissent des prestations directement aux activités principales de l'entreprise (Approvisionnement, Production, Distribution). Elles se caractérisent par la possibilité de mesurer leur activité par une unité de mesure physique appelée **unité d'œuvre**.
- **Sections auxiliaires** : Ce sont des sections dont l'activité profite à d'autres sections (principales et/ou auxiliaires) : Entretien, Administration
- **Sections de structures** : Ce sont des sections peu ou pas liées à l'activité de l'entreprise. Leur activité ne peut être mesurée de façon satisfaisante au moyen d'une unité de mesure physique. Pour pallier à ce problème, on utilise une base monétaire appelée assiette de frais.

2- Répartition des charges indirectes

Elle se fait sous la forme d'un tableau en deux étapes :

2-1 Répartition primaire des charges indirectes

Grâce à des clés de répartition, librement choisies par l'entreprise (pourcentages, fractions,...), les charges indirectes sont réparties entre l'ensemble des sections analytiques (principales et auxiliaires). Au terme de cette répartition, on obtient des totaux primaires.

Exemple : Le tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise FASITEX se présente comme suit, pour le mois de janvier 2018 :

Charges indirectes	Montant des charges	Sect. Auxiliaires	Sections Principales			
		Administration	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
Fournitures consommables	1 500	30%	10%	20%	10%	30%
Location et charges locatives	2 000	-	0,15	0,3	0,3	0,25
Entre. et Répara.	3 500	1/10	5/10	-	-	4/10
Impôt et taxes	4 000	10%	-	-	-	90%
Ch. de personnel	10 000	1	1	3	3	2
Ch. d'intérêt	600	100%	-	-	-	-
Dot. aux amort.	3 000	20%	10%	30%	20%	20%
Total	24 600					
Ch supplétives	500	40%	10%	-	-	50%
Totaux primaires						

Correction :

Charges indirectes	Montant des charges	Sect. Auxiliaires	Sections Principales			
		Administration	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
Fournitures consommables						
Location et charges locatives						
Entre. et Répara.						
Impôt et taxes						
Ch. de personnel						
Ch. d'intérêt						
Dot. aux amort.						
Total						
Ch. supplétives						
Totaux primaires						

2-1 Répartition secondaire des charges indirectes

Une fois les charges indirectes réparties entre les différentes sections, on procède à une répartition dite secondaire, grâce à d'autres clés, des sections auxiliaires entre les différentes sections (sections principales (SP) et section auxiliaires (S.A)).

Au terme de cette répartition, on ne dispose des charges que dans des sections principales. Alors que les sections auxiliaires sont entièrement réparties (total=0).

Il faut noter, cependant, que la répartition des sections auxiliaires peut poser des problèmes de prestation réciproques (c'est-à-dire que des sections auxiliaires se fournissent mutuellement).

Dans ce cas, on ne doit effectuer la répartition de ces sections qu'une fois elles ont reçu toutes les charges les concernant.

Deux cas peuvent être rencontrés :

1^{er} cas : Transfert simple entre les sections auxiliaires

Exemple : Pour le mois de janvier 20 le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :

Ch. indirectes	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections Principales			
		Admin	Entre	Approv.	Usinage	Montage	Distribution
Totaux primaires	260 000	20 000	10 000	30 000	100 000	80 000	20 000
Répartition secondaire							
Administration		→	10%	10%	35%	35%	10%
Entretien		→		10%	40%	40%	10%
Totaux secondaires							

Compléter le tableau de répartition des charges indirectes

Correction :

Tableau de répartition des charges indirectes

Ch. indirectes	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections Principales			
		Admin	Entre	Approv.	Usinage	Montage	Distribution
Totaux primaires	260 000	20 000	10 000	30 000	100 000	80 000	20 000
Répartition secondaire							
Administration							
Entretien							
Totaux secondaires							

2ème cas : Transfert croisé (prestation réciproque) entre les sections auxiliaires.

Exemple : pour le mois de février 2018, le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :

Ch. indirectes	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections Principales		
		Admin	Entre	Approv.	Produc.	Distribu.
Totaux primaires	279 000	26 000	17 000	12 000	144 000	80 000
Répartition secondaire						
Administration		→	10%	20%	40%	30%
Entretien		← 20%		→ 20%	50%	10%
Totaux secondaires						

Compléter le tableau des charges indirectes :

Correction :

Dans ce cas, la détermination du total de chaque section nécessite la connaissance du total de l'autre.

Soient A : le total secondaire de la section Administration

E : le total secondaire de la section Entretien

$$A = 26\,000 + 20\% E$$

$$E = 17\,000 + 10\% A$$

$$A = 26\,000 + 20\% (17\,000 + 10\% A) = 26\,000 + 3\,400 + 0,02 A$$

$$0,98 A = 29\,400$$

$$A = 29\,400 / 0,98 = 30\,000$$

$$E = 17\,000 + 10\% \times 30\,000 = 20\,000$$

Tableau de répartition des charges indirectes

Ch. indirectes	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections Principales		
		Admin	Entre	Approv.	Produc.	Distribu.
Totaux primaires	279 000	26 000	17 000	12 000	144 000	80 000
<u>Répartition secondaire</u>						
Administration						
Entretien						
Totaux secondaires						

3- Répartition des charges indirectes

Les deux phases précédentes (répartition primaire et secondaire), ont permis de regrouper toutes les charges indirectes dans les sections principales, il est temps maintenant d'imputer ces charges aux coûts concernés.

Cette imputation se fait proportionnellement au nombre d'unités d'œuvre nécessaire pour chaque produit ou opération.

L'unité d'œuvre (UO) est définie comme une unité de mesure dans une section de la comptabilité analytique, servant notamment à imputer le coût de ce centre au coût du produit. L'U. O. est caractérisé par 3 caractéristiques :

- La nature de l'unité d'œuvre (N.U.O) : est le type d'U. O. retenu pour mesurer l'activité d'un centre (section).

Exemple : quantité achetée en Kg ; la quantité produite ; le C. A.

- Le nombre d'unité d'œuvre : c'est la quantité d'U. O. retenue.

- Le coût d'unité d'œuvre : Coût de la section / Nombre d'unités d'œuvre.

Enfin, on impute les charges des sections principales aux coûts au prorata des unités d'œuvre et assiettes des frais consommés.

Application :

La société "SAFAD" produit et commercialise deux produits alimentaires P1 et P2 à partir de deux matières MP1 et MP2.

Les matières achetées et stockées sont traitées dans un atelier où on obtient les produits P1 et P2 ensachés dans des sachets d'un Kg.

Pendant le mois "M" la situation de "SAFAD" est la suivante :

A/ Stock au m-1 :

- MP1 : 800 Kg à 9 DH/Kg
- MP2 : 4 000 Kg à 9 DH/Kg
- P1 : 1 000 Sachets à 17 DH/Kg
- Pé : 5 000 Sachets à 17,10 DH/Kg

B/Achats du mois :

- MP1 : 15 000 Kg à 4 DH/Kg
- MP2 : 15 000 Kg à 5 DH/Kg

C/Consommation du mois :

- MP1 : 15 000 Kg dont 5 000 Kg pour P2
- MP2 : 15 000 Kg dont 5 000 Kg pour P1

D/Fabrication du mois :

20 000 sachets de P1 et 10 000 sachets de P2.

Les emballages (sachets ou plastiques) sont achetés sur le marché à 1 DH l'unité.

E/vente du mois :

31 000 sachets dont 20 700 de P1 à un prix unique de 20 DH le sachet

F/ La main d'œuvre directe :

1 020 heures dont 500 pour P2 à 20 DH l'heure

G/ Stock au 30-m :

- MP1 : 700 Kg
- MP2 : 1 010 Kg
- P1 : 500 sachets
- P2 : 3 500

H/ Tableau de répartition des charges indirectes de la société SAFAD se présentait ainsi :

Eléments	Section auxiliaires		Section principales			
	Transport	Energie	Approv.	Atelier	Distribution	Administration
Rép. primaire	25 000	95 000	100 000	120 000	21 500	31 000
Rép. secondaire						
Transport		10%	20%	20%	50%	
Energie	25%		25%	50%		
Rép. Secondaires						

T.A.F :

1/ Achever le tableau de répartition des charges indirectes sachant que les unités d'œuvre retenues sont :

- ~ La quantité achetée pour la section approvisionnement ;
- ~ La quantité fabriquée pour la section atelier ;
- ~ Sachets vendus pour la distribution ;
- ~ 100 DH de C. A. pour l'administration

2/ Calculer le coût de revient de P1 et P2 sachant que l'entreprise utilise le procédé

C. M. U. P.

CHAPITRE 2 LE COUT DE PRODUCTION EN PRESENCE DE CAS PARTICULIERS :

Déchets, Rebuts, Encours, Sous-produits

Le calcul du coût de production d'un produit, pour une période déterminée, peut soulever un certain nombre d'interrogations :

- Le processus de production, a-t-il pris en considération les quantités de matières non retrouvées ?
- Les produits fabriqués, font-ils l'objet dans leur totalité d'une utilisation ou d'un écoulement normal ?
- Y a-t-il des produits accessoires au produit principal ?
- La production est-elle totalement achevée ?

Les réponses à ces questions conduisent à distinguer les cas suivants :

- Les produits en-cours de fabrication,
- Les produits résiduels : déchets, rebuts,
- Les sous-produits.

I. Les en-cours de fabrication :

Les en-cours sont des produits dont la production a été commencée sans être achevée à la fin de la période considérée (Produits non achevés à l'issue d'une période comptable). Ils sont invendables et inutilisables en l'état. Leur utilisation impose leur achèvement.

L'existence des encours s'explique par le fait que la vie de l'entreprise est divisée en un ensemble d'exercices comptables en vertu du principe de spécialisation, et en période analytique dans le cadre de la comptabilité analytique.

En cours à la fin de la période (n-1) (en-cours initial de la période n)	Produits commencés au cours de la période n
---	---

Produits commencés et achevés au cours de la période n	En cours à la fin de la période n (en cours final de la période n)
--	--

Produits achevés au cours de la période n

$$\text{Coût de la production de la période} = \text{En cours initial} + \text{charges de production de la période} - \text{En cours final}$$

Exemple :

- En cours au 28/02/2018 : 6 000 DH ;

- Charges (directes et indirectes) de production engagées pendant le mois de mars 2018 : 220 000 DH ;
- En-cours au 31/03/2018 : 6 400 DH.

Coût de production des produits achevés au cours du mois de mars

Eléments	Q	PU	MT
En cours initial			+6 000
Charges de production de la période			220 000
En cours final			-6 400
Coût de production			219 600

II. Les produits résiduels : Rebut et déchets

- Les déchets sont des matières premières incorporées dans le cycle de production, qu'on ne retrouve pas dans le produit final. Ce sont des résidus de matières premières (sciure de bois, chutes de tissu.....). Ils sont soit **inévitables** soit **occasionnels**.
- Les rebut sont des biens fabriqués par l'entreprise impropres à une utilisation ou à un écoulement normal. (Produits finis défectueux qui n'obéissent pas aux normes de fabrication).

Les déchets et rebut peuvent être perdus, récupérables ou vendables.

1) Les déchets et rebut perdus

Ce sont des produits résiduels ne pouvant être ni vendus ni utilisés. Ils sont sans valeur mais leur évacuation (enlèvement) de l'entreprise peut entraîner des frais (frais d'enlèvement, frais de transports, frais de nettoyage, frais de lutte anti-pollution...).

Ces frais sont ajoutés au coût de production du produit dont la fabrication a donné lieu à ces produits résiduels.

Coût de production du produit d'origine = coût d'achat MP consommées + frais de fabrication + coût d'évacuation du produit résiduel sans valeur

Exemple :

Une entreprise fabrique un produit Q à partir de 2 matières premières X et Y.

Les matières sont traitées dans un seul atelier où elles perdent 10% de leur poids. Ces déchets sont sans valeur ; leur évacuation entraîne des frais.

Les données relatives à la fabrication du mois d'avril 2018 sont les suivantes :

Sorties de MP : X : 10 000 kg à 15 DH le kg ; Y : 5 000 kg à 10 DH le kg.

M.O.D (atelier de production) : 1 500 H à 9 DH/h.

Charges indirectes (atelier de production) : 2 000 UO à 12 DH l'une.

Frais d'enlèvement des déchets : 5 DH/Kg.

Calculer le coût de production du produit Q

Solution :

ELTS	Q	PU	MT
------	---	----	----

2) Les produits résiduels vendables :

a) Produits résiduels vendables en l'état :

Ils sont évalués soit au prix du marché, soit au prix probable de vente diminué d'une décote représentant les charges de distribution et la marge bénéficiaire.

La valeur ainsi obtenue sera déduite du coût de production du produit dont la fabrication a donné lieu à ces produits résiduels.

Coût de production du produit d'origine = coût d'achat MP consommées + frais de fabrication – valeur du produit résiduel vendu

Valeur du produit résiduel vendu = prix de vente – marge bénéficiaire – frais de distribution
--

Exemple :

Dans une entreprise, les charges engagées pour la production de 3 000 litres de jus d'orange pendant le mois de juin 2018 ont été les suivantes :

Orange (MP) : 2800 Kg à 1 DH le Kg ; MOD : 1 500 heures à 4 DH l'heure.

Charges indirectes : Atelier production : 2500 UO à 1,60 DH/UO

La peluche a été vendue à 1 000 DH ; 20% de ce prix représentent les frais de distribution et le bénéfice.

Evaluation du coût de production des déchets :

Coût de production du jus :

Éléments	Q	PU	MT
Coût de production			

b) Produits résiduels vendables après traitement

Coût de production du produit d'origine = coût d'achat de MP consommées + frais de fabrication
 – valeur du produit résiduel vendu

Valeur du produit résiduel vendu = prix de vente – frais de traitement – marge bénéficiaire
 – frais de distribution

Exemple :

Une entreprise fabrique un produit R à partir d'une seule matière L.

Le traitement de la matière L dans l'atelier 1 laisse un déchet représentant 5 % du poids de la matière L.

Les déchets obtenus doivent être traités dans l'atelier 2 avant leur écoulement.

Pour le mois de juillet 2006, les charges de production engagées ont été les suivantes :

-MP : 5 000 Kg à 30 DH le Kg

-MOD : Atelier 1 : 1 000 heures à 10 DH l'heure.

 : Atelier 2 : 200 heures à 10 DH l'heure.

-Charges indirectes : Atelier 1 : 1 000 UO à 15 DH l'U. O.

 : Atelier 2 : 250 UO à 100 DH l'U.O.

Les déchets traités ont été vendus à 160 DH le Kg ; 15% de ce prix représentent les frais de distribution et le bénéfice.

T. A. F. : Calculer le coût de production du produit L.

Coût de production des déchets :

Éléments	Q	PU	MT
Coût de production			

Coût de production du produit fini « L »

Éléments	Q	PU	MT
Coût de production			

3) Produits résiduels récupérables (réutilisés)

Ils peuvent être utilisés par le même produit ou par un autre produit.

3-1/ Produits résiduels utilisés par le produit qui les a dégagés :

Dans ce cas aucun traitement comptable n'est nécessaire et donc les produits résiduels n'ont aucun effet sur le coût de production.

3-2/ produits résiduels utilisés par un autre produit :

L'évaluation du produit résiduel se fait :

- Dans le cas où les déchets sont utilisés en l'état, l'évaluation se fait à la valeur que l'entreprise débourserait, si elle devait se procurer ces déchets à l'extérieur.
- Dans l'autre cas, c'est-à-dire où les déchets doivent subir un traitement avant de les utiliser, l'évaluation se fait à sa valeur sur la marché déduction faite des charges de traitement du produit résiduel.

Valeur du produit résiduel réutilisable = valeur du marché – frais de traitement (s'ils existent)

Dans ce cas la valeur du produit résiduel diminue le coût de production du produit d'origine et augmente le coût de production du produit utilisateur.

Coût de production du produit d'origine = coût d'achat MP consommées + frais de fabrication
- valeur du produit réutilisable

Coût de production du produit de destination = coût d'achat MP consommée + frais de fabrication + valeur du produit réutilisé

Exemple :

Pour produire 250 unités de produits finis, une entreprise a engagé, pendant le mois de juin 2018, les charges suivantes :

Consommation de MP : 200 Kg à 20 DH/Kg

MOD : 300 heures à 10 DH/h

Charges indirectes : Atelier production : 4 000 DH

Elle a utilisé des déchets provenant de la production du mois de mai 2018 dont la valeur s'élève à 1 000 DH.

La production du mois de juin 2018 a donné lieu à 750 DH de déchets.

Coût de production du produit fini (mois juin 2018)

ELTS	Q	PU	MT
Coût de production			

III/ Les sous-produits (produits secondaire)

Ce sont des produits obtenus accessoirement à la fabrication des produits principaux qui relèvent de l'activité de l'entreprise.

Exemple : le son est un sous-produit dans les minoteries.

Traitement analytique :

* Dans le cas où il est vendu, la valeur du sous-produit est déduite du coût de production du produit principal.

Coût de production du produit d'origine = coût d'achat de M. P. consommée + frais de fabrication
- valeur du sous-produit vendable

* Dans le cas où il est réutilisé, la valeur du sous-produit est déduite du produit principal et ajoutée au coût de production du produit utilisateur.

**Coût de production du produit d'origine = coût d'achat de M. P. consommée + frais de fabrication
- valeur du sous-produit réutilisé**

**Coût de production du produit de destination = coût d'achat de M. P. consommée + frais de
fabrication + valeur du sous-produit réutilisé**

**Valeur de sous-produit = valeur vénale - frais de traitement (s'ils existent) - frais de distribution (s'ils
existent) - marge bénéficiaire**

Exemple :

La fabrication d'un produit « A » donne en même temps deux sous-produits L et S.

Les frais engagés au cours de janvier 2018 sont les suivants :

MP consommée : 350 000 DH

MOD : 50 000 DH

Charges indirectes : 120 000 DH

Pendant ce mois, la société a obtenu 4 000 unités de A, 2 000 unités de L et 500 unités de S.

Le sous-produit L a subi un traitement supplémentaire avec les frais suivants :

MOD : 15 000 DH

Charges indirectes : 8 000 DH

Le sous-produit L est vendu à 30 DH l'unité, les charges de distribution s'élèvent à 12 000 DH.

Le bénéfice réalisé représente 4 % du prix de vente.

L'entreprise a évalué le sous-produit S à son coût d'achat qui est estimé à 25 DH l'unité.

T. A. F. : Déterminer le coût de production du produit A. Les deux sous-produits ne sont pas stockés.

I : Principe de la méthode :

Appelée aussi A. B. C. (Activity Based Costing), cette méthode vise à améliorer l'exploration des charges indirectes de plus en plus importantes dans l'ensemble des coûts. C'est une variante des coûts complets.

Dans le cadre de la méthode A. B. C., les centres de coûts sont des centres d'activité. En effet, ce sont les activités qui consomment les ressources et non pas les produits (comme c'était le cas pour la vision traditionnelle de la comptabilité analytique).

N. B. : Les charges indirectes sont dénommées ressources ou ressources consommées.

Pour mettre au point une gestion des coûts par l'activité, il faut raisonner en amont :



Les produits consomment des activités, les activités consomment des ressources.

II : Concept d'Activité :

L'activité est :

- ◆ un ensemble de tâches élémentaires,
- ◆ réalisées par un individu ou un groupe,
- ◆ faisant appel à un savoir-faire spécifique,
- ◆ homogènes du point de vue de leurs comportements de coûts ou de performances,
- ◆ permettant de fournir un output,
- ◆ à un client interne ou externe.

Autrement dit :

Une activité est une catégorie homogène de tâches contenant des séries d'opérations orientées vers un but déterminé ; c'est un ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectif de réaliser, à plus ou moins court terme, un ajout de valeur à l'objet.

Une activité peut être une technique liée au processus de production, de commercialisation ou purement administrative.

III : Concept de processus :

Selon la méthode A. B.C., l'entreprise est vue comme un ensemble cohérent d'activités inter-reliées et homogènes entre elles, constitutives des processus de base de l'entreprise.

Le processus a deux caractéristiques essentielles :

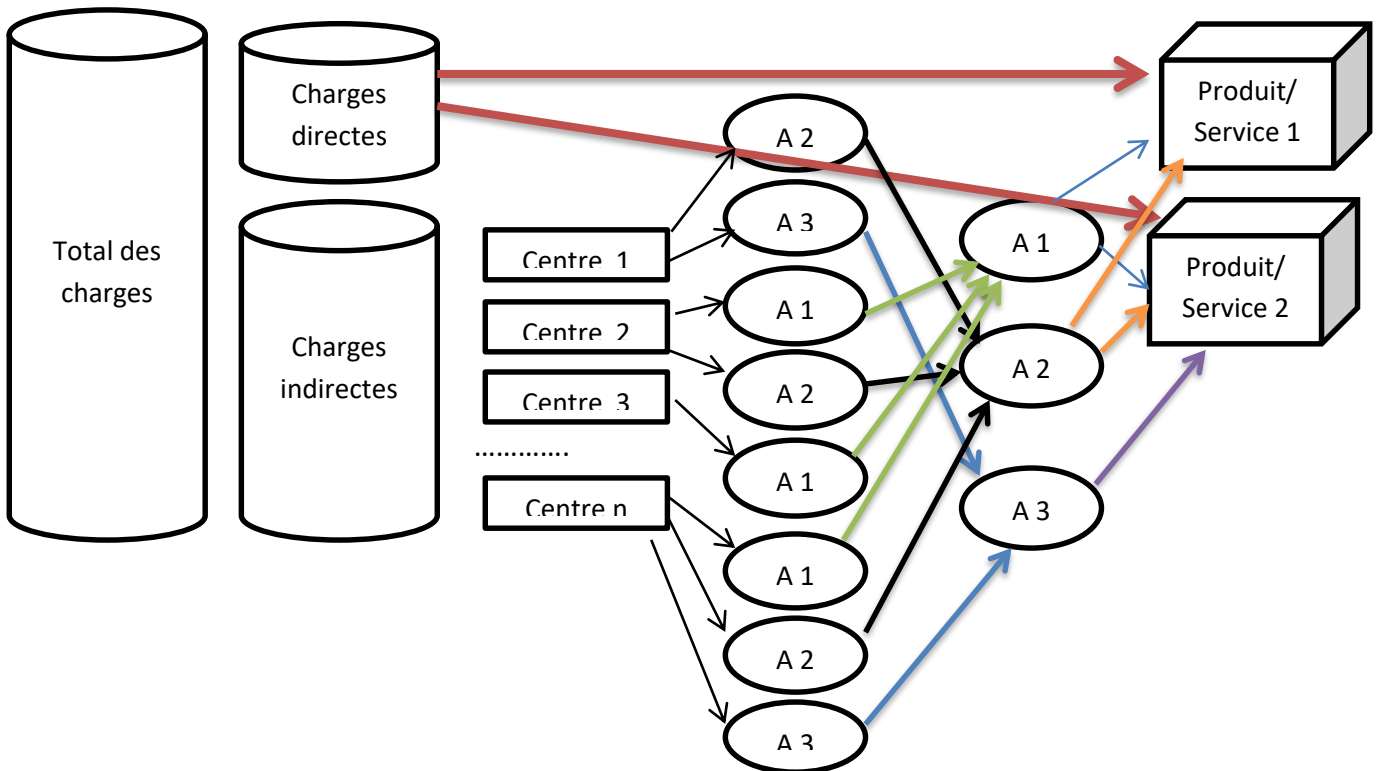
- il est transversal (1) à l'organisation fonctionnelle classique,
- il a toujours un ou plusieurs clients internes ou externes.

(1) Transversal : Cette méthode repose sur une vision transversale (et non verticale) de l'entreprise : l'entreprise n'est plus découpée en fonctions mais en activités.

En effet, elle est fondée sur la valeur des produits et le coût des activités : les activités chainées les unes aux autres créent la valeur du produit.

IV : Les étapes de la méthode A. B. C. :

La méthode A. B. C. permet d'établir une succession de liens de causalité plutôt que de répartir des coûts sur des produits à partir des clefs de répartition.



1. Saisie des charges indirectes :

Elle se fait généralement par division de l'entreprise, par fonction, par centre de travail.....

2. Etablissement de la liste des activités et affectation des charges indirectes à ces activités :

La liste des activités ne doit être ni trop détaillée (une activité n'est pas une tâche) ni trop succincte (sinon manque d'homogénéité).

L'affectation des ressources (charges indirectes) aux activités peut se faire sans calcul préalable s'il existe un lien étroit entre charge et activité ; ou dans le cas contraire, grâce à l'utilisation de clés de répartition.

3. Choix des inducteurs

Par inducteur de coût, on désigne une base d'allocation des charges accumulées au sein d'un centre de regroupement,

L'inducteur est reconnu comme la cause de la consommation des ressources représentée par les charges accumulées.

Il sert, alors, à **imputer le coût des activités** aux **coûts des produits**, à **expliquer** le coût de ces activités, et permet de les **mesurer**.

Exemple : l'activité gestion des réceptions trouve son origine dans le nombre des réceptions et non pas dans le tonnage réceptionné ou dans le montant des achats, c'est donc ce nombre qui doit être retenu comme inducteur de coût.

L'inducteur choisi peut être :

- volumique (nombre d'heures, nombre de produits...)
- lié au lancement des lots, des séries ;
- lié au nombre de références des composants d'un produit.

Parmi les inducteurs les plus courants, on peut citer :

- le « nombre des références des composants d'un produit », lié aux activités : passation des commandes, réception des commandes, comptabilité fournisseurs, inventaire, étude des marchés ;
- le « nombre des commandes clients », lié aux activités : expédition, facturation, suivi clients, comptabilité clients ;
- le « nombre de modèles » : recherche, études, conception, publicité.

4. Regroupement des activités par inducteurs :

Il est fréquent que plusieurs activités aient le même inducteur ; on regroupe donc les activités par inducteur : on obtient des « centres de regroupement » (ou : centres d'activités), et ainsi dans chaque centre, toutes les activités ont le même inducteur.

Et par là même, les charges indirectes, réparties à l'origine (étape 2) par activité, sont maintenant réparties par inducteur.

La matrice de corrélation et les centres de regroupement :

Matrice de corrélation :

Il s'agit de bâtir un modèle appelé Matrice de corrélation reliant les charges des différentes activités aux critères qui les expliquent (inducteurs de coût).

	Inducteur 1	Inducteur 2	Inducteur3	Inducteur 4
Activité A	X	X	X	
Activité B	X			X
Activité C	X	X		X
Activité D				X

Il se peut qu'une activité soit expliquée par plusieurs inducteurs ou encore des activités différentes expliquées par le même inducteur de coût.

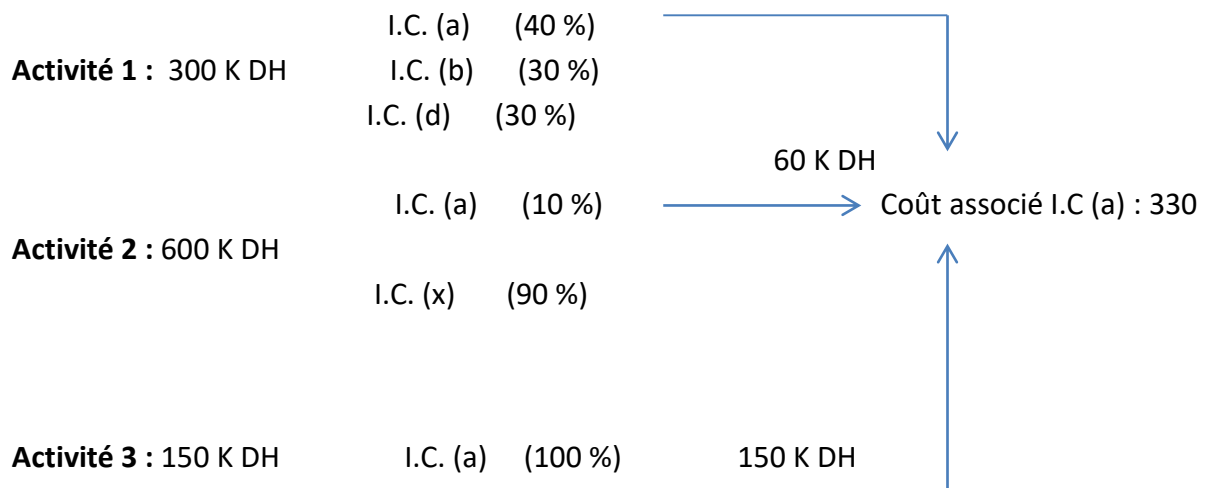
Centres de regroupement :

Le centre de regroupement est utilisé dans le cas où des activités élémentaires différentes sont expliquées par un même inducteur.

L'objectif est de procéder au regroupement de ces activités au sein d'un même centre et ramener le coût global de ce centre à ce même inducteur.

Exemple :

120 K DH



5. Calcul du coût des inducteurs

Pour déterminer le coût de l'inducteur de coût, on fait le quotient des charges globales de l'activité sur le nombre d'inducteurs de coût.

Dans chaque centre :

Coût inducteur = Ressources consommées / Volume de l'inducteur

6. Imputation des charges indirectes aux coûts des produits :

Les inducteurs jouent ici un rôle analogue au rôle des unités d'œuvre.

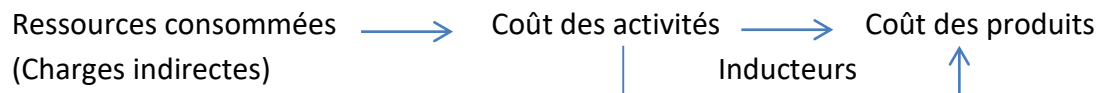


Tableau récapitulatif

Activité	<p>Ensemble de tâches homogènes reliées entre elles dans un but précis. Exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gestion des fournisseurs - Ordonnancement - Maintenance des équipements 													
Processus	<p>Regroupement d'activités s'enchaînent afin de fournir un produit (bien ou service) en interne (pour un autre processus) ou en externe (pour des clients, un marché...)</p>													
Inducteur	<p>Unité de mesure permettant des liens de causalité. Deux types d'inducteurs :</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Des ressources</td> <td>Mesure la consommation de ressources des activités</td> </tr> <tr> <td>D'activité</td> <td>Mesure la consommation d'activités des produits</td> </tr> </table> <p>Coût unitaire d'un indicateur de ressources : Ressources consommées par l'activité/Volume de l'inducteur Coût unitaire d'un inducteur d'activités : Total de l'unité de regroupement/volume de l'inducteur Plusieurs catégories d'inducteurs :</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 30%;">Catégories</th> <th>Inducteurs possibles</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Volume</td> <td>HMO Nombre de produits</td> </tr> <tr> <td>Séries ou lots</td> <td>Nombre de lots ou de séries produits Nombre d'ordres de fabrication</td> </tr> <tr> <td>Activités de support</td> <td>Nombre de références Nombre de fournisseurs Nombre de commandes La valeur ajoutée</td> </tr> </tbody> </table> <p>Il existe de nombreux inducteurs non volumiques.</p>		Des ressources	Mesure la consommation de ressources des activités	D'activité	Mesure la consommation d'activités des produits	Catégories	Inducteurs possibles	Volume	HMO Nombre de produits	Séries ou lots	Nombre de lots ou de séries produits Nombre d'ordres de fabrication	Activités de support	Nombre de références Nombre de fournisseurs Nombre de commandes La valeur ajoutée
Des ressources	Mesure la consommation de ressources des activités													
D'activité	Mesure la consommation d'activités des produits													
Catégories	Inducteurs possibles													
Volume	HMO Nombre de produits													
Séries ou lots	Nombre de lots ou de séries produits Nombre d'ordres de fabrication													
Activités de support	Nombre de références Nombre de fournisseurs Nombre de commandes La valeur ajoutée													

Exercices :

Exercice I :

L'entreprise GIMAT fabrique et vend plusieurs produits.

Elle travaille sur commande : il n'y a jamais de produits finis en stock, ni d'encours.

Pour une période donnée, on possède les renseignements suivants, qui concernent :

- d'une part, l'activité globale de l'entreprise ;
- d'autre part, le seul produit Z :

	Activité globale	Produit Z
Nombre de produits fabriqués et vendus	10 000	2 500
Nombre de commandes reçues et livrées	50	10
Nombre de lots lancés	277	20
Nombre de modèles fabriqués	5	1
Nombre de références de composants	200	40
Nombre d'heures de fabrication	10 000	2 500
Charges directes pour 1 unité de Z :		
Matières (40 composants)		120
Main d'œuvre : 1 heure à 16 DH		16
Prix de vente d'1 unité de Z :		280

Pour le calcul des coûts, on utilise la méthode ABC, et on a à cette fin dressé les deux tableaux suivants :

Tableau 1- Saisie des charges indirectes

Service achats	122 500
Service production	312 900
Service clientèle	89 600
Service administration	40 000
Service recherche	25 000
Total	590 000

Tableau 2 – Liste des activités, affectation des charges indirectes à ces activités, et choix des indicateurs

Services	Activités	coûts	Inducteurs
Achats (122 500)	Référencement fournisseurs	22 500	Lancement lots
	Passation commandes	40 000	Références composants
	Réception commandes	60 000	Références composants
		122 500	
Production (312 900)	Fabrication	280 000	Heures de fabrication
	Manutention	12 900	Lancement lots
	Entretien	20 000	Lancement lots
		312 900	
Clientèle (89 600)	Expédition	42 500	Commandes clients
	Facturation	18 000	Commandes clients
	Suivi clients	24 000	Commandes clients
	Publicité	5 100	Modèles
		89 600	

Administration (40 000)	Comptabilité clients	13 000	Commandes clients Références composants Références composants
	Comptabilité fournisseurs	13 000	
	Inventaire	14 000	
		40 000	
Recherche (25 000)	Recherche	25 000	Modèles

T. A. F. : Calculer le résultat sur Z

Solution :

1. Saisie des charges indirectes : énoncé tableau 1.
2. Liste des activités et affectation des charges indirectes à ces activités : énoncé tableau 2.
3. Choix des inducteurs : énoncé tableau 2.
4. Regroupement des activités par inducteur

	Inducteurs				
	Lancement lots	Références composants	Heures de fabrication	Commandes clients	Modèles
Activités	Référencement fournisseurs Manutention Entretien	Passation commandes Réception commandes Comptabilité fournisseurs Inventaire	Fabrication	Expédition Facturation Suivi clients Comptabilité clients	Publicité Recherche

5. Calcul du coût des inducteurs

Inducteurs : Activités (1)	Lancement Lots	Références composants	Heures de fabrication	Commandes clients	Modèles
Référencement fournisseurs	22 500				
Manutention	12 900				
Entretien	20 000				
Passation commandes		40 000			
Réception commandes		60 000			
Compta fournisseurs		13 000			
Inventaire		14 000			
Fabrication			280 000		
Expédition				42 500	
Facturation				18 000	
Suivi				24 000	
Compta clients				13 000	
Publicité					5 100
Recherche					25 000
590 000	55 400	127 000	280 000	97 500	30 100
Volumes inducteurs	277	200	10 000	50	5
Coûts inducteurs	200	635	28	1 950	6 020

(1) Regroupées en 5 centres ayant chacun 1 seul inducteur

6. Imputation des charges indirectes aux coûts :

L'inducteur joue le rôle d'une unité d'œuvre. Par exemple, pour lancement des lots, le coût du lancement de 277 lots a été de 55 400 DH, soit 200 DH par lot : le produit Z ayant nécessité le lancement de 20 lots, on va lui imputer : $20 \times 200 = 4\,000$

7. Calcul du résultat sur Z (2 500 unités) :

Charges directes :

Matières (composants)	:	2 500 x 120 =	300 000
Main d'œuvre	:	2 500 x 16 =	40 000
			<hr/>
			340 000

Charges indirectes :

Gestion des lots	:	20 x 200 =	4 000
Gestion références	:	40 x 635 =	25 400
Gestion des heures	:	2 500 x 28 =	70 000
Gestion des commandes	:	10 x 1 950 =	19 500
Gestion des modèles	:	1 x 6 020 =	6 020
			<hr/>
			124 920

Coût de revient = 464 920

Prix de vente : 2 500 x 280 = 700 000

Résultat = 235 080

Exercice II :

La société « SALAM S.A. » fabrique un produit P. Le cycle d'exploitation peut être résumé comme suit :

1) Réalisation dans un atelier A, d'un sous ensemble « I » qui consomme :

- Matière première Y : 0,13 Kg à 42 DH le Kg
- Main d'œuvre directe : 0,10 H à 70 DH l'heure
- Sous-traitance : 0,50 H à 65 DH l'heure
- Autres charges directes : 3,11 DH
- Frais d'atelier : 0,10 heure

2) Réalisation dans un atelier B, d'un sous ensemble « J » qui consomme :

- Matière première Z : 0,10 Kg à 62 DH le Kg
- Main d'œuvre directe : 0,20 H à 70 DH l'heure
- Autres charges directes : 2,65 DH
- Frais d'atelier : 0,20 heure

3) Assemblage, dans un atelier C, du sous-ensemble « I » et du sous-ensemble « J » pour obtenir le produit P. L'assemblage consomme :

- Composant W : 2 unités à 0,6 DH l'unité
- Main d'œuvre directe : 0,03 H à 70 DH l'heure
- Autres charges directes : 6,32 DH
- Frais d'atelier : 0,04 heure

Le prix de vente du produit P est de 150 DH.

Travail à faire : Calculer le coût complet par la méthode des coûts à base d'activité.

Annexe 1 : Données du mois concernant la seul produit P :**- Production et ventes :**

	Sous ensemble « I »	Sous ensemble « J »	Produit P
Quantité produite	900	900	900
Nombre de lots fabriqués	16	10	13
Quantité vendue			900
Nombre de commandes			19

- Entretien et réparation :

	Atelier A	Atelier B	Atelier C
Nombre d'interventions	8	15	4

- Nombre d'écritures comptables : 180**Annexe 2 : Total des achats de janvier de matières, composants et sous-traitance consommés en partie par le produit P et ses sous-ensembles**

	M. P. « Y »	M. P. « Z »	Composant W	Sous-traitance
Quantité achetée	4 600 Kg	3 500 Kg	32 000 unités	1 450 heures
Nombre de commandes	6	16	15	24
Prix d'achat	42 DH	62 DH	0,60 DH	65 DH

Annexe 3 : Activités réalisées par l'entreprise dans les centres de responsabilité et coûts de ces activités pour janvier :

Sections	Activités	Coût des Activités	Inducteurs d'activités	Volume des inducteurs
Administration	Comptabilité	70	Ecriture comptable	3 500
	Organisation Générale	265	Chiffre d'affaires	44 850 K DH
Approvisionnement	Gestion du service	1 000	Chiffre d'affaires	44 850 K DH
	Gestion des commandes	165	Commande fournisseur	1 250
	Gestion des réceptions	215	Commande fournisseur	1 250
	Planification des ordres	230	Lot fabriqué	12 000
Gestion de Production	Comptabilité	30	Ecriture comptable	3 500
	Organisation Générale	800	Chiffre d'affaires	44 850 K DH
	Planification des ordres	900	Lot fabriqué	1 200
	Etudes et méthodes	270	Référence produit	160
	Gestion des références	90	Commande fournisseur	1 250
Atelier A	Manutention	170	Lot fabriqué	12 000
	Entretien et réparation	1 000	Intervention	3 200
	Lancement des fabrications	2 500	Lot fabriqué	12 000
Atelier B	Manutention	170	Lot fabriqué	12 000
	Entretien et réparation	1 000	Intervention	3 200
	Lancement des fabrications	400	Lot fabriqué	12 000
Atelier C	Manutention	170	Lot fabriqué	12 000
	Entretien et réparation	1 000	Intervention	3 200
	Lancement des fabrications	1 200	Lot fabriqué	12 000
Distribution	Expéditions	660	Commande client	3 000
	Promotion	550	Référence produit	160

Solution :

Calcul du coût complet par la méthode ABC :

- Affectation des ressources aux activités :

Sections Activités	Adm.	Approv.	Gestion de production	Atelier A	Atelier B	Atelier C	Distr.	Total
Comptabilité	70		30					100
Organisation Générale	265		800					1 065
Gestion de service		1 000						1 000
Gestion de commandes		165						165
Gestion des réceptions		215						215
Planification des ordres		230	900					1 130
Etudes et méthodes			270					270
Gestion des références			90					90
Manutention				170	160	300		630
Entretien et réparation				1 000	1 200	1 100		3 300
Lancement fabrication				2 500	400	1 200		4 100
Expéditions							660	660
Promotion							550	550
Total	335	1 610	2 090	3 760	1 760	2 600	1 210	13 275

- Regroupement des activités :

Les centres de regroupement sont caractérisés par leur inducteur.

	Ecriture compta- ble	Chiffre d'affaires K DH	Com- mandes fournisseurs	Lots fabriqués	Références produits	Intervention	Commandes clients
Comptabilité	100 (70+30)						
Organisation Générale		1 065 (265+800)					
Gestion de service		1 000					
Gestion de commandes			165				
Gestion des réceptions			215				
Planification des ordres				1 130 (230+900)			

Etudes et méthodes					270		
Gestion des références			90				
Manutention				630 (170+160+300)			
Entretien et réparation						3300 (1000+1200+1100)	
Lancement fabrication				4 100 (2500+400+1200)			
Expéditions							600
Promotion					550		
Tot en K DH	100	2 065	470	5 860	820	3 300	660
Volume de l'induct.	3 500	44 850	1 250	12 000	160	3 200	3 000
Coût de l'induct. en DH	28,57	46,04	376	488,33	5 125	1 031,25	220

- Coût du produit P :

• Coût direct :

Eléments	Calculs	Montants
Matière Y	$900 \times 0,13 \times 42 \text{ DH}$	4 914
Matière Z	$900 \times 0,1 \times 62 \text{ DH}$	5 580
Composant W	$900 \times 2 \times 0,6 \text{ DH}$	1 080
Sous-traitance	$900 \times 0,5 \times 65 \text{ DH}$	29 250
MOD Atelier A	$900 \times 0,1 \times 70 \text{ DH}$	6 300
MOD Atelier B	$900 \times 0,2 \times 70 \text{ DH}$	12 600
MOD Atelier C	$900 \times 0,03 \times 70 \text{ DH}$	1 890
Autres charges A	$900 \times 3,11 \text{ DH}$	2 799
Autres charges B	$900 \times 2,65 \text{ DH}$	2 385
Autres charges C	$900 \times 6,32 \text{ DH}$	5 688
Total des charges directes (A)		72 486

• Coût indirect :

Eléments	Calculs	Montants
Ecriture comptable	$180 \times 28,57 \text{ DH}$	5 142,6
Chiffre d'affaires K DH	$900 \times 0,15 \times 46,04 \text{ (1)}$	6 215,4
Commandes matières Y (2)	$\frac{6 \times 900 \times 0,13 \times 376 \text{ DH}}{4 600}$	57,38
Commandes matière Z (3)	$\frac{16 \times 900 \times 0,1 \times 376 \text{ DH}}{3 500}$	154,7

Commandes composant W (4)	$\frac{15 \times 900 \times 2 \times 376 \text{ DH}}{32\ 000}$	317,25
Commandes sous-traitance (5)	$\frac{24 \times 900 \times 0,5 \times 376 \text{ DH}}{1\ 450}$	2 800,55
Lots fabriqués	$(16+10+13) \times 488,33$	19 044,57
Références produit (6)	$1 \times 5\ 125$	5 125
Interventions	$(8+15+4) \times 1\ 031,25$	27 843,75
Commandes clients	$19 \times 220 \text{ DH}$	4 180
Total des charges indirectes (B)		70 881,2
Coût total activité (A+B)		143 367,2
Coût unitaire par activité	143 367,2/900	159,29

(1) Prix de vente de P = 150 DH, soit $150/1\ 000 = 0,15 \text{ K DH}$

(2) L'objectif est de trouver le coût de commandes correspondant à la quantité consommée, pour cela, on doit tout d'abord calculer le nombre de commandes correspondant à la quantité consommée.

Quantité consommée = $900 \times 0,13 = 117 \text{ Kg}$. Or, pour 4 600 Kg, on a 6 commandes. Donc, pour 117 Kg, on aura : $(117 \times 6) / 4\ 600 = 6 \text{ commandes}$. Donc, pour 117 Kg, on aura : $(117 \times 6)/4\ 600 = 0,1526086 \text{ commandes}$. Il en résulte que : Le coût indirect de commandes de la matière Y = $0,1526086 \times 376 = 57,38$ (voir tableau)

(3) Idem

(4) Idem

(5) Idem

(6) Un seul produit, donc une seule référence.

CHAPITRE 4 LES COÛTS PARTIELS : LA METHODE « DIRECT COSTING »

L'une des plus fortes critiques adressées à la méthode des coûts complets est qu'elle fait supporter la totalité des charges enregistrées par une entreprise, au cours d'une période, aux seuls produits qu'elle fabrique.

Ainsi vaut-il mieux recourir parfois à des méthodes de coûts partiels qui n'intègrent qu'une partie des charges totales.

Dans ce cadre, la méthode des coûts variables (ou le direct costing) se présente comme une méthode d'évaluation des coûts qui permet de calculer des marges par produit en séparant :

- Les éléments de coûts variables propres au produit (dont la somme est appelée coût direct du produit)
- Des coûts fixes (de production, d'administration et de vente) qui sont rattachés, dans une même masse, à une période de temps donnée.

I /les charges variables (CV)

Les charges variables –dont le total est appelé coût variable– sont des charges qui réagissent directement aux variations du volume d'activité. Cette activité est souvent mesurée par le C. A., mais peut par exemple, au niveau d'un atelier, être mesurée par la production ; les charges variables sont donc liées à la quantité d'opérations, d'où une autre appellation : **charges opérationnelles** (Main d'œuvre ; Matières premières ; Energie.....)

Considérées comme proportionnelles à l'activité, elles sont unitairement fixes.

Exemple : pour 10 unités produites, les charges variables sont égales à 150 DH ; elles sont égales à 300 DH pour 20 unités, et à 1 500 DH pour 100 unités ; et par suite :

$$\text{Coût variables unitaire} = 150/10 = 300 / 20 = 1500 / 100 = 15.$$

II/les charges fixes (CF)

Au terme du plan comptable marocain, les charges fixes sont des :

« Charges liées à l'existence de l'entreprise et correspondent, pour chaque période de calcul, à une capacité de production déterminée. L'évolution de ces charges avec le volume d'activité est discontinue. Ces charges sont relativement fixes lorsque le niveau d'activité évolue peu au cours de la période. »

Les charges fixes –dont le total est appelé coût fixe– ne restent constante que pour une structure donnée de l'entreprise, et varient par palier ; d'où une autre appellation : **charges de structure** (Dotations aux amortissements ; Primes d'assurance).

Elles sont unitairement variables.

Exemple : pour une structure donnée, les charges fixes sont égales à 60 000 DH ; et par suite :

$$\text{Si la production} = 10\ 000 \text{ unités} \longrightarrow \text{Coût Fixe unitaire} = 6$$

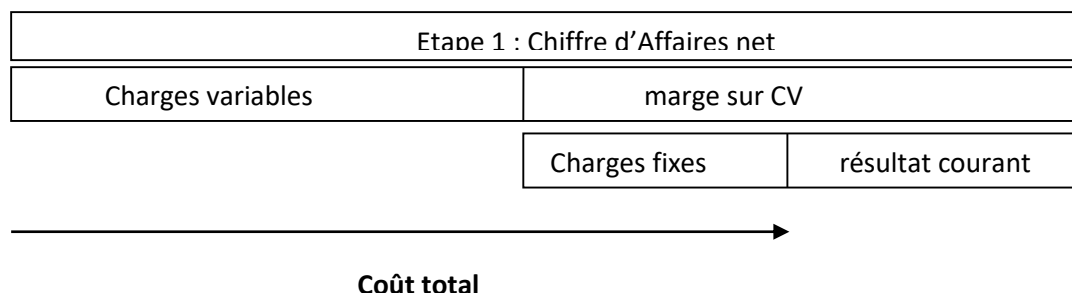
Si la production= 15 000 unités → Coût Fixe unitaire= 4

Si la production= 20 000 unités → Coût Fixe unitaire= 3

III/les charges semi variables

Entre les deux catégories de charges présentées, on trouve une troisième catégorie de charges qu'on appelle charges semi-variables, composées d'une partie fixe et d'une partie variable.

IV/Compte de résultat différentiel ou tableau de résultat par variabilité



Le compte de résultat différentiel est un compte de résultat reclassé selon le critère de variabilité faisant apparaître 5 grandes masses.

Chiffre d'Affaires
- Coût Variable
=Marge/Coût Variable
- Coût Fixe
=Résultat

Exemple : soit une entreprise pour laquelle C. A. pour un exercice est de 100 000dh et dont les charges correspondantes sont analysées comme suit : C. V. = 62 500 DH ; C. F. = 26 250 DH, le résultat de l'entreprise sera calculé comme suit :

Elément	Montant	%
C. A.	100 000	100 %
-Charges variables	62 500	62,50 %
= M/C. V.	37 500	37,50 %
-Charges fixes	26 250	26,25 %
Résultat courant	11 250	11,25 %

V/Direct Costing simple

Dans la méthode du Direct Costing simple, on n'incorpore dans les coûts d'un produit que les charges variables.

Les charges fixes ne sont pas réparties entre les différents produits et activités élémentaire mais supportées par la période.

La marge de **contribution**, appelée également marge sur coût variable est calculée au niveau de chaque activité élémentaire, elle résulte de la différence entre le chiffre d'affaires généré par l'activité et les charges variables directement identifiables à cette activité.

Exemple : Une entreprise, qui produit des lessives, vend trois marques par l'intermédiaire de trois canaux de distribution différents :

Eléments	Canal 1 Marque A	Canal 1 Marque A	Canal 1 Marque A
Chiffre d'affaires	150 000	200 000	250 000
- Charges variables	- 100 000	- 160 000	- 270 000
= Marge/coût variable	50 000	40 000	- 20 000
Marge/coût variable globale	70 000		
Charges fixes	- 50 000		
Résultat	20 000		

VI/Direct costing évolué

Cette méthode est un perfectionnement de la précédente, elle est basée sur une analyse plus fine des charges fixes en les répartissant en :

-**charges fixes spécifiques** : c.à.d. propres à chacun des produit, services...et qui y sont affectables.

-**charges fixes communes** à l'ensemble des services, produits (frais d'administration générale...)

N. B. : La contribution de chaque produit est mesurée par « la marge sur coût spécifique »

Exemple : Reprenons l'exemple précédent de la société qui produit la lessive, le service contrôle de gestion a mené une étude lui permettant de distinguer les charges fixes spécifiques (directes).

Eléments	Canal 1 Marque A	Canal 1 Marque A	Canal 1 Marque A
Chiffre d'affaires	150 000	200 000	250 000
- Charges variables	- 100 000	- 160 000	- 270 000
= Marge/coût variable	50 000	40 000	- 20 000
- Charges fixes spécifiques directes	- 5 000	- 25 000	- 10 000
Marge/Coût spécifique	45 000	15 000	- 30 000
Charges fixes communes	- 10 000		
Résultat	20 000		

-Modèle du compte de produits et de charges différentiel de l'entreprise commerciale :

		Montant	%

I	Chiffre d'affaires hors taxes - Rabais, remises et ristournes accordées		
	= Chiffre d'affaires net hors taxes		
II	Achats de marchandises - R. R. R. obtenus = Achats nets + charges variables d'approvisionnement = coût d'achat variable des marchandises achetées + ou - variation de stocks = Coût d'achat variable des marchandises vendues		
III	Marge sur coût d'achat variable (I – II)		
IV	- Charges variables de commercialisation		
V	Marge sur coût variable (III – IV)		
VI	-Charges fixes .d'approvisionnement .de commercialisation .d'administration		
	Résultat courant (V – VI)		

Application :

Au 31/12/2018, le reclassement par variabilité des charges d'une entreprise commerciale a donné les résultats suivants :

Total des charges courantes 21 865 dh dont 14 586 dh de frais fixes et 7 279 de frais variables.

Les frais variable concernant les achats de marchandises pour 1 753 et les ventes pour 5 526.

Par ailleurs le CPC établi à la même date donne les renseignements suivants :

- achat de m/ses : 30 200 DH
- S. I. de m/ses : 1 650 DH
- vents de m/ses net : 52 550 DH
- S. F. de m/ses : 2 400 DH
- R.R.R obtenus : 995 DH
- Produit financiers : 2 890 DH

TAF :

Etablir un C. P. C. différentiel faisant apparaitre :

- Marge sur cout variable
- Résultat courant

-Modèle du compte de produits et de charges différentiel de l'entreprise industrielle :

		Montant	%
--	--	---------	---

	Chiffre d'affaires hors taxes		
	- Rabais, remises et ristournes accordées		
I	= Chiffre d'affaires net hors taxes		
	Achats de matières premières		
	- R. R. R. obtenus		
	= Achats nets de matières premières		
	+ charges variables d'approvisionnement		
	= coût d'achat variable des matières premières achetées		
	+ ou – variation de stocks des matières premières		
II	= Coût d'achat variable des matières premières consommées		
III	+ Frais variables de production		
IV	= Coût variable de production des produits finis fabriqués (II +III)		
V	+ ou – variation de stocks des produits finis		
VI	= Coût de production des produits finis vendus (IV +/- V)		
VII	+ Frais variables de distribution		
VIII	= Coût variable (VI + VII)		
IX	Marge sur coût variable (I – VIII)		
	-Charges fixes		
	.d'approvisionnement		
	.de production		
	.de commercialisation		
	.d'administration		
	Résultat courant (V – VI)		

Application :

L'entreprise « SALAM » fabrique et vend trois types d'appareils électrique référencés a, b et y.

Elle écoule toute sa production. Les prévisions relatives au prochain exercice sont les suivantes :

-ventes : 30 000 « a » à 350 dh l'un ;
35 000 « b » à 410 dh l'un ;
18 000 « y » à 525 dh l'un.

-charges variables : 60% du montant des ventes pour a
: 10 045 000 dh pour b
: 393,75 dh par unité pour y

-charges fixes : 6 225 000 dh dont :

- Un tiers paraît résulter de la structure de l'entreprise ;
- Les deux autres tiers peuvent valablement être imputés aux trois produits en raison du nombre d'unités produites et vendues.

T. A. F. : Déterminer le résultat.

I. Définition :

Le seuil de rentabilité est le niveau d'activité qui permet à l'entreprise de couvrir l'ensemble de ses charges (variables et fixes) et donc de réaliser un résultat sans bénéfice ni perte.

Tout chiffre d'affaires supérieur au seuil de rentabilité implique des bénéfices et dans le cas contraire des pertes.

Le niveau d'activité peut être exprimé soit par le chiffre d'affaires ou encore le volume de production.

II. Calcul du seuil de rentabilité :

On a :

$M/CV - \text{Charges Fixes} = \text{Résultat}$

$(\text{Taux } M/CV \times C. A.) - \text{Charges Fixes} = \text{Résultat}$

Par définition, au seuil de rentabilité, le bénéfice est nul. On peut dès lors relever que :

$(\text{Taux } M/CV \times S. R.) - \text{Charges Fixes} = 0$

$(\text{Taux } M/C. V. \times S. R.) = \text{Charges Fixes}$

(Avec $\text{taux de marges} / CV = \text{Marges sur coût variable} / \text{chiffre d'affaires}$)

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{Charges fixes} \times \text{Chiffre d'affaires}}{\text{Marge sur coût variable}}$$

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{Charges fixes}}{\text{Taux de marge sur coût variable}}$$

Exemple :

L'entreprise <<SR-FOUR>> réalise la fabrication et la vente d'un article donné dans les conditions suivantes :

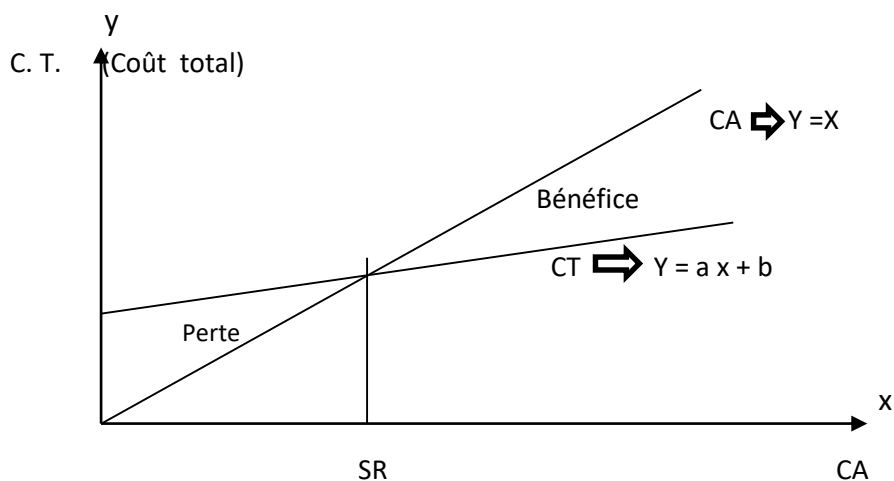
- Prix de vente unitaire : 200 DH
- Charges variables unitaires : 120 dh
- Frais fixes globaux : 80 000 dh
- Ventes de l'exercice : 3 000 articles

TAF : 1 / calculer le résultat global et unitaire

2 / Déterminer par calcul le seuil de rentabilité.

III. Détermination graphique du seuil de rentabilité :

1^{ère} méthode : C. A. = Charges Totales

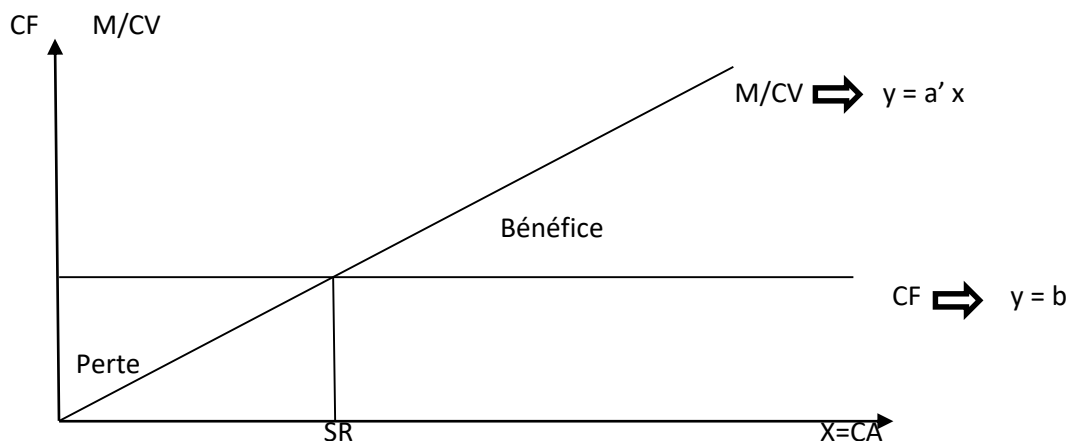


a : Coût variable unitaire (taux de variabilité = CV / CA)

x : C. A.

b : Charges fixes

2^{ème} méthodes : Marges sur cout variable =charges fixes

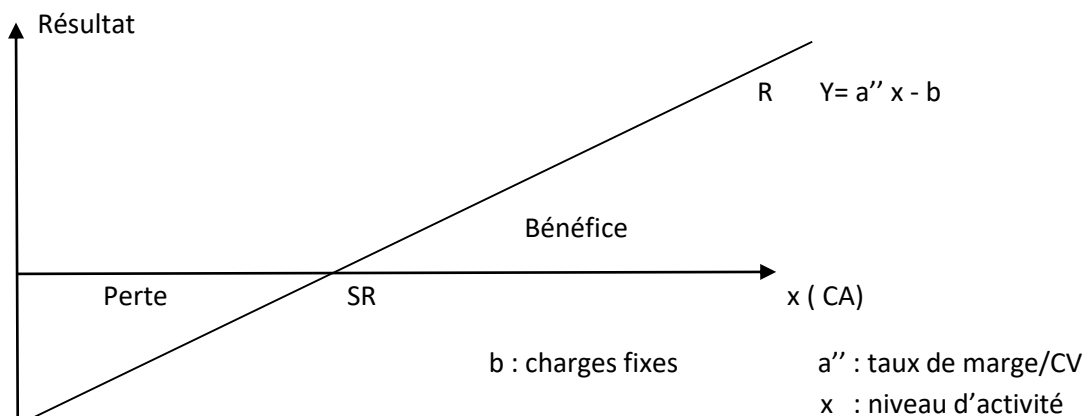


a' : Taux de marges sur coût variable

x : Niveau d'activité

b : charges fixes

3^{ème} méthodes : R=0



Application : Présenter le seuil de rentabilité selon les trois méthodes.

IV. Date d'obtention du seuil de rentabilité (point mort)

C'est la date à laquelle on atteint le seuil de rentabilité.

$$\text{Point mort} = (\text{Seuil de rentabilité} \times 12) / \text{Chiffre d'affaires}$$

V. Marges et indice de sécurité

La marge de sécurité est l'excédent du chiffre d'affaires de l'entreprise sur son S. R. ; c'est donc l'importance du bénéfice de l'entreprise après avoir couvert l'ensemble de ses charges. Elle représente le montant en valeur absolue de chiffre d'affaires dont l'entreprise supporte la baisse avant de devenir déficitaire.

$$\text{Marge de sécurité (MS)} = \text{CA} - \text{SR}$$

On peut également calculer l'indice de sécurité (IS)

$$\text{Indice de sécurité (I. S.)} = \text{Marge de sécurité} \times 100 / \text{Chiffre d'affaires}$$

Application : Calculer la M. S. et I. S. pour l'exemple précédent.

Exercice :

Le compte de résultat différentiel de l'entreprise « FARAH » se présente comme suit (de façon schématique) pour l'exercice 20 (n) :

C. A.	1 200 000
C. V.	<u>720 000</u>
M/C. V.	480 000
C. F.	<u>280 000</u>
Résultat	200 000

T. A. F.

- 1/ Calculer le seuil de rentabilité et en donner trois représentations graphiques.
- 2/ L'entreprise fermant en juillet ; dire à quelle date ce seuil a été atteint.
- 3/ Calculer la marge et l'indice de sécurité et donner leur signification.
- 4/ Déterminer le chiffre d'affaires qu'il aurait fallu réaliser pour obtenir un bénéfice de 300 000 dh
- 5/ On prévoit pour l'exercice 20(n + 1) :
 - Une augmentation de 10 % du C. A.
 - Une augmentation de 5 % des charges fixes.
 - Taux de M/C. V. inchangé.

Déterminer le seuil de rentabilité et le résultat prévisionnels.

CHAPITRE 6 LES COÛTS PARTIELS : L'IMPUTATION RATIONNELLE DES CHARGES FIXES

Exemple introductif :

Pour le 1^{er} trimestre, l'évolution des charges de l'entreprise « OMAR », en fonction de la production prévue, est la suivante :

	Janvier	Février	Mars
Quantités produites (nombre d'unités)	3 500	2 800	4 025
Charges variables ou proportionnelles (2,5 DH/unité)	8 750	7 000	10 062,5
Charges fixes ou de structure	2 800	2 800	2 800

T. A. F. : Calculer le coût de production total et unitaire ainsi que le coût variable et le coût fixe unitaires.

Solution :

	Janvier	Février	Mars
Quantités produites (nombre d'unités)	3 500	2 800	4 025
Charges variables ou proportionnelles (2,5 DH/unité)	8 750	7 000	10 062,5
Charges fixes ou de structure	2 800	2 800	2 800
Coût de production total	11 550	9 800	12 862,5
Coût de production unitaire	3,30	3,50	3,20
Coût variable unitaire	2,50	2,50	2,50
Coût fixe unitaire	0,80	1,00	0,70

Remarque : Les coûts de production unitaires subissent l'influence des variations des niveaux de production.

L'origine des variations de ces coûts se trouve au niveau des charges fixes.

I : Présentation de la méthode :

L'inconvénient de la méthode des coûts complets est que le coût de revient varie en fonction du niveau d'activité.

La méthode d'imputation rationnelle est utilisée pour apporter une solution à cette difficulté en éliminant l'effet du volume de production sur le jugement des performances. Elle rend, ainsi, l'appareil de production responsable de ses coûts (notamment en cas de saisonnalité de l'activité ou d'existence d'importantes charges de structure).

En effet, dès que l'activité s'éloigne de son niveau normal, il n'est pas forcément rationnel de supporter aux coûts l'intégralité des charges fixes qui représentent bien souvent, une forme d'investissement de capacité et dont l'évaluation est effectuée pour un niveau d'activité dite normale.

La méthode d'imputation rationnelle consiste, alors, à inclure dans les coûts non pas les charges fixes réelles, mais des charges fixes adaptées au niveau de production ou au niveau d'activité de la période.

II : Etapes de la méthode :

1- Définir une activité normale : L'activité normale correspond à l'activité théorique maximale diminuée des déperditions incompressibles de l'activité liées aux temps de congé, d'arrêt de travail, de réparations (entretien, pannes, réglages) statistiquement normales et aux contraintes structurelles de l'organisation (changements d'équipes, goulots d'étranglement).

En pratique, le niveau normal d'activité est déterminé :

- Soit d'après les capacités des facteurs de production (on prend la capacité théorique optimale de production dont on déduit un % censé représenter les aléas de production) ;
- Soit d'après une moyenne mensuelle de l'activité réelle de l'année précédente.

2- Répartir les charges en charges fixes et variables ;

3- Déterminer le coefficient d'imputation rationnelle (C. I. R.) :

$$\text{Coefficient d'activité} = \text{Activité réelle} / \text{Activité normale}$$

S'il est $>$ à 1 il s'agit d'une suractivité (AR/AN)

S'il est $<$ à 1 il s'agit d'une sous activité (AR / AN)

4- Calculer le montant des coûts fixes à imputer aux coûts :

$$\text{Charges fixes imputées} = \text{Charges fixes constatées} \times \text{taux d'activité}$$

5- Calculer les coûts selon l'imputation rationnelle :

$$\text{Coût d'imputation rationnelle} = \text{Charges variables constatées} + \text{Charges fixes imputées}$$

6- Déterminer les différences sur niveau d'activité :

$$\text{Charges fixes constatées} - \text{Charges fixes imputées}$$

Trois situations peuvent se présenter :

C. I. R. $<$ 1 : Les charges fixes réelles $>$ charges fixes imputées : coût de sous-activité ou coût de chômage.

C. I. R. $>$ 1 : Les charges fixes réelles $<$ charges fixes imputées : boni de suractivité.

C. I. R. = 1 : Les charges fixes réelles = charges fixes imputées : l'activité réalisée correspond à l'activité prévue.

Exemple :

Activité normale mensuelle :

Production et vente de 1000 unité d'un produit P dont le coût est le suivant :

V : 15 200 DH ; F : 9 600 DH

T. A. F. :

- Calculer le coût d'imputation rationnelle pour une activité réelle de 500 U et 1 200 U.
- Calculer la différence d'imputation rationnelle.

Solution :

--Charges variables unitaires : $15\,200/1\,000 = 15,20$

Activité	500 unités			1 200 unités		
	Q	P. U.	Montant	Q	P. U.	Montant
Charges variables	500	15,2	7 600	1 200	15,2	18 240
Charges fixes imputées	9 600	500/1 000	4 800	9 600	1 200/1 000	11 520
Coût d'imputation rationnelle	500	24,8	12 400	1 200	24,8	29 760

-Différence d'imputation rationnelle :

Activité	500 unités	1 200 unités
Charges fixes réelles	9 600	9 600
Charges fixes imputées	4 800	11 520
Différence d'imputation rationnelle	+ 4 800	-1 920
	Coût de sous activité	Boni de suractivité

Application :

L'entreprise ABC, dont l'activité se déroule sur 11 mois, vend normalement chaque année 55 000 unités du produit A qu'elle commercialise. Les ventes étant très régulièrement réparties dans le temps.

Le coût de distribution est le suivant pour un mois d'activité normale :

Charges directes : V. 4 dh par unité vendue
: F. 7 500 dh

En mai 20(n), elle a vendu 4 000 unités de A.

T. A. F. :

Calculer le coût de distribution unitaire :

- en activité normale,
- pour le mois de mai : coût complet puis coût avec I. R.

Remarque : L'imputation rationnelle concerne toutes les charges fixes directes comme indirectes.

III : L'imputation rationnelle des charges indirectes :

Il faut scinder, en deux, les colonnes du tableau afin de faire apparaître pour chaque charge la partie variable (non touchée par L'I. R.) et la partie fixe qui sera soumise à L'I. R. : dans chaque centre, on ajoutera aux charges variables les charges fixes imputées.

Exemple :

	Entretien		Energie		Atelier 1		Atelier 2	
	F	V	F	V	F	V	F	V
123 172	2 800	5 572	8 400	11 200	16 800	19 600	25 200	33 600
Taux d'I. R.	0,9		1,2		0,8		1,1	
Entretien			10 %		45 %		45 %	
Energie	20 %				40 %		40 %	

T. A. F. : Etablir le tableau de répartition des charges indirectes par la méthode d'imputation rationnelle.

Solution :

	Entretien		Energie		Atelier 1		Atelier 2	
	F	V	F	V	F	V	F	V
123 172	2 800	5 572	8 400	11 200	16 800	19 600	25 200	33 600
Taux d'I. R.	0,9		1,2		0,8		1,1	
C. F. imputées	2 520		10 080		13 440		27 720	
Différence d'I. R.	+280		-1 680		+3 360		-2 520	
Coût d'I. R.	2 520 + 5 572 = 8 092		10 080 + 11 200 = 21 280		13 440 + 19 600 = 33 040		27 720 + 33 600 = 61 320	
Entretien	-12 600		1 260		5 670		5 670	
Energie	4 508		-22 540		9 016		9 016	
T. R. S.	0		0		47 726		76 006	

Exercice :

Dans l'entreprise ADE, l'activité normale mensuelle de l'atelier n° 9 est de 2 000 unités d'œuvre.

Les charges fixes indirectes de cet atelier sont égales à 300 000 Dhs pour un mois.

Les charges variables indirectes sont de 40 dh/UO

Pour les trois derniers mois de l'année 20(n), l'activité de l'atelier n° 9 a été la suivante :

Octobre : 1 800 U. O. Novembre : 2 000 U.O. Décembre : 2 600 U. O.

T. A. F. : Calculer pour chacun de ces 3 mois le coût de l'unité d'œuvre :

- par la méthode des coûts complets ;
- avec imputation rationnelle des charges fixes.

Partie 4 : Les coûts préétablis

1. PRINCIPES GENERAUX

1.1. Définition

Le Plan Comptable Général définit un coût préétabli comme : « un **coût évalué à priori** :

- Soit pour faciliter certains traitements analytiques,
- Soit pour permettre le contrôle de gestion par *l'analyse des écarts*. »

La valorisation des programmes de production nécessite le calcul de coûts préétablis.

Il s'agit d'établir à priori, sur la base d'une **activité normale**, des coûts prévisionnels normaux en vue de calculer à posteriori des **écarts** entre **coûts réels constatés et coûts préétablis**.

1.2. Coûts et terminologie

1.2.1. Coûts standards

Les coûts sont dits "**standards**" lorsqu'ils sont calculés à partir d'une analyse à la fois technique et économique réalisée par le bureau des méthodes. Ils présentent les caractères d'une norme.

Exemple :

La fabrication d'une série de 100 produits nécessite 50 kg d'une matière première à 40 DH le kg.

Quel serait le coût préétabli de la matière première pour une commande de 500 produits (5séries) ?

- **Coût d'une série** = 40 € x 50 kg = **2 000 DH**.
- **Coût standard de 5 séries** = 2 000 DH x 5 = **10 000 DH**.

1.2.2. Coûts budgétés

Ces coûts sont évalués à partir des charges d'un budget d'exploitation établi à l'avance pour une certaine période.

1.2.3. Coûts moyens prévisionnels

Ces coûts sont évalués à partir des données obtenues au cours des périodes comptables précédentes, à l'aide de moyennes statistiques.

1.2.4. Terminologie.

- **Standard technique** : description du produit fabriqué (composants, processus, temps, ...).
- **Standard monétaire** : évaluation de chaque composant.
- **Coût standard** : valeur de référence du standard technique.
- **Coût préétabli** : Valeur prévue pour une fabrication.

1.3. Intérêt

La méthode des coûts préétablis présente plusieurs avantages pour la gestion et le contrôle de gestion.

1°) Ils permettent une évaluation rapide des coûts de la **production prévue** et de la **production réelle** :

Coût de la production = Coût unitaire (prévu ou réel) x Quantité produite

2°) Ils permettent l'élaboration de **devis** préalables au lancement de la fabrication.

3°) Ils facilitent les contrôles internes au niveau de l'exploitation par comparaison entre les **objectifs prévus** et les réalisations effectives.

4°) Les calculs d'**écarts** conduisent à la recherche des **causes des variations** de charges et ensuite à la prise de décision de gestion.

5°) Calculés préalablement au lancement de la fabrication et de la commercialisation d'un produit nouveau ils permettent de déterminer le prix de vente.

Les coûts préétablis constituent donc des **instruments de gestion** de l'entreprise.

2. LA NATURE DES COÛTS

2.1. Charges directes

- **Matières premières** : Coût préétabli x Quantité nécessaire.
- **Main d'œuvre** : Taux horaire préétabli x Nombre d'heures.

2.2. Charges indirectes

- **Coût de l'unité d'œuvre (c.u.o.) x Nombre d'unités d'œuvre (n.u.o.)**
- **L'activité d'un centre est exprimée en unités d'œuvre (u.o.)**

L'estimation des *dépenses d'un centre d'analyse* constitue le *budget du centre (ou du service)* pour une certaine *activité exprimée en unités d'œuvre* ou pour une certaine *production* exprimée en *nombre de produits* fabriqués.

Plusieurs budgets peuvent être établis pour différents niveaux d'activités prédéterminés. Ces hypothèses sont qualifiées de *budgets flexibles*.

3. EXEMPLE DE CALCUL DE BUDGETS

3.1. Enoncé et travail à faire.

Dans la **Société TEMPO**, les charges indirectes du centre d'analyse « assemblage » sont évaluées par référence à **l'activité normale soit 4 000 heures-ouvriers** pour un rendement de 10 articles assemblés à l'heure.

Pour le niveau d'**activité normale**, les charges sont les suivantes :

- Charges fixes : **200 000 DH**,
- Charges variables : **180 000 DH**.

Les différents **paliers d'activité** de l'atelier « assemblage » se situent entre **1 000** et **6 000 heures**.

TRAVAIL A FAIRE : en utilisant les annexes suivantes :

- **Annexe 1** : Budget de l'activité normale.
- **Annexe 2** : Budget flexible.

1°) Etablir le **budget de l'activité normale**. Calculer et décomposer le coût de l'unité d'œuvre.

2°) Présenter le **budget flexible** pour chaque niveau d'activité compris entre 1000 et 6000 heures par palier de 1000 heures.

3.2. Annexes

3.2.1. Annexe 1

BUDGET DE L'ACTIVITE NORMALE

Eléments	Montants
Charges fixes	
Charges variables	
Total	
Nature de l'unité d'œuvre	
Nombre d'unités d'œuvre	
Coût de l'unité d'œuvre	
- partie fixe	
- partie variable	

3.2.2. Annexe 2

BUDGET FLEXIBLE

Activités	1 000	2000	3 000	4 000	5 000	6000
Charges fixes						
Charges variables						
Totaux						
Coût de l'unité d'œuvre						
- partie fixe						
- partie variable						

3.3. Correction

3.3.1. Travail 1

BUDGET DE L'ACTIVITE NORMALE

Eléments	Montants
Charges fixes	200 000
Charges variables	180 000
Total	380 000
Nature de l'unité d'œuvre	Heures-ouvriers
Nombre d'unités d'œuvre	4 000
Coût de l'unité d'œuvre	95
- partie fixe	50
- partie variable	45

3.3.2. Travail 2

BUDGET FLEXIBLE

Activités	1 000	2000	3 000	4 000	5 000	6000
Charges fixes	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000
Charges variables	45 000	90 000	135 000	180 000	225 000	270 000
Totaux	245 000	290 000	335 000	380 000	425 000	470 000
Coût de l'unité d'œuvre	245	145	112	95	85	78
- partie fixe	200	100	67	50	40	33
- partie variable	45	45	45	45	45	45

Remarque :

A partir des coûts unitaires préétablis, il est possible d'évaluer, en fonction d'hypothèses, les coûts de production correspondants à des quantités à produire (prévisions) ou produites (réalisations).

4. EXEMPLE DE CALCUL DU COÛT PREETABLI

4.1. Enoncé et travail à faire.

La **Société LMB** réalise une production normale (moyenne) de **5 000 moteurs** électriques pour un mois d'activité de référence.

Les éléments disponibles pour les calculs de **coûts préétablis** sont les suivants :

- **Charges directes :**

Matières premières : **20 000 kg à 40 DH** (coût unitaire moyen pondéré) ;

Main d'œuvre directe : **5 000 heures à 140 DH** (charges sociales et fiscales comprises).

- **Charges indirectes :**

Centre de fabrication : **5 000 heures-machines (u.o.) à 40 DH** dont :

- 30 DH de frais fixes,
- 10 DH de frais variable.

Centre de montage : **2 000 heures-ouvriers à 60 DH** dont :

- 40 DH de frais fixes,
- 20 DH de frais variables.

TRAVAIL A FAIRE : En utilisant l'annexe suivante :

Calculer le coût de production global puis unitaire pour la production normale.

4.2. Annexe

Eléments	Unités d'œuvre	COÛT GLOBAL Production de 5 000 moteurs			COÛT UNITAIRE Par moteur		
		Nombre d'u.o.	Coûts des u.o.	Montant	Nombre d'u.o.	Coûts des u.o.	Montant
Charges directes :							
- Matières premières							
- Main d'œuvre directe							
Total 1							
Charges indirectes :							
- Fabrication							
- Fixes							
- Variables							
- Total							
- Montage							
- fixes							
- variables							
- Total							
Total 2							
Coût de production préétabli							

4.3. Correction

Eléments	Unités d'œuvre	COÛT GLOBAL Production de 5 000 moteurs			COÛT UNITAIRE Par moteur		
		Nombre d'u.o.	Coûts des u.o.	Montant	Nombre d'u.o.	Coûts des u.o.	Montant
		Charges directes :					
- Matières premières	kg	20 000	40.00	800 000	4	40.00	160.00
- Main d'œuvre directe	Heure MOD	5 000	140.00	700 000	1	140.00	140.00
Total 1				1 500 000			300.00
Charges indirectes :							
- Fabrication							
- Fixes	Heure-machine	5 000	30.00	150 000	1	30.00	30.00
- Variables	Heure-machine	5 000	10.00	50 000	1	10.00	10.00
- Total	Heure-machine	5 000	40.00	200 000	1	40.00	40.00
- Montage							
- fixes	Heure MOD	2 000	40.00	80 000	0.4	40.00	16.00
- variables	Heure MOD	2 000	20.00	40 000	0.4	20.00	8.00
- Total	Heure MOD	2 000	60.00	120 000	0.4	60.00	24.00
Total 2				320 000			64.00
Coût de production préétabli		5 000	364.00	1 820 000			364.00

5. EXEMPLE DE CALCUL DES COÛTS DE PRODUCTION

5.1. Enoncé et travail à faire

Prenons l'exemple de la **Société LMB**.

La **production normale, moyenne est de 5 000 moteurs**.

Pour le mois de **septembre**, la direction de la **Société LMB** avait fixé comme objectif la production de **4 500 moteurs**. La **production réelle a été de 4 200 unités**.

Donc, trois niveaux de production doivent être distingués :

- Production normale : **5 000 moteurs**,
- Production prévue : **4 500 moteurs**,
- Production réelle : **4 200 moteurs**.

La production réelle ou constatée a nécessité :

- **16 500 kg** de matières premières à **40 DH** l'un,
- **4 000 heures de main d'œuvre directe** à **145 DH** de l'heure,
- **4 000 heures-machines** pour la fabrication à **40 DH** l'unité,
- **2 000 heures-ouvriers** pour le montage à **50 DH** l'une.

TRAVAIL A FAIRE : En utilisant l'annexe ci-dessous :

Calculer :

- Le coût réel de la production réelle (CRPR),
- Le coût préétabli de la production réelle (CPPR),
- Le coût préétabli de la production prévue (CPPP).

5.2. Annexe

Eléments	COÛT REEL DE LA PRODUCTION REELLE 4 200 moteurs			COÛT PREETABLI DE LA PRODUCTION REELLE 4 200 moteurs			COÛT PREETABLI DE LA PRODUCTION PREVUE 4 500 moteurs		
	Nombre d'u.o.	Coûts des u.o.	Montant	Nombre d'u.o.	Coûts des u.o.	Montant	Nombre d'u.o.	Coûts des u.o.	Montant
Charges directes : - Matières premières - Main d'œuvre directe									
Total 1									
Charges indirectes : - Fabrication - Montage									
Total 2									
COÛT DE PRODUCTION									

5.3. Correction

Eléments	COÛT REEL DE LA PRODUCTION REELLE 4 200 moteurs			COÛT PREETABLI DE LA PRODUCTION REELLE 4 200 moteurs			COÛT PREETABLI DE LA PRODUCTION PREVUE 4 500 moteurs		
	Nombre d'u.o.	Coûts des u.o.	Montant	Nombre d'u.o.	Coûts des u.o.	Montant	Nombre d'u.o.	Coûts des u.o.	Montant
Charges directes :									
- Matières premières	16 500	40.00	660 000	16 800	40.00	672 000	18 000	40.00	720 000
- Main d'œuvre directe	4 000	145.00	580 000	4 200	140.00	588 000	4 500	140.00	630 000
Total 1			1 240 000			1 260 000			1 350 000
Charges indirectes :									
- Fabrication	4 000	40.00	160 000	4 200	40.00	168 000	4 500	40.00	180 000
- Montage	2 000	50.00	100 000	1 680	60.00	100 800	1 800	60.00	108 000
Total 2			260 000			268 800			288 000
COÛT DE PRODUCTION	4 200	357.14	1 500 000	4 200	364.00	1 528 800	4 500	364.00	1 638 000

6. MISE EN OEUVRE DE LA METHODE DES COÛTS STANDARDS

6.1. Définition du standard

Le standard fait référence :

- À des temps d'activité prévus,
- À des matières premières à consommer,
- À des opérations à exécuter,
- À une production à réaliser,
- À des coûts préétablis.

6.2. Modification des temps de référence

Les temps de référence sont modifiés en raison :

- Des pauses du personnel,
- Des pannes de matériel,
- Des opérations de préparation des machines,
- De nettoyage des outillages et des locaux,
- De mise en route, de rangement,
- ...

Ainsi, en pratique est-il nécessaire de distinguer :

- Temps de présence normal ou d'activité = **temps payé** ;
- Temps de nettoyage, d'entretien, de repos = **Temps d'emploi ou de chargement** ;
- Temps de montage des outils, de réglage, de mise en route = **Temps de fonctionnement réel**
- Temps d'arrêt, de panne = **Temps de marche ou de production effectif**.

6.3. Consommations de matières premières

Pour les matières premières, il arrive que :

- Certaines soient défectueuses ou détériorées et inutilisables,
- La consommation soit plus importante que prévue en raison
 - o De gaspillage,
 - o De mauvaise utilisation.

Ces anomalies majorent les coûts de production.

Elles peuvent être évitées par une meilleure qualification et responsabilisation du personnel ainsi que par une exigence de qualité envers les fournisseurs de matières avec la mise en place de normes ISO.

6.4. Avantages

La méthode des coûts préétablis permet :

- De contrôler les performances des unités de production ;

- D'instaurer un système correctif des anomalies et des dysfonctionnements ;
- De valoriser certaines opérations avant la fin du processus de production ;
- De définir des objectifs.

6.5. Inconvénients

La méthode des coûts préétablis :

- Est rigide et contraignante en raison de la référence à un standard de production ou norme ;
- Peut être source de conflits avec le personnel par les exigences définies (rythme, organisation du travail, mobilité professionnelle et géographique, ...) ;
- Exige une organisation rigoureuse et de nombreux moyens de contrôle de gestion.

6.6. Conséquences

La méthode des coûts préétablis nécessite par conséquent d'impliquer et de motiver le personnel pour rechercher une amélioration des performances et donc de la productivité globale de l'entreprise afin d'accroître sa compétitivité.

Elle conduit le contrôleur de gestion à rechercher les origines des écarts constatés par ***l'analyse des écarts*** sur les charges directes et sur les charges indirectes en vue de la prise de décision de gestion.