



République Algérienne Démocratique et Populaire  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

UNIVERSITE A/MIRA DE BEJAIA

FACULTE DES SCIENCES ÉCONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES  
SCIENCES DE GESTION

DÉPARTEMENT DES SCIENCES COMMERCIALES

**Polycopié de cours du module « Comptabilité Analytique »**

Destiné aux étudiants préparant leur licence de l'enseignement supérieur, ce polycopié présente une synthèse à la comptabilité analytique ou comptabilité de gestion .

Polycopié réalisé par :

Dr. Ali ZEGGAGH

**Année universitaire 2014/2015**

République Algérienne République Algérienne Démocratique et Populaire  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de La Recherche Scientifique  
Université Abderrahmane Mira de Bejaia  
Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion

Conseil Scientifique de la Faculté (CSF)

**Extrait de Procès Verbal du CSF**

Suite aux rapports favorables des deux experts concernant le polycopié intitulé « Comptabilité Analytique » du Dr Ali ZEGGAGH, le CSF réuni le 30 /09/2015 à 13h30, donne un avis favorable.

Béjaia, le 30 Septembre 2015

**Le Président du CSF**  
**Dr OUKACI Kamal**



الدكتور: أوقاسي كمال

Bejaia, le 04/06/2015

Ali ZEGGAGH

Docteur en Sciences Economiques

Université de Bejaia

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Commerciales

## **Engagement**

Je soussigné Mr. Ali ZEGGAGH., Maître de Conférences classe B, au sein de la Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, atteste sur l'honneur que le travail intitulé « Polycopie de cours du module : Comptabilité Analytique », qui est destiné aux étudiants de 2<sup>ème</sup> année « Classique et LMD », est le fruit de mes efforts, que ce document est personnel, et cite en référence toutes les sources utilisées.

Fait pour servir et valoir ce que de droit

# Sommaire

<b>Chapitre 1 : Le traitement analytique des charges et des stocks .....</b>	<b>06</b>
Définition.....	06
<b>1. Objectifs de la comptabilité analytique d'exploitation .....</b>	<b>07</b>
<b>2. La collecte de l'information.....</b>	<b>07</b>
2.1 Les charges incorporables.....	08
2.2 Les charges non incorporables.....	09
<b>3. Généralités sur les charges et les produits.....</b>	<b>09</b>
3.2 Les charges fixes.....	09
3.2 Les charges variables.....	10
3.3 Les charges directes.....	11
3.4 Les charges indirects.....	11
3.5 Les charges supplétives .....	11
3.6 Distinction entre charges directes et indirectes.....	12
Définition .....	12
<b>4. Les produits.....</b>	<b>12</b>
4.1 Les produits incorporables.....	13
4.2 Les produits non incorporables.....	13
4.3 Les produits supplétifs.....	13
<b>5. Analyse la structure des coûts de production.....</b>	<b>13</b>
5.1 Analyse des coûts de courte période.....	13
5.2 Analyse des coûts de longue période.....	14
<b>6. Les comptes d'inventaires permanents.....</b>	<b>15</b>
Définition .....	15
<b>6.1 La méthode du coût moyen unitaire pondéré.....</b>	<b>16</b>
6.2 La méthode du premier entré, premier sorti ( <b>FIFO</b> ).....	16
6.3 La méthode du Dernier entré, premier sorti ( <b>LIFO</b> ).....	16
Exemple corrigé.....	20

<b>Chapitre 2 : La méthode des coûts complets.....</b>	<b>21</b>
Définition.....	22
2.1 La hiérarchie des différents coûts.....	21
2.1.1 Les coûts d'achats.....	21
2.1.2 Les coûts de production.....	21
2.1.3 Les coûts de revient.....	21
2.2 Les composantes du coût de revient.....	22
2.2.1 Un processus séquentiel.....	23
2.2.2 La méthode des centres d'analyse.....	25
2.2.3 Imputation des charges indirectes dans les coûts.....	26
2.2.3.1 Calcul du coût de l'unité d'œuvre.....	26
2.2.3.2 l'imputation aux coûts.....	27
Exemple corrigé .....	28
2.2.4 Choix des centres d'analyse.....	28
2.2.4.1 Centres auxiliaires.....	28
2.2.4.2 Centres principaux.....	29
Exemple corrigé.....	33
2.3 Les déchets, rebus et sous produits.....	34
Définition.....	34
2.3.1 Les déchets ou rebus irrécupérables .....	34
2.3.1.1 Perte analytique sur les déchets ou rebus.....	34
2.3.1.2 Non prise en compte des déchets ou rebus.....	35
2.3.2 Les déchets ou rebus récupérables .....	36
2.3.2.1 Déchets ou rebus vendus à l'extérieur en l'état.....	36
2.3.2.2 Déchets ou rebus réutilisés en l'état pour une autre production Y.....	37
2.3.2.3 Déchets ou rebus réutilisés après traitement.....	37
2.3.3 Les sous produits.....	37
Exemple corrigé.....	38
 <b>Chapitre 3 : L'imputation rationnelle des frais fixes.....</b>	 <b>39</b>
Exemple corrigé.....	40
3.1 Les fondements de la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes.....	41
3.2 Les implications de la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes.....	41
Exemple corrigé.....	42
3.3 Détermination de l'activité normale.....	45

<b>Chapitre 4 : Direct Costing</b> .....	46
Définition.....	46
4.1 Les fondements de la méthode des coûts directes.....	47
4.2 Un processus séquentiel.....	49
4.3 Les implications de la méthode des coûts directes.....	50
4.4 Les éléments de jugement de la méthode des coûts directes.....	51
4.4.1 Les aspects positifs de la méthode.....	51
4.4.2 Les aspects négatifs de la méthode.....	52
4.3 Le seuil de rentabilité .....	56
<b>Chapitre 5 : Les coûts standards</b> .....	57
5.1 L'élaboration des coûts préétablis.....	57
5.1.1 Le mode de calcul.....	57
5.1.2 Calcul des écarts globaux.....	57
5.2 Principes de la méthode.....	58
5.3 Les notations utilisées.....	58
5.3.1 Exemple.....	59
5.3.2 Exemple simplifié.....	60
5.3.2.1 Ecart sur charges variables directes.....	61
5.3.2.1 Interprétation graphique.....	63
<b>Bibliographie</b> .....	64

## Chapitre 1

### Le traitement analytique des charges et des stocks

**Définition :** la comptabilité analytique est une comptabilité de rendement à but économique et systémique. Elle n'est pas obligatoire et les responsables peuvent et doivent l'adapter à leurs besoins sans se soucier de considérations juridiques ou fiscales comme c'est le cas en comptabilité générale. Elle est aussi celle de détail avec un résultat analytique par produit. « La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision »<sup>1</sup>. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.

Contrairement à la comptabilité générale, « la comptabilité analytique n'a pas pour vocation d'être un système formel et universel car elle doit s'adapter à chaque situation. La liberté dont on bénéficie s'accompagne cependant de contraintes : la validité de l'outil impose que l'on observe une grande rigueur dans le raisonnement et que l'on accepte la discipline d'un vocabulaire précis. C'est à ces conditions qu'on pourra mesurer la fiabilité ou les limites des éléments d'information qu'elle fournit »<sup>2</sup>. Elle permet d'analyser les charges et les produits recensés par la comptabilité générale. La comptabilité analytique détermine :

- Le coût de revient par produit (ou par marchandise) ;
- La valeur des stocks à tout moment grâce à la tenue des comptes d'inventaire permanent ;
- Le résultat analytique par produit (ou par marchandise) ;
- L'établissement de prévision dans le cadre de la gestion budgétaire.

La connaissance des coûts calculés de façon pertinente aide à la prise de décisions et le suivi de leur évolution-voire la comparaison avec les coûts prévisionnels permet de juger des performances réalisées.

---

<sup>1</sup> Dubrulle, L et Jourdain D., « comptabilité analytique de gestion », 4<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2003, p, 11.

<sup>2</sup> Idem 1, p 11.

Pour clore cette introduction sur la comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique d'exploitation, on peut dresser le tableau suivant<sup>3</sup>.

➤ **Critères de comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique<sup>4</sup>**

<u>Critère de comparaison</u>	<u>Comptabilité générale</u>	<u>Comptabilité analytique</u>
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizons	Passé	Présent-futur
Objectif	Financiers	Economique
Règles	Rigides et normatives	Souples et évolutives
Nature de l'information	Précise-certifiée-formelle	Rapide-pertinente-approchée
Classement des charges	Par nature	Par destination

**1- Objectifs de la comptabilité analytique d'exploitation :** La comptabilité analytique permet une confrontation du coût de revient des produits avec leur prix de marché. Elle permet le contrôle de gestion de l'entreprise par l'analyse des écarts entre « réalisations » et « prévisions ». La raison d'être de la comptabilité analytique est son utilité. « Elle constitue une banque de données et un outil de traitement de l'information irremplaçable. Elle a pris naissance dans les entreprises industrielles, est également connue sous le terme de comptabilité industrielle »<sup>5</sup>. Elle est au centre de l'entreprise et rend compte des processus de transformation interne. J'ajoute à cela que les anglo-saxons dénomment d'ailleurs la comptabilité analytique cost accounting, comptabilité des coûts, ou encore management cost, comptabilité de gestion. Elle permet donc de mieux connaître le coût des différentes activités ou productions de l'entreprise et de déterminer, de façon détaillée, l'origine du résultat qui n'est connu que globalement en comptabilité générale.

## **2- La collecte de l'information**

Les charges que la comptabilité analytique incorpore dans les coûts et les coûts de revient constituent les charges incorporables.

---

<sup>3</sup> Cf. Margerin Ausset, Comptabilité analytique, Edition Sedifor, juin 1981.

<sup>4</sup> Idem (1), p 9.

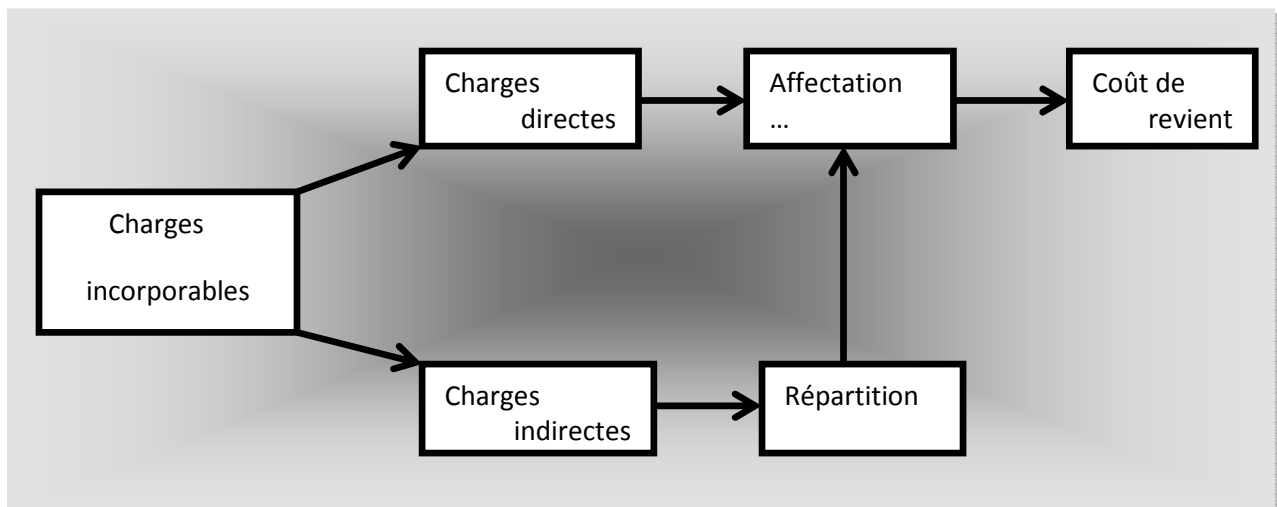
<sup>5</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p. 7.



**2.1- Les charges incorporables :** Les charges incorporables sont enregistrées par la comptabilité générale (dans le compte de résultat). Elles sont prises par la comptabilité analytique pour le calcul des coûts. La plupart de ces charges sont saisies en comptabilité analytique d'exploitation (CAE) puisqu'elles sont économiquement justifiées. On distingue deux catégories de charges incorporables :

➤ « Les charges (incorporables directes) qui ne concernent qu'un seul coût et peuvent être directement affectées à celui-ci sans ambiguïté. On peut citer les achats de matières premières, la main-d'œuvre directe de production, la dotation aux amortissements d'un équipement de production dédié à la fabrication d'un produit donné ...etc »<sup>6</sup>.

➤ « Les charges (incorporables indirectes) (ou frais) qui ne peuvent être incorporées plus particulièrement à tel ou tel coût car elles concernent plusieurs coûts simultanément. Un travail de répartition est donc nécessaire avant de procéder à leur affectation aux divers coûts impliqués »<sup>7</sup>.



SOURCE : adapté par nos soins

**Remarque :** Il nous importe d'éviter la confusion encore trop fréquente entre les charges directes qui sont des charges variables d'une part, et les charges indirectes qui sont considérées comme des charges fixes d'autre part. Il est vrai que la plupart des charges directes sont variables et que la plupart des charges indirectes sont fixes, mais il n'y a pas d'équivalence. Il existe donc des charges directes fixes et des charges indirectes variables. Par

<sup>6</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », Economica, 1997, p. 9.

<sup>7</sup> Idem 3., p. 9.

exemple, la rémunération de l'ouvrier est essentiellement fixe, et par conséquent c'est une charge de main-d'œuvre directe fixe. De même, la consommation en essence du camion participant à l'approvisionnement en matières premières et à la livraison des produits finis est une charge indirecte variable.

**2.2- Les charges non incorporables :** Ce sont des charges qui ne relèvent pas de l'exploitation normale de l'entreprise. Elles sont alors cataloguées en tant que « différences de traitement comptable ». Les charges comptables peuvent être considérées comme anormales, soit parce qu'elles n'ont pas trait à l'objet normal de l'entreprise, soit parce qu'elles concernent un autre exercice »<sup>8</sup>. Il est difficile de dresser une liste exhaustive des charges non incorporables car tout dépend de l'entreprise considérée. Malgré tout, un essai de liste pourrait être le suivant : dotations aux amortissements des frais d'établissement, dotations aux provisions, charges exceptionnelles sur opérations de gestion et en capital, charges afférentes à une période antérieure à celle considérée, impôts sur les bénéfices, TVA (lorsque celle-ci est enregistrée dans un compte de charges par nature) ...etc.

### 3 - Généralités sur les charges et les produits

Les charges ne se comportent pas de façon homogène par rapport aux variations du niveau de l'activité : certaines ne sont pas affectées par ces variations, d'autre évoluent avec elles.

**3.1- Les charges fixes :** « Les charges fixes sont, comme en s'en doute, celles dont le montant ne varié pas en cas de fluctuations du niveau de l'activité »<sup>9</sup>. Il en est ainsi, par exemple ; des salaires du personnel administratif ou du personnel d'encadrement, de l'impôt foncier, des assurances, des loyers, des annuités de leasing, du chauffage, des intérêts des emprunts à long et moyen terme, des amortissements, etc.

➤ **Caractéristiques :** Ces charges dépendent du potentiel économique mis en place par l'entreprise, en fait de moyens humains permanents, de moyens matériels ou de moyen financiers, c'est la raison pour laquelle, les charges fixes sont souvent appelées frais généraux ou charges de structure.

---

<sup>8</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », Economica, 1997, p. 10.

<sup>9</sup> Dubrulle., L et Jourdain D., « comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2003, p. 154.

**3.2 Les charges variables :** Les charges variables sont celles dont le montant fluctue avec le niveau de l'activité, « ce sont les consommations de matières premières, les consommations d'énergies, les frais de personnel d'exécution, les commissions des représentants, les frais de transport, les frais financiers liés au financement des besoins en fonds de roulement »<sup>10</sup> ...

➤ **Caractéristiques :** L'étude du comportement des charges en fera par ailleurs que l'on prenne en considération telle ou telle unité de mesure de l'activité, certaines charges, en effet, seront plus spécialement liées au chiffre d'affaires, d'autres aux quantités produites, d'autres au nombre d'heures de travail.

➤ **Ce qu'il faut retenir :** Alors que la comptabilité générale a essentiellement pour objet l'enregistrement des flux entre l'entreprise et son environnement (clients, fournisseurs, actionnaires). La comptabilité analytique se préoccupe à titre principal des conditions d'exploitation internes de l'entreprise. Le Plan comptable général<sup>11</sup> en donne la définition suivante : « la comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

D'une part :

- ❖ Connaître les coûts de différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- ❖ Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise<sup>12</sup>.

D'autre part :

- ❖ Elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.

Nous aurons l'occasion, tout au long de ce polycopié de cours, de préciser les techniques et les moyens proposés pour remplir ces objectifs. La définition plus ambitieuse de la comptabilité analytique donnée par la nouvelle version du plan comptable appelle les commentaires suivants :

---

<sup>10</sup> Idem (8)., p155.

<sup>11</sup> Nous ferons référence au Plan comptable général 1982 qui est plus développé en matière de comptabilité analytique que celui de 1999.

<sup>12</sup> Il s'agit notamment de l'évaluation des stocks.

- Il s'agit d'un véritable outil de contrôle de gestion qui repose essentiellement sur le calcul des coûts en vue d'éclairer les prises de décisions.

- Chaque entreprise a la possibilité et le devoir de choisir son propre système adapté à son activité, sa taille, son organisation, les besoins des responsables, ...Cependant, la recherche et le traitement d'une information ont un coût qu'il convient de comparer à l'utilité (la valeur) de l'information. A cet égard, le plan comptable rappelle deux principes fondamentaux :

- Quelques chiffres significatifs sont plus efficaces qu'une documentation qui n'est pas consultée faute de temps.

- Un renseignement approximatif (mais suffisamment approché), rapide est souvent plus utile qu'un renseignement plus exact mais connu trop tard.

Ces remarques constituent, au demeurant, une règle à retenir pour la mise en place de tout système de contrôle de gestion.

**3.3 - Les charges directes :** sont plus ou moins nombreuses concernent **exclusivement** un seul coût. Elles sont appelées « charges directes » par le plan comptable général (PCG), qui en donne la définition suivante : « une charge directe est une charge qu'il est possible **d'affecter immédiatement** sans calcul intermédiaire au coût auquel elle se **rapporte** »<sup>13</sup>.

**3.4 - Les charges indirectes :** au contraire concernent tout à la fois plusieurs coûts, le PCG les appelle « charges indirectes » et les définit ainsi : « **une charge indirecte est une charge qui nécessite un calcul intermédiaire pour être imputée aux coûts auxquels elle se rapporte** »<sup>14</sup>.

**3.5 - Les charges supplétives :** ce sont des charges qui n'apparaissent pas dans le compte de résultat mais dans le bilan. « Elles doivent entrer dans le calcul des coûts car elles correspondent à la rémunération de l'un des facteurs de productions, facteur travail, facteur capital, facteur travail (rémunération de l'exploitant individuel), facteur capital :

---

<sup>13</sup> Dubrulle, L et Jourdain D., « comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2003, p. 59.

<sup>14</sup> Idem 9., P,59.

rémunération des détenteurs de capitaux (**dividendes**) »<sup>15</sup>. Dans les calculs de coûts, la comptabilité analytique peu prendre en compte des charges non enregistrées en comptabilité générale. Ces charges sont dites « supplétives » et le plan comptable général les appelle « différences d'incorporation pour éléments supplétifs »<sup>16</sup>. Elles sont notamment prises en considération par des entreprises voulant calculer des coûts de revient qui ne dépendent ni du mode de financement de l'entreprise ni de son régime juridique ( société ou entreprise individuelle par exemple).

### 3.6 - Distinction entre charges directes et charges indirectes

**Définition :** Une charge peut être directe ou indirecte. En d'autres termes, c'est seulement lorsqu'on a défini les coûts recherchés que l'on peut identifier les charges directes et indirectes, telle charge est directe si on calcule les coûts des produits, mais perd ce caractère si on recherche le coût des services ou le coût par canal de distribution ..., et inversement. Par exemple :

➤ La publicité spécifique au produit « **P** » par exemple est une charge directe par rapport aux coûts de revient des produits, mais indirecte si l'entreprise cherche les coûts par zone de distribution.

➤ Le salaire de chaque responsable de dépôt est une charge directe par rapport aux coûts par zone de distribution, mais indirecte si l'entreprise calcule des coûts de revient par produit.

Les charges concernant l'entretien ou l'amortissement de ces habitations, sont considérées comme des charges non incorporables. Certaines charges financières peuvent être intégrées ou exclues. Il s'agit d'une décision que le chef d'entreprise doit prendre en fonction de l'utilité qu'il confère aux calculs des coûts. Les charges financières de la période peuvent être incluses dans le coût de production, à condition qu'elles correspondent à des intérêts de capitaux empruntés pour la production et que celles-ci s'étalent sur plus d'une année.

---

<sup>15</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », Economica, 1997, p, 11.

<sup>16</sup> C. Goujet., C. Raulet et C. Raulet « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1996, p20.

**4- Les produits :** Il s'agit des résultats qui découlent des processus de production. En comptabilité analytique, il existe trois catégories de produits : ceux qui sont incorporables, supplétifs et non incorporables.

**4.1- Produits incorporables :** « Le produit incorporable reste de référence : le prix de vente (PV) (ou chiffre d'affaires (CA) selon une approche « direct costing » ou recette totale (RT) selon une approche coût marginal) »<sup>17</sup>.

**4.2 - Produits non incorporables :** Les produits non incorporables sont des produits enregistrés par l'entreprise, à titre d'exemple : les produits de la location immobilière sont des produits non incorporables ; de même, les charges enregistrées concernant l'entretien ou l'amortissement de ces habitations, sont considérées comme des charges non incorporables.

**4.3- Produits supplétifs :** « Ce type de produit consiste en les travaux faits par l'entreprise pour elle-même, ceux-ci constituant une production immobilisée, cette production comprend notamment la création d'immobilisations corporelles (conception et fabrication d'une machine – outil d'un appareil ...etc.) ou d'immobilisations incorporelles (étude de marché, réalisation d'un logiciel informatique) »<sup>18</sup>.

## 5 - Analyse la structure des coûts de production

**5.1 - Analyse des coûts de courte période :** l'analyse économique aborde parfois la notion de coût de manière plus large en distinguant en particulier coûts explicites et coûts implicites, coûts privés et coûts sociaux.

- **Les coûts explicites :** correspondent aux dépenses réellement engagées.
- **Les coûts implicites :** sont eux-mêmes de sortes : les coûts liés à l'emploi de facteurs de production que possède déjà l'entreprise, et le coût d'opportunité de différentes ressources mises en œuvre lors du processus de production.
- **Les coûts privés (ou internes) :** sont les coûts explicites et implicites que supporte une unité économique pour obtenir un bien. « La conception économique du coût de production correspond à la notion de coût de revient de la comptabilité d'entreprise puisqu'elle intègre le coût de distribution.

---

<sup>17</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 12.

<sup>18</sup> Idem (17), p12.

➤ **Les coût de production :** Il s'agit de l'ensemble des dépenses supportées par une firme pour offrir un volume de production donné.

➤ **Les coûts fixes :** sont appelés parfois « frais généraux » correspondent aux dépenses telles que des paiements forfaitaires relatifs à la construction et aux locations d'équipements, les impôts fonciers payés par une entreprise, et ainsi de suite. Ceux-ci doivent être imputés même si l'entreprise se situe à un niveau zéro de production. « Le coût fixe représente la dépense totale qui est versée, même si le produit est nul, le coût fixe affecté par aucune variation de la quantité de produit »<sup>19</sup>. Inéluçtables à court terme, sont indépendants de volume de production sur la période considérée (machines, bâtiments....etc. ).

➤ **Les coûts variables :** sont fonction de la quantité produite; soit proportionnellement (coût variable directement proportionnel) comme les matières premières; soit non proportionnel comme le coût du travail, par exemple. Globalement, la fonction de coût est la somme des fonctions de coût fixes et de coût variables.

**5.2 - Analyse des coûts de longue période :** la notion de long terme correspond évidemment à la période de temps nécessaire à l'entreprise pour modifier son volume d'emploi. Dans le vocabulaire économique « le long terme correspond à l'horizon de planification des investissements »<sup>20</sup>. Il est l'expression d'un point de vue de plus d'une période de temps. En effet, la « durée » de long terme varie d'une entreprise à une autre selon les secteurs d'activité. Tous les facteurs sont variables non seulement le facteur travail mais aussi le facteur capital autrement dit, il y a possibilité de modifier l'échelle de production, la taille de la firme. Il en résulte que tous les coûts sont variables, la fonction de coût total de longue période est la courbe enveloppe des fonctions de coût associées à chaque échelle de production.

➤ **Le coût moyen (CM) :** est l'un des concepts de coûts les pus important. « Il est obtenu en devisant le coût global par la quantité produite correspondante »<sup>21</sup>. On peut ainsi calculer en courte période le coût total moyen, le coût variable moyen et le coût fixe moyen.

---

<sup>19</sup> Paul, A., Samuelson et William D. Nordhaus « microéconomie ». Edition d'organisation 1998., P 204.

<sup>20</sup> Dictionnaire d'économie et des faits économiques et sociaux contemporains, Edition Foucher 1999.

<sup>21</sup> Gilles Gauthier et François Leroux « micro-économie », Edition Gaëtan Morin. 1992.,P 198.

➤ **Le coût marginal (Cm)** : est le supplément de coût résultant de la production d'une unité supplémentaire. La fonction de coût marginal est la fonction dérivée de la fonction de coût total, le coût marginal correspond alors à la variation de la fonction de coût total induite par une variation théoriquement infinitésimale de la production. « Le coût marginal signifie le coût supplémentaire ou additionnel entraîné par le fait de fabriquer une unité supplémentaire de produit »<sup>22</sup>.

## 6 - Les comptes d'inventaires permanents

**Définition** : La tenue de l'inventaire permanent est nécessaire pour une entreprise de production de tenir des fiches de stock. Selon le Plan Comptable Général, l'inventaire permanent est un inventaire comptable, c'est-à-dire « une organisation des comptes de stocks qui, par l'enregistrement continu des mouvements, permet de connaître de façon constante, en cours d'exercice, les existants chiffrés en quantité et en valeur »<sup>23</sup>. Les mouvements débits sont établis selon le principe des coûts historiques définissant la valeur du jour de transaction. Les stocks sont enregistrés à leur coût d'acquisition (ou d'achat) pour les biens acquis à titre onéreux (matières, marchandises, ...); à leur coût de production pour les biens produits (produit en cours, ...), la comptabilité analytique sert notamment à établir les coûts d'achat, coût de production, et coût de revient.

Une fiche d'inventaire permanent ou de stock nous permet de connaître les entrées, sorties et existants. Sa forme est la suivante :

### IP matières ou produits

Débit

Crédit

Date	Libelle	Quantité	Coût unitaire	Montant		Date	Libelle	Quantité	Coût unitaire	Montant
	Stock initial (...) Entrée						Sortie (...) Stock final			
<b>Total</b>						<b>Total</b>				

SOURCE : adapté par nos soins

<sup>22</sup> Paul, A., Samuelson et William D. Nordhaus « microéconomie ». Edition d'organisation 1998.

<sup>23</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 13.



Il y a plusieurs méthodes de valorisation des mouvements de « crédit », la méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP), du premier entré, premier sorti (PEPS), et du dernier entré, premier sorti (DEPS).

**6.1- La méthode du coût moyen unitaire pondéré :** Le coût moyen unitaire pondéré (CMUP) est le rapport entre le total des coûts d'acquisition (ou de production) et les quantités acquises (ou produites) sur une période n'excédant pas en principe une durée moyenne de stockage :

$$CMUP = \frac{\text{stock initial en valeur} + \text{entrées en valeur}}{\text{stock initial en quantités} + \text{entrées en quantité}}$$

Si on pose  $q_i$  les quantités entrantes en stocks et  $p_i$  les coûts unitaires correspondant, donc le CMUP prend la forme suivante :

$$CMUP = \frac{\sum q_i \times p_i}{\sum q_i}$$

- Le coût moyen unitaire pondéré est la méthode préconisée par le plan comptable général : le CMUP peut éventuellement être calculé après chaque entrée.

**6.2 - La méthode du premier entré, premier sorti (FIFO) :** La méthode du premier entré, premier sorti (de l'anglicisme first in, first out ou FIFO). Cette méthode indique que les sorties sont valorisées au coût de la matière première ou du produit le plus ancien dans les stocks :

**6.3 - La méthode du dernier entré, premier sorti (LIFO) :** La méthode du dernier entré, premier sorti (de l'anglicisme last in, first out ou LIFO) indique que les sorties sont valorisées au coût de la matière première ou du produit existant le plus récent dans les stocks.

**Exemple :** au cours du mois de juillet N, les mouvements suivants ont été enregistrés sur la fiche de stocks de la matière première référence M.Ice :

1er juillet	Stock initial	4000 unités à 1DA l'unité
7 juillet	Entrée	2000 unités à 2DA l'unité
18 juillet	Sortie	2500 unités
21 juillet	entrée	3000 unités à 3DA l'unité
27 juillet	Sortie	4000 unités

SOURCE : élaboré par nos soins

**Travail à faire :** 1) valoriser les sorties et déterminer le stock final selon que l'on utilise : la méthode du CMUP, la méthode du PEPS, et la méthode DEPS.

2) préciser l'incidence des méthodes sur le résultat.

**Corrigé d'exemple :** quelle que soit la méthode utilisée, la partie gauche de l'inventaire permanent (IP) reste identique. On commence d'abord par la méthode CMUP, ensuite la méthode FIFO, et enfin la méthode LIFO.

- Méthode CMUP.

Débit

Crédit

Date	Libelle	Quantité	Coût unitaire	Montant	Date	Libelle	Quantité	Coût unitaire	Montant
1/7	Stock initial	4000	1	4 000	18/7	Sortie	2500	1,88	4 700
7/7	Entrée	2000	2	4 000	27/7	Sortie	4000	1,88	7 520
21/7	Entrée	3000	3	9 000		SF	2500	1,88	4 700
						DIFF D'inv			80
<b>Total</b>		<b>9 000</b>		<b>17 000</b>	<b>Total</b>		<b>9 000</b>		<b>17 000</b>

SOURCE : élaboré par nos soins

$$CMUP = \frac{17000}{9000} = 1,88889DA$$

Deux possibilité ; 1,88 ou 1,89 selon que l'on arrondit au centime par défaut ou par excès. Dans la partie droite de l'IP, colonne « coût unitaire », on indique le CMUP. En vertu d'un

principe immuable (non sujet à changer) de la comptabilité générale, le débit doit être égal au crédit, par conséquent on rajoute une ligne « différence de traitement », différence entre 17000 et 16920. Le CMUP étant arrondi par défaut, cette différence de traitement, plus précisément différence d'inventaire, est une charge appelée : **mali d'inventaire**. Si on prend le CMUP par excès, alors cette différence d'inventaire est un produit appelé : **boni d'inventaire**. L'inventaire permanent nécessite la mise en place d'une comptabilité analytique qui vise à calculer des coûts sur des périodes plus courtes que l'année (mois, trimestre ...) et partant à connaître pour chaque période les sorties de magasin par destination, exige que l'on tienne des fiches de stock régulièrement mises à jour. Il est donc nécessaire de tenir un inventaire permanent. Quelle que soit la méthode utilisée, une règle essentielle doit être respectée. Il faut toujours observer l'égalité (en quantité et en valeur) lors d'établir des fiches de stocks.

24

$$\text{Stock initial} + \text{entrées} = \text{sorties} + \text{stock final}$$

- Méthode CMUP.

Débit					Crédit				
Date	Libelle	Quantité	Coût unitaire	Montant	Date	Libelle	Quantité	Coût unitaire	Montant
1/7	Stock initial	4000	1	4 000	18/7	Sortie	2500	1,89	4 725
7/7	Entrée	2000	2	4 000	27/7	Sortie	4000	1,89	7 560
21/7	Entrée	3000	3	9 000		SF	2500	1,89	4 725
						DIFF D'inv			-10
<b>Total</b>		<b>9 000</b>	<b>1,89</b>	<b>17 000</b>	<b>Total</b>		<b>9 000</b>		<b>17 000</b>

SOURCE : élaboré par nos soins

$$CMUP = \frac{17000}{9000} \cong 1,89DA$$

<sup>24</sup> Dubrulle, L et Jourdain D., « comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2003, p, 34.

## Comptabilité Analytique

### - Méthode PEPS

Débit

Crédit

Date	Libelle	Quantité	Coût unitaire	Montant	Date	Libelle	Quantité	Coût unitaire	Montant
1/7	Stock initial	4000	1	4 000	18/7	Sortie	2500	1	2 500
7/7	Entrée	2000	2	4 000	27/7	Sortie	1500	1	1 500
21/7	Entrée	3000	3	9 000	dito	Sortie	2000	2	4 000
					dito	sortie	500	3	1 500
						SF	2500	3	7 500
<b>Total</b>		<b>9 000</b>		<b>17 000</b>	<b>Total</b>		<b>9 000</b>		<b>17 000</b>

SOURCE : élaboré par nos soins

### - Méthode DEPS

Débit

Crédit

Date	Libelle	Quantité	Coût unitaire	Montant	Date	Libelle	Quantité	Coût unitaire	Montant
1/7	Stock initial	4000	1	4 000	18/7	Sortie	2000	2	4 000
7/7	Entrée	2000	2	4 000	dit	Sortie	500	1	500
21/7	Entrée	3000	3	9 000	27/7	Sortie	3000	3	9 000
					dito	sortie	1000	1	1 000
						SF	2500	1	2 500
<b>Total</b>		<b>9 000</b>		<b>17 000</b>	<b>Total</b>		<b>9 000</b>		<b>17000</b>

SOURCE : élaboré par nos soins

2) Incidence de la méthode sur le résultat. Il faut déterminer la variation de stocks de matières premières qui s'inscrit en charge dans le compte de résultat.

Méthode	Variation de stocks
CMUP	-700
PEPS	-3500
DEPS	+1500

Le résultat sera donc plus élevé avec la méthode **PEPS**, plus faible avec la méthode DEPS, en faisant l'hypothèse réaliste que les coûts unitaires **augmentent progressivement**.

SOURCE : élaboré par nos soins

## Chapitre 2

### Méthode des coûts complets

La compétitivité des entreprises en situation concurrentielle, l'efficacité des organisations en période de limitation de leurs ressources passent par l'analyse et le suivi de leur coûts. Lorsqu'une entreprise met en place une comptabilité analytique, elle doit préalablement déterminer à quel niveau elle souhaite connaître ses coûts. C'est coûts peuvent inclure la totalité des charges (coût complet) ou exclure tout ou partie des charges fixes (coût partiel). Le cycle d'exploitation d'une entreprise fait apparaître des phases auxquelles correspondent des coûts successifs. L'important est de bien voir que l'on passe d'un coût à un autre (en suivant les stades du processus d'exploitation) en cumulant ces coûts.

**2.1 La hiérarchie des différents coûts**<sup>25</sup> : d'une manière générale, les différents coûts d'un produit (biens ou prestation de service) sont constitués par un ensemble de charges supportées par l'entreprise en raison de l'exploitation de ce bien ou de cette prestation de service. Nous avons à ce niveau trois éléments fondamentaux de coûts à savoir ;

**2.1.1 Les coûts d'achats** sont constitués par le prix d'achat des matières premières ou fournitures auquel s'ajoutent les charges d'approvisionnement.

**2.1.2 Les coûts de production** comprennent le coût d'achat des matières premières utilisées auquel s'ajoutent les charges occasionnées par leur transformation au stade concerné.

**2.1.3 Les coûts de revient**<sup>26</sup> sont constitués par le coût de production des produits vendus auquel s'ajoutent les charges de distribution. La comparaison de ces coûts de revient avec le chiffre d'affaires correspondant permet de déterminer le résultat analytique de chaque produit. **Le terme de coût** ne doit pas être confondu avec celui de prix, car le prix est l'expression monétaire de la valeur d'une transaction (**achat ou vente**), il s'applique uniquement aux relations de l'entreprise avec le milieu extérieur (prix d'achat, prix de

---

<sup>25</sup> Dubrulle, L et Jourdain D., « comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2003, p, 21.

<sup>26</sup> Cette notion correspond à l'expression usuelle de « prix de revient ». Il importe d'abandonner cette expression car un prix correspond, non à une somme de charges, mais à une valeur déterminée par le jeu de l'offre et de la demande sur un marché.

vente), par contre la notion d'**un coût s'agit d'une somme de charges, est propre à l'entreprise qui le calcule.**

➤ **Le contenu des coûts** : pour une période déterminée, la comptabilité analytique d'exploitation permet de calculer des coûts soit en y incorporant sans modification toutes les charges de la comptabilité générale, avec ou sans ajustement ou ajout, soit en n'y incorporant qu'une partie seulement de charges.

- **Coûts complets<sup>27</sup>**

✓ **Le coût complet traditionnel** : est obtenu en incorporant sans modification toutes les charges de la comptabilité générale.

✓ **Le coût complet économique** : en incorporant les charges, mais après ajustement de certaines d'entre elles, par majoration ou minoration en vue d'une meilleure expression économique de ce coût.

- **Coûts partiels**

✓ **Le coût partiel (variable)** : ne comprend que les charges qui varient avec la production ou la vente (excluant donc les charges « de structure » qui sont en principes fixes).

✓ **Le coût direct<sup>28</sup>** : est obtenu en ajoutent au coût variable les charges fixes s'appliquant immédiatement (sans calcul intermédiaire) « directement » au coût recherché.

- la périodicité des calculs doit être choisie (chaque mois ou chaque trimestre par exemple), et pour mieux juger des performances, le calcul des coûts standards peut être effectué. Dans le cas fréquent où les matières et les produits sont stockés, il est nécessaire d'établir des fiches de stock pour ne tenir compte dans les coûts de production que des matières utilisées et dans les coûts de revient que des produits vendus.

**2.2 - Les composantes du coût de revient** : le processus de détermination du coût de revient d'un produit suivra le cheminement de celui-ci depuis son entrée au magasin sous

---

<sup>27</sup> La distinction entre coût complet traditionnel et coût complet économique nous semble difficilement utilisable dans la pratique Incorporer sans aucune modification toutes les charge de la comptabilité générale est rarement justifié.

<sup>28</sup> Dans ce polycopié de cours, nous utiliserons le terme « coût spécifique » qui prête moins à confusion.

forme de matières premières jusqu'à sa vente sous forme de produit fini. Avant de parvenir au stade final de la vente, le « futur produit » subira un certain nombre d'opérations matérielles (approvisionnement, stockage, transformation, stockage, distribution). Les diverses charges concernant chacun de ces stades seront regroupées pour former le coût correspondant ; la somme de ces derniers représentant, en première approximation, au stade final, le coût de revient.

« **Approvisionnement, stockage, transformation, stockage, distribution** ».

**Coût de revient = « somme de coûts »**

29

Selon le PCG, un coût est une somme de charges relatives à un **élément défini** au sein du réseau comptable. Un coût se caractérise par son champ d'application (souvent une fonction économique) ; son contenu (coût complet, coût partiel) ; son calcul (le moment du calcul à priori ou à posteriori) ; et son montant.

**2.2.1 Un processus séquentiel**<sup>30</sup>: la comptabilité analytique d'exploitation est une technique comptable qui suit un processus systémique c'est-à-dire un ensemble de stades généralement liés entre eux par des phases d'entrée en stock et de sortie de stock (ou inventaire permanent).

## 1<sup>er</sup> stade intermédiaire : Approvisionnement

Coût d'achat des matières premières
= prix d'achat des matières premières
+ frais sur achats des matières premières
+ éventuellement autres charges directes sur achat des matières premières

<sup>29</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 19.

<sup>30</sup> Idem 24, p20.



**Stockages = IP matières premières**

**2<sup>ème</sup> stade intermédiaire : Production**

Coût de production des produits finis

= coût d'achat des matières premières consommées

+ charges directes de production des produits finis (essentiellement main-d'œuvre directe « MOD »)

+ frais de production des produits finis

**Stockages = IP produits finis**

Le coût de production est obtenu après que le produit a subi des opérations de transformation.

**3<sup>ème</sup> stade intermédiaire : Distribution**

Coût de distribution des produits finis vendus

= charges directes et indirectes de distribution

Coût de revient des produits finis vendus

= coût de production des produits finis vendus

+ coût de distribution (voire coût hors production)

**On appelle donc coût de revient le coût complet d'un produit au stade final** / les coûts de revient représentent la synthèse des coûts précédents. La confrontation du prix de vente et du coût de revient donne le résultat analytique par matières ou par produits.

**Résultat analytique des produits finis « vendus »  
= prix de vente – coût de revient**

**2.2.2 la méthode des centres d'analyse :** Constitue sans aucun doute une forme d'analyse d'activités. Chaque centre est le lieu de consommation de ressources pour la production d'un service qui est consommé par les produits ou par un autre centre. La méthode des coûts complets ou des centres d'analyse est la méthode de base du plan comptable général. Reposant sur la décomposition du coût de revient calquée sur la structure du cycle de transformation de l'entreprise. Cette méthode se prête bien au calcul des coûts de revient d'une activité industrielle. La méthode des coûts complets est probablement la technique de la comptabilité analytique la plus développée tant du point de vue théorique que pratique. Elle repose sur la distinction entre charges directes et indirectes et l'affectation de la totalité de ces charges. Rappelons que les charges directes sont imputées directement aux coûts et que les charges indirectes (ou frais) transitent dans les centres d'analyse préalablement à leur imputation dans les coûts. Parmi ses centres d'analyse, les centres auxiliaires, et les centres principaux. Pour ce faire, deux hypothèses de répartition secondaire sont possibles<sup>31</sup> :

- Sans réciprocité : transfert en escalier ;
- Avec réciprocité : transferts croisés. Plusieurs centres auxiliaires peuvent échanger entre eux des prestations.

Dans la première hypothèse, le coût constaté de chaque centre à un certain niveau de calcul est transféré aux centres suivants sans faire retour en arrière. Par contre, dans la seconde hypothèse, il y a transferts croisés ou prestations réciproques lorsque plusieurs centres auxiliaires consomment réciproquement des unités d'œuvres les uns des autres.

**Remarque :** Après répartition secondaire, les centres auxiliaires sont annulés puisqu'ils ont donné leurs unités aux centres essentiellement principaux. Les principales fonctions de l'entreprise se réalisent dans les centres principaux qui s'imputent aux coûts concernés de la manière suivante : Nombre d'unités d'œuvre x coût d'unité d'œuvre. Par « imputation »

Selon le PCG : « Le coût de l'unité d'œuvre d'un centre d'analyse est le quotient du coût du centre d'analyse par le nombre d'unité de ce centre ». « L'unité d'œuvre est l'unité de mesure dans un centre d'analyse servant notamment à imputer le coût de ce centre aux

---

<sup>31</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 32.

coûts des produits ou des commandes intéressés »<sup>32</sup>. L'unité d'œuvre doit être la caractéristique de l'activité du centre d'analyse et lorsqu'on a le choix entre plusieurs unités d'œuvres. L'unité à retenir est celle qui exprime la meilleure corrélation entre les variations des charges du centre concerné et la variation quantitative de l'activité du centre d'analyse.

**2.2.3 Imputation des charges indirectes dans les coûts**<sup>33</sup> : cette imputation se fait bien sûr à partir des unités d'œuvres sur la base des opérations suivantes :

**2.2.3.1 calcul du coût de l'unité d'œuvre :**

$$\text{Coût de l'unité d'oeuvre} = \frac{\text{Montant en francs des charges du centre d'analyse}}{\text{Nombre d'unités d'œuvres du centre}}$$

**2.2.3.2 l'imputation aux coûts :**

$$\text{Montant à imputer au coût concerné} \\ = \text{coût de l'unité d'oeuvre} \times \text{nombre d'unités d'œuvres fournies}$$

---

<sup>32</sup> Idem (31).,p,33.

<sup>33</sup> Dubrulle., L et Jourdain D., « comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2003, p, 75.

La méthode des centres d'analyse – schéma de principe

	Charges par nature	Centres auxiliaires		Centres principaux			Total
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Production	distribution	
Charges indirectes	Fouritures utilisées		x	x	x	x	x
	Services externes	x	x	x	x	x	x
	Charges indirectes	x	x	x	x	x	x
	Charges supplétives	x		x			x
	Total RI	<b>T<sub>1</sub></b>	<b>T<sub>2</sub></b>	<b>T<sub>3</sub></b>	<b>T<sub>4</sub></b>	<b>T<sub>5</sub></b>	<b>T</b>
	R II						
	Administration	<b>-T<sub>1</sub></b>	<b>b<sub>1</sub></b>	x	x	x	
	Entretien		<b>-(t<sub>2</sub>+ t<sub>1</sub>)</b>	x	x	x	
	Total après R II	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>T'<sub>3</sub></b>	<b>T'<sub>4</sub></b>	<b>T'<sub>5</sub></b>	<b>T</b>
	Unité d'œuvre			<b>Tonne</b>	<b>Heure</b>	<b>100 DA CA</b>	
Nature			<b>N<sub>1</sub></b>	<b>N<sub>2</sub></b>	<b>N<sub>3</sub></b>		
Nombre			<b>n<sub>1</sub></b>	<b>n<sub>2</sub></b>	<b>n<sub>3</sub></b>		
Coût unitaire							

SOURCE : adapté par nos soins

On rencontre une difficulté lors de la répartition des centres auxiliaires, entre certains, des prestations réciproques. Ainsi le véritable montant du coût de l'entretien dans l'entreprise n'est de 62500 DA, mais de cette somme majorée de la prestation reçue du centre « d'administration » or, cette prestation n'est pas égale à 5% de 202700 DA puisqu'il faut tenir compte de la prestation que fournit aux services administratifs le centre « d'entretien ».

**Exemple :** des prestations réciproques entre les centre auxiliaires :

	Centres auxiliaires			Centres principaux		
	Administration	Entretien	Transport	Approvisionnement	Production	distribution
Total RI	202 700	62 500	90 700	2 500	460 650	171 750
R II						
Administration	-100%	5%	5%	5%	75%	10%
Entretien	10%	-100%	50%	-	40%	
Transport			-100%	50%	-	50%

SOURCE : élaboré par nos soins

**Les prestations réciproques entre centres auxiliaires :** le responsable du contrôle de gestion décide d'utiliser la méthode des centres d'analyse pour but d'imputer de ses charges indirectes.

**2.2.4 choix des centres d'analyse :** Au niveau des centres d'analyse, nous avons les centres auxiliaires et les centres principaux. Des centres qui servent à donner de l'aide au bon fonctionnement des centres principaux sont des centres auxiliaires. En revanche, les centres principaux sont des centres qui dégagent la valeur ajoutée, et qui pourront prendre en charge par la suite les centres auxiliaires.

**2.2.4.1 Centres auxiliaires :** les charges des centres auxiliaires seront transférer dans les centres principaux selon les clés de répartition.

• **Le centre « Administration »** les charges de ce centre sont réparties comme suit, sur la base des prestations fournies aux autres centres (estimation du temps passé) :

- 5 % au centre entretien.
- 5 % au centre transport.
- 5 % au centre approvisionnement.
- 75 % au centre production.
- 10 % au centre distribution.

• **Le centre « Entretien »** l'heure de travail est l'unité d'œuvre retenue pour ce service, les deux personnes du service établissent des bons de travail dont le dépouillement donne le détail des interventions pour le trimestre :

- Pour les services administratifs 90 h
- Pour le service transports 450 h
- Pour l'atelier de production 360 h

Total des heures pour les autres services 900h. Heures passées pour le service entretien lui-même 60 h (total 960 h).

• **Le centre « Transport »** Le kilomètre parcouru a été retenu comme unité d'œuvre. Les deux camions ont au total parcouru 30000 km dont 15000 km pour les approvisionnements (aussi bien A que B) et 15000 pour les livraisons de produit finis (aussi bien P que L).

**2.2.4.2 Centres principaux :** Ce sont des centres qui provoquent la valeur ajoutée dans l'entreprise, et qui se prennent en charge par eux-mêmes.

• **Le centre « Approvisionnement » :** L'unité d'œuvre est la tonne de matière entrée en magasin.

• **Le centre « Production » :** L'unité d'œuvre est la tonne de matière première transformée (poids à l'entrée).

• **Le centre « Distribution » :** L'unité d'œuvre est constituée par 1000 DA de chiffre d'affaires.

### ➤ Renseignements complémentaires

- **Achat de matières premières :**  
1.350.000 DA - Matière A ; 600.000 DA (200 tonnes à 3000 DA) ; - Matière B 750.000 DA (300 tonnes à 2500 DA )
- **Consommation de matières premières :**
  - A : 150 tonnes pour la fabrication de P et 50 tonnes pour celle de L. - B : 280 tonnes.
  - **Production :** 150 tonnes de produits P et 320 tonnes de produits L
  - **Ventes :** 2.884.000 DA
- 140 tonnes du produit P à 7.600 DA , soit 1.064.000 DA
- 350 tonnes du produit L à 5.200 DA , soit 1.820.000 DA

**Travail à faire :** à l'aide de tous ces renseignements

1) Effectuez la répartition primaire des charges indirectes dans les centres d'analyse et la répartition secondaire des centres auxiliaires dans les centres principaux, puis calculez le coût des unités d'œuvres. Pour la suite du problème, vous considérerez quelle que soit votre réponse à cette question que les coûts des unités d'œuvres sont les suivants :

	Approvisionnement	Production	Distribution
Coût de l'unité d'œuvre	164	1349	91

2) Calculez les coûts et les résultats analytiques du premier trimestre (les sorties de stock seront évaluées au coût moyen trimestriel).

3) Présentez le compte de résultat du 1<sup>er</sup> trimestre en supposant que l'abonnement des charges a été pratiqué.

4) Vérifiez la concordance entre le résultat analytique global et le compte de résultat.

**Réponse :** 1. Répartition des charges indirectes

**Remarque :** stock au 1<sup>er</sup> Janvier : 423.226 DA

- Matière première A                    64.240 DA (pour 20 tonnes)
- Matière première B                    75.160 DA (pour 30 tonnes)
- Produit P                                54.626 DA (pour 10 tonnes)
- Produit L                                229.200 DA pour 50 tonnes)

Transport de biens et déplacements : 135.000 DA, dont

- Transport sur achat de matière A                    60.000 DA
- Transport sur achat de matière B                    30.000 DA
- Transports sur ventes de P et L                    24.000 DA
- Déplacements direction                    9.000 DA
- Déplacements service commercial                    12.000 DA

Tableau de répartition des charges indirectes

Charges indirectes	Montant trimestre	Centres auxiliaires			Centres principaux		
		Administration	Entretien	Transport	Approvisio-	Production	distribution
<b>fournitures</b>	21.500	5.000				16.000	500
<b>Services extérieurs</b>							
Entretien et répartition	55.500	2.000		30.000		21.000	2.500
Assurances	3.800	800		1.500		1.500	
<b>Autres services extérieurs</b>							
Honoraires	6.000	6.000					
Publicité	25.000						25.000
Transports	45.000	9.000					36.000
<b>PTT</b>	6.000	3.000			1.000		2.000
<b>Charges de personnel</b>	653.000	133.000	60.000	25.000		351.000	84.000
<b>Impôts et taxes</b>							
Taxe professionnelle	20.000	400	1.000	200		17.400	1.000
Autres impôts et taxes	7.000	3.000		4.000			
<b>Charges financières</b>	38.000	5.000				20.000	13.000
<b>Dotations aux amers</b>							
Construction	15.000	1.500	1.500		1.500	9.750	750
Matériel industriel	24.000					24.000	
Matériel de transport	36.000			30.000			6.000
Mob et mat de bureau	5.000	4.000					1.000
<b>Charges supplétives</b>	30.000	30.000					
<b>Total R I</b>	990.800	202.700	62.500	90.700	2.500	460.650	171.750
<b>Répartition II</b>							
Administration		-210.000	10.500	10.500	10.500	157.500	21.000
Entretien		+7.300	-73.000	36.500		29.200	
Transport				-137.700	68.850		68.850
<b>Total R II</b>	990.800	0	0	0	81.850	647.350	261.600
<b>Unité d'œuvre : Nature</b>					Tonne entrée	Tonne transf	1000 DA de
Nombre					500	480	CA
Coût unitaire					164	1349	2884
							91

SOURCE : adapté par nos soins



Le problème des prestations réciproques est étudié en détail à la fin de ce chapitre. On peut vérifier qu'après la répartition secondaire, les centres auxiliaires sont vidés et toutes les charges indirectes (9908000 DA) sont réparties sur les trois centres principaux.

$$\begin{aligned}
 X &= 202700 + 0,10y \Rightarrow X = 210000 \\
 Y &= 62500 + 0,05x \Rightarrow Y = 73000
 \end{aligned}$$

- main d'œuvre directe de production (MOD)
  - Pour la production de P 160.000 DA ;
  - Pour la production de L 184.000 DA ;
- transport sur achat : matière A 60.000 DA; matière B 30.000 DA
- Publicité spécifique à P 8.000 DA
- Publicité spécifique à L 12.000 DA

Calculez les coûts et les résultats analytiques du premier trimestre (les sorties de stock seront évaluées au coût moyen trimestriel).

### A) coût d'achat de matières premières

Matière A				Matière B		
Libelle	Quantité	Prix	Montant	Quantité	Prix	Montant
Prix d'achat	200	3000	600 000	300	2500	750 000
Charges directes			60 000			30 000
Centre approvisionnement	200	164	32 800	300	164	49 200
<b>Coût d'achat</b>	<b>200</b>	<b>3 464</b>	<b>692 800</b>	<b>300</b>	<b>2 764</b>	<b>829 200</b>

SOURCE : élaboré par nos soins

### B) fiche de stock des matières premières

Matière A				Matière B		
Libelle	Quantité	Prix	Montant	Quantité	Prix	Montant
Stock I	20	3212	64 240	30	2505,33	75 610
Entrée	200		692 800	300		829 200
Disponible	220	3441,10	757 040	330	2740,50	904 360
Sortie	200	3441,10	688 220	280	2740,50	767 340
<b>Stock final</b>	<b>20</b>		<b>68 820</b>	<b>50</b>		<b>137 020</b>

SOURCE : élaboré par nos soins

## C) coûts de production

Produit P				Produit L		
Libelle	Quantité	Prix	Montant	Quantité	Prix	Montant
Matière utilisée	150	3441,10	516 165	50	3441,10	172 055
Matière utilisée				280	2740,50	767 340
Charge direct			160 000			184 000
Centre production	150	1349	202 350	330	1349	445 170
<b>Coût de production</b>	<b>150</b>		<b>878 515</b>	<b>320</b>		<b>1 568 565</b>

SOURCE : élaboré par nos soins

## D) fiche de stock des produits

Produit P				Produit L		
Libelle	Quantité	Prix	Montant	Quantité	Prix	Montant
Stock I	10	5462,60	54 626	50		229 200
Entrée	150		878 515	320		1 568 565
Disponible	160	5832,13	933 141	370	4858, 82	1 797 765
Sortie	140	5832,13	816 498	350	4858, 82	1 700 300
<b>Stock final</b>	<b>20</b>		<b>116643</b>	<b>20</b>		<b>97465</b>

SOURCE : élaboré par nos soins

## E) coût de revient et résultat analytique

Produit P				Produit L		
Libelle	Quantité	Prix	Montant	Quantité	Prix	Montant
Coût de P° des produits vendus	140	5832,13	816 498,2	350	4858, ?	1 700 300
Charges directes	-	-	8000*			12 000*
Centre distribution	1064	91	96 824	1820	91	165 620
Coût de revient	140		921 322,2	350		1 877 920
Chiffre d'affaires	140	7600	1 064 000	350	5200	1 820 000
<b>R analytique</b>	<b>140</b>		<b>142 677,8</b>	<b>350</b>		<b>-57 920</b>

SOURCE : élaboré par nos soins

Résultat analytique global = 142677,8 – 57920 = 84757,8 DA.

## 2.3 - les déchets, rebuts et sous-produits

**Définition :** Toutes les matières consommées (utilisées) ne se retrouvent pas nécessairement dans les produits obtenus : si tel est le cas, la production a donné lieu à des déchets (sur matières premières). Par ailleurs, certains produits finis (ou bien en cours de production, produits intermédiaires) peuvent présenter des défauts et se trouver de ce fait impropres à l'utilisation à laquelle ils étaient normalement destinés : on parle alors de rebuts (sur produits). « Au sens général du terme, les produits résiduels sont composés des rebuts et des déchets »<sup>34</sup>. Les rebuts : sont des objets fabriqués impropres à une utilisation ou à un écoulement normal sur le marché, ce sont des produits manqués (exemples d'un verre présentant un défaut ... etc.). Par contre, les matières non retrouvées en quantité dans les produits fabriqués, ou les résidus de matières résultant de la fabrication constituent, les déchets (exemples des brandes de papier dans l'imprimerie, de la sciure dans l'ébénisterie, des copeaux de cuivre dans le travail des métaux, ...). Les déchets peuvent être inévitables lorsqu'ils sont directement la conséquence de processus de production, mais l'entreprise tentera de les éviter par une gestion plus rationnelle de ses moyens de production et plus axées sur la qualité de ses produits.

Supposons une entreprise qui, à partir de troncs d'arbre, fabrique des panneaux de porte. A la sortie de l'atelier, l'entreprise a produit les fameux panneaux de porte mais également des copeaux de bois ces derniers sont des déchets et rebuts sont dits récupérables ou irrécupérables selon qu'ils sont susceptibles ou non d'être vendus ou d'être réutilisés par l'entreprise ; on peut donc éventuellement recycler, vendre ou bien détruire ces déchets ou rebuts. Cette seconde typologie est importante.

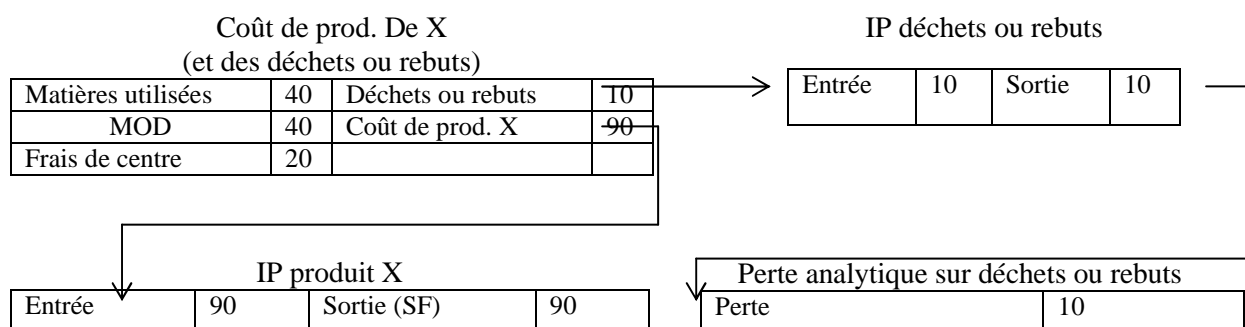
**2.3.1 Les déchets ou rebuts irrécupérables :** Il existe deux possibilités de traitement comptable dans le cas des déchets ou rebuts irrécupérables.

**2.3.1.1 Perte analytique sur les déchets ou rebuts :** La valeur des produits finis X est égale à la différence entre le coût de production de X (et des déchets ou rebuts), moins la

---

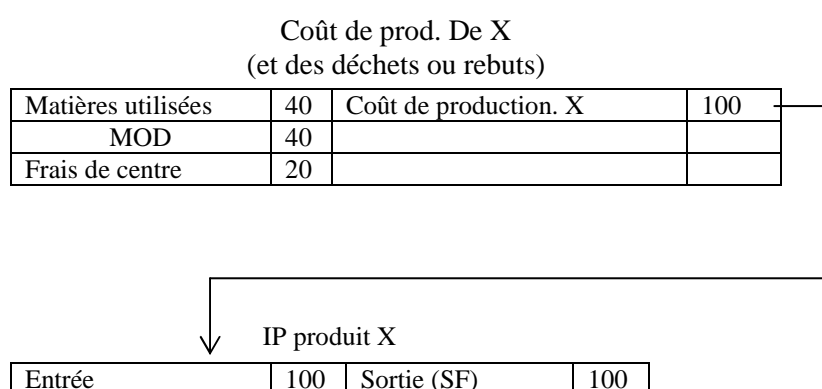
<sup>34</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 36.

valeur de ces déchets ou rebuts<sup>35</sup>. La comptabilité analytique d'exploitation (CAE) est une comptabilité du détail et distingue les bons produits X et les « mauvais produits », soient les déchets ou rebuts. L'entreprise a produit des copeaux de bois (déchets) irrécupérables et/ou des panneaux non conformes (rebut) irrécupérables.



SOURCE : adapté par nos soins

**2.3.1.2 Non prise en compte des déchets ou rebuts :** Il n'est pas utile d'en évaluer le coût qui reste incorporé au coût de production du produit principal. De plus, il faut parfois les traiter (déchets polluants); ces opérations entraînent des charges qui doivent être imputées au coût de production du produit principal. L'existence de ces déchets et rebuts continue à augmenter le coût des « bons produits »<sup>36</sup>. Le choix entre ces deux possibilités peut avoir un impact sur le résultat analytique compte tenu des variations de stocks de produits et de déchets ou rebuts.



SOURCE : adapté par nos soins

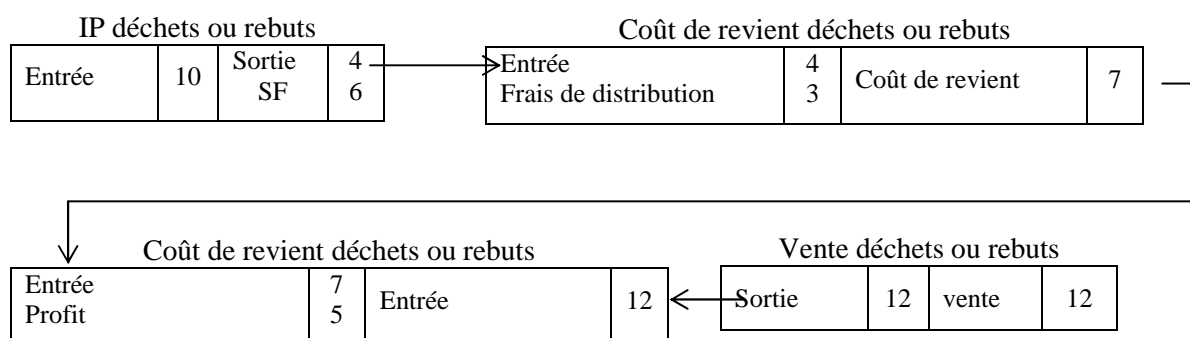
<sup>35</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 36.

<sup>36</sup> Idem (36).,p, 37.

➤ **Evaluation des produits résiduels** : L'évaluation des produits résiduels est fondamentale pour déterminer le coût des bons produits. Plusieurs situations doivent être envisagées selon que les produits résiduels sont utilisables, vendables ou perdus.

**2.3.2 Les déchets ou rebuts récupérables<sup>37</sup>** : Dans le cas des déchets ou rebuts récupérables, les déchets ou rebuts sont des matières ou des produits à part entière. Dans la plupart des cas de récupération qu'il s'agisse de vente à l'extérieure ou de réutilisation pour une autre production, il convient de considérer que la matière mise en œuvre a été entièrement consommée et a généré une double production : le produit et le déchet (ou rebut). L'entreprise a produit des copeaux de bois (déchets) récupérables et/ou des panneaux non conformes (rebut) récupérables.

**2.3.2.1 Déchets ou rebuts vendus à l'extérieur en l'état<sup>38</sup>** : On parle de produits résiduels entraînant un résultat analytique en tant que tel : un bénéfice ou une perte. L'entreprise a vendu des copeaux de bois (déchets) récupérable et/ou des panneaux non conformes (rebut) récupérables à d'autres entreprises.



SOURCE : adapté par nos soins

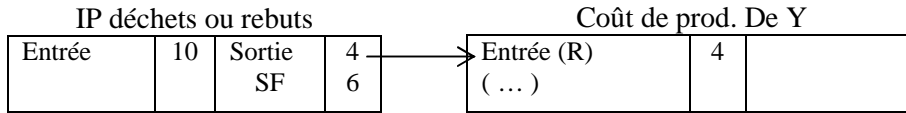
**2.3.2.2 Déchets ou rebuts réutilisés en l'état pour une autre production Y<sup>39</sup>** : Il faut, dans cette hypothèse, les valoriser au prix du marché ou à un prix forfaitaire. leur valeur est soustraite du coût de production du produit fini dont ils proviennent et ajoutée au coût de production du produit dans lequel ils entrent. On parle souvent de produit résiduels

<sup>37</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 37.

<sup>38</sup> Idem (37)..p, 37.

<sup>39</sup> Idem (37)..p, 38.

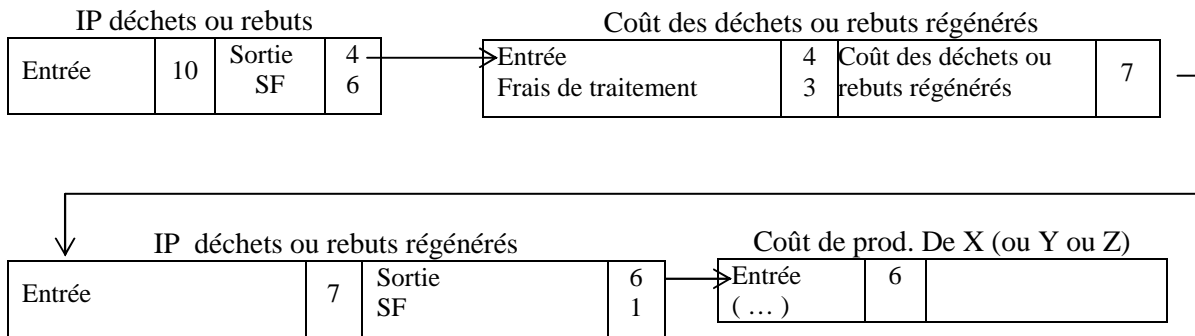
réutilisés (verre fondu, copeaux de bois ...). L'entreprise a utilisé des panneaux non conformes (rebuts) récupérables pour fabriquer des étagères en bois.



SOURCE : adapté par nos soins

(R) notamment en substitution à une autre matière première.

**2.3.2.3 Déchets ou rebuts réutilisés après traitement<sup>40</sup>** : On parle souvent de produits résiduels réutilisés (ou revendus) après transformation : le déchet ou rebut est parfois considéré comme ayant un coût d'acquisition nul et le coût de production est alors généralement constitué par le seul coût de traitement. L'entreprise a utilisé des panneaux non conformes (rebuts) récupérables pour fabriquer après traitement des étagères en bois.



SOURCE : adapté par nos soins

**2.3.3 Les sous-produits** : L'appellation sous-produits est habituellement réservée aux produits obtenus dans une fabrication accessoirement au produit principal, objet essentiel de la production. Les sous-produits présentent un intérêt secondaire pour l'entreprise par rapport au produit principal. Leur valeur est très inférieure à celle du produit principal. Il est question de produits secondaires obtenus au cours de l'élaboration du produit fini principal. « Ces produits liés mais non désirés par l'entreprise, peuvent avoir une valeur marchande sous réserve d'un traitement supplémentaire; ils se distinguent des déchets

<sup>40</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 38

ou rebuts par leur valeur souvent plus importante »<sup>41</sup>. Ainsi, une entreprise pétrolière obtient de l'essence mais également des sous-produits comme de l'huile ou du goudron ...

D'un point de vue analytique, si le sous-produit est vendu, alors le prix perçu vient généralement diminuer le coût de production du produit principal. En revanche, si le sous-produit est irrécupérable alors il faut s'en débarrasser et la charge entraînée vient s'ajouter à celle du produit principal.

**Exemple :** une entreprise a fabriqué un produit fini pour un coût de 10.000DA et il en a résulté un sous-produit dont la valeur marchande est de 2.500DA, sachant que les charges de distribution relatives à ce sous-produit sont estimés à 500DA alors on peut dire que le coût du sous-produit est de 2.500 (prix du marché) – 500 (charges de distribution) = 2.000 et en conséquence, que le coût du produit fini principal est de 10.000 – 2.000 = 8.000DA.

---

<sup>41</sup> Idem (40).,p, 39.

## Chapitre 3 L'imputation rationnelle des frais fixes

La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes fait la distinction fondamentale entre les charges directes et les charges indirectes, elle est une méthode de calcul des coûts qui a pour objectifs d'isoler, les effets d'une variation d'activité sur les coûts unitaires complets des centres d'analyse et des produits. Nous avons vu, en effet, que le coût unitaire complet d'une unité d'œuvre ou d'un produit particulier comprend :

- 1°) la part des charges variables incorporées qui est sensiblement fixe dans la zone où l'évolution des charges variables est quasi proportionnelle au volume d'activité réalisé;
- 2°) La part des charges fixes, affectées ou imputées, qui est variable avec l'activité de la période.

L'imputation rationnelle des frais fixes est donc un développement de la méthode des centres d'analyse destiné à filtrer certains effets considérés comme fâcheux. « **Elle consiste à ne faire entrer dans le calcul du coût de revient d'un produit que la part des frais fixes à sa production normale** »<sup>42</sup>. Rappelons que les charges variables (ou opérationnelles) sont proportionnelles au volume d'activité et restent constants dans la composition du coût variable unitaire et que les charges fixes (ou de structure) sont en principe indépendantes **du volume d'activité**. La problématique du sujet tient compte de deux éléments à savoir<sup>43</sup> :

- 1) De déterminer un niveau d'activité pouvant servir d'étalon de référence à une entreprise dans l'obtention de ses coûts de revient et qui sera désigné sous le nom d'activité normale. Elle est généralement fonction de la capacité de production de l'entreprise ;

- 2) De faire apparaître l'incidence de la seule variation d'activité sur le résultat analytique en parvenant à évaluer le boni de suractivité réalisé du fait d'une activité réelle supérieure à celle qui avait été prise comme référence ou bien le coût de chômage subi par suite d'une activité réelle inférieure à la normale.

**Exemple :** il est facile de montrer que lorsqu'on calcule un coût de production unitaire, le montant des charges fixes incorporables dans ce coût varie avec le niveau d'activité de

---

<sup>42</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 61

<sup>43</sup> Idem (42)., p, 62.



l'entreprise, alors que la part des charges variables reste constante. Considérons un centre d'analyse qui produit normalement 2.000 articles (en 500 heures ouvriers) coûtant 10.000 DA de frais variables et de 15.000 DA de frais fixes. Sur une période de trois mois, la fabrication connaît des variations :

- Avril 1500 articles fabriqués (sous-activité);
- Mai 2000 articles fabriqués (activité normale);
- Juin 2500 articles fabriqués (suractivité).

Les coûts de production mensuels correspondant à l'activité réelle sont les suivants :

Mois	Avril		Mai		Juin	
Niveau d'activité	Sous-activité		Activité normale		Suractivité	
Quantités fabriquées	1500 articles		2000 articles		2500 articles	
Nature des coûts	Coût total	Coût unitaire	Coût total	Coût unitaire	Coût total	Coût unitaire
Frais variables	7 500	5	10 000	5	12 500	5
Frais fixes	15 000	10	15 000	7,5	15 000	6
Coût de production	22 500	15	25 000	12,5	27 500	11

SOURCE : élaboré par nos soins

Les frais fixes unitaires varient en sens inverse du volume d'activité et l'imputation rationnelle des frais fixes se propose de réaliser une sélection : les frais variables qui n'introduisent aucune distorsion entrent dans la totalité du coût de production, mais les frais fixes ne sont imputés au coût de production que dans une certaine proportion. Lorsque la production effective est sous-utilisée, alors la partie non imputée est considérée comme un coût de sous-activité et doit être débitée au compte de résultat. Par contre, lorsque la production effective est sur-utilisée, alors l'autre partie est considérée comme un boni de suractivité et doit être créditée au compte de résultat. En reprenant l'exemple précédent, l'application du principe de l'imputation rationnelle des frais fixes fournit les résultats suivants :

Mois	Avril		Mai		Juin	
Niveau d'activité	Sous-activité		Activité normale		Suractivité	
Quantités fabriquées	1500 articles		2000 articles		2500 articles	
Nature des coûts	Coût total	Coût unitaire	Coût total	Coût unitaire	Coût total	Coût unitaire
Frais variables	7 500	5	10 000	5	12 500	5
Frais fixes	15 000	10	15 000	7,5	15 000	6
- CIR = 0,75	11 250	7,5				
- CIR = 1,00			15 000	7,5		
- CIR = 1,25					18 750	7,5
Coût de production	18 750	12,5	25 000	12,5	31 250	12,5

SOURCE : élaboré par nos soins

On constate alors une insensibilité du coût de production unitaire aux variations du niveau d'activité en cas d'imputation rationnelle des frais fixes.

CIR : est dénommé **coefficient d'imputation rationnelle** ; « il est inférieur à 1 en cas de sous-activité, supérieur à 1 en cas de suractivité »<sup>44</sup>.

**3.1 Les fondements de la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes :** Il s'agit de rendre le coût unitaire des prestations des centres et celui des produits indépendants du degré d'utilisation de la structure productive dont dispose l'entreprise (donc d'éliminer un inconvénient essentiel de la méthode des coûts complets) et de faire apparaître distinctement l'incidence des variations d'activité sur le résultat de la période. Pour parvenir à atteindre les objectifs précédents, il suffit d'appliquer aux frais fixes d'un centre ou d'un produit le rapport constitué par le coefficient d'activité du centre, ou concernant la production en question, soit **Activité réelle / Activité normale**. « Le principe de la méthode est donc simple puisqu'il repose sur une rectification du montant des charges de structure devant intervenir dans le calcul des coûts, obtenu par application d'un ou de plusieurs coefficients d'activité »<sup>45</sup>.

**3.2 Les implications de la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes :**  
Les implications au niveau des calculs à effectuer sont :

- Chaque charge est, dès sa saisie, analysée en charges de structure ou charges opérationnelles pour chacun des centres d'analyse et chacun des produits de l'entreprise.
- Chaque centre opérationnel, chaque produit reçoit une norme d'activité ou de fabrication (nombre d'unités à fabriquer ou de prestations à fournir).
- Si, pour un centre donné, CF représente les coûts fixes, Nn le niveau normale d'activité et Nr, son niveau réel d'activité, les coûts de structure retenus pour calculer le coût total de ce centre, qui est ensuite imputé aux coûts des produits qu'il a traité, sont égaux à :  $CF \times Nr/Nn$ . Si le montant des charges variables du même centre s'élèvent à CV, son coût total « rationnel » se monte à  $CF \times Nr/Nn + CV$ , soit par unité d'œuvre :  $(CF \times Nr/Nn +$

---

<sup>44</sup> C. Goujet., C. Raulet et C. Raulet « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1996, p160.

<sup>45</sup> Dubrulle., L et Jourdain D., « comptabilité analytique de gestion », 4<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2003, p, 217.

CV)/Nr. Ou encore :  $CF/Nn + CV/Nr$ . Trois situations sont à envisager (pour chaque centre et pour chaque produit fabriqué) :

1°)  $Nr = Nn$  ; les charges de structure incorporées dans les coûts correspondent exactement aux charges fixes réellement à financer ; l'activité réalisée atteint le niveau de l'activité normale prévue.

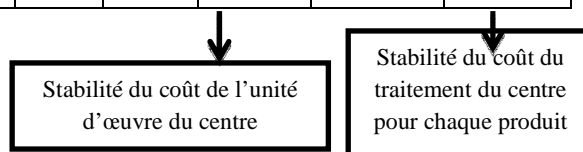
2°)  $Nr < Nn$  ; le coefficient d'activité  $< 1$  et les charges de structure à retenir pour le calcul des coûts sont inférieures aux charges fixes réellement supportées. La sous-activité entraîne une sous-absorption des charges fixes de la période égale à  $CF \times (Nn - Nr)/Nn$ .

3°)  $Nr > Nn$  ; le coefficient d'activité  $> 1$  et indique que la période est marquée par une suractivité par rapport à la norme, une sur absorption de charges de structure a lieu dans le coût total, correspondant à  $CF \times (Nr - Nn)/Nn$ , les charges de structure incluses dans les coûts sont supérieures aux charges fixes réelles.

**Exemple :** montrant d'une part, les conséquences sur le coût de l'unité d'œuvre de la variation d'activité d'un centre, et d'autre part, les effets de la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes sur le même coût.

	Nombre d'unité d'œuvre	Coefficient d'activité	Coût du centre						Production traité par centre	
			Fixe		Variable		Total		Nombre d'unités	Coût du travail de centre par unité traité
			Total	unité d'œuvre	Total	unité d'œuvre	Total	unité d'œuvre		
Prévisions (normes)	1000h	100%	4000	4	1000 0	10	14000	14	500	28
<b>Réalisation</b>										
Période « P »	800h	80%	4000	5	8000	10	12000	15	400	30
Période « P+1 »	1200h	120%	4000	3,33	12000	10	16000	13,33	600	26,66
<b>Avec imputation rationnelle des charges fixes</b>										
Période « P »	800h	80%	3200	4	8000	10	11200	<b>14</b>	400	<b>28</b>
Période « P+1 »	1200h	120%	4800	4	12000	10	16800	<b>14</b>	600	<b>28</b>

SOURCE : adapté par nos soins



1°) sans imputation rationnelle des charges fixes, tout changement d'activité entraîne une modification du coût unitaire, sans que la responsabilité de la personne à la tête du centre soit obligatoirement engagée;

2°) l'imputation rationnelle des charges fixes permet d'obtenir la stabilité du coût de l'unité d'œuvre du centre et celle, bien sûr, du coût traitement effectué sur chaque produit. Appliqué à l'ensemble de l'entreprise, la méthode de l'imputation rationnelle stabilise dans les mêmes conditions les coûts unitaires des divers produits réalisés. La différence entre les charges de structure réelles et les charges fixes incorporées est prise en compte au niveau du résultat de la période.

**3.3 Détermination de l'activité normale :** la détermination du niveau normal d'activité est certainement le point le plus délicat de la méthode. D'après le conseil national de la comptabilité « l'activité normale correspond à l'activité théorique maximale diminuée des déperditions incompressibles de l'activité liées aux temps de congés, d'arrêts de travail, de réparations (entretien, pannes, réglages) »<sup>46</sup>. L'activité normale s'appelle souvent capacité normale de production. Suractivité et sous-activité sont alors des phénomènes transitoires de déséquilibre par rapport à ce niveau d'activité dit normal. Cette activité qui est déterminée pour l'entreprise ne correspond pas obligatoirement à une activité normale pour tous les centres principaux, surtout en cas de multi production. D'un centre principal à l'autre peuvent apparaître des capacités excédentaires ou bien des goulots d'étranglement. La plupart du temps, il y aura donc des coefficients d'activité différents pour chacun des centres principaux, ces coefficients d'activité comparant l'activité réelle d'un centre par rapport à l'activité normale.

**Principes :** le principe fondamental de la méthode est le suivant : en général, l'imputation rationnelle des charges indirectes fixes se pratique dans le tableau des centres d'analyse avant répartition secondaire. Lorsque les coefficients d'activité sont les mêmes pour tous les centres, il n'y a aucun problème, on peut faire le calcul de la différence d'imputation à n'importe quel moment. En revanche, lorsque les coefficients sont différents, le calcul de la différence de l'imputation doit être effectué centre par centre, il faut donc obligatoirement le

---

<sup>46</sup> C. Goujet., C. Raulet et C. Raulet « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1996, p167.

faire après la répartition primaire et avant la répartition II. Si le comptable ne dispose que d'un tableau de centres d'analyse après répartition secondaire, alors il n'aura pas le choix et ne pourra pas pratiquer la méthode qu'après répartition secondaire. « L'imputation rationnelle des frais fixes consiste à multiplier le montant réel des frais fixes attribué à chacun des centres par le rapport ci-dessous »<sup>47</sup>.

$$CIR = \frac{\text{activité réelle}}{\text{activité normale}}$$

1) « Si CIR < 1 alors l'activité réelle de la période est inférieure à l'activité normale, une partie de frais fixes ou coût de chômage (ou coût non absorbé) ne sera pas imputée aux coûts mais devra être considérée comme une perte due à la sous-activité »<sup>48</sup>.

### CIR < 1

- Activité réelle < activité normale
- Frais fixes (imputation rationnelle) < frais fixes (coûts complets)
- Coût de revient (imputation rationnelle) < coût de revient (coût complets)
- Résultat analytique (imputation rationnelle) > résultat analytique (coûts complets)

Donc résultat analytique (imputation rationnelle) – coût de chômage = résultat analytique (coûts complets).

2) « Si CIR = 1 alors l'activité réelle est égale à l'activité normale et on revient à la méthode des coûts complets, c'est voulu ou subi en fonction de l'information disponible »<sup>49</sup>.

3) « Si CIR > 1 alors l'activité réelle est supérieure à l'activité normale, les frais de structure imputés aux coûts sont supérieur au montant normal supporté, la partie supplémentaire de frais fixes affectée ou boni de suractivité sera considérée comme un profit dû à la suractivité. Par mesure de prudence, le boni de suractivité ne peut être utilisé qu'à amortir une sous-activité dans une autre production »<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Idem (46)., p, 160.

<sup>48</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 65.

<sup>49</sup> Idem (48)., p, 65.

<sup>50</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 65.

## CIR >1

- Activité réelle > activité normale
- Frais fixes (imputation rationnelle) > frais fixes (coûts complets)
- Coût de revient (imputation rationnelle) > coût de revient (coût complets)
- Résultat analytique (imputation rationnelle) < résultat analytique (coûts complets)

Donc résultat analytique (imputation rationnelle) + boni de suractivité = résultat analytique (coûts complets). Le boni de suractivité fait partie du compte « différences de traitement comptable ».

La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes est donc un développement de la méthode des centres d'analyse ; l'imputation rationnelle découlant des coûts complets, on doit retrouver le résultat « coûts complets » après la prise en compte des différences de traitement comptable. « Le point délicat dans cette méthode est le choix du niveau normal d'activité qui conditionne toute l'analyse »<sup>51</sup>. De même, rien ne prouve que l'unité d'œuvre qui s'applique aux frais fixes est nécessairement la même que celle des frais variables d'un centre. De plus, on peut noter qu'il peut très bien exister des charges directes fixes sur lesquelles il faudrait logiquement appliquer un coefficient d'activité. **Enfin, l'imputation rationnelle est relativement lourde à mettre en place et rester en pratique peut utiliser, mais très utile en matière d'ajustement les charges de structure.**

---

<sup>51</sup> Idem (66)., p, 66.

## Chapitre 4 Direct Costing « le coût direct »

**Définition :** Un coût est direct lorsqu'il est composé de charges qui lui ont été affectées directement, c'est-à-dire sous calcul intermédiaire. Ce sont, le plus généralement, des charges variables. Il est constitué des charges qui peuvent être rattachées à ce coût sans ambiguïté, même si elles transitent par les centres d'analyse; certaines de ces charges sont « opérationnelles » (ou « variable » d'autres sont de « structure » ou « fixe »).

« La méthode du direct costing est synonyme de méthode du coût variable »<sup>52</sup>. Elle est une méthode de calcul de coûts partiels qui implique que soit réalisée la distinction entre les charges directs et les charges indirects.

➤ un coût variable est un coût comprenant exclusivement des charges variant avec l'activité (ou chiffre d'affaires) sans qu'il y ait nécessairement une proportionnalité exacte.

➤ un coût fixe ou de structure est généralement indépendant du niveau d'activité et irréversible à court terme puisqu'on ne peut en modifier le montant une fois qu'il a été engagé. Ces coûts fixes sont souvent associés aux immobilisations et aux personnes et services incompressibles, c'est-à-dire dont on ne peut pas se passer.

**Exemple :** les charges variables liées au fonctionnement de l'entreprise sont notamment : les consommations de matières et d'emballages, de gaz, d'eau, d'électricité, d'énergie, les déplacements, la taxe sur les salaires, les commissions ... etc. Par contre, les charges fixes sont : les loyers, les primes d'assurances, les dotations aux amortissements des bâtiments et des équipements ... etc.

Pour une période donnée, « la méthode de direct costing est caractérisée par les deux relations suivantes »<sup>53</sup> :

Chiffre d'affaires (CA) – coût variable (CV) = marge sur coût variable (MCV)	.....(1).
--	-----------

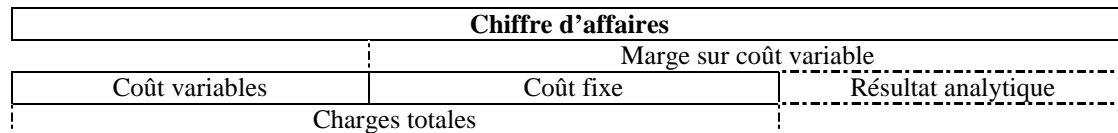
MCV – coût fixe (CF) = résultat analytique (RA)	.....(2).
---	-----------

---

<sup>52</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 73.

<sup>53</sup> Idem (52)., p, 75.

**4.1 Les fondements de la méthode des coûts directs :** La méthode des coûts directs est fondée sur le fait que le chiffre d'affaires d'une période doit au moins couvrir d'une part, les charges directes de production et de distribution des produits vendus et, d'autre part, les charges indirectes qui deviennent des charges de la période.



SOURCE : adapté par nos soins

« Les marges constituent la contribution à la couverture des charges indirectes communes des différents facteurs. Si l'entreprise vend plusieurs produits J durant la période i (mensuelle), alors elle obtiendra une marge sur coût variable (mensuelle) globale sur l'ensemble des produits »<sup>54</sup> :

$$MCV_i = \sum_{j=1}^J MCV_j$$

Si les charges fixes sont annuelles alors,

$$RA_{\text{annuel}} = \sum_{i=1}^{12} MCV_i - CF_{\text{annuel}}$$

Cependant, le responsable de la comptabilité pourra éventuellement affecter, à chaque période mensuelle, la part des charges fixes lui revenant théoriquement afin d'obtenir un résultat analytique mensuel.

**4.2 Un processus séquentiel :** « Le processus de calcul en direct costing comporte les trois étapes suivantes »<sup>55</sup> :

1) Distribution entre charges variables et charges fixes ; Les charges fixes de la période sont « mises de côté » pour traitement ultérieur.

2) Pratique de « la méthode des coûts complets sur les charges variables »; les charges variables vont être traitées lors de cette étape.

<sup>54</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 81.

<sup>55</sup> Idem (54)., p, 76.



➤ Stade du tableau des centres d'analyse : éventuellement, stade du tableau des centres d'analyse c'est assez peu fréquent, car la plupart des charges variables sont directes, c'est une simplification de calcul important.

➤ Stade de l'approvisionnement :

Coût d'achat (variable) des matières premières  
= prix d'achat des matières premières + (frais variables sur achat)

Les frais variables sont mis entre parenthèses car ils sont rarement indirects

Stockage = IP matières premières

Les stocks (initiaux) sont pris uniquement pour leur partie variable

➤ Stade de la production :

Coût de production variable des produits = coût d'achat (variables) des matières premières consommées + charges variables directes de production + (frais variables de production)

Stockage = IP produits

➤ Stade de la distribution :

Coût de distributions variables des produits vendus  
= charges variables directes de distribution + (frais variables de distribution)

➤ Stade de la vente :

Coût de revient variables des produits vendus, c'est-à-dire coût variable  
= coût de production variables des produits vendus + coût de distributions variables

Résultat analytique variable  
= marge sur coût variable  
= chiffre d'affaires – coût variable

3) Détermination du résultat analytique : Dans cette troisième étape, on rapproche (marge sur coût variable et coût fixe :

$$\text{Résultat analytique} = \text{marge sur coût variable} - \text{coût fixe}$$

➤ On peut distinguer plusieurs étapes en termes de marges avant d'aboutir à la fameuse marge sur coût variable.

Cas de l'entreprise commerciale	Cas de l'entreprise industrielle
Chiffre d'affaires - coût d'achat des marchandises vendues	Chiffre d'affaires - coût d'achat des matières premières consommées
= marge sur coût d'achat - charges variables de distribution	= marge sur coût d'achat - charge variable de production ± variation de stocks des produits finis
= marge sur coût variable - coût fixe	= marge sur coût variable de Production - charges variables de distribution
= résultat analytique	= marge sur coût variable - coût fixe
<u>SOURCE : adapté par nos soins</u>	= résultat analytique

➤ Le problème de l'évaluation des stocks : pour respecter les directives du plan comptable général, les stocks doivent être évalués selon la méthode des coûts complets. Or avec des stocks évalués à des coûts (partiels) de production, cette particularité crée une « différence d'incorporation » dont il faut tenir compte pour retrouver le résultat de la comptabilité générale = résultat analytique (coûts complets). En règle générale, la méthode du direct costing sous-évalue les coûts de production en n'y intégrant que les charges variables; cela conduit à une sous-évaluation des stocks finaux des produits. Si on distingue, dans le stock initial (SI) et dans le stock final (SF) de la comptabilité générale, la partie fixe et la partie variable. « Les problèmes relatifs à la méthode du direct costing résultent notamment dans la difficulté pratique pour distinguer les charges variables et les charges fixes »<sup>56</sup>.

<sup>56</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 80.

**4.3 les implications de la méthode des coûts directs :** la méthode des coûts directs permet de déterminer des coûts composés aussi bien de charges opérationnelles que de charges de structure, car les deux catégories de charges peuvent être directes. La méthode des coûts directs fait apparaître pour chaque segment retenu une marge sur coût direct. Cette marge constitue une contribution à la couverture des charges de période communes (et exclusivement indirects) non incluses dans les coûts. Nous aurons :  $CA_j - CD_j = MCD_j$  avec  $CD_j =$  coût direct des ventes pour le produit, la famille de produit  $S_j$  par exemple, et  $MCD_j =$  marge sur coût direct de  $j$ ; et

$$\sum_{i=1}^N MCD_j - \text{charges indirectes non retenues dans les coûts} = \text{résultat de la période.}$$

- ✓ La méthode des coûts directs n'exclut pas les centres d'analyse, mais elle évite l'imputation arbitraire de leur coût aux produits ;
- ✓ La méthode est susceptible d'aménagement afin de faire apparaître les charges de structure et les charges opérationnelles dans les calculs des coûts des produits ;
- ✓ Les stocks sont évalués aux coûts directs et sont donc influés par les variations d'activité de l'entreprise dans la mesure où des charges de structures directes figurent dans les coûts des matières, en cours, produits intermédiaires, produits finis ... entrées en magasin.

La méthode des coûts directs (d'après le Plan Comptable Général) : présentation des calculs de la méthode des coûts directs produit ou famille de produits.

1	Chiffre d'affaires - charges directes (variables et fixes) - charges transitant par les centres d'analyse et imputables (variables et fixes)
2	Coût direct
3	Marge sur coût direct (1 -2)
4	Somme des marges sur coût direct
5	Charges indirectes de période
6	Résultat de la période (4 - 5)

SOURCE : adapté par nos soins

On peut voir quatre types de charges, représentées par quatre (4) zones différentes, existent dans l'entreprise.

**Zone 1** : qui regroupe les charges variables et charges directes (exemple : la matière première  $M_1$  entrant dans la fabrication du produit  $P_1$ ) ;

**Zone 2** : qui se compose des charges variables indirectes (exemple : la consommation d'une même matière première pour la fabrication de plusieurs produits dans une entreprise qui ne se préoccupe pas de repérer quelle quantité est utilisée par chaque produit) ;

**Zone 3** : qui comprend les charges fixes directes (exemple : les charges salariales se rapportant au travail) ;

**Zone 4** : qui est constituée des frais dits généraux, c'est-à-dire des charges fixes indirectes (exemple : les charges entraînées par la présence d'un personnel administratif).

#### **4.4 Les éléments de jugement de la méthode des coûts directs :**

**4.4.1 Les aspects positifs de la méthode** : plusieurs points positifs sont possibles lors de la mise en place de la méthode des coûts directs :

➤ la méthode des coûts directs simplifie énormément les calculs puisque le tableau de répartition peut être évité au moins en partie. Un gain de temps et des économies d'argent s'ensuivent du fait de la réduction des délais utiles au traitement de l'information.

➤ la méthode est justifiée lorsque « l'entreprise cherche à modifier sa gamme de produits sans pour cela modifier sa structure de base face à un marché qui lui impose des restrictions dans certains secteurs et lui permet des développements importants dans d'autres ». Les marges sur coût direct obtenues constituent la contribution à la couverture des charges indirectes communes des différents secteurs.

➤ la méthode des coûts directs appliquée pour le calcul du coût des centres des responsabilités, fournit le montant du budget affecté sans ambiguïté à chaque centre. Elle donne donc des informations précieuses sur les sommes que chaque responsable doit gérer et sur la valeur de la structure productive dont il dispose. Elle facilite le contrôle de la gestion des responsables.

➤ la méthode des coûts directs se rapproche de la méthode des coûts variables directs lorsqu'une grande partie des coûts directs est variable. Cette méthode reprend la définition de celle des coûts complets puisqu'elle distingue les charges directes et les charges indirectes. Mais une simplification importante apparaît : il n'y a plus de tableau de répartition des charges indirectes, ces dernières étant considérées globalement.

**4.4.2 Les aspects négatifs de la méthode :** cette méthode possède aussi des points négatifs que nous allons discuter ci-après :

➤ la méthode exige que la distinction charges directes-charges indirectes soit réalisée et même combinée avec la distinction charge de structures-charges opérationnelles. Nous avons vu que ce n'est pas un travail facile. L'emploi de la méthode suppose que la structure de l'entreprise est telle que les coûts directs sont relativement important par rapport aux autres coûts non retenus dans les calculs (que les coûts directs soient pris au sens étroit ou au sens large).

➤ la méthode des coûts directs n'aboutit pas à des résultats analytiques par produits, elle fournit des marges de contribution à la couverture des charges indirectes communes qui ne sont pas appropriées pour aider à la prise de décision d'abandon ou de maintien d'un produit ou d'une activité. La méthode est peu utilisée, notamment on raison du fait que les stocks sont évalués en coût (partiel) direct.

**4.3 Le seuil de rentabilité (SR) :** Le seuil de rentabilité d'une entreprise est le niveau de son activité pour lequel son résultat est nul »<sup>57</sup>. Le seuil de rentabilité est une application du direct costing. C'est le chiffre d'affaires pour lequel l'entreprise fait un résultat analytique nul. Le point mort ou seuil de rentabilité d'une entreprise est atteint lorsque :

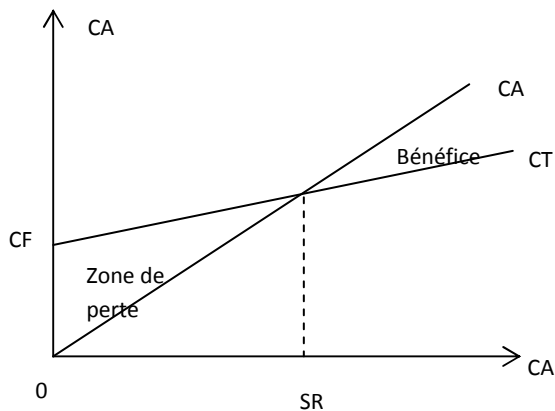
- ✓ Le total des charges est couvert par le chiffre d'affaires.
- ✓ La marge sur coût variable correspond aux charges de structures de l'année.
- ✓ Le résultat est égal à zéro. Ce sont les trois façons de définir le seuil de rentabilité (SR).

---

<sup>57</sup> C. Goujet., C. Raulet et C. Raulet « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1996, p149.

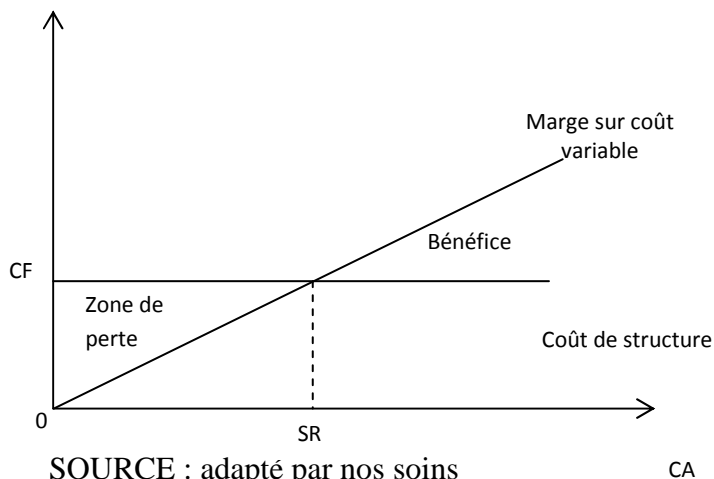
## Représentation graphique :

Totales des charges



SOURCE : adapté par nos soins

Coût de structure marge sur coût variable



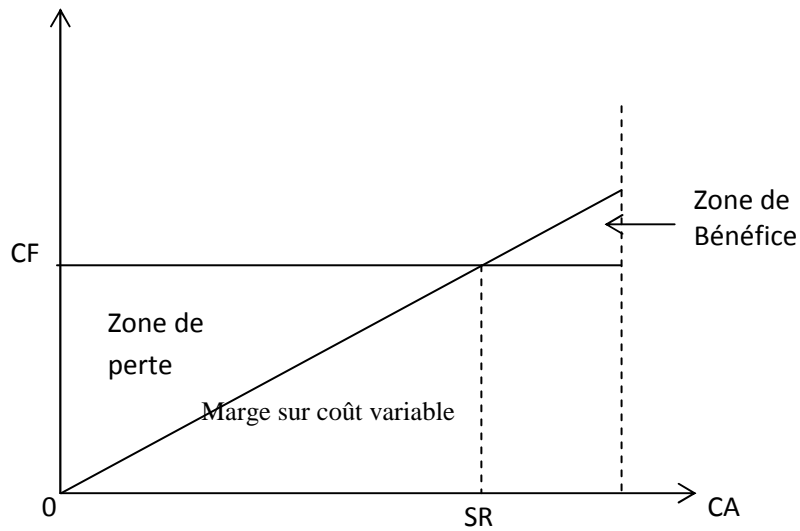
SOURCE : adapté par nos soins

En conclusion, le seuil de rentabilité est un outil de gestion indispensable, car il permet de bien voir sur quoi agir pour améliorer la situation de l'entreprise (exemple : réduction des coûts fixes par l'impartition, et/ou accroissement de la marge sur coût variable par augmentation des prix de vente – si cela est possible).

**Les utilisations du seuil de rentabilité :** Le seuil de rentabilité permet d'apprécier le point faible « vulnérabilité » de l'entreprise. Il peut être déterminé au niveau des centres de responsabilité et employé a posteriori ou dans le cadre de prévisions.

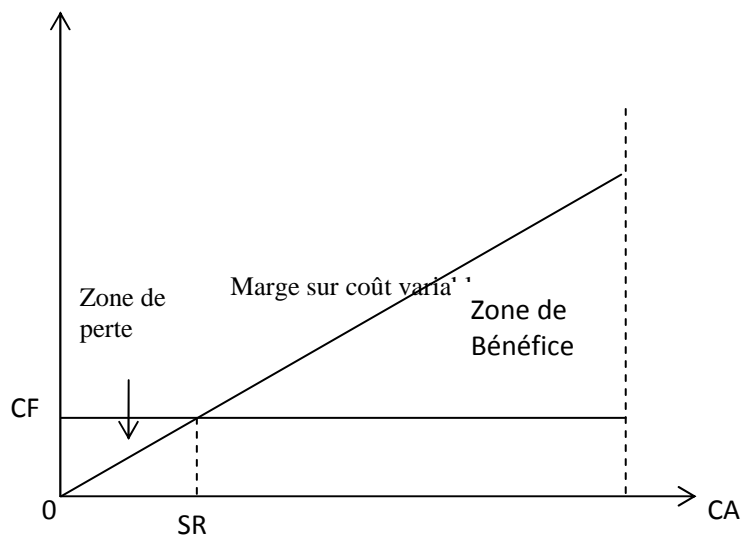
Exemple : soit l'entreprise n°1 dont les coûts de structure et la marge sur coût variable sont représentés comme l'indique le graphe suivant :

Charges de structure ; marge sur coût variable



Les mêmes informations concernant l'entreprise n°2 donne la figure suivante :

Charges de structure ; marge sur coût variable



SOURCE : adapté par nos soins

Un premier commentaire s'impose immédiatement : la situation de l'entreprise n°2 est meilleure que celle de l'entreprise n°1.

D'une part, le seuil de rentabilité de l'entreprise n°2 est très vite atteint dans l'année, si nous supposons une activité non saisonnière, alors que l'entreprise n°1 doit atteindre pratiquement le onzième mois pour entrer dans la zone de bénéfice.

D'autre part, la rigidité de l'entreprise n°1 est très élevée du fait d'une masse de charges de structure importante. Cette situation explique, en partie, les difficultés que connaît cette entreprise pour atteindre son seuil de rentabilité. L'entreprise n°2 est, au contraire, relativement flexible. Enfin, le taux de marge sur coût variable est plus fort pour l'entreprise n°2 par rapport à l'entreprise n°1. Le seuil de rentabilité (SR) est caractérisé par les deux relations ci-après :

Chiffre d'affaires (CA) = coût variable (CV) + coût fixe (CF) ..... (1)

Marge sur coût variable (MCV) = coût fixe ..... (2)

Cas général	Cas particulier : (le seuil de rentabilité)
CA = PVU x Q - CV = CVU x Q	CA <sub>0</sub> = SR = PVU x Q <sub>0</sub> - CV <sub>0</sub> = CVU x Q <sub>0</sub>
MCV = MCVU x Q - CF	MCV <sub>0</sub> = MCVU x Q <sub>0</sub> - CF
Résultat analytique	0

SOURCE : adapté par nos soins

Q<sub>0</sub> : quantité permettant d'obtenir un résultat analytique nul et CF : coût fixe. Taux de marge (TDM), c'est-à-dire le rapport MCV/CA, reste constant et donc, pour le cas général comme pour un cas particulier.

$$TDM = \frac{MCV}{CA} = \frac{MCV_0}{CA_0} \Rightarrow MCV \times CA_0 = MCV_0 \times CA$$

Mais sachant que CA<sub>0</sub> = SR et pour le seuil de rentabilité, MCV<sub>0</sub> = CF, pour obtenir un résultat nul, alors on aboutit à la formule du seuil de rentabilité suivante :

$$SR = \frac{CA \times CF}{MCV} \quad 58$$

<sup>58</sup> PIGET. P., « comptabilité analytique », édition Economica, 2003, p, 88.



Le seuil de rentabilité est donc le produit du chiffre d'affaires par le coût fixe, le tout divisé par la marge sur coût variable. Sachant que  $CA = PVU \times Q$  et  $MCV = MCVU \times Q$ , j'arrive également à la formule du seuil de rentabilité suivante :

$$SR = \frac{PVU \times CF}{mcvu} = \frac{100\% \times CF}{TDM} = \frac{CF}{TDM}$$

Le seuil de rentabilité dans sa forme la plus dépouillée est le rapport entre le coût fixe et le taux de marge (sur coût variable). De même, « le point mort (PM) est le laps de temps au bout duquel l'entreprise couvre son coût fixe par sa marge sur coût variable, pour un chiffre d'affaires donné »<sup>59</sup>.

Le chiffre d'affaires annuel CA est atteint ipso facto au bout de 12 mois, le point mort au bout de X mois (donc à une certaine date) d'où les deux relations suivantes :

CA  $\longleftrightarrow$  12 mois

SR  $\longleftrightarrow$  X mois (PM)

$$D'où \quad PM = \frac{12 \times SR}{CA} = \frac{12 \times CF}{MCV}$$

La marge de sécurité (MDS) est égale à la différence entre le chiffre d'affaires et le seuil de rentabilité.

$$MDS = CA - SR$$

<sup>59</sup> Idem (58).,p, 88.

## Chapitre 5

### Les coûts standards

Jusqu'à présent, on a déterminé des coûts complets réels ex post ou a posteriori; maintenant avec les coûts standards, on va calculer des coûts complets « prévisionnels » ex ante ou a priori. « Le fait de calculer des coûts provisionnels permet de juger de la compétitivité de l'entreprise et d'anticiper les résultats. Mais cela permet aussi de comparer les coûts réels aux prévisions »<sup>60</sup>.

#### 5.1 L'élaboration des coûts préétablis :

**5.1.1 Le mode de calcul :** « Le calcul des coûts préétablis est effectué de la même façon que celui des coûts réels et ne pose donc pas de problème nouveaux, dans les exercices, on donne les charges enregistrées en comptabilité pour déterminer des coûts réels, et ces prévisions pour déterminer des coûts préétablis »<sup>61</sup>. Il faut cependant garder présent à l'esprit que, dans la pratique, il est plus difficile d'élaborer des prévisions qui supposent une réflexion préalable et comportent un risque d'erreur non négligeable que d'obtenir les renseignements grâce aux comptes de la période écoulée. Pour chaque élément de coût, il faudra donc calculer la quantité standard en tenant compte d'articles réellement faits et multiplier par le « prix » unitaire prévisionnel.

**5.1.2 Calcul des écarts globaux :** Pour juger des réalisations, on va comparer dans un tableau pour chaque catégorie de produits, le coût standard et le coût réel. On pourrait le faire pour une unité de produit fini mais les écarts trouvés ne permettraient pas d'apprécier l'importance de l'économie ou du dépassement de coût au niveau de l'entreprise. On calculera donc des écarts dits globaux portant sur la production réalisée et il faudra comparer le coût réel avec le coût standard de la production réellement effectuée »<sup>62</sup>.

---

<sup>60</sup> Dubrulle, L et Jourdain D., « comptabilité analytique de gestion », 4<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2003, p, 295.

<sup>61</sup> Idem (60), p, 295.

<sup>62</sup> Le but étant de comparer les coûts pour une quantité produite identique, il est moins artificiel de procéder ainsi que de ramener le coût réel aux quantités prévues. Le coût réel doit être conservé pour son montant exact.

**5.2 Principes de la méthode :** est d'établir un budget, et qu'il s'agit d'un ensemble de comptes prévisionnels qui décrivent pour une année civile toutes les ressources et toutes les charges permanentes de l'état. Le terme budget peut désigner également la loi de finances qui détermine la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'état. Compte tenu d'un équilibre économique et financier qu'elle définit. Un budget est un programme d'action envisagé pour une période donnée (par exemple, le mois ou l'année), et exprimé en quantité et en valeur. Qui dit budget dit prévision (première partie) et le plan comptable général donne la définition suivante : « les coûts préétablis sont des coûts calculés à l'avance pour chiffrer des mouvements en quantité et en valeur, en vue de faire apparaître distinctement les écarts entre les charges réels et les charges prévues ». Les coûts préétablis sont aussi appelés coûts standards.

On établit a priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme servant d'étalon de référence et on confronte a posteriori ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réels pour dégager des différences appelées écart dont l'analyse permettra d'orienter et de contrôler efficacement la gestion et de calculer à partir des normes, la consommation théorique qu'une activité doit entraîner et par là-même, elle dissuade la négligence et la fraude.

**5.3 Les notations utilisées :** On peut considérer que, pour chaque élément, le coût réel global est le produit d'un « prix » par une quantité. On les appellera respectivement Pr et Qr. Le coût standard servant de base à la détermination des écarts sera également, pour chaque élément, le produit d'un « prix » par une quantité<sup>63</sup>. On notera Ps pour le prix unitaire standard qui avait été choisi et Qs pour la quantité standard. Il ne faudra pas confondre quantité initialement prévue et quantité standard dans les développements suivants. Paradoxalement, la « quantité standard » ne peut être calculée que lorsqu'on sait combien de produits ont été fabriqués.

---

<sup>63</sup> Idem (60)., p, 298.

**5.3.1 Exemple :** supposons que l'on ait prévu de fabriquer 10.000 articles A et que chacun nécessite en principe 3 kgs de matière première x à 10 DA le kg, le coût standard unitaire est de 30 DA, à ce niveau et le coût global prévisionnel de 30.000 kgs à 10 DA soit à 300.000 DA. Si on a réellement fait 9.000 articles A et qu'on a utilisés 28.000 kgs de matière x à 10,50 DA soit 294.000 DA, il ne faudrait pas en conclure qu'on a gagné 6.000 DA par rapport aux prévisions et que c'est bien. A la limite, si on n'avait fait aucun article A, cela n'aurait rien coûté !. On va donc recalculer le coût standard de la production réelle en conservant bien entendu les bases de notre prévision. Puisqu'on pensait utiliser 3kgs de matière à 10 DA pour chaque produit. Il aurait été normal pour faire 9.000 articles d'en utiliser 27.000 kgs à 10 DA soit 270.000 DA. les réalisations dépassent donc le coût standard de la production réelle de 24.000 DA et il s'agit d'un écart défavorable. C'est cela qui est significatif. Dans cet exemple, on aurait donc :

Pr = 10,50 DA      Qr = 28.000  
Ps = 10,00 DA      Qs = 27.000

Alors que la quantité initialement prévue, que l'on pourrait noter Qp, était de 30.000 kgs. **Implique;** pour chaque élément de coût, il faudra donc calculer la quantité standard en tenant compte du nombre d'articles réellement faits et multiplier par le « prix » unitaire prévisionnel. On remarquera que c'est parfaitement logique pour les charges variables dont le coût unitaire peut être supposé stable. C'est beaucoup plus discutable pour les charges totalement ou partiellement fixe car le « prix » unitaire que l'on utilise (sans correction évidemment par rapport à la prévision initiale) avait été calculé en tenant compte des productions provisionnelles, le fait de conserver le prix unitaire revient à variabiliser les charges fixes, les écarts sur charges variables et les écarts sur charges fixes ne doivent pas être analysés et interprétés de la même façon.

**5.3.2 Exemple simplifié :** Une entreprise fabrique plusieurs produits, la fiche de coût standard de production de A, calculée sur la base de 10.000 produits, s'établit ainsi : notez dès à présent que le centre atelier regroupe des charges indirectes concernant également d'autres articles.

éléments	Coût de production d'un article A		
Matière première x	3 kgs à 10 DA		30,00
Main-d'œuvre directe	2,5 h à 20 DA		50,00
Centre atelier 1	2,5 unités d'œuvre à 18 DA		45,00
Coût standard			125,00

La production réelle s'élève à 9.000 unités et a entraîné les charges suivantes :

Matière première x : 28.000 kgs à 10,50 DA = 294.000 DA ;

Main-d'œuvre directe : 22.000 h à 19,60 DA = 431.200 DA ;

Centre atelier : on a travaillé 50.000 h au total (on n'y fabrique pas que l'article A) et le coût global a été de 920.000 DA. Présenter dans un tableau le calcul des écarts globaux pour l'article A ?

**Solution :** comparaison pour la production de 9.000 articles A.

Eléments	Coût standard		Qs Ps	Coût réel		Qr Pr	Ecart	
	Qs	Ps		Qr	Pr		+FAV	-DEF
Matière première x	27 000	10	270 000	28 000	10,50	294 000		-24 000
Main-d'œuvre D	22 500	20	450 000	22 000	19,60	431 200	18 800	
Centre atelier	22 500	18	405 000	22 000	18,40	404 800	200	
Total 1	9 000	125,0	1 125 000	9 000	125,56	1 130 000	19 000	-24 000
								-5 000

SOURCE : élaboré par nos soins

1- vérification à effectuer

- Le coût standard global est égal à 9.000 fois le coût standard unitaire
- La balance des écarts correspond bien à la différence entre coût standard global et coût réel global.

Pour les charges réelles indirectes, on a d'abord calculé le coût de l'unité d'œuvre qui est de 18,40 DA (920.000/50.000) et on a tenu compte du nombre d'unités d'œuvre consommées par le produit A. On remarquera immédiatement que si le nombre d'unité d'œuvre pris en

compte est caractéristique du rendement pour le produit « A », le coût de l'unité d'œuvre dépend du fonctionnement d'ensemble de l'atelier.

**5.3.2.1 Ecart sur charges variables directes :** L'écart global est égal à :  $E = P_s Q_s - P_r Q_r$ . Cet écart global provient de deux raisons : Une différence sur le prix supporté :  $\Delta P = P_s - P_r$ , et une différence sur la quantité utilisée :  $\Delta Q = Q_s - Q_r$ . On pourrait donc dire que l'écart global se décompose en deux écarts :

- Un écart sur prix :  $\Delta P Q_r$ , puisque la quantité utilisée n'a pas coûté le prix prévu ;
- Un écart sur quantité :  $P_r \Delta Q$ , puisque le prix supporté s'est appliqué à une quantité différente de celle qu'on aurait dû normalement utiliser. Malheureusement, la somme de ces deux écarts partiels ne redonnerait pas l'écart global; en effet :

$$\begin{aligned} E &= P_s Q_s - P_r Q_r = (P_r + \Delta P) (Q_r + \Delta Q) - P_r Q_r \\ E &= P_r Q_r + P_r \Delta Q + \Delta P Q_r + \Delta P \Delta Q - P_r Q_r \\ E &= P_r \Delta Q + \Delta P Q_r + \Delta P \Delta Q \end{aligned}$$

Il resterait donc une partie de l'écart global égale à  $\Delta P \Delta Q$ , qui resterait inexplicée et c'est gênant. En outre, on ne pourrait pas contrôler l'exactitude des calculs puisque la somme des deux écarts partiels ne donnerait pas l'écart global. Pour éviter ces deux inconvénients et compte tenu du fait que  $\Delta P \Delta Q$  est faible par rapport aux deux autres composants de l'écart global, on le regroupe avec l'une d'entre elles. Cette façon de procéder ne change pas l'ordre de grandeur des écarts partiels et donc leur interprétation. Théoriquement, on pourrait regrouper de deux façons :

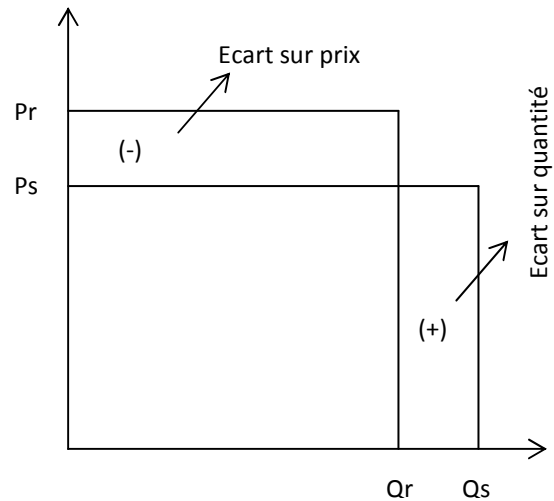
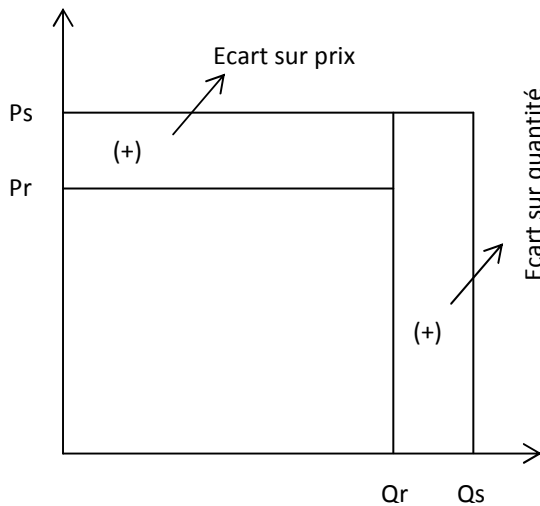
$$\begin{aligned} E &= (P_r \Delta Q + \Delta P \Delta Q) + \Delta P Q_r \\ E &= (P_r + \Delta P) \Delta Q + \Delta P Q_r = P_s \Delta Q + \Delta P Q_r \end{aligned}$$

Soit : écart sur quantité :  $P_s \Delta Q$ . soit écart sur prix :  $\Delta P Q_r$

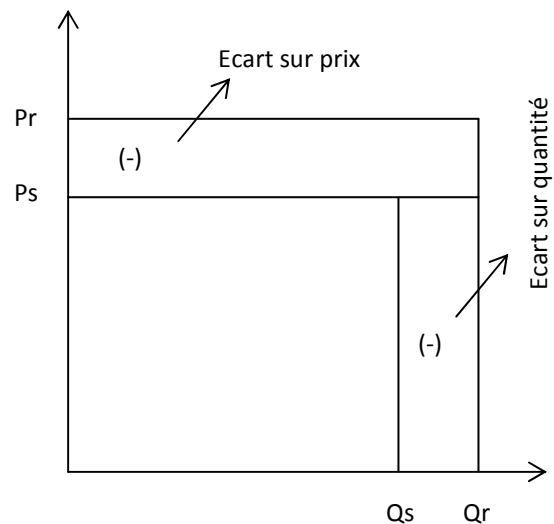
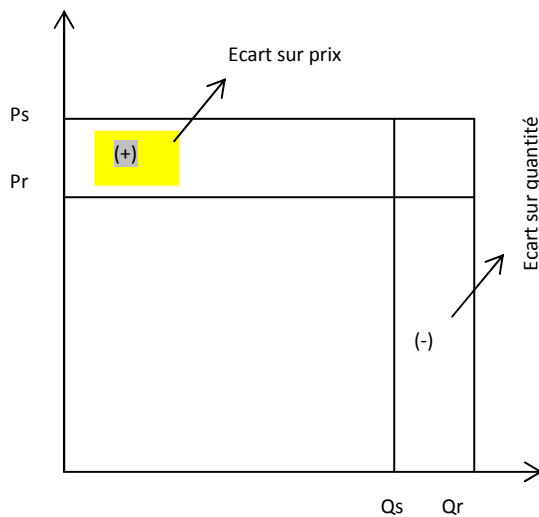
$$\begin{aligned} \text{Ou bien : } E &= P_r \Delta Q + (\Delta P Q_r + \Delta P \Delta Q) \\ E &= P_r \Delta Q + \Delta P (Q_r + \Delta Q) = P_r \Delta Q + \Delta P Q_s \\ \text{Soit : écart sur quantité : } &P_r \Delta Q \\ \text{Ecart sur prix : } &\Delta P Q_s \end{aligned}$$

**Repères** : analyse de l'écart global sur charges variables directes, le plan comptable général retient comme seule valable l'analyse suivante : Ecart sur quantité :  $P_s \Delta Q$ , et écart sur prix :  $\Delta P Q_r$ . On peut vérifier aisément que le total algébrique est égal à l'écart global.

**5.3.2.2 Interprétation graphique** : Si on représente sur un graphique les quantités en abscisses et les prix en ordonnées, il y'a quatre cas de figure :



SOURCE : adapté par nos soins



SOURCE : adapté par nos soins

L'élaboration des coûts standards nécessite deux éléments suivants<sup>64</sup>:

- ✓ Une prévision de l'activité puisque les charges variables globales et les charges fixes unitaires en dépendent ;
- ✓ Une estimation des dérives de prix.

La comparaison avec les coûts réels n'a d'intérêt pour la gestion que si elle se fait sur le même nombre de produits. Le coût réel global et donc comparé au coût standard de la production réelle (obtenu en multipliant le coût standard unitaire par le nombre de produits réalisés). La différence entre les deux, qui peut être calculée pour chaque élément de coût, est l'écart sur la production constatée que nous appellerons écart global.

---

<sup>64</sup> Dubrulle, L et Jourdain D., « comptabilité analytique de gestion », 4<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2003, p, 301.



## *Références bibliographiques*

- Christian et Christiane Raulet, Christian Goujet « Comptabilité analytique et contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 1996.
- Christian et Christiane Raulet « Gestion et comptabilité des sociétés commerciales », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 1996.
- Christian et Christiane Raulet, Christian Goujet « Calcul des coûts complets : analyse des coûts et des marges », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 1996.
- Dictionnaire d'économie et des faits économiques et sociaux contemporains, édition Foucher Paris 1999.
- Dubrulle L., Jourdain., D. »Exercices de comptabilité analytique de gestion », édition Dunod, Paris 2001.
- Dubrulle L., Jourdain., D. « Comptabilité analytique de gestion », 4<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris 2003.
- Gignon.,I., et D. Leclère., « Exercices de comptabilité analytique », édition Eyrolles, 1992.
- Gilles Gauthier, François Leroux « microéconomie » théorie et application, édition Gaëtan Morin.
- Piget P., Avec la collaboration de Gilbert CHA « Comptabilité analytique »,4<sup>ème</sup> édition Economica, Paris, 2003.