Comptabilité Analytique d'Exploitation

Polycopié du cours

Elaboré par SYLLA Kerfalla

Université Nongo-Conakry
Faculté de Génie
Département MIAGE
Semestre 4
Année scolaire 2022-2023

Avant-propos

Ce polycopié est le support du cours de Comptabilité Analytique d'Exploitation (CAE) dispensé aux étudiants de Licence 2ème année MIAGE. C'est une forme de mini-synthèse des livres cités en référence bibliographique. Il vise à leur permettre d'avoir un document de travail de base, vu les difficultés d'accès aux livres par ceux-ci.

Enseigner la comptabilité analytique en Guinée n'est pas chose aisée, surtout aux étudiants non-initiés en comptabilité générale.

En même temps, les métiers comptables et financiers emploient le plus en Guinée et ils attirent de centaines de diplômés chaque année.

Ce cours a donc un double objectif :

- ✓ mettre à la disposition des étudiants des bases nécessaires pour comprendre la formation des coûts, l'évaluation des stocks, la tenue des comptes analytiques ; et
- ✓ leur donner le minimum pour affronter le marché de l'emploi notamment en leur expliquant quels sont les différents métiers comptables.

Aussi, certaines notions, réservées d'habitude au cycle supérieur (Master), seront abordées en approfondissement au niveau des thèmes de recherche car tous les étudiants n'auront pas la même chance de poursuivre ce cycle supérieur.

Le plan a donc été bien réfléchi et quelques notions déjà abordées en Gestion et Analyse Financière (GAF) sont volontairement exclues.

Enfin, il convient de vous signaler que ce polycopié ne prétend pas remplacer un livre, c'est une simple guide mise à la disposition des étudiants pour leur permettre de comprendre le cours et de mieux préparer les évaluations.

Nous espérons que l'outil ainsi conçu rendra les services attendus aux étudiants confrontés aux problèmes posés par l'apprentissage de cette discipline. Nous souhaitons que les utilisateurs nous fassent part de leurs observations pour qu'il puisse en être tenu compte lors des mises à jour de cette polycopie.

Elaboré par Kerfalla SYLLA

Sommaire

Avant-propos ---- 2
Sommaire ---- 3
Introduction ---- 4
Partie 1: Introduction à la Comptabilité analytique d'Exploitation ---- 6
Partie 2: Le traitement des charges : les charges incorporées aux coûts ---- 12
Partie 3: L'inventaire permanent des stocks ---- 17
Partie 4 : Les méthodes classiques des coûts complets ---- 21
Partie 5 : La méthode des coûts partiels ---- 32
Bibliographie ---- 42
Table des matières ---- 43

Elaboré par Kerfalla SYLLA

Introduction

La comptabilité de gestion ou comptabilité analytique procure des informations aux gestionnaires et aux employés, c'est à dire aux personnes œuvrant au sein d'une organisation. La comptabilité financière, de son côté, fournit des renseignements aux actionnaires, aux créanciers et aux autres parties intéressées à l'extérieur de l'organisation. La comptabilité de gestion fournit les données essentielles permettant de réellement diriger les organisations ; la comptabilité financière permet quant à elle l'évaluation de la performance passée de l'entreprise.

La comptabilité de gestion consiste à établir et à développer un système d'information capable d'aider les gestionnaires à prendre des décisions d'affaires qui satisfont les clients tout en permettant de contrôler continuellement les coûts de l'entreprise et d'améliorer son efficience. Pour y arriver, les gestionnaires comptables doivent préparer toute une gamme de rapports. Par opposition, la comptabilité financière vise à produire annuellement et trimestriellement un ensemble limité d'états financiers en conformité avec les normes comptables en vigueur et les réglementations gouvernementales.

La comptabilité de gestion nécessite une connaissance minimale des activités des gestionnaires, des informations qui leur sont nécessaires et de l'environnement général de l'organisation. L'objectif du présent document est d'examiner ces sujets.

La comptabilité analytique s'est développée essentiellement au cours du XXe siècle. Utilisée seulement par quelques entreprises industrielles au début du siècle, avec des objectifs limités, elle a peu à peu pris de l'ampleur à partir de la Seconde Guerre mondiale et cette évolution s'est accélérée à chaque période de crise.

Progressivement, les problèmes de coûts sont devenus prépondérants dans la prise de décision des entreprises. La production de masse, qui suppose un bénéfice unitaire réduit pour conquérir les marchés, la concentration industrielle, qui exige – pour bénéficier des économies d'échelle – un contrôle rigoureux des charges de structure et des rendements, sont à l'origine d'une analyse de plus en plus serrée des charges de l'entreprise. Les évolutions récentes, liées à l'automatisation et à la diminution des charges proportionnelles aux volumes de production, induisent de nouvelles nécessités d'observation des charges de structure et des charges indirectes.

À la constatation des coûts de revient s'est ajoutée l'étude de leurs variations, d'où l'éclatement du coût pour la recherche d'une meilleure adaptation d'une production diversifiée aux conditions du marché, à la prévision de l'exploitation et au contrôle de gestion. Ce qui peut aller jusqu'à gérer des coûts pour ne pas dépasser un niveau préalablement fixé comme objectif, comme cela se fait actuellement dans la pratique des coûts cibles.

Quelles que soient les méthodes de calcul et leurs évolutions, les principes de base et la terminologie restent les mêmes, et l'ouvrage est construit en conséquence. Une première partie concerne l'étude des coûts constatés, dont la synthèse conduit au coût de revient. Lorsque la méthode générale de calcul des coûts constatés est bien établie, une seconde partie présente les principes d'analyse des coûts. La variabilité des coûts en fonction du volume de production est

Elaboré par Kerfalla SYLLA

ainsi mise en évidence. Cela conduit à l'étude du seuil de rentabilité, aux calculs de coûts variables et des marges correspondantes, à l'imputation rationnelle des charges de structure et au coût marginal. Outre les principes de ces calculs, chaque notion est présentée en faisant ressortir son apport à la préparation des décisions de gestion.

Les bases de la comptabilité de gestion ainsi posées, il est possible d'aborder la gestion sous son aspect prévisionnel et l'articulation des coûts avec les budgets.

Le document est structuré en cinq (5) grandes parties :

Partie 1 : Introduction à la Comptabilité analytique d'Exploitation

Partie 2 : Le traitement des charges : les charges incorporées aux coûts

Partie 3 : L'inventaire permanent des stocks

Partie 4 : Les méthodes classiques des coûts complets

Partie 5 : La méthode des coûts partiels

Elaboré par Kerfalla SYLLA

Partie 1: Introduction à la Comptabilité analytique d'Exploitation

La comptabilité financière est entièrement orientée vers la saisie de données d'après leur nature et vers la détermination :
– des résultats globaux de l'entreprise ;
– des situations active et passive à un moment donné.
Son optique est financière.
La comptabilité de gestion ou comptabilité analytique est conçue pour :
– analyser les résultats et faire apparaître leurs éléments constitutifs ; ce faisant, elle permet des contrôles de rendements et de rentabilités et fournit un grand nombre d'éléments pour la gestion de l'entreprise ;
– compléter la comptabilité financière ou comptabilité générale en lui donnant des bases d'évaluation de certains éléments d'actif (stocks de produits fabriqués, immobilisations créées par l'entreprise…) ;
– fournir des bases afin d'établir les prévisions de charges et produits, et en assurer le contrôle.
En conséquence, les objectifs d'une telle comptabilité conduisent à faire une analyse des charges et des produits, à calculer des coûts et à évaluer les stocks apparaissant au cours du processus de fabrication.
Avant d'entreprendre l'étude détaillée de la comptabilité de gestion avec les notions de coûts et afin de bien préciser les objectifs recherchés, les principes de calcul et la terminologie qui sera employée, envisageons les aspects essentiels de l'analyse et rappelons son historique.

I. Historique

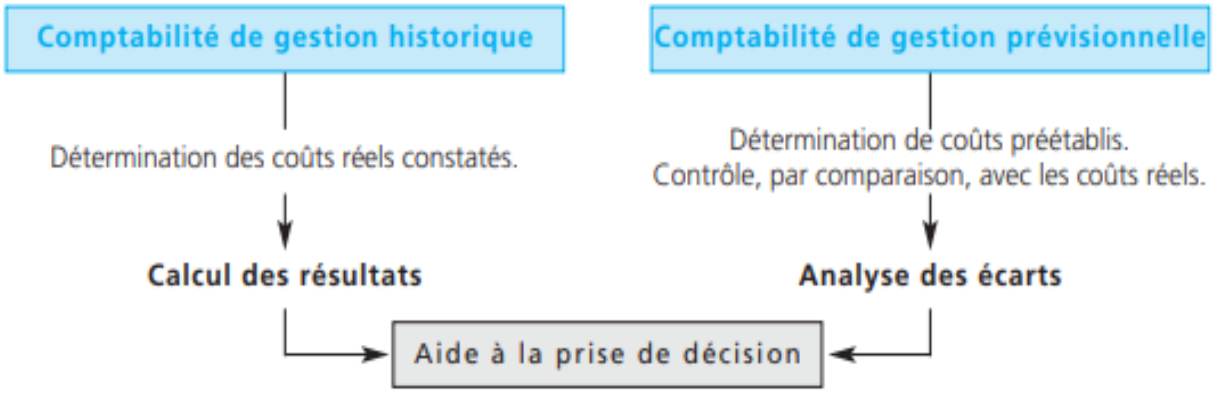
La comptabilité de gestion est née de la comptabilité industrielle développée à la fin du XIXème siècle et au début du XXe, par des ingénieurs en quête d'efficience dans les grandes entreprises industrielles pour lesquelles ils devaient organiser le travail et optimiser les méthodes de production.
Au-delà du domaine réservé des ingénieurs, la comptabilité industrielle, comptabilité d'usine au départ, est devenue par la suite l'affaire des comptables. Dans les années 40, elle prit la dénomination de « comptabilité analytique d'exploitation » aux côtés de la « comptabilité générale ».
A partir des années 1990 on commencera à employer le terme de « comptabilité de gestion », pour bien signifier qu'une telle comptabilité est désormais du ressort des gestionnaires autant que des comptables.

II. Définition

La comptabilité de gestion calcule et analyse la valeur des flux internes dans l'entreprise. Elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins des décideurs face aux évolutions de l'environnement économique et technologique.

Elaboré par Kerfalla SYLLA

La comptabilité de gestion constitue un outil de gestion fondamental pour mesurer, apprécier, et améliorer la performance de l'entreprise.
On distingue :



Les informations issues de la comptabilité de gestion permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décisions conditionnant l'avenir de l'entreprise.

III. Objectifs

Ses objectifs sont :

De calculer	les coûts pertinents des différentes fonctions, activités ou processus assurés par l'entreprise, en comprendre la structure pour mieux les maîtriser ;
De déterminer	les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise (stocks, production immobilisée) ;
D'expliquer	la cause des coûts, les résultats des produits ou autres objets de coût pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
D'étudier	le comportement des charges par rapport au niveau d'activité de l'entreprise ;
D'établir	les prévisions de charges et de produits courants ;
D'interpréter	les écarts entre les éléments prévisionnels et ceux constatés.

L'objet central de la comptabilité de gestion demeure donc, à l'origine, l'étude des consommations de ressources de l'entreprise, ou en d'autres termes, l'analyse des coûts.
Par ailleurs, au-delà des coûts, les méthodes les plus récentes, telles que la méthode ABC par exemple, fortement inspirées par l'approche en termes de chaîne de valeur développée en stratégie par M. Porter (1986), élargissent l'objet de la comptabilité de gestion à la maîtrise de la relation valeur-coût.

IV. Notions de coûts

1. Définition

Le plan comptable général (PCG) définit le coût comme « une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ».
D'une manière générale, les différents coûts d'un produit (bien 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.
Plusieurs coûts peuvent être calculés selon les différentes phases d'élaboration de l'objet de coût, par exemple :

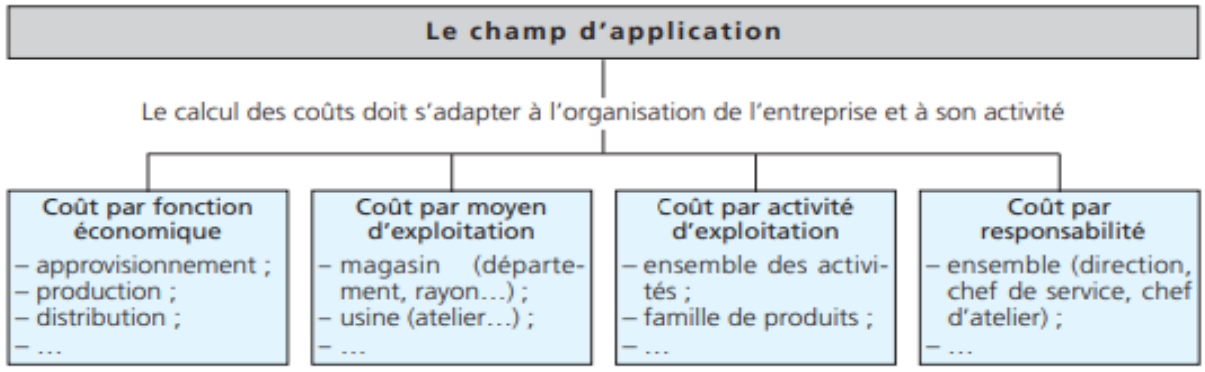
- après la phase approvisionnement → *coût d'acquisition* ;
- après la phase production → *coût de production* ;
- après la phase distribution → *coût de distribution*.

2. Caractéristiques

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

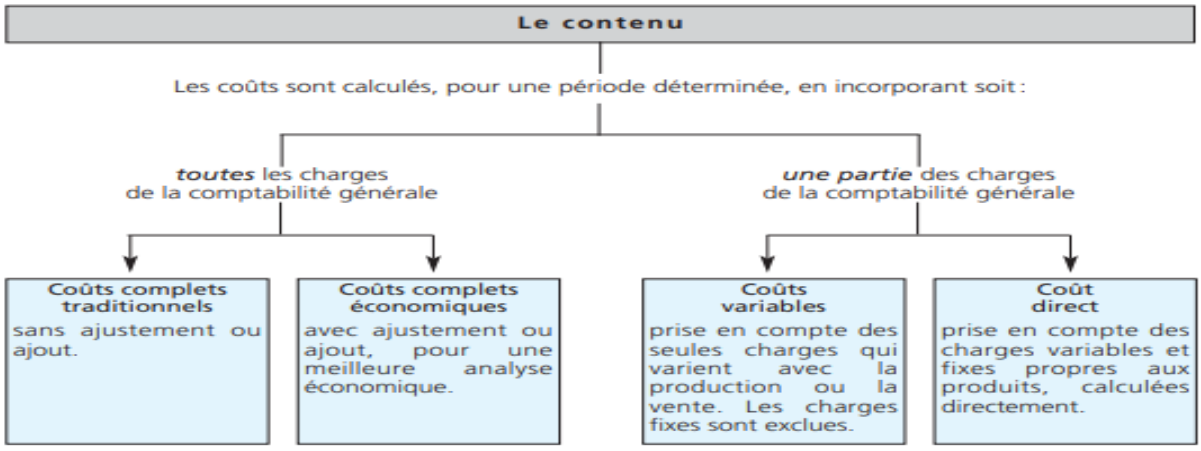
a. Le champ d'application

Le champ d'application permet de s'interroger sur les différents types d'objets de coût.



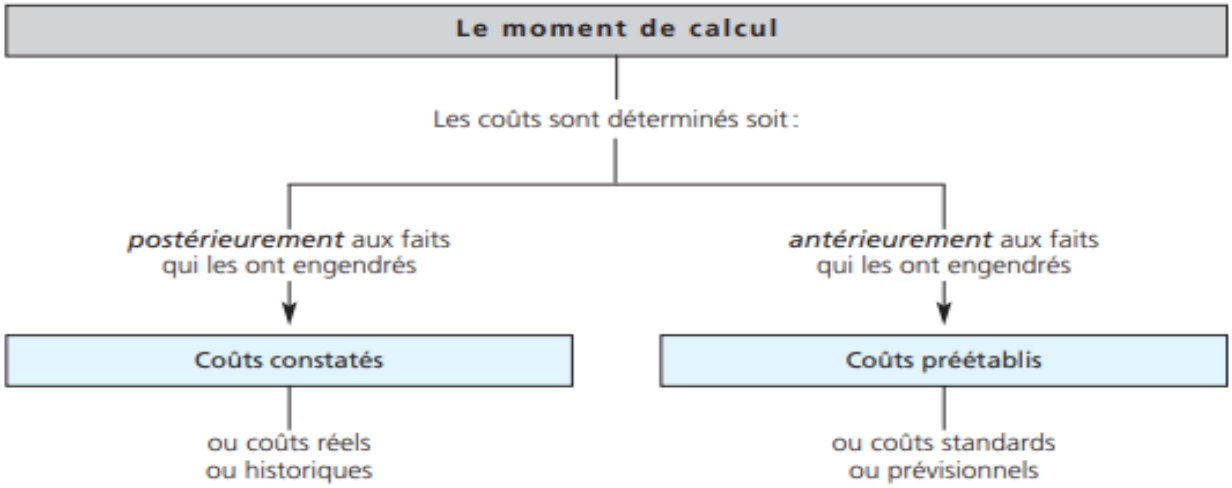
b. Le contenu

Le contenu du calcul permet de distinguer les coûts complets des coûts partiels.



c. *Le moment de calcul*

Le moment de calcul permet de dissocier deux catégories de coûts : coûts constatés et coûts préétablis.



En résumé, chaque définition d'un coût implique de choisir l'une des caractéristiques proposées par chacune des colonnes du tableau suivant :

Contenue	Moment de calcul	Champ d'application
a) Coût complet b) Coûts partiels : – Coût variable – Coût direct	a) Coûts constatés b) Coûts préétablis	a) Fonction b) Moyen c) Production d) Responsable e) Autres…

À chaque combinaison de ces critères correspond un type de coût.
Exemples :
– Coût complet préétabli d'un atelier : a), b), b).
– Coût variable constaté d'un produit : b), a), c).

3. Les différentes méthodes d'analyse des coûts :

a. Généralités

Le regroupement des charges permet de dresser une typologie des méthodes de calcul des coûts. Toute méthode de calcul de coûts présente des avantages et des inconvénients. Quel que soit le système utilisé, l'information fournie, dans des délais convenables, doit être pertinente, précise et d'un coût raisonnable.

b. Choix des méthodes

Une méthode d'analyse de coût constitue un outil d'aide à la décision.
Le gestionnaire a le choix entre plusieurs méthodes, selon ses préoccupations (fixer un prix de vente, développer une ligne de produits, sous-traiter une activité…) et les contraintes internes ou externes de l'entreprise liées à son activité, à son mode de gestion, aux types de contrat conclus…
Notions de coûts

c. Objectif

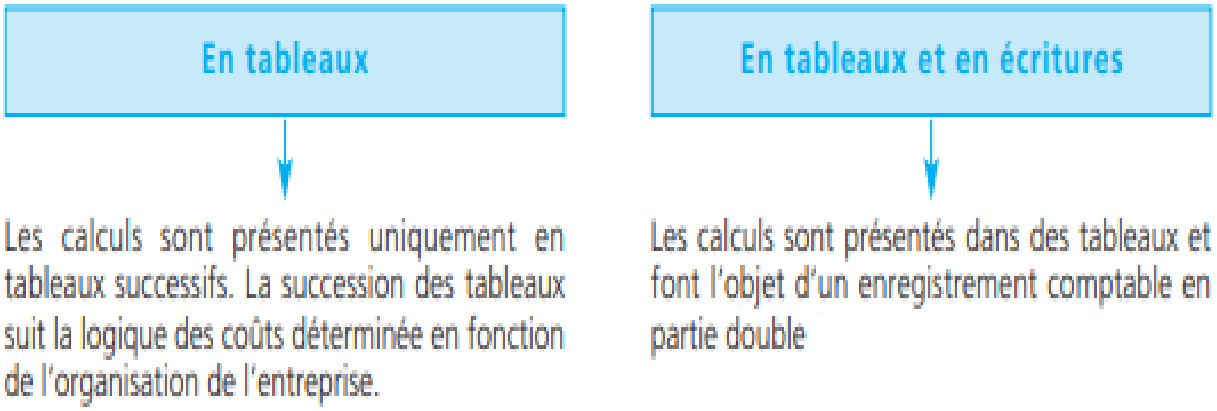
Méthodes	Objectifs
Méthodes classiques des coûts complets	Analyse de la performance des produits
Méthode à base d'activités	Analyse de la performance des activités
Méthode des coûts variables	Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts fixes et à former le résultat Analyse d'indicateurs de risque (seuil de rentabilité, indice de sécurité…)
Méthode des coûts directs	Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts indirects et à former le résultat
Méthode des coûts spécifiques	Analyse de la contribution de chaque produit ou activité à couvrir les coûts fixes indirects et à former le résultat
Méthode du coût cible	Analyse des produits dès leur phase de conception et tout au long de leur cycle de vie en fonction du marché et de la marge attendue

d. Avantages et inconvénients

Méthodes	Avantages	Inconvénients
Coûts complet	– Connaissance des coûts aux différentes phases d'élaboration et de distribution du produit ; – Détermination du prix de vente et du résultat dégagé	– Méthode établie a posteriori ; – Procédure lourde et souvent complexe ; – Aucune distinction entre charges variables et charges fixes ; – Ignorance du comportement des charges face à une variation du niveau d'activité.
Coûts variables	– Simplification du calcul des coûts ; – Calcul d'indicateurs de risque (seuil de rentabilité…) ; – Détermination des produits à forte marge ; – Réalisation d'une gestion prévisionnelle.	– Sous-évaluation des stocks ; – Difficulté de tri entre charge variables et fixes : – Exclusion des frais fixes spécifiques aux produits dans les décisions de gestion.
Coûts directs	– Détermination pour chaque produit de sa contribution à la formation du résultat par la couverture de frais communs ; – Elimine la difficulté de répartition des charges indirectes.	– Sous-évaluation des stocks

V. Présentation

La comptabilité de gestion peut se présenter sous deux formes :



VI. Informatisation

La comptabilité de gestion traite un grand nombre de données chiffrées, financières ou non. Elle n'est soumise à aucune règlementation, contrairement à la comptabilité financière. La quasi-totalité des entreprises utilisent des outils informatiques de gestion, plus ou moins puissants et complexes, selon leur taille, leurs objectifs et le niveau d'informatisation souhaité.

Partie 2: Le traitement des charges : les charges incorporées aux coûts

La comptabilité de gestion s'appuie sur les informations extraites de la comptabilité financière. Cependant, la comptabilité financière intègre des éléments de droit commercial et de droit fiscal alors que la comptabilité de gestion est établie dans une finalité exclusivement d'aide à la décision. Il faut donc déterminer parmi les charges de la comptabilité financière, celles qui sont incorporées dans la comptabilité de gestion.

I. L'incorporation des charges

1. Principe

Les charges traitées en comptabilité de gestion et incorporées dans les coûts ont deux origines :

- Les charges de la comptabilité générale ;
- Les éléments de couts hors comptabilité générale.

2. Charges directes et charges indirectes

Les charges prises en considération pour calculer les coûts sont appelées charges incorporables ou charges incorporées (2). Elles sont de deux types : les charges directes et les charges indirectes.

a. Charges directes

Ce sont les éléments qui concernent le coût ou le coût de revient d'un seul produit ou d'une seule commande. Il y a affectation des charges directes aux coûts lors de leur détermination.

Exemples : matières incorporées au produit, amortissement d'une machine ne servant qu'à la fabrication d'un seul produit.

b. Charges indirectes

Ce sont les éléments qui concernent plusieurs coûts et coûts de revient et doivent de ce fait faire l'objet d'une analyse avant imputation.

Exemple : des travaux d'entretien faits dans tous les ateliers.

3. Les charges incorporables et non incorporables

Avant leur incorporation dans les coûts, les charges de la comptabilité générale subissent des retraitements qui entraînent des différences entre les résultats constatés en comptabilité générale et ceux calculés en comptabilité de gestion. Il s'agit de différences d'incorporation.

a. Charges incorporables

Ce sont les charges de la comptabilité générale retenues pour le calcul des coûts. Il s'agit de consommations de ressources qui relèvent des activités normales d'exploitation de l'entité.

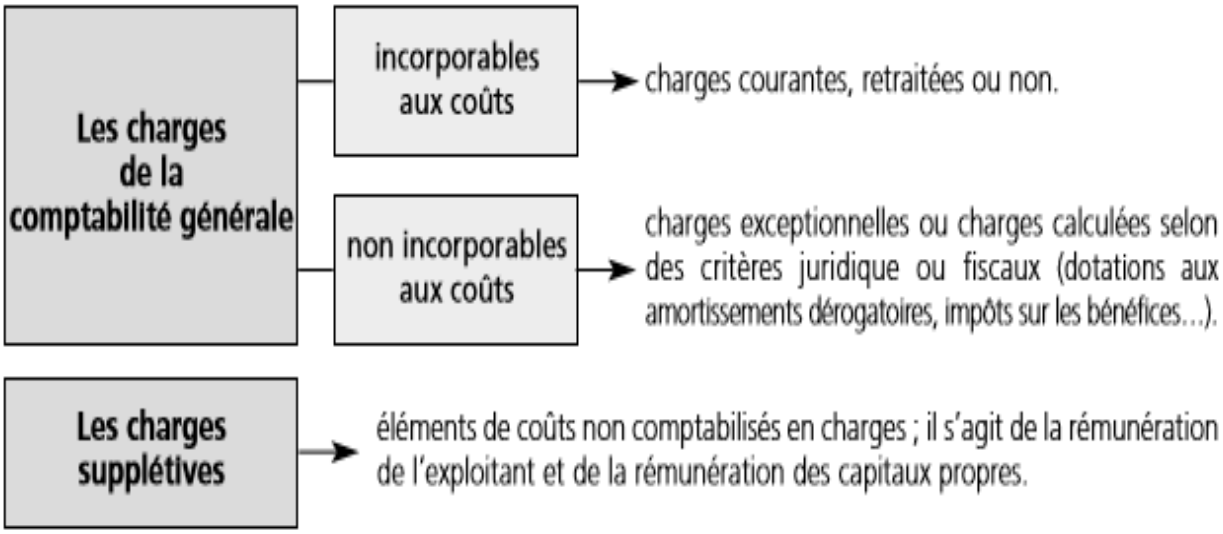
b. Charges non incorporables

Elaboré par Kerfalla SYLLA

Ce sont les charges de la comptabilité générale qui ne rentrent pas dans la formation des coûts. Ce sont principalement des charges qui ont un caractère anormal, irrégulier, exceptionnel, hors exploitation, non redondant pour l'activité de l'entité.

4. L'incorporation des charges

Afin de déterminer des coûts pertinents, l'entreprise intègre dans sa comptabilité de gestion :
– les charges de la comptabilité générale qui lui ont permis d'exercer son activité dans des conditions normales ;
– les rémunérations de certains facteurs considérées comme des éléments de coût mais ne constituant pas des charges de la comptabilité générale.
Il est nécessaire de différencier :



Les charges incorporées aux coûts se déterminent à l'aide du calcul suivant :

Charges incorporées aux coûts	=	Charges de la comptabilité générale	–	Charges non incorporables	+	Charges supplétives

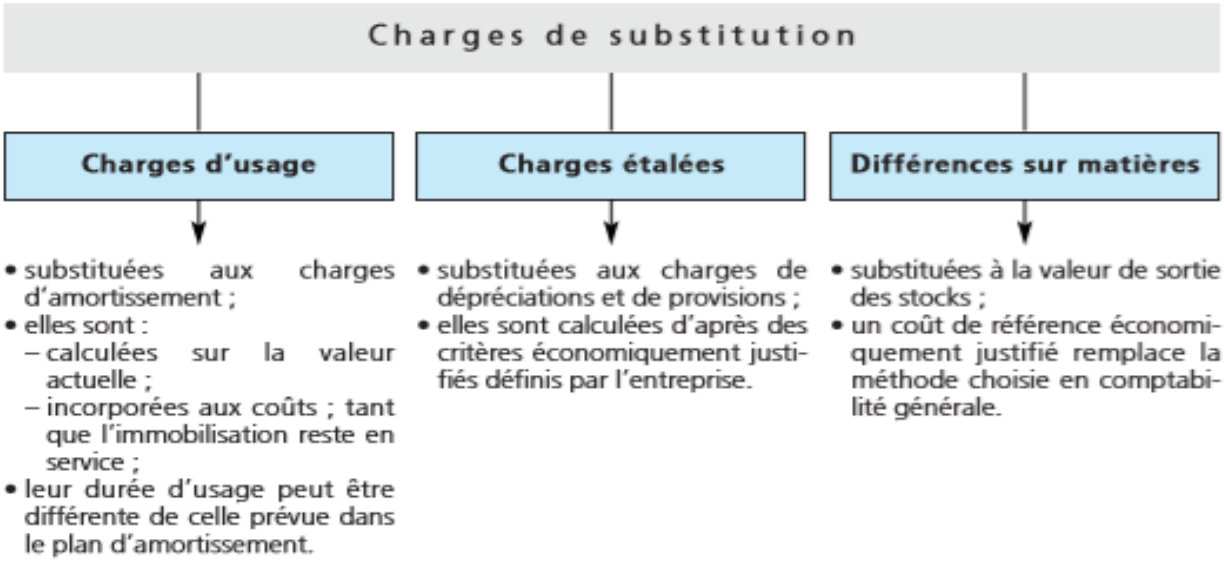
II. Le retraitement des charges incorporables

Les charges incorporables peuvent être corrigées pour donner aux coûts une meilleure expression économique ; il s'agit alors de coûts économiques.

1. Les charges de substitution

Ce sont les charges qui existent en comptabilité générale mais évaluées de manière différente en comptabilité de gestion.

On distingue :



2. Calcul des charges incorporables

La différence entre le montant de la charge enregistrée en comptabilité générale et le montant économiquement justifié, retenu en comptabilité de gestion, constitue une différence d'incorporation.

Différence d'incorporation	=	Charges de substitution	–	Charges incorporables de la comptabilité générale

Charges incorporées aux coûts	=	Charges incorporables de la comptabilité générale	±	Différence d'incorporation	+	Charges supplétives

3. L'abonnement des charges

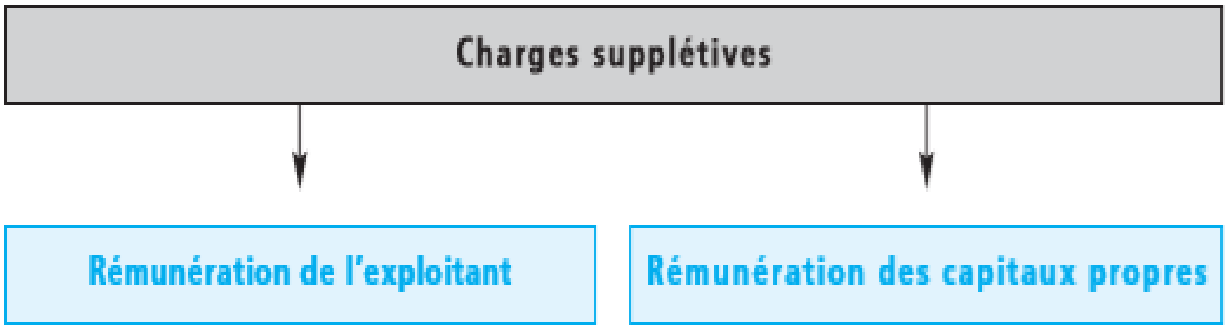
Importance de la périodicité et du choix des charges.

La périodicité du calcul des coûts est le plus souvent mensuelle. Or certaines charges sont enregistrées en comptabilité générale trimestriellement ou annuellement. Il faut donc répartir les charges trimestrielles ou annuelles d'une manière égale sur les mois de l'année. Cette méthode est appelée méthode de l'abonnement.

III. Les charges supplétives

1. Définition

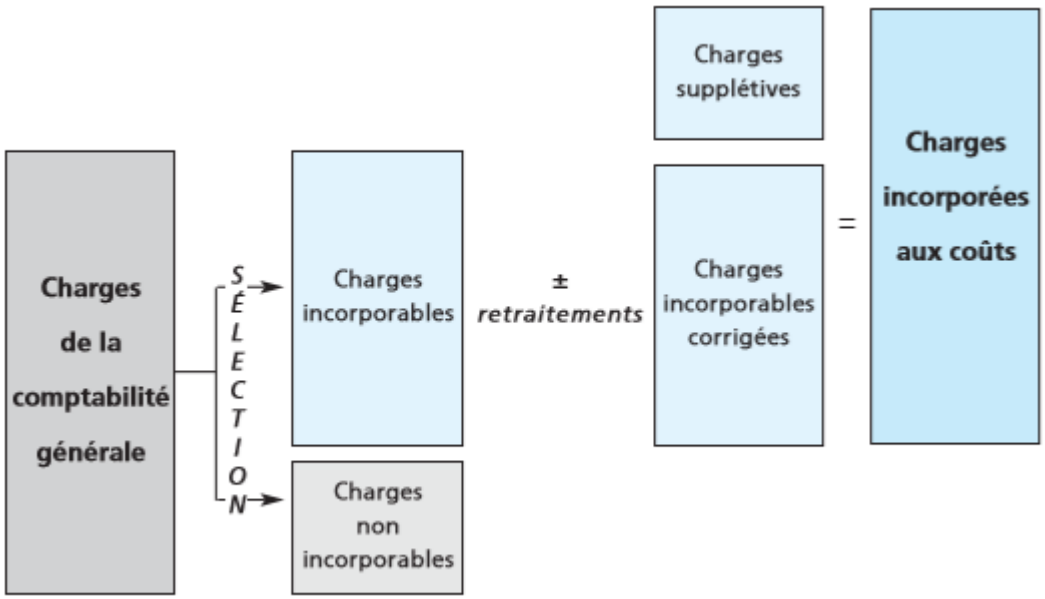
Il s'agit d'éléments de coûts qui ne sont pas comptabilisés en charges, en fonction de critères juridiques ou fiscaux, mais qui doivent être incorporés aux coûts. Les charges supplétives les plus fréquentes sont les suivantes :



L'intégration de charges supplétives dans le calcul des coûts permet une comparaison pertinente d'indicateurs entre entreprises à structure financière ou statut juridique différents.
Les charges supplétives représentent des différences d'incorporation.

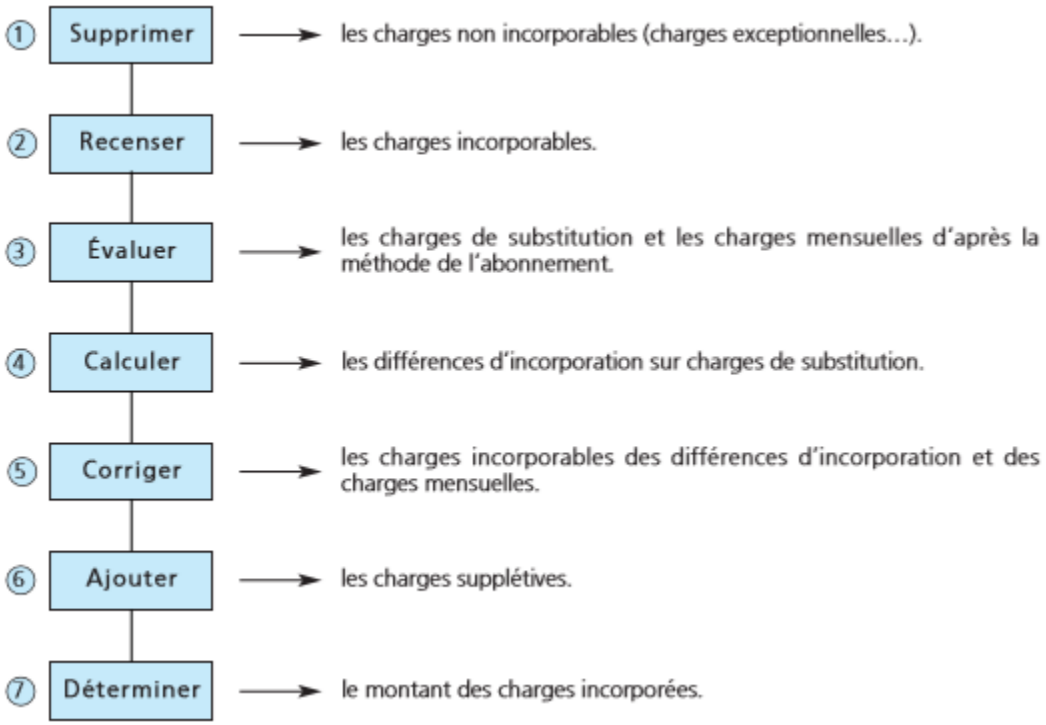
2. Schéma récapitulatif

La détermination des charges incorporées aux coûts peut être schématisée comme suit :



3. Méthode de détermination des charges incorporées

Il est conseillé de suivre les étapes suivantes pour sélectionner et évaluer les charges incorporées aux coûts :



L'ensemble de ce travail peut se présenter sous la forme d'un tableau :

Eléments		Charges Non Incorporables	Charges Incorporables	Retraitement	Charges Incorporables Corrigées	Charges Supplétives	Charges Incorporées
Intitulé	Montant						
Totaux							

Elaboré par Vétio

Partie 3: L'inventaire permanent des stocks

Afin de calculer ses coûts, l'entreprise doit évaluer les consommations de matières, fournitures, produits intermédiaires et le coût des produits vendus. Elle doit donc être en mesure d'évaluer les sorties de stock en cours d'exercice, grâce à un inventaire permanent des stocks.

I. Pourquoi l'inventaire permanent ?

1. L'inventaire permanent

En comptabilité de gestion, il importe de connaître à tout instant les éléments détenus en stock en valeur et en quantité car ils contribuent d'une part à la formation des coûts et, d'autre part, à la connaissance du stock final. La notion d'inventaire permanent s'oppose à celle d'inventaire intermittent. En effet, l'inventaire intermittent pratiqué en comptabilité générale constitue un inventaire matériel extracomptable périodique effectué annuellement.
Les mouvements de stocks d'une période se caractérisent par des entrées, des sorties et des niveaux de stocks.
La méthode de l'inventaire permanent détermine le stock théorique. Celui-ci doit être systématiquement comparé au stock réel calculé à partir d'un inventaire physique à la fin de l'exercice comptable.

2. Les différences d'inventaire

On constate le plus souvent un écart entre le stock final théorique et le stock final réel, constituant une différence d'inventaire :

Stock réel – Stock théorique ⇒ Différence d'inventaire
Stock réel > Stock théorique ⇒ Différence d'inventaire favorable (excédent)
Stock réel < Stock théorique ⇒ Différence d'inventaire défavorable (manquant)

Le stock théorique doit être corrigé en conséquence.

3. Suivi des stocks en quantité

Un suivi des mouvements des stocks en quantité doit être effectué.
À cet effet, un ensemble de documents sera mis en place tels que des bons (bons de réception pour les entrées, bons de sorties avec visa du responsable, bons de réintégration pour les matières non utilisées ...) pour constater les différents mouvements, et des fiches de stock pour chaque référence (date d'entrée, date de sortie et date du stock final).

La gestion informatisée des stocks (par l'emploi de code-barres) permet une connaissance immédiate de l'état du stock en temps réel.

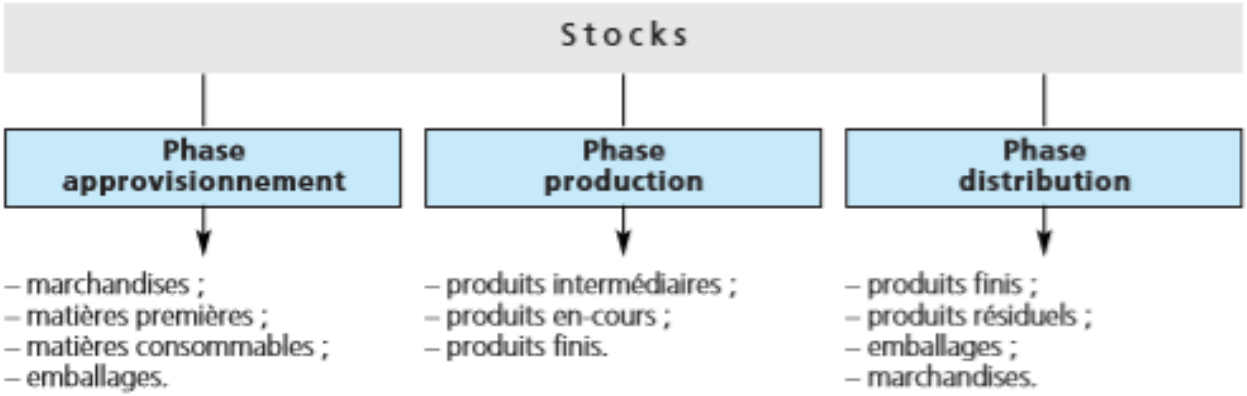
II. La classification des stocks

1. Introduction

La comptabilité de gestion évalue les stocks selon la méthode de l'inventaire permanent qui permet de connaître à tout moment les entrées en stock, les sorties de stock et l'état des stocks grâce à la tenue systématique des fiches de stocks. Elle renseigne la comptabilité financière sur l'évaluation des stocks finals intégrés au bilan de fin d'exercice.

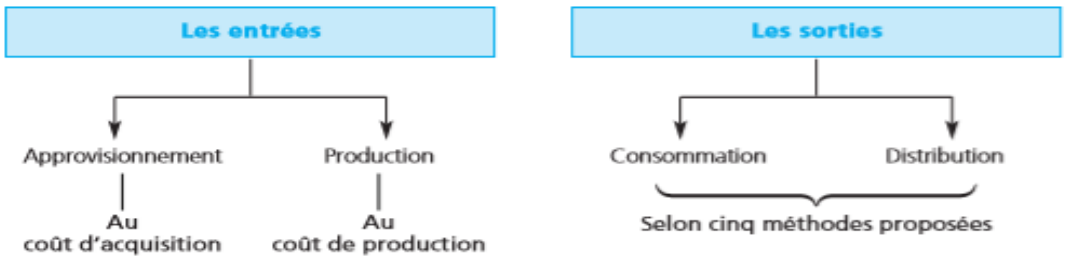
2. La nature des stocks

Les stocks et productions sont constitués de l'ensemble des biens ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être :
– soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en-cours ;
– soit consommés au premier usage.
On distingue plusieurs natures de stocks en fonction de l'activité de l'entreprise et de la phase de son cycle d'exploitation :



III. La valorisation des mouvements de stocks

Pour évaluer les stocks, il est nécessaire de valoriser :



1. Valorisation des entrées en stocks

Les stocks relatifs à l'approvisionnement sont valorisés au coût d'achat.
Les stocks relatifs à la production sont évalués au coût de production.
La valorisation des quantités entrées en stock s'effectue au coût d'achat ou coût d'acquisition pour les éléments achetés tels que les matières premières, les fournitures, les marchandises ...
Concernant les éléments produits, ils sont valorisés au coût de production.

2. Valorisation des sorties en stocks

Il existe cinq méthodes pour évaluer les sorties et les stocks finals dont trois préconisées par le Plan comptable général.
L'entreprise doit choisir l'une d'entre elles et respecter le principe de permanence des méthodes.
La valorisation des sorties de stocks permet de mesurer la contribution des éléments qui entrent dans la formation des coûts ainsi que de connaître la valeur des existants (état du stock) à tout instant.

3. Les méthodes d'évaluation des stocks

Il existe cinq (5) méthodes dont trois (3) préconisées par le plan comptable. Les méthodes préconisées par le Plan comptable général sont : le Coût unitaire moyen pondéré en fin de période, le Coût unitaire moyen après chaque entrée et FIFO « First in, First out » ou PEPS « Premier entré, Premier sorti ».
Les autres méthodes comprennent : LIFO « Last in, First out » ou DEPS « Dernier entré, Premier sorti » et Coût de remplacement.

a. Coût unitaire moyen pondéré en fin de période

L'évaluation des sorties de stocks en valeur ne s'effectue qu'à la fin de la période après avoir déterminé le coût unitaire moyen pondéré.

$$\frac{\text{Valeur du stock initial + Valeur des achats}}{\text{Quantité du stock initial + Quantité achetée}}$$

b. Coût unitaire moyen après chaque entrée

L'évaluation des sorties et des stocks en valeur s'effectue au fur et à mesure. Il est nécessaire de calculer un nouveau coût unitaire à chaque fois qu'intervient une entrée à un prix différent.

$$\frac{\text{Valeur du stock précédent + Valeur des achats}}{\text{Quantité du stock précédent + Quantité achetée}}$$

c. FIFO « First in, First out » ou PEPS « Premier entré, Premier sorti »

Chaque entrée constitue un lot. Les sorties sont valorisées au prix de l'article le plus ancien des stocks. Le principe consiste à épuiser l'ancien lot avant d'entamer le nouveau.

Elaboré par Kerfalla SYLLA

Les lots les plus anciens sortent les premiers jusqu'à épuisement total

d. LIFO « Last in, First out » ou DEPS « Dernier entré, Premier sorti »

Chaque entrée constitue un lot. Les sorties sont valorisées au prix de l'article le plus récent des stocks. Le principe consiste à épuiser le nouveau lot avant d'entamer l'ancien.

Les lots les plus récents sont les premiers à sortir

e. Coût de remplacement

Les sorties sont évaluées au prix le plus actuel possible.

Le coût théorique est déterminé en fonction du prix du marché

4. Les relations entre les mouvements de stocks

Quelle que soit la méthode d'évaluation des stocks choisie, les relations suivantes doivent être vérifiées :

Stock initial + Entrées – Sorties = Stock final
Stock initial + Entrées = Sorties + Stock final
Stock initial – Stock final = Sorties – Entrées

Le tableau ci-dessous présente la synthèse des différentes méthodes.

Méthode	Caractéristiques	Avantages	Inconvénients
CUMP fin de période	– les entrées sont évaluées en quantité et en valeur ; – les sorties ne sont évaluées qu'en quantité au cours de la période ; – le CUMP est calculé en fin de période ; – les sorties et les stocks sont valorisés au CUMP en fin de période.	– le coût moyen atténue la fluctuation des prix.	– l'évaluation des sorties en fin de période retarde le calcul des coûts ; – la valeur des stocks est faussée en cas de variation définitive des prix.
CUMP après chaque entrée	– les entrées sont évaluées en quantité et en valeur ; – les sorties sont évaluées en quantité et en valeur (Quantité x CUMP) ; – le CUMP est calculé après chaque entrée à un nouveau prix.	– le coût moyen réduit la fluctuation des prix.	– la valeur des stocks est faussée en cas de variation définitive des prix.
Premier entré, Premier sorti (PEPS)	– chaque lot est identifié par une référence, une quantité, un prix ; – une sortie peut nécessiter le prélèvement sur plusieurs lots d'entrée ; – les stocks sont constitués des lots non épuisés.	– le stock est évalué au prix le plus récent.	– les sorties sont évaluées avec un décalage par rapport à l'évolution des prix : les coûts sont sous-évalués.
Dernier entré, Premier sorti (DEPS)	– *idem* méthode PEPS.	– les sorties sont évaluées au prix le plus récent.	– le stock est évalué à des anciens prix : il est sous-évalué.
Coût de remplacement	– les sorties s'effectuent au coût de remplacement ; – en fin de période, il faut corriger le coût théorique pour rétablir le coût réel.	– les sorties sont évaluées au prix le plus actuel possible.	– méthode inflationniste en période de hausse des prix.
Coût standard	– cette méthode est utilisée en gestion prévisionnelle ; – les coûts préétablis sont comparés aux coûts réels. Les écarts font l'objet d'une analyse.	– les mouvements de stocks peuvent être valorisés sans attendre le calcul des coûts réels.	– les coûts standards doivent être révisés régulièrement pour conserver leur caractère de norme ou d'objectif.

Partie 4 : Les méthodes classiques des coûts complets

La méthode du coût complet « méthode des centres d'analyse » favorise la détermination d'un prix normal ou satisfaisant. De même, elle permet d'apprécier la performance de chaque produit, activité ou prestation dans la performance globale de l'entité.

La méthode des coûts complets, dont la finalité est de dégager un résultat par produit ou service, nécessite de classer l'ensemble des charges incorporées aux coûts en charges directes et charges indirectes. L'imputation des charges indirectes au produit ou à l'objet de coût nécessite au préalable un travail de répartition.

I. Principes et concepts fondamentaux

1. Principes

La méthode des coûts complets est traditionnellement la méthode de référence de la comptabilité analytique et ceci pour les raisons suivantes :

- ✓ Elle est la méthode de base du plan comptable.
- ✓ Elle doit être employée pour l'évaluation de certains postes de l'actif (stocks, immobilisations fabriquées par l'entreprise pour son propre compte).
- ✓ Elle est parfaitement adaptée aux industries puisqu'elle repose sur un découpage de l'activité de transformation en étapes éventuellement séparées par des stocks.
- ✓ Elle peut être utilisée également par les entreprises de services pour l'évaluation des études et travaux en cours.
- ✓ Elle est retenue en cas de travail, sur devis, de pièces unitaires ou de travaux spéciaux, ainsi que dans le cas d'établissement d'un tarif dont seuls quelques articles ont des prix fixés par la concurrence.
- ✓ Elle est enfin utilisée pour la justification de données comptables soumises à l'appréciation du réviseur ou du commissaire aux comptes, ainsi que pour la comparaison des résultats d'activités inter-entreprises.

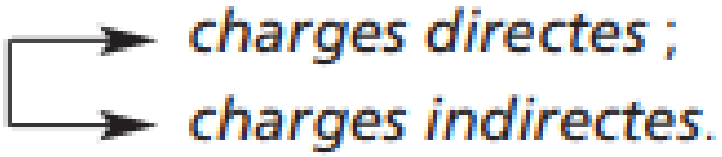
La méthode des coûts complets consiste à :

- ✓ Calculer et comprendre la formation du coût de revient (coût complet) d'un objet de coût afin d'en analyser les différentes composantes ;
- ✓ Comparer le coût de revient de chaque objet de coût à son prix de vente pour dégager son résultat et apprécier sa rentabilité.

Le coût de revient est le coût complet à son stade final. Il est décomposé en autant de coûts que de phases du cycle d'exploitation de l'entreprise (approvisionnement, stockage, production…).

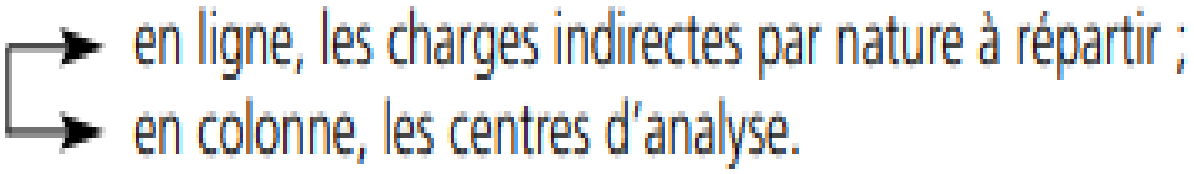
Elaboré par Kerfalla SYLLA

Un coût complet est composé de l'ensemble des charges qui peuvent lui être rapportées à la suite d'un traitement adapté (affectation, répartition, imputation…). Le calcul des coûts complets repose sur la distinction des charges incorporées aux coûts en :



2. Concepts fondamentaux

Les charges indirectes sont regroupées dans un tableau de répartition à double entrée :



a. Les centres d'analyse

Les centres d'analyse sont définis soit :

- ✓ Comme une division réelle de l'entreprise en centres de travail, en fonction de son organisation (atelier coupe, atelier assemblage, atelier finition…) ;
- ✓ Comme une division fictive de l'entreprise en rapport avec les fonctions économiques assurées (administration, approvisionnement…).

Chaque centre d'analyse regroupe en principe des charges indirectes de nature différente et doit être caractérisé par une activité homogène et mesurable.

L'activité des centres d'analyse est mesurée par une unité de mesure physique (kilogrammes, heures…) ou monétaire.

On distingue deux catégories de centres d'analyse : les centres auxiliaires et les centres principaux.

i. Les centres auxiliaires

Les centres auxiliaires regroupent des charges indirectes destinées à être imputées à d'autres centres auxiliaires ou principaux (centres entretien, énergie…).

Les centres auxiliaires fournissent une prestation à d'autres centres, ils correspondent généralement aux activités supports travaillant pour l'ensemble de l'organisation (centres de structure). Le montant de leurs frais est imputé à d'autres centres.

Par exemple : la gestion du personnel, la gestion du matériel, les prestations connexes…

ii. Les centres principaux

Les centres principaux regroupent les charges indirectes destinées à être imputées aux coûts (centres approvisionnement, production…).

Les centres principaux fournissent le montant de leur frais aux objets de coût concernés (coût d'achat, coût de production ...). Ils correspondent aux fonctions qui ont une relation directe avec un objet de coût.

Par exemple : centre approvisionnement, centre de production…

b. Les répartitions primaire et secondaire des charges indirectes

La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse s'effectue en deux étapes :
Répartition primaire et Répartition secondaire

i. Répartition primaire

Les charges indirectes retenues en comptabilité de gestion sont ventilées dans les centres quelle que soit leur nature (centres auxiliaires et centres principaux).

Le montant de chaque charge indirecte est réparti dans les centres auxiliaires et principaux d'après des clefs de répartition exprimées le plus souvent en pourcentage.

La répartition primaire permet de calculer le coût de chaque centre auxiliaire et principal.

ii. Répartition secondaire

Les centres auxiliaires sont répartis dans les centres principaux. Certains centres auxiliaires peuvent fournir des prestations à d'autres centres auxiliaires :

– soit sans réciprocité ; il s'agit alors d'un transfert en « cascade ou en escalier » ;

– soit de manière réciproque ; dans ce cas, un calcul algébrique s'impose pour évaluer le coût de chaque centre auxiliaire concerné.

Le coût total de chaque centre principal est égal au total de la répartition primaire augmenté de la quote-part reçue du ou des centres auxiliaires.

Une fois la répartition secondaire effectuée, le total des charges indirectes est réparti dans les centres principaux ; les centres auxiliaires sont donc à zéro.

c. L'imputation des charges indirectes

Les coûts des centres d'analyse principaux sont imputés aux coûts des produits ou objets de coût au moyen d'unités de mesure (physique ou monétaire) de l'activité du centre.

Le nombre d'unités physiques ou monétaires doit être en étroite corrélation avec le coût du centre.

Les opérations d'imputation constituent la dernière étape du retraitement des charges indirectes. Les montants des frais des centres principaux doivent être éclatés dans les coûts des objets de coût concernés. Cet éclatement se réalise à l'aide des unités d'œuvre ou des taux de frais.

i. L'unité d'œuvre et le taux de frais

Lorsque l'activité d'un centre principal peut être mesurée par une unité physique (kilogramme, heure machine, heure main-d'œuvre…), cette unité de mesure est qualifiée d'unité d'œuvre et le centre principal est dit centre opérationnel.

Lorsque l'activité d'un centre principal n'est pas mesurée par une unité physique, mais par une unité monétaire (euro de chiffre d'affaires…), cette unité est appelée taux de frais et le centre principal est dénommé centre de structure.

ii. Calcul du coût d'unité d'œuvre et du taux de frais

Elaboré par Kerfalla SYLLA

Le coût de l'unité d'œuvre ou le taux de frais d'un centre est le résultat du rapport entre le coût total de ce centre pour une période et le nombre d'unités de mesure fourni par le centre pour la même période.

Les calculs sont effectués dans le tableau de répartition des charges indirectes :

Coût de l'unité d'œuvre	$\frac{\text{Coût total du centre principal}}{\text{Nombre d'unités d'œuvre}}$
Taux de frais	$\frac{\text{Coût total du centre principal}}{\text{Valeur de l'assiette de frais}}$

iii. Calcul du coût indirect à imputer au produit ou à l'objet de coût

L'imputation s'effectue proportionnellement au nombre d'unités physiques ou monétaires consommé par le produit ou l'objet de coût.

Les quotes-parts de coûts des centres d'analyse imputées aux différents niveaux de coûts des produits ou des objets de coût s'obtiennent à partir des calculs suivants :

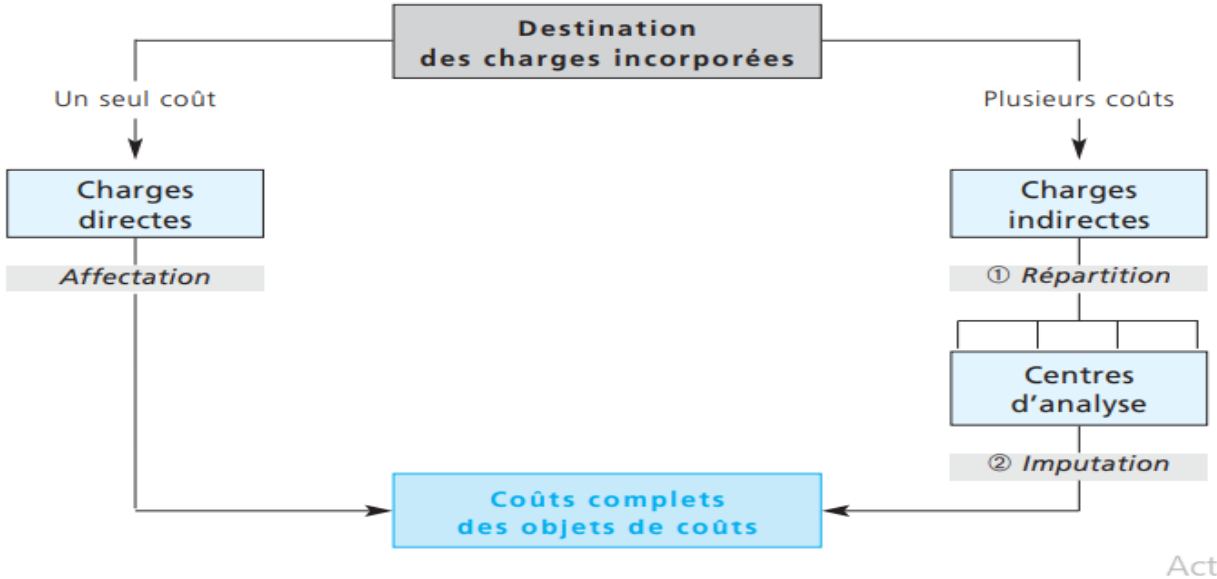
Coût de l'unité d'œuvre x Nombre d'unités d'œuvre consommé par le produit ou l'objet de coût

ou

Taux de frais x Part de l'assiette de frais attachée au produit ou à l'objet de coût

d. Schéma récapitulatif

Le traitement des charges d'après la méthode des coûts complets peut être schématisé comme suit :

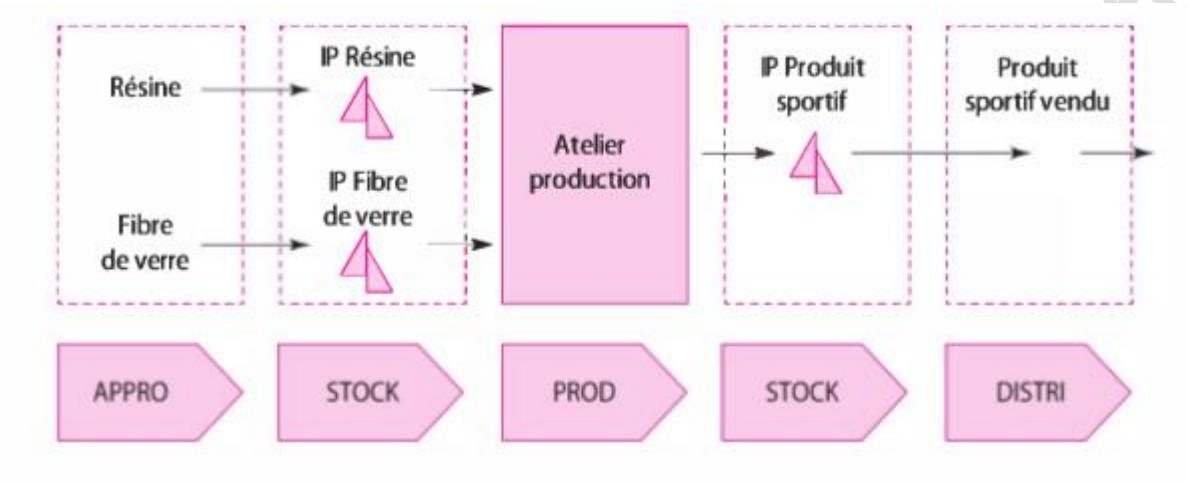


II. La méthode des centres d'analyse: le calcul des coûts complets

1. Les coûts aux différents stades de l'activité

a. Le réseau des coûts

Les coûts doivent s'adapter à la nature de l'entreprise et à la structure fonctionnelle de celle-ci.
Par exemple, pour une entreprise qui réalise un article de sport le réseau des coûts peut être le suivant :



IP : Inventaire permanent

b. Le coût d'achat

Le coût d'achat peut être défini comme étant tout ce qu'a coûté un bien jusqu'à sa mise en stock. Le coût d'achat correspond aux achats plus les frais accessoires d'achat (frais de transport, frais de manutention, frais du service achat, droits de douane ...).
Le coût d'achat est composé de charges directes (achats) et de charges indirectes (centre d'approvisionnement). La fiche de coût d'achat peut ainsi s'établir :

	Matière première		
	Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges directes Achat			
Charges indirectes Centre approvisionnement			
Coût d'achat			

c. Le coût de production

Le coût de production peut être exprimé comme étant tout ce qu'a coûté un bien jusqu'à la sortie de ce bien des ateliers de production ou services de fabrication.

Le coût de production est égal aux consommations de fournitures et matières, valorisées en sorties de stock si elles sont stockables, plus les frais de stockage et de sorties de stock et tous les frais directs et indirects de production.
Le coût de production est composé de charges directes (matières premières, main-d'œuvre directe) et de charges indirectes (centre de production).
La fiche de coût de production peut ainsi s'établir :

		Produit fini A		
		Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges de production de la période	**Charges directes** Matières premières Main-d'œuvre directe **Charges indirectes** Centre production			
	Coût de production du produit fini A			

2. Problèmes particuliers

a. Les produits dérivés : Les déchets et les rebuts

Les déchets et les rebuts constituent des produits résiduels. Les déchets sont des résidus de matière provenant de la fabrication, par exemple les chutes de papier lors de la fabrication de cahiers, alors que les rebuts sont des produits finis impropres à la vente ou à l'usage prévu.
Le traitement des déchets et des rebuts a une incidence sur le coût des produits selon qu'ils sont ou non vendables :

- Si les déchets et rebuts sont non vendables, leur évacuation entraîne des frais qui vont être imputés au coût de production du produit qui les a générés.
- Si les déchets sont vendables, ils sont évalués à partir du prix de marché (ou de la valeur probable de réalisation s'il n'existe pas de marché) sous déduction d'une décote représentant des frais de distribution ou une marge.

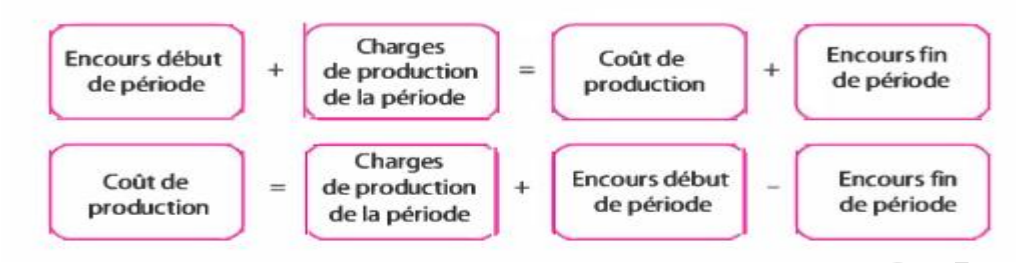
La fiche de coût de production peut ainsi s'établir :

		Produit fini A		
		Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges de production de la période	**Charges directes** Matières premières Main-d'œuvre directe **Charges indirectes** Centre production			
	+ Frais d'évacuation **– Valeur des déchets**			
	Coût de production du produit fini A			

b. Les encours

Ce sont des produits qui n'ont pas atteint un stade final d'achèvement à la fin de la période considérée. Ce sont des produits inachevés, qui ne sont ni vendables, ni utilisables en l'état où ils se trouvent en fin de période.

La valeur des en-cours initiaux étant connues (valeur du stock initial des en-cours en début de période), la difficulté est de déterminer la valeur des encours finaux.



c. Les sous-produits

Les sous-produits sont des produits secondaires obtenus au cours de la fabrication du produit principal, objet de la production. Ils sont différents des déchets car ils peuvent être fabriqués par d'autres entreprises à titre principal.

Deux méthodes d'évaluation peuvent être appliquées :

- ✓ L'évaluation forfaitaire par partage de l'ensemble des charges de production
- ✓ L'évaluation forfaitaire à partir du prix de vente

La fiche de coût de production avec l'incidence du sous-produit est la suivante :

		Produit fini A		
		Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges de production de la période	**Charges directes**			
	Matières premières			
	Main-d'œuvre directe			
	Charges indirectes			
	Centre production			
	– Coût de production du sous-produit			
	Coût de production du produit fini A			

3. Les coûts hors production

Les coûts hors production concernent principalement le coût de distribution. Toutefois, selon l'analyste, le coût d'administration générale peut y être intégré.

a. Le coût de distribution

Les biens vendus entraînent des charges qui apparaissent entre la fin de la production, à partir de la sortie de stock, et l'arrivée des produits chez le client. Ces charges forment le coût de distribution.

b. Le coût d'administration

Les frais d'administration peuvent être considérés comme faisant partie des coûts hors production. Dans ce cas, les frais d'administration de la période seront supportés en totalité par les ventes de produits, activités et prestations.

4. Le coût de revient

Le coût de revient peut être défini comme un cumul de charges. Il s'agit du coût obtenu à la fin du cycle d'exploitation, distribution incluse.

Le coût de revient est égal au coût de production des produits vendus, valorisé sortie de stock s'il y a eu stockage + les frais de stockage et de sortie de stock + les charges directes et indirectes de distribution.

Le coût de revient = le coût de production + les coûts hors production.

La fiche de coût de revient peut ainsi s'établir :

	Produit fini A		
	Quantité	Prix unitaire	Montant
Coût de production des produits vendus			
+ Coût de distribution + Coût d'administration			
Coût de revient			

5. Le résultat analytique

Le résultat analytique est la différence entre le chiffre d'affaires et le coût de revient. Il permet de mesurer la performance de chaque produit, activité ou service dans la performance globale de l'entité. La somme des résultats analytiques obtenus pour chaque produit, activité ou service permet de déterminer le résultat analytique global. La fiche du résultat analytique peut ainsi s'établir :

	Produit fini A		
	Quantité	Prix unitaire	Montant
Chiffre d'affaires			
– Coût de revient			
Résultat analytique			

6. La concordance entre le résultat global analytique et le résultat comptable

Le résultat global analytique est égal à la somme algébrique des résultats analytiques des produits. Il doit être rapproché du résultat de la comptabilité générale afin de contrôler leur concordance et l'exactitude des données de la comptabilité analytique.

a. Le principe de la concordance

Le résultat global analytique doit être corrigé des différences de traitement comptable afin de retrouver le résultat de la comptabilité générale.

Résultat global analytique	±	Différences de traitement comptable	=	Résultat analytique d'exploitation	=	Résultat de la comptabilité générale

b. La méthode de rapprochement

Les différences de traitement comptable qui ont pour effet de diminuer les charges incorporées aux coûts augmentent le résultat analytique : il faut donc les soustraire à ce dernier pour retrouver le résultat comptable. Les différences de traitement comptable qui ont pour effet d'augmenter les charges incorporées aux coûts diminuent le résultat analytique : il faut donc les ajouter à ce dernier pour retrouver le résultat comptable.

Résultat de la comptabilité générale
=
Résultat global analytique
+
Charges supplétives
–
Charges non incorporables
+
Différence d'inventaire : excédent
–
Différence d'inventaire : manquant
+
Produits non incorporés
–
Différence d'arrondis par défaut
+
Différence d'arrondis par excès
=
Résultat analytique d'exploitation

III. Apports et limites

1. Apports

La méthode des coûts complets, méthode des centres d'analyse, permet de déterminer un prix normal ou satisfaisant, ainsi que d'appréhender la performance individuelle des produits, activités et services dans la performance globale de l'entité. Pour ce faire, un tableau de synthèse peut être établi.

	Activité 1	Activité 2
Prix de vente (PV)		
Coût de revient unitaire (CRu)		
Résultat unitaire (Ru)		
Taux de marge unitaire (Ru/PV)		
Contribution à la performance globale[1]		
Part du chiffre d'affaires (CA du produit/CA total)		

1. $\text{Contribution à la performance globale} = \frac{\text{RA du produit}}{\text{RA globale}}$.

2. Limites

Cependant cette méthode présente un certain nombre de limites.

- ✓ Les limites liées au délai d'obtention de l'information
- ✓ Les limites liées à l'évolution des modes de production et des organisations
- ✓ Les limites liées au modèle lui-même
- ✓ Les limites liées aux modalités de mise en œuvre du modèle

a. Les limites liées au délai d'obtention de l'information

Le coût complet est établi a posteriori : il ne permet donc pas d'anticiper les décisions de gestion ; De plus, sa détermination est complexe (processus long) : malgré l'utilisation de moyens automatisés, les coûts sont obtenus tardivement.

b. Les limites liées à l'évolution des modes de production et des organisations

Le modèle du PCG s'applique de préférence à des entreprises industrielles connaissant une organisation de type taylorien (modèle hiérarchique à forte main d'œuvre spécialisée).

i. Le développement des charges indirectes

Il est dû à l'automatisation et à l'intégration des processus de production, substituant un capital et une main d'œuvre polyvalents à une main d'œuvre directe, il s'explique aussi par le développement des activités de soutien, telles que la logistique ou la gestion de la qualité.

ii. L'importance croissante des activités en amont et en aval du processus de production

Citons pour exemples les activités de recherche et les activités liées à la communication commerciale et au service après-vente. L'analyse des coûts sur une périodicité mensuelle ou annuelle n'intègre pas un certain nombre de ces coûts.

c. Les limites liées au modèle lui-même

i. Une information insuffisante

Elaboré par Kerfalla

Le coût complet ne permet pas de répondre à certaines questions que se pose le décideur : faut-il abandonner un produit ou une activité non rentable ? Quels effets cet abandon aurait-il sur la rentabilité globale de l'entreprise ? Le coût complet ne permet pas de répondre à ces questions.

ii. L'approximation liée au traitement des charges indirectes

Le PCG constate le risque de « coûts approximatifs » issus des modalités de traitement des charges indirectes, qui génère une hétérogénéité des coûts des centres d'analyse, c'est-à-dire qui varient selon des critères différents :

– du fait du traitement en cascade des charges indirectes (répartition primaire puis secondaire)

– du fait de la simplification issue de la modélisation.

En conséquence, l'imputation des coûts des centres d'analyse par une seule unité d'œuvre peut alourdir le coût de certains produits en faveurs d'autres et afficher des résultats apparents non représentatifs de la performance réelle de chaque production. Le développement des charges indirectes accroît ce risque de subventionnement entre les produits.

iii. Un modèle peu explicatif

Les unités d'œuvre sont déterminées sur la base d'un lien statistique avec le coût des centres sans lien de causalité avec le montant de leurs coûts. Le coût d'une unité d'œuvre n'a donc pas de signification économique.

d. Les limites liées aux modalités de mise en œuvre du modèle

Définir un modèle de calcul de coûts demande de construire une représentation de l'entreprise suffisamment simplifiée pour une obtention rapide à un coût acceptable des informations de gestion et suffisamment fidèle pour ne pas apporter une forte distorsion des coûts.

La simplification excessive du modèle, facteur d'hétérogénéité des coûts des centres d'analyse, combinée avec le choix d'unités d'œuvre non représentatives des consommations de ressources (heure de main d'œuvre directe) explique en grande partie les distorsions résultant du subventionnement entre les produits.

3. Résumé

Tout d'abord, la subjectivité et l'arbitraire du choix des clés de répartition et des unités d'œuvre qui créent du subventionnement, c'est-à-dire que certains produits consomment des charges mais ne les supportent pas alors que d'autres les supportent mais ne les consomment pas. Afin de pallier ce problème, une autre méthode de coût complet, méthode des coûts par activités, dite « méthode ABC (Activity Base Casting) » peut être mise en œuvre pour déterminer un prix normal et apprécier la performance du produit dans la performance globale de l'entreprise.

Ensuite, le coût complet est calculé pour une activité normale, il ne prend pas en compte les fluctuations d'activité. En effet la méthode repose sur la classification des charges par affectation (charges directes et indirectes) et non sur la classification par variabilité (charges variables et fixes) dont cette dernière permet d'apprécier l'incidence des fluctuations d'activité.

Elaboré par Kerfolla SYLLA

Partie 5 : La méthode des coûts partiels

Les différentes méthodes de calcul des coûts partiels permettent de déterminer des marges qui mesurent la contribution de chaque produit ou de chaque activité à absorber les charges communes et à former le résultat global.
Ces méthodes améliorent la prise de décision et l'analyse de la rentabilité.

I. La méthode des coûts variables

L'un des objectifs de la méthode des coûts variables est de calculer et d'analyser des marges sur coûts variables par produit ou par activité afin d'en mesurer la performance.

1. Le Coût variable

Le coût variable est calculé par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. Chaque coût variable est composé exclusivement de charges variables.

Coût variable
=
Charges directes variables
+
Charges indirectes variables

2. La marge sur coût variable

La marge sur coût variable est calculée par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. Elle mesure la performance d'un produit ou d'une activité, sa contribution à l'absorption des coûts fixes et à la formation du résultat. Elle représente, pour chaque produit, le manque à gagner qui résulterait de son abandon au niveau global de l'entreprise.

$$\text{Marge sur coût variable} = \text{Chiffres d'affaires} - \text{Coût variable}$$

La marge sur coût variable est proportionnelle au chiffre d'affaires. Il est donc utile de calculer le taux de marge sur coût variable.

$$\text{Taux de marge sur coût variable} = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Chiffre d'affaires hors taxes}} \times 100$$

3. Le coût fixe

Le coût fixe est constitué de l'ensemble des charges fixes qui s'obtient par différence entre le total des charges et les charges variables. Les charges fixes ne sont pas réparties par produit ou par activité ; elles sont traitées en bloc au niveau de l'activité globale de l'entreprise.

4. Le résultat courant

Le résultat courant de l'entreprise s'obtient par différence entre la somme des marges sur coût variable et le coût fixe.

Résultat = (Chiffre d'affaires x Taux de marge sur coût variable) – Coût fixe

NB : La méthode des coûts variables ne permet pas de connaître le résultat par produit ou par activité, contrairement à la méthode des coûts complets, puisque les coûts fixes ne sont pas répartis.

5. Le compte de résultat différentiel

Les éléments de calcul des coûts variables, des marges sur coûts variables, des coûts fixes et du résultat courant se présentent dans un tableau intitulé compte de résultat différentiel.
Ce tableau s'établit à partir des quantités vendues, et non à partir des quantités produites, pour l'entreprise de production et ni à partir des quantités achetées pour l'entreprise commerciale.

Coût variable des matières premières consommées	=	Coût d'achat variable	+	Variation des stocks (Stock initial – Stock final)

Coût variable de production des produits vendus	=	Coût variable de production	+	Production stockée (Stock final – Stock initial)

Coût variable des marchandises vendues	=	Coût d'achat variable	+	Variation des stocks (Stock initial – Stock final)

Sa structure est la suivante :

Éléments	Produit ou Activité *A*		Produit ou Activité *B*		Produit ou Activité *C*		Pour l'entreprise	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Chiffre d'affaires								
–								
Coût variable								
=								
Marge sur coût variable								
–								
Coût fixe								
=								
Résultat courant								

II. La méthode des coûts directs

La méthode des coûts directs permet de calculer et d'analyser des marges sur coûts directs par produit ou par activité afin d'en mesurer la performance.

1. Le Coût direct

Le coût direct d'un produit, d'une activité ou de l'ensemble de l'activité comprend essentiellement des charges opérationnelles directes, mais il est composé également de charges fixes qui sont directement incorporées sans ambiguïté au produit.

Coût direct
=
Charges variables directes
+
Charges fixes directes

2. La marge sur coût direct

La marge sur coût direct est calculée par produit ou famille de produits et pour l'ensemble de l'activité. Elle mesure la performance d'un produit, sa contribution à l'absorption des coûts communs ou indirects non répartis et à la rentabilité globale.

Marge sur coût direct = Chiffres d'affaires – Coût direct

$$\text{Taux de marge sur coût direct} = \frac{\text{Marge sur coût direct}}{\text{Chiffre d'affaires hors taxes}} \times 100$$

3. Le coût indirect

Le coût indirect est constitué de l'ensemble des charges indirectes qui s'obtient par différence entre le total des charges et les charges directes.
Les charges indirectes ne sont pas réparties par produit ou par activité ; elles sont traitées en bloc au niveau de l'activité globale de l'entreprise.

4. Le résultat courant

Le résultat courant de l'entreprise s'obtient par différence entre la somme des marges sur coûts directs et le coût indirect.

Résultat = (Chiffre d'affaires x Taux de marge sur coût direct) – Coût indirect

NB : La méthode des coûts directs ne permet pas de connaître le résultat par produit ou par activité, contrairement à la méthode des coûts complets, car le coût indirect n'est pas réparti.

5. Le compte d'exploitation analytique en coûts directs

Les éléments des coûts directs, des marges sur coûts directs, des coûts indirects et du résultat courant se présentent dans un tableau intitulé compte d'exploitation analytique en coûts directs.

Le tableau s'établit à partir des quantités vendues. Sa structure est la suivante :

Éléments	Produit ou Activité *A*		Produit ou Activité *B*		Produit ou Activité *C*		Pour l'entreprise	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Chiffre d'affaires								
–								
Coût direct								
=								
Marge sur coût direct								
–								
Coût indirect								
=								
Résultat courant								

III. La méthode des coûts spécifiques

La méthode des coûts spécifiques, encore appelée méthode des coûts variables évolués, distingue les charges selon deux critères : variables ou fixes, directes ou indirectes. Elle permet de calculer et d'analyser des marges sur coûts spécifiques par produit ou par activité. La méthode des coûts spécifiques permet d'affiner la méthode des coûts variables.

1. Le Coût spécifique

Le coût spécifique est calculé par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. Chaque coût spécifique est composé du coût variable et du coût fixe direct.

Coût spécifique
=
Coût variable
+
Coût fixe direct

2. La marge sur coût spécifique

La marge sur coût spécifique est calculée par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. Elle permet : – d'estimer l'incidence des frais fixes spécifiques sur le résultat global ;
– d'analyser la contribution de chaque produit ou activité à la couverture des charges fixes communes ;
– d'affiner la prise de décision relative à l'abandon d'un produit.

Marge sur coût spécifique = Marge sur coût variable – Coût fixe spécifique

$$\text{Taux de marge sur coût spécifique} = \frac{\text{Marge sur coût spécifique}}{\text{Chiffre d'affaires hors taxes}} \times 100$$

3. Le coût fixe indirect

Le coût fixe indirect est constitué de l'ensemble des charges fixes communes qu'il n'est pas pertinent de répartir. Elles doivent être traitées en bloc au niveau de l'activité globale de l'entreprise.

4. Le résultat courant

Le résultat courant de l'entreprise s'obtient par différence entre la somme des marges sur coût spécifique et le coût fixe indirect.

$$\text{Résultat} = (\text{Chiffre d'affaires} \times \text{Taux de marge sur coût spécifique}) - \text{Coût fixe indirect}$$

NB : La méthode des coûts spécifiques ne permet pas de connaître le résultat par produit ou par activité, contrairement à la méthode des coûts complets, puisque les coûts fixes indirects ne sont pas répartis.

5. Le compte d'exploitation analytique en coûts spécifiques

Les éléments de calcul des coûts spécifiques, des marges sur coûts spécifiques, des coûts fixes communs et du résultat courant se présentent dans un tableau intitulé compte d'exploitation analytique en coûts spécifiques.

Le tableau s'établit à partir des quantités vendues. Sa structure est la suivante :

Éléments	Produit ou Activité A		Produit ou Activité B		Produit ou Activité C		Pour l'entreprise	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Chiffre d'affaires								
—								
Coût variable								
=								
Marge sur coût variable								
—								
Coûts fixes spécifiques								
=								
Marge sur coût spécifique								
—								
Coûts fixes indirects								
=								
Résultat courant								

IV. Le coût marginal

L'analyse marginale permet de savoir ce que va coûter en plus (coût marginal) ou rapporter en plus (recette marginale) la production ou la vente d'une unité supplémentaire. L'analyse marginale est utile pour prendre la décision d'accepter une commande supplémentaire, d'accroître la production,

de sous-traiter, pour déterminer le niveau de production le plus rentable, pour fixer un prix de vente promotionnel.

1. La définition du coût marginal

Le coût marginal est un coût calculé qui exprime la variation du coût total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité.

$$\text{Coût marginal unitaire} = \frac{\text{Variation du coût total}}{\text{Variation de la quantité}}$$

2. Calcul du coût marginal

a. Composition

Le coût marginal est composé de charges variables majorées éventuellement des coûts fixes supplémentaires qu'il est nécessaire de supporter pour augmenter la production. On distingue deux situations :

L'augmentation de la production ou du niveau d'activité n'entraîne pas d'augmentation des charges fixes. → Coût marginal d'une unité = Coût variable unitaire

L'augmentation de la production ou du niveau d'activité entraîne l'augmentation des charges fixes. → $\text{Coût marginal d'une unité} = \text{Coût variable unitaire} + \frac{\text{Coûts fixes supplémentaires}}{\text{Nombre d'unités supplémentaires}}$

b. L'expression mathématique

Le coût marginal est égal à la dérivée du coût total.

Soit :

Δ x : variation des quantités produites

Δ C : variation du coût total

CM : coût marginal

Le coût marginal unitaire est égal au rapport : $CM = \Delta C / \Delta x$

En supposant théoriquement que Δ x représente une variation infiniment petite tendant vers zéro, la limite du rapport Δ C / Δ x est la dérivée de C, appelée C'.

3. La recette marginale et le résultat marginal

La recette marginale est le prix de vente de la production ou de la commande supplémentaire. Le résultat marginal s'obtient par différence entre la recette marginale et le coût marginal.

$$\text{Résultat marginal} = \text{Recette marginale} - \text{Coût marginal}$$

La décision de produire plus, d'accepter la commande ne peut être prise que si le résultat marginal est positif.

4. L'optimum technique et l'optimum économique

a. L'optimum technique

L'optimum technique est le niveau de production pour lequel le coût moyen est minimum, ce qui procure le maximum de résultat unitaire et donc un maximum de rentabilité. Le coût moyen est minimum lorsque le coût moyen est égal au coût marginal.

Coût moyen = Coût marginal

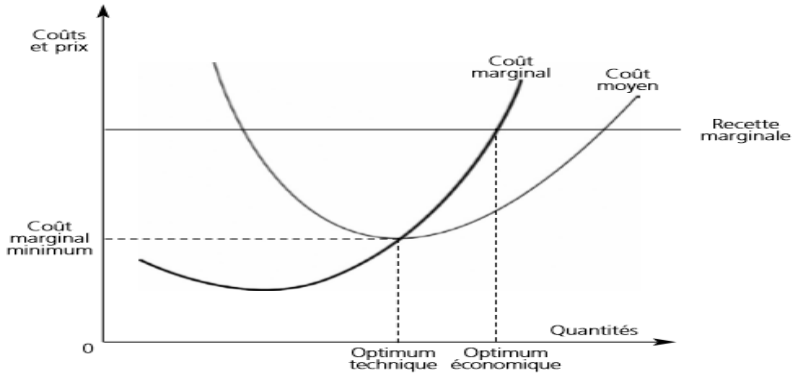
b. L'optimum économique

L'optimum économique est le niveau de production qui dégage le profit global maximum. Le profit global est maximum lorsque la recette marginale est égale au coût marginal.

Recette marginale = Coût marginal

5. La représentation graphique

Le coût moyen et le coût marginal sont représentés sur un même graphique (courbes en U) pour visualiser leur évolution et représenter l'optimum technique ainsi que l'optimum économique.



L'optimum technique est atteint au point d'intersection de la courbe du coût moyen et de celle du coût marginal. L'optimum économique est atteint au point d'intersection de la courbe du coût marginal et de la droite de la recette marginale.

V. Le seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires que l'entreprise doit dépasser pour réaliser des bénéfices. Il est déterminé à partir des éléments du compte de résultat différentiel et constitue un indicateur de gestion essentiel de la méthode du coût variable.

1. La définition du seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires que l'entreprise doit réaliser pour couvrir la totalité de ses charges et pour lequel elle ne dégage ni bénéfice, ni perte. Le calcul et l'analyse du seuil de rentabilité permettent d'apprécier le risque d'exploitation et d'effectuer des simulations dans le cas d'évolutions de l'activité.

2. calcul du seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité peut se calculer en valeur ou en quantité

a. Le seuil de rentabilité en valeur

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque la marge sur coût variable est égale aux coûts fixes ; d'où la formule :

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

b. Le seuil de rentabilité en quantité

Le seuil de rentabilité en quantité représente le nombre de produits vendus qui couvre l'ensemble des charges et dégage un résultat nul.

$$\frac{\text{Seuil de rentabilité en valeur}}{\text{Prix de vente hors taxes d'un produit}}$$

$$\frac{\text{Coûts fixes}}{\text{Marge sur coût variable unitaire}}$$

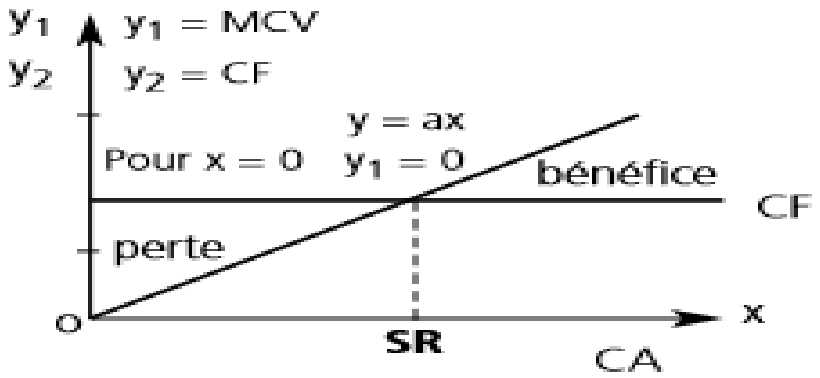
3. Les représentations graphiques

Le seuil de rentabilité peut être représenté graphiquement selon trois équations.

- La représentation de la marge sur coût variable et des charges fixes
- La représentation du résultat
- La représentation du chiffre d'affaires et des charges totales

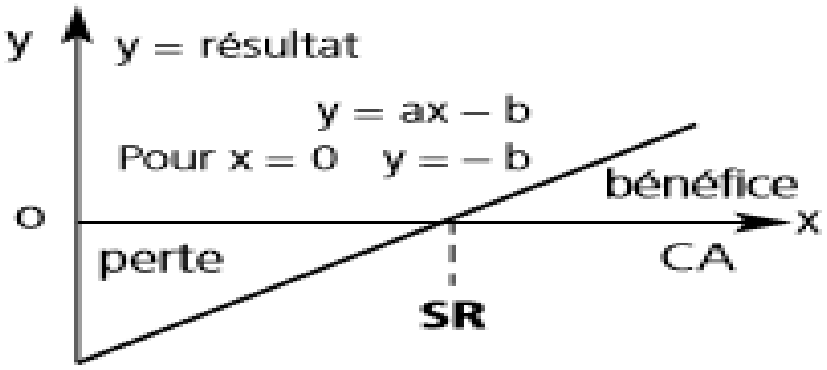
a. La représentation de la marge sur coût variable et des charges fixes

Seuil de rentabilité ⇒ Marge sur coût variable = Coût fixe



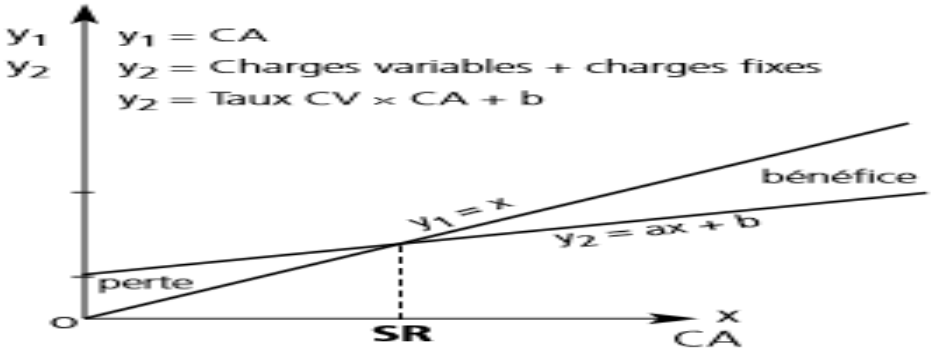
b. La représentation du résultat

Seuil de rentabilité ⇒ Résultat = 0



c. La représentation du chiffre d'affaires et des charges totales

Seuil de rentabilité ⇒ Charges variables + Charges fixes = Chiffre d'affaires



4. Le calcul du point mort

Le point mort est la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint. Plus cette date est proche de celle de la fin de l'exercice, plus l'entreprise est fragile et plus la période d'activité rentable est courte.

Il se calcul pour une activité régulière et pour une activité saisonnière.

a. Activité régulière

Pour une activité régulière, le point mort s'obtient à l'aide du rapport :

$$\text{Point mort} = \frac{\text{Seuil de rentabilité}}{\text{Chiffre d'affaires HT}} \times \text{Nombre de jours d'activité}$$

b. Activité irrégulière ou saisonnière

Pour une activité irrégulière ou saisonnière, le calcul du point mort s'effectue par interpolation linéaire à partir du chiffre d'affaires cumulé croissant. On distingue trois étapes :

- Calculer le chiffre d'affaires HT cumulé par période.
- Repérer la période où le seuil de rentabilité est atteint.
- Effectuer le calcul suivant :

$$\frac{\text{(Seuil de rentabilité – Chiffre d'affaires HT cumulé à la fin de la période précédente)}}{\text{Chiffre d'affaires HT de la période}}$$

5. La marge et l'indice de sécurité financière

a. Marge de sécurité financière

La marge de sécurité financière représente l'excédent de chiffre d'affaires hors taxes par rapport au seuil de rentabilité ou encore l'activité rentable de l'entreprise.

$$\text{Marge de sécurité} = \text{Chiffre d'affaires HT} - \text{Seuil de rentabilité}$$

b. Indice de sécurité financière

La marge de sécurité financière peut s'exprimer en pourcentage du chiffre d'affaires :

$$\text{Indice de sécurité} = \frac{\text{Marge de sécurité}}{\text{Chiffre d'affaires HT}} \times 100$$

L'indice de sécurité indique la baisse possible du chiffre d'affaires hors taxes sans entraîner de perte. Plus l'indice de sécurité est faible, plus le risque d'exploitation est élevé et inversement.

6. Les seuils de rentabilité multiples

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

Par contre, une évolution du chiffre d'affaires et des coûts variables dans les mêmes proportions ne change ni le taux de marge sur coût variable, ni le seuil de rentabilité.

7. Le levier d'exploitation

Le levier d'exploitation ou levier opérationnel représente l'élasticité du résultat d'exploitation par rapport au chiffre d'affaires. La formule du levier d'exploitation est la suivante :

$$\text{Coefficient de levier d'exploitation} = \frac{\frac{\Delta \text{ Résultat d'exploitation}}{\text{Résultat d'exploitation}}}{\frac{\Delta \text{ Chiffre d'affaires}}{\text{Chiffre d'affaires}}}$$

$$\Delta \text{ Résultat d'exploitation} = \Delta \text{ Chiffre d'affaires} \times \text{Taux de marge sur coût variable}^{(1)}$$

(1) Si le taux de marge sur coût variable et les charges fixes sont constants.

Le levier d'exploitation permet d'apprécier :

– **la performance économique** dans le cas d'un accroissement du chiffre d'affaires ;

– **le risque économique** dans le cas d'une diminution du chiffre d'affaires. Plus les charges fixes sont importantes, plus le levier d'exploitation est élevé et plus le risque d'exploitation est grand.

Bibliographie

I. Les ouvrages

Béatrice, G. et Francis, G. (2010). *Comptabilité de gestion* (11e éd). Paris, France : Les Zoom's-Gualino lextenso.
Béatrice, G. et Francis, G. (2010). *L'essentiel de la comptabilité de gestion* (4e éd). Paris, France : Les carrés-Gualino lextenso.
Bernard, A., Gérald, N.et Alexandre, V. (2013). *Mini manuel de comptabilité de gestion* (1ère éd). Paris, France : Dunod.
Brigitte, D., Michel, L., Paula, M. et Pascal, N. (2010). C*omptabilité et gestion des organisations* (7e éd). Paris, France : Dunod.
Christian, G.et Christiane, R. (2007). *Comptabilité de gestion* (7e éd). Paris, France : Dunod.
Ray, G., Theresa, L. et Alan, W. (2016). *Fondements de la comptabilité de gestion* (3e éd). Québec, Canada : Chenelière Education.
Thierry, J. et Richard, M. (2007). *Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts* (1ère éd). Paris, France : Pearson Education.

II. Les sites internet

• Association des Directeurs de comptabilité et de gestion (APDC) http://www.apdc-france.com
• Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables http://www.experts-comptables.fr
• EUROPA, serveur de l'Union européenne http://www.europa.eu
• Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi http://www.economie.gouv.fr
• Portail revue fiduciaire http://www.grouperf.com

Elaboré par Kerfa

Table des matières

Avant-propos ---- 2
Sommaire ---- 3
Introduction ---- 4
Partie 1: Introduction à la Comptabilité analytique d'Exploitation ---- 6
I. Historique ---- 6
II. Définition ---- 6
III. Objectifs ---- 7
IV. Notions de coûts ---- 8
1. Définition ---- 8
2. Caractéristiques ---- 8
a. Le champ d'application ---- 8
b. Le contenu ---- 8
c. Le moment de calcul ---- 9
3. Les différentes méthodes d'analyse des coûts : ---- 10
a. Généralités ---- 10
b. Choix des méthodes ---- 10
c. Objectif ---- 10
d. Avantages et inconvénients ---- 10
V. Présentation ---- 11
VI. Informatisation ---- 11
Partie 2: Le traitement des charges : les charges incorporées aux coûts ---- 12
I. L'incorporation des charges ---- 12
1. Principe ---- 12
2. Charges directes et charges indirectes ---- 12
a. Charges directes ---- 12
b. Charges indirectes ---- 12
3. Les charges incorporables et non incorporables ---- 12
a. Charges incorporables ---- 12
b. Charges non incorporables ---- 12
4. L'incorporation des charges ---- 13

Elaboré par Kerfalla SYLLA

II. Le retraitement des charges incorporables ---- 13
1. Les charges de substitution ---- 13
2. Calcul des charges incorporables ---- 14
3. L'abonnement des charges ---- 14
III. Les charges supplétives ---- 14
1. Définition ---- 14
2. Schéma récapitulatif ---- 15
3. Méthode de détermination des charges incorporées ---- 15
Partie 3: L'inventaire permanent des stocks ---- 17
I. Pourquoi l'inventaire permanent ? ---- 17
1. L'inventaire permanent ---- 17
2. Les différences d'inventaire ---- 17
3. Suivi des stocks en quantité ---- 17
II. La classification des stocks ---- 18
1. Introduction ---- 18
2. La nature des stocks ---- 18
III. La valorisation des mouvements de stocks ---- 18
1. Valorisation des entrées en stocks ---- 19
2. Valorisation des sorties en stocks ---- 19
3. Les méthodes d'évaluation des stocks ---- 19
a. Coût unitaire moyen pondéré en fin de période ---- 19
b. Coût unitaire moyen après chaque entrée ---- 19
c. FIFO « First in, First out » ou PEPS « Premier entré, Premier sorti » ---- 19
d. LIFO « Last in, First out » ou DEPS « Dernier entré, Premier sorti » ---- 20
e. Coût de remplacement ---- 20
4. Les relations entre les mouvements de stocks ---- 20
Partie 4 : Les méthodes classiques des coûts complets ---- 21
I. Principes et concepts fondamentaux ---- 21
1. Principes ---- 21
2. Concepts fondamentaux ---- 22
a. Les centres d'analyse ---- 22

Elaboré par Kerfalla SYLLA

i. Les centres auxiliaires ---- 22
ii. Les centres principaux ---- 22
b. Les répartitions primaire et secondaire des charges indirectes ---- 23
i. Répartition primaire ---- 23
ii. Répartition secondaire ---- 23
c. L'imputation des charges indirectes ---- 23
i. L'unité d'œuvre et le taux de frais ---- 23
ii. Calcul du coût d'unité d'œuvre et du taux de frais ---- 23
iii. Calcul du coût indirect à imputer au produit ou à l'objet de coût ---- 24
d. Schéma récapitulatif ---- 24
II. La méthode des centres d'analyse: le calcul des coûts complets ---- 25
1. Les coûts aux différents stades de l'activité ---- 25
a. Le réseau des coûts ---- 25
b. Le coût d'achat ---- 25
c. Le coût de production ---- 25
2. Problèmes particuliers ---- 26
a. Les produits dérivés : Les déchets et les rebuts ---- 26
b. Les encours ---- 27
c. Les sous-produits ---- 27
3. Les coûts hors production ---- 27
a. Le coût de distribution ---- 27
b. Le coût d'administration ---- 28
4. Le coût de revient ---- 28
5. Le résultat analytique ---- 28
6. La concordance entre le résultat global analytique et le résultat comptable ---- 28
a. Le principe de la concordance ---- 29
b. La méthode de rapprochement ---- 29
III. Apports et limites ---- 29
1. Apports ---- 29
2. Limites ---- 30
a. Les limites liées au délai d'obtention de l'information ---- 30

Elaboré par Kerfalla SYLLA

b. Les limites liées à l'évolution des modes de production et des organisations ---- 30
i. Le développement des charges indirectes ---- 30
ii. L'importance croissante des activités en amont et en aval du processus de production -- 30
c. Les limites liées au modèle lui-même ---- 30
i. Une information insuffisante ---- 30
ii. L'approximation liée au traitement des charges indirectes ---- 31
iii. Un modèle peu explicatif ---- 31
d. Les limites liées aux modalités de mise en œuvre du modèle ---- 31
3. Résumé ---- 31
Partie 5 : La méthode des coûts partiels ---- 32
I. La méthode des coûts variables ---- 32
1. Le Coût variable ---- 32
2. La marge sur coût variable ---- 32
3. Le coût fixe ---- 32
4. Le résultat courant ---- 32
5. Le compte de résultat différentiel ---- 33
II. La méthode des coûts directs ---- 33
1. Le Coût direct ---- 34
2. La marge sur coût direct ---- 34
3. Le coût indirect ---- 34
4. Le résultat courant ---- 34
5. Le compte d'exploitation analytique en coûts directs ---- 34
III. La méthode des coûts spécifiques ---- 35
1. Le Coût spécifique ---- 35
2. La marge sur coût spécifique ---- 35
3. Le coût fixe indirect ---- 36
4. Le résultat courant ---- 36
5. Le compte d'exploitation analytique en coûts spécifiques ---- 36
IV. Le coût marginal ---- 36
1. La définition du coût marginal ---- 37
2. Calcul du coût marginal ---- 37

Elaboré par Kerfalla SYLLA

a. Composition ---- 37
b. L'expression mathématique ---- 37
3. La recette marginale et le résultat marginal ---- 37
4. L'optimum technique et l'optimum économique ---- 37
a. L'optimum technique ---- 38
b. L'optimum économique ---- 38
5. La représentation graphique ---- 38
V. Le seuil de rentabilité ---- 38
1. La définition du seuil de rentabilité ---- 38
2. calcul du seuil de rentabilité ---- 38
a. Le seuil de rentabilité en valeur ---- 39
b. Le seuil de rentabilité en quantité ---- 39
3. Les représentations graphiques ---- 39
a. La représentation de la marge sur coût variable et des charges fixes ---- 39
b. La représentation du résultat ---- 39
c. La représentation du chiffre d'affaires et des charges totales ---- 40
4. Le calcul du point mort ---- 40
a. Activité régulière ---- 40
b. Activité irrégulière ou saisonnière ---- 40
5. La marge et l'indice de sécurité financière ---- 41
a. Marge de sécurité financière ---- 41
b. Indice de sécurité financière ---- 41
6. Les seuils de rentabilité multiples ---- 41
7. Le levier d'exploitation ---- 41
Bibliographie ---- 42
I. Les ouvrages ---- 42
II. Les sites internet ---- 42
Table des matières ---- 43

Elaboré par Kerfalla SYLLA