

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



UNIVERSITE MOULOUD MAMMERRI DE TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, DE GESTION ET COMMERCIALES
DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITE

Polycopié pédagogique de
Comptabilité analytique de gestion

Polycopié réalisé par :

Dr. MOUMOU OUERDIA épouse BELLAHCENE

MAITRE DE CONFERENCES « B »

Année universitaire 2023/2024

Préambule

Ce polycopié est destiné aux étudiants de la deuxième année universitaire, spécialité : Sciences financières et comptabilité. Son objectif principal est de fournir un soutien pédagogique aux étudiants dans la maîtrise des chapitres de comptabilité analytique ou de gestion abordés durant le premier semestre de L2.

Pour atteindre cet objectif, chaque chapitre est présenté sous forme de résumés clairs et concis, mettant en avant les concepts clés et les méthodes essentielles. De plus, ce polycopié inclut des exercices corrigés permettant aux étudiants de vérifier leur compréhension et d'appliquer les connaissances acquises. Enfin, des séries de travaux dirigés sont proposées à la fin de ce polycopié pour favoriser une approche pratique et interactive, renforçant ainsi l'apprentissage et la confiance des étudiants dans le module.

Plan général du cours

Chapitre I : Introduction à la comptabilité de gestion.....	
1. La comptabilité de gestion : outil de gestion complémentaire à la comptabilité financière ...	
2. Définition et objectifs de la comptabilité de gestion	
3. Place et objet de la comptabilité de gestion	
4. Le traitement analytique des charges.....	
5. L'incorporation des charges aux coûts.....	
6. Les différentes étapes de calcul du coût de revient et résultat analytique	
Chapitre II : Le traitement analytique des stocks	
1. Définition	
2. Classification des stocks.....	
3. Valorisation des stocks.....	
4. La méthode du coût moyen unitaire périodique (en fin de période).....	
5. Coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée.....	
6. La méthode du premier entré, premier sorti ou first in first out (FIFO).....	
7. La méthode du dernier entré, premier sorti ou last in first out (LIFO).....	
8. Les méthodes utilisant des coûts théoriques.....	
Chapitre III : La méthode des coûts complets réels	
1. Le traitement des charges directes et des charges indirectes	
2. La méthode des centres d'analyse.....	
3. Les coûts complets à base d'activités ou méthode ABC (ActivityBasedCosting).....	
Chapitre IV : La méthode du coût variable.....	
1. La notion de variabilité des coûts.....	
2. Le classement des charges (variables/fixes).....	
3. Le tableau d'exploitation différentiel (TED) et le seuil de rentabilité	
Chapitre V: La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes	
1. Principes et fondements de la méthode.....	
2. La mise en place de la méthode.....	
3. Calcul du coût complet avec imputation rationnelle des charges fixes	
Chapitre VI: La méthode des coûts préétablis	
1. Définition et principes	
2. Les coûts standards des matières et de la main d'œuvre directe	
3. Les coûts standards d'unité d'œuvre (CUO)	
4. Analyse des écarts	
Séries de travaux dirigés (T.D).....	
1. Série de T.D N°01 (Passage de la comptabilité financière à la comptabilité de gestion).....	
2. Série de T.D N°02 (Traitement analytique des stocks).....	
3. Série de T.D N°03 (Méthode des coûts complets par les centres d'analyse).....	
4. Série de T.D N°04 (Méthode des coûts complets par les centres d'analyse bis).....	
5. Série de T.D N°05 (Méthode des coûts complets par la méthode ABC).....	
6. Série de T.D N°06 (Méthode des coûts variables)	
7. Série de T.D N°07 (Méthode de l'imputations rationnelle des charges fixes).....	
8. Série de T.D N°08 (Méthode des coûts préétablis ou standards).....	

Chapitre I : Introduction à la comptabilité de gestion

1. La comptabilité de gestion : outil de gestion complémentaire à la comptabilité financière

La comptabilité financière fut le premier instrument, qui nous renseignait sur la gestion des entreprises, sa fonction était de déterminer des résultats globaux et d'enregistrer des flux externes (c'est-à-dire entre l'entreprise et ses différents partenaires externes). Ses flux sont bilatéraux, et présentent un double aspect (aspect physique et aspect monétaire).

La comptabilité financière vise les objectifs suivants :

- Conçue dans une optique juridique et patrimoniale, elle permet d'établir la situation de l'entreprise à la fin de la période ;
- Elle est normalisée selon des règles du SCF et doit respecter certains principes ;
- Elle est obligatoire pour des impératifs de gestion et pour des raisons fiscales ;
- Elle est destinée aux marchés financiers ;
- Elle donne le résultat global de l'entreprise.

Mais les informations fournies par la comptabilité financière demeurent insuffisantes pour appréhender les performances internes de l'entreprise pour plusieurs raisons :

- Le résultat net comptable (**RNC**) concerne une période d'un an obtenu avec retard ;
- Le **RNC** concerne l'ensemble des activités de l'entreprise et donne peu d'indications sur les performances respectives de chacune d'entre elles ;
- Le classement des charges se fait par nature.

Ces insuffisances exigent donc la mise en place d'un système de comptabilité analytique ou de gestion.

Le tableau suivant nous montre la comparaison entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion :

Tableau n°01 : La comparaison entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion :

Critères de comparaison	Comptabilité Financière	Comptabilité de Gestion
Objectifs	Donner une image fidèle de la situation financière de l'entreprise	Calculer et analyser les coûts et le résultat des différents produits, services, et activités
Utilisateurs	Direction et tiers	Tous les responsables
Périodicité	Annuellement	Selon les besoins de gestion (mensuellement, trimestriellement)

Au regard de la loi	Obligatoire, conforme aux normes comptables (IFRS)	facultative, pas de normes strictes
Contenu	Bilan, compte de résultat, annexes	Coûts par produit, service, département
Base de Calcul	Historique (transactions passées)	Prévisionnelle et historique
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Orientation	Externe	Interne
classement des charges	L'enregistrement des charges se fait par nature	L'enregistrement des charges se fait par fonction
Nature des flux observés	Externes	Internes
Règles	Rigides et normatives	Souples

2. Définition de la comptabilité de gestion :

Horngren définit la comptabilité de gestion comme : « le processus de mesure, d'analyse et de communication des informations financières et non financières qui aident les gestionnaires à prendre des décisions et à atteindre les objectifs de l'organisation ».

D'autres auteurs comme **Robert S. Kaplan et David P. Norton** : affirment que « la comptabilité de gestion fournit des informations précieuses pour l'évaluation de la performance et la gestion des coûts, ce qui est essentiel pour une stratégie réussie ».

Enfin, **Michael Porter** : Bien qu'il ne traite pas exclusivement de comptabilité de gestion, Porter mentionne que « la compréhension des coûts associés aux activités est cruciale pour le positionnement concurrentiel d'une entreprise ».

Ces définitions soulignent l'importance de la comptabilité de gestion ou analytique comme outil d'aide à la décision et de contrôle des performances au sein des organisations.

Comme synthèse de définition : la comptabilité analytique ou comptabilité de gestion est un système d'information comptable interne propre à la structure de l'entreprise et à la nature de son environnement, qui permet aux dirigeants de l'entreprise :

- De suivre l'évolution des coûts intermédiaires et des coûts de revient
- De prendre un ensemble de décision de gestion

3. Place et objet de la comptabilité de gestion :

- La détermination du coût des biens et services offert par l'entreprise
- Le contrôle de gestion : notamment à travers les coûts préétablis

- De compléter la comptabilité financière (générale) en lui donnant des bases d'évaluation de certains éléments d'actif (stocks de produits fabriqués, immobilisations créées par l'entreprise...);
- La comptabilité gestion représente donc un outil de contrôle et d'aide à la prise de décision et de mesure de la performance destinée essentiellement aux managers. Pour ce faire, elle se base sur un certain nombre d'outils et d'informations, qui nécessitent une analyse détaillée des charges et de certains éléments de l'actif.

4. Le traitement analytique des charges

- **Notion de charges et de coût**

Les charges : elles correspondent à un décaissement de monnaie effectué en contrepartie d'une prestation : achats, consommation de matières, salaires...etc.

N.B : certaines charges peuvent être calculées et non décaissées : dotations aux amortissements

Le coût : c'est une accumulation de charges sur un produit déterminé, c'est un concept interne à l'entreprise.

- **caractéristiques d'un coût** : les coûts peuvent être classés par rapport à trois critères :
 - **Le champ d'application** : selon les besoins de l'entreprise, la comptabilité analytique permet de regrouper les charges :
 - Par fonction économique (coût d'achat, coût de production) ;
 - Par moyen d'exploitation (produits, services...);
 - Par centre de responsabilité (entretien, service après-vente) ;
 - Par circuit de distribution (zone géographique, client).
 - **Le contenu** : la comptabilité analytique permet de calculer les coûts en y incorporant soit toutes les charges de la comptabilité générale (**coût complet**), soit une partie seulement (**coût partiel**).
 - **Le moment du calcul** : les coûts peuvent être calculés :
 - Postérieurement aux faits : coûts constatés, coûts réels ou historiques ;
 - Antérieurement : il s'agit de coûts préétablis d'après des normes, objectifs ou prévisions. La comparaison avec le coût réel permet de calculer et d'analyser les écarts.

5. L'incorporation des charges aux coûts

Les charges de la comptabilité générale sont analysées selon leur nature, elles ne reflètent pas les conditions d'utilisation de l'outil de production, elles sont donc retraitées en comptabilité analytique selon leur destination afin de calculer les différents coûts. Le retraitement conduit à écarter certaines charges de la comptabilité générale et introduire d'autres charges.

➤ **Les charges incorporables**

Les charges incorporables, au contraire des charges non incorporables, sont des charges sélectionnées en comptabilité analytique ou de gestion afin de calculer des coûts. Les charges incorporables sont en lien direct avec l'activité de l'entreprise. Autrement dit, ce sont les charges que la comptabilité de gestion incorpore dans les coûts et coûts de revient.

➤ **Les charges non incorporables**

Ce sont des charges de la comptabilité financière ou générale écartées du calcul des coûts de la comptabilité de gestion, car elles ne concernent pas les conditions normales et courantes de fonctionnement de l'exercice. Il s'agit essentiellement :

- Des charges hors exploitation : c'est le cas en particulier des charges exceptionnelles, en raison de leur caractère anormal pour l'exercice ;
- Certaines charges d'exploitation à caractère non récurrent : il s'agit de charges que l'on ne retrouvera pas chaque année dans la comptabilité de l'entreprise (provision pour litige avec un salarié, des frais d'établissement) ;
- Certaines charges d'exploitation dont le montant ne correspond pas à l'estimation de l'entreprise. Ce sont notamment certains amortissements et certaines dépréciations ou provisions.
- Dons et contributions : Montants versés à des œuvres caritatives ou pour des causes sociales.

➤ **Les charges de substitution**

Certaines charges seront incorporées dans les coûts, mais pour un montant différent de celui qui figure en comptabilité générale. Cette correction concerne essentiellement les dotations aux amortissements que l'entreprise à la recherche du coût économique, retiendra pour un montant différent de celui admis fiscalement :

- Si elle bénéficie de l'amortissement dégressif ;
- Si elle juge que la durée de vie réelle du bien sera différente de la durée retenue pour le calcul de l'amortissement fiscal ;
- Si elle souhaite calculer ses amortissements sur la base d'un coût de remplacement de son immobilisation

Exemple : Une machine de valeur initiale de 200 000 DA est amortie comptablement en linéaire sur 5 ans, d'où une annuité d'amortissement de :

$$200\,000\text{ DA} / 5 = 40\,000\text{ DA.}$$

À la fin de la 1^{ère} année, la valeur nette comptable (VNC) est de 160 000 DA (200 000 DA - 40 000 DA).

L'expertise a évalué le matériel à 150 000 DA, ce qui crée un écart de 10 000 DA par rapport à la VNC. La dotation économique réelle doit donc être ajustée pour refléter cette différence de valeur.

La dotation économique sera donc égale à 50 000 DA : on **substitue** aux 40 000 DA de charge comptable les 50 000 DA de charge économique, en prenant en compte l'ajustement de 10 000 DA pour aligner la valeur comptable sur la valeur économique réelle estimée par l'expert.

➤ **Les charges abonnées**

Ce sont des charges correspondant à une durée déterminée, qui pourront être ramenées à la période étudiée en comptabilité de gestion.

Exemple : une prime d'assurance de 12 000 DA payée en février pour l'ensemble de l'année sera abonnée à raison de 1 000 DA par mois.

➤ **Les charges supplétives**

Elles représentent des charges fictives non enregistrées en comptabilité financière générale. La comptabilité de gestion les incorpore dans les coûts afin de leur donner un contenu économique plus pertinent et de pouvoir ainsi comparer entre elles, les entreprises quelles que soient leur forme juridique, leur stratégie de financement ou leur stratégie de marché. Deux catégories de charges sont retenues par la CA :

- La rémunération du travail de l'exploitant individuel, qui est rémunéré d'ordinaire par des prélèvements sur les bénéfices
- La rémunération des capitaux propres : étant donné que le financement sur fonds propres ne génère pas de charges financières, la CA retient une charge fictive d'intérêt liée à l'autofinancement.

On peut ainsi établir la relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique ainsi :

Charges de la comptabilité de gestion = charges de la comptabilité financière - charges non incorporables +/- différences d'incorporation + éléments supplétifs
--

Exercice d'Application N°01

Dans le compte de résultat d'une entreprise industrielle, les charges du mois de janvier de l'année N sont représentées en DA comme suit :

Achats de matières premières	120 000
Charges externes	85 000
Charges de personnel	260 000
Dotations aux amortissements.....	32 000
Dotation pour dépréciation des stocks de produits finis :.....	1 000
Dotations aux provisions pour risques (litige fiscal).....	2 000
Charges exceptionnelles.....	5 000
Total des charges :	505 000 DA

La rémunération des capitaux propres, dont le montant s'élève à 300 000 DA est calculée sur la base d'un taux annuel de 08% ;

Le chef d'entreprise désire tenir compte de la valeur de remplacement du matériel industriel pour le calcul des coûts, la dotation aux amortissements ainsi calculée atteint un montant de 38 000 DA. Par ailleurs son salaire mensuel, non compris dans les charges de personnel est de 4 000 DA ;

Les charges externes comprennent un loyer trimestriel, payé d'avance, pour 3 000 DA. La dotation pour dépréciation des stocks de produits finis est partiellement justifiée à hauteur de 500 DA.

Travail à faire :

1. Calculer le total des charges non incorporables ;
2. Le montant des différences d'incorporation
3. Le total des charges supplétives
4. Le total des charges incorporées dans le calcul des coûts.

Corrigé de l'exercice d'application N°01 :

Les charges non incorporables sont les suivantes :

- Charges exceptionnelles5 000
- Dotations aux provisions pour risques (litige fiscal) .2 000

Total des charges non incorporables 7 000

Certaines différences d'incorporation sont à prendre en compte :

- En comptabilité générale, la dotation aux amortissements s'élève à 32 000, la dotation calculée sur la valeur de remplacement est de 38 000 ; d'où une différence d'incorporation de : $38\ 000 - 32\ 000 = 6\ 000$. Cette différence augmente les coûts.
- La dotation pour dépréciation des stocks de produits finis constatée en comptabilité générale n'est pas conforme à la réalité économique ; la différence d'incorporation est de : $500 - 1\ 000 = -500$. Cette différence diminue les coûts.
- La comptabilité générale a enregistré le loyer professionnel pour trois mois, la charge à imputer est calculée pour un mois (période de référence pour le calcul des coûts) ; la différence d'incorporation est de : $1\ 000 - 3\ 000 = -2\ 000$. Cette différence diminue les coûts

Total des différences d'incorporation = 6 000 - 500 - 2 000 = 3 500 DA

Il convient d'intégrer les éléments supplétifs :

- | | |
|--------------------------------------|-----------------------------|
| • Rémunération des capitaux propres | 300 000 x 8% x 1/12 = 2 000 |
| • Salaire mensuel du dirigeant | 4 000 |
| Total des éléments supplétifs | 6 000 DA |

Charges incorporées dans le calcul des coûts

- | | |
|--|----------------|
| • Total des charges de la comptabilité Financière | 505 000 |
| • Total des charges non incorporables | -7 000 |
| • Total des différences d'incorporation | +3 500 |
| • Total des éléments supplétifs | +6 000 |

Total des charges incorporées aux coûts 507500 DA

6. Les différentes étapes de calcul du coût de revient et résultat analytique

Une fois les charges à incorporer aux coûts déterminés, celles-ci doivent être incorporées aux objets de coûts afin de calculer le coût de revient, puis le résultat analytique.

4.1. Le coût de revient

Il regroupe les diverses charges consommées par un produit depuis son entrée au magasin sous forme de matière première jusqu'à sa vente au client sous forme de produit.

4.1.1. Les composantes du coût de revient

Le coût de revient est calculé de façon séquentielle, suivant le stade du processus d'exploitation.

- **Stade d'approvisionnement**

Coût d'achat des matières premières = prix d'achat des matières premières + frais sur achats
(transport, réception, déchargement, stockage...)

- **Stade intermédiaire : la production**

Coût de production des produits finis = coût d'achat des matières premières consommées +
charges de production

- **Troisième stade : la distribution et la vente**

Coût de revient = coût de production des produits finis et vendus + frais de distribution.

4.2. Le résultat analytique

La connaissance du coût de revient permet à l'entreprise de calculer son résultat analytique :

Résultat analytique = chiffre d'affaires – coût de revient.

Exercice d'application N°02

Une entreprise fabrique deux types de produits finis : P1 à partir de la matière première M1 et P2 à partir de la matière première M2.

Les opérations du mois se présentent comme suit :

- **Achats** : 600 kg de M1 à 4 DA le kg
400 kg de M2 à 5 DA le kg

Frais sur achats 2 000 DA à répartir proportionnellement aux quantités de MP achetées.

- **Production** : 500 unités de P1 en utilisant 400 kg de matières premières M1
220 unités de P2 en utilisant 200 kg de matières premières de M2

Frais de production 2 400 DA à répartir proportionnellement aux quantités de matières utilisées.

- **Ventes** : 250 unités de P1 à 12 DA l'unité
140 unités de P2 à 10 DA l'unité

Frais sur ventes 880 DA à répartir proportionnellement au prix de vente global (chiffre d'affaires).

Travail à faire :

1. Déterminer le coût d'achat des matières premières
2. Déterminer le coût de production des produits P1 et P2
3. Déterminer le coût de revient et le résultat analytique pour chaque produit.

Corrigé de l'exercice d'application N°02 :

1- Coût d'achat de M1 et M2 :

Désignation	M1			M2		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Prix d'achat	600	4	2 400	400	5	2 000
+ Frais d'achat	600	2	1 200*	400	2	800*
	600	6	3 600	400	7	2 800

(*) Répartition des frais d'achat :

2000 —————> (600kg +400 kg) frais /achats M1= (2000*600)/1000kg
 Frais sur achats M1 ———> 600 kg frais /achats M1 = 1 200 da
 2000 —————> (600kg +400 kg) frais /achats M2= (2000*400)/1000kg
 Frais sur achats M2 ———> 400 kg frais /achats M1 = 800 da

2- Coût de production de P1 et P2 :

Désignation	P1			P2		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Coût d'achat des MPC	400	6	2 400	200	7	1 400
+ Frais de production	400	4**	1 600	200	4**	800
Coût de production de la période	500	8	4 000	220	10	2 200

(**) Taux d'imputation des frais de production = 2 400 / (400+200) = 4 Da/unité consommée.

3- Coût de revient et résultat analytique :

Désignation	P1			P2		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Coût de production des P.F.Vendus	250	8	2 000	140	10	1 400
+ Frais de vente	3 000	0.2***	600	1 400	0.2***	280
Coût de revient (CR)	250	10.4	2 600	140	12	1 680
Chiffre d'affaires (CA)	250	12	3 000	140	10	1 400
Résultat analytique = (CA-CR)	250	+1.6	+400	140	- 2	- 280
Résultat global	400 – 280 = 120 Da					

(***) Taux d'imputation des frais de vente : 880/ (3 000+ 1 400) = 0.2 Da

Chapitre II : Le traitement analytique des stocks

Les charges à introduire dans le calcul des coûts sont celles relatives aux éléments consommés, c'est-à-dire sortis des stocks. L'un des objectifs de la comptabilité de gestion est justement d'évaluer et valoriser les stocks pour permettre leur intégration dans les coûts.

1. Définition

Les stocks et production en cours représentent l'ensemble des biens et services qui interviennent dans le cycle d'exploitation.

Les stocks proprement dit comprennent :

- ❖ Les approvisionnements : MP, fournitures, matières premières consommées
- ❖ Les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels...
- ❖ Les marchandises

2. La tenue des stocks (l'inventaire)

En comptabilité de gestion, l'**inventaire permanent** permet grâce à l'enregistrement des mouvements de stocks de connaître de façon constante, en cours de d'exercice, les existants en quantité et en valeur.

Stock final = (stock initial + entrées) – sorties (il est comparé au stock réel).

Cette notion s'oppose à celle d'**inventaire intermittent** qui nécessite un examen périodique des stocks pour en connaître le niveau et la valeur. C'est le cas de l'inventaire physique effectué en fin d'exercice pour les besoins de la comptabilité financière.

3. La valorisation des stocks

Pour la valorisation des entrées en stock, il faut distinguer :

- **Les éléments achetés** évalués au coût d'achat (prix d'achat + frais d'acquisition) ;
- **Les éléments fabriqués** évalués au coût de production. Si ce coût n'a pas encore été calculé en fin de période il peut être remplacé par un coût préétabli.

Pour la valorisation des sorties, assez souvent dans les entreprises industrielles, se trouvent des lots de matières ayant des prix différents. Dans ce cas plusieurs méthodes peuvent être utilisées.

a. La méthode du coût moyen unitaire périodique (en fin de période)

Les sorties sont valorisées en fin de période au **CMUP** obtenu en divisant la valeur du stock initial majoré des entrées par la quantité du stock initial majoré des quantités entrées.

Caractéristiques :

- Toutes les sorties se font à la même valeur et ne peuvent être calculées qu'à la fin de la période (retard) ;
- Elle permet de lisser les variations des cours des approvisionnements ;
- Valorisation arbitraire des stocks en cas de variation définitive des prix.

b. Coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée

Dans ce cas, le CMUP est calculé après chaque entrée en divisant la valeur du stock restant, majoré du montant de l'entrée par la quantité du stock restant majoré de la quantité entrée. Toutes les sorties sont valorisées à ce prix jusqu'à l'entrée suivante.

Caractéristiques :

- Cette méthode suit l'évolution des prix et des coûts de très près ;
- La valeur unitaire du stock reste inchangée tant qu'il n'y a pas d'entrée ;
- Elle exige des calculs longs, elle est difficile à mettre en œuvre.

c. La méthode du premier entré, premier sorti ou first in first out (FIFO)

Elle constitue l'une des méthodes fondées sur la notion d'épuisement des lots. Dans ce cas, les sorties sont valorisées selon l'ordre chronologique des entrées, en épuisant les lots en stock, du plus ancien au plus récent.

Caractéristiques :

- Elle s'applique aux produits périssables ;
- Elle conduit à valoriser les sorties à des coûts qui peuvent être anciens et à valoriser les stocks finals à des coûts récents ;
- Elle conduit à minorer les coûts de la période en majorant le stock final en période de hausse des prix ;
- En période d'inflation, le résultat d'exploitation est surévalué et on risque de distribuer des dividendes fictifs.

d. La méthode du dernier entré, premier sorti ou last in first out (LIFO)

Dans ce cas le stock est épuisé du plus récent au plus ancien.

Caractéristiques : cette méthode est préférée en période d'inflation car :

- Les sorties sont valorisées aux prix les plus récents, ce qui minore le résultat ;
- L'entreprise est rapidement alertée des dégradations des coûts ;
- Le stock final est sous-évalué, le résultat plus faible ce qui entraîne moins d'impôts et moins de bénéfice distribuable.

e. Les méthodes utilisant des coûts théoriques

- **Les sorties à un coût approché :** les entreprises sont parfois amenées par souci de commodité (factures en retard, calculs de coûts non terminés), à remplacer les coûts réels

par des coûts approchés (proches des coûts constatés), on utilise assez souvent le prix de vente minoré d'une marge et des frais de commercialisation.

- **Les sorties à un coût préétabli** : ils sont utilisés dans un but de contrôle de gestion, ils sont obtenus à partir d'études techniques ou de prévisions.
- **Les sorties à la valeur de remplacement** : cette méthode consiste à anticiper l'évolution des prix pour valoriser les consommations de la période. Elle parfois appelée **NIFO** (next in first out).
- **Traitement des écarts entre stock réel et stock théorique**

On peut identifier deux types d'écarts :

- Écart sur les quantités : ce sont les différences d'inventaire ;
- Écart sur les valeurs : ce sont les différences d'incorporation, elles sont dues à la pratique du coût approché.

Si le stock réel est supérieur au stock théorique, il y a un bonus qu'on considère comme une entrée omise, dans le cas contraire, il y a un malus considéré comme une sortie omise.

Exercice d'application N° 03

Au cours du mois de novembre, les mouvements de stock de la matière M sont les suivants :

- 01/11 : il y avait en stock 300 kg à 03 DA le Kg
- Le 05/11 : sortie de 200 Kg pour la production (bon de sortie n° 301)
- Le 14/11 : entrée en stock de 150 kg au prix de 3,20DA/Kg (bon de réception n°20)
- Le 15/11 : sortie de 150 Kg pour la production (bon de sortie n° 302)
- Le 24/11 : sortie de 50 kg (bon de sortie n° 303)
- 28/11 : entrée de 100 Kg à 3, 40 DA le kg bon n°21
- Le 30/11 : le stock final selon l'inventaire physique est de 140 Kg.

Le coût théorique a été estimé au début de période à 3,30 DA le Kg.

TAF : Établir la fiche d'inventaire permanent en utilisant les différentes méthodes de valorisation.

Corrigé de l'exercice d'application N°03

1/-la fiche de stock de la matière « M » par la méthode du CMUP (coût moyen unitaire pondéré),

- a- Le coût moyen unitaire pondéré après chaque entrée.**

Date	Description	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur
01/11	Stock initial							300	03	900
05/11	BS N°301				200	03	600	100	3	300
14/11	BE N°20	150	3.20	480				250	3.12*	780
15/11	BS N°302				150	3.12	468	100	3.12	312
24/11	BS N°303				50	3.12	156	50	3.12	156
28/11	BE N°21	100	3.40	340				150	3.30**	496
30/11	Régularisation				10	3.30	33	140	3.30	462

$$\text{CMUP} = \frac{\text{Stock initial en valeur} + \text{entrée en valeur}}{\text{Stock initial en quantité} + \text{entrée en quantité}}$$

$$* \text{CMUP1} = \frac{300+480}{100+150} = 3.12 \text{ DA} \quad ** \text{CMUP 2} = \frac{156+340}{50+100} = 3.30 \text{ DA}$$

b- Le coût moyen unitaire pondéré calculé en fin de période.

$$\text{CMUP} = \frac{\text{Stock initial en valeur} + \text{entrée en valeur}}{\text{Stock initial en quantité} + \text{entrée en quantité}}$$

$$* \text{CMUP} = \frac{900+480+340}{300+150+100} = 3.12 \text{ DA}$$

L'ensemble des sorties sont valorisé au coût unitaire de 3.12 DA

2-La fiche de stock de la matière « M » par la méthode de FIFO (First in, First Out)

Date	Description	Entrées			Sorties			Stocks			
		Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur	Q	P. U	Valeur	
01/11	Stock initial							300	03	900	
05/11	BS N°301				200	03	600	100	3	300	
14/11	BE N°20	150	3.20	480				250	100 150	3 3.20	780
15/11	BS N°302				150	100 50	3 3.20	460	100	3.20	320
24/11	BS N°303				50	3.20	160	50	3.20	160	
28/11	BE N°21	100	3.40	340				150	50 100	3.20 3.40	500
30/11	Régularisation				10	3.20	32	140	40 100	3.20 3.40	468

3-La fiche de stock de la matière « M » par la méthode de LIFO (Last in, First Out)

Date	Description	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur
01/11	Stock initial							300	03	900
05/11	BS N°301				200	03	600	100	3	300
14/11	BE N°20	150	3.20	480				250	100	3
								150	3.20	780
15/11	BS N°302				150	3.20	480	100	3	300
24/11	BS N°303				50	3	150	50	3	150
28/11	BE N°21	100	3.40	340				150	50	3
								100	3.40	490
30/11	Régularisation				10	3.40	34	140	50	3
								90	3.40	456

4-La fiche de stock de la matière « M » par la méthode du coût théorique fixé à 3.30 DA

Date	Description	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur
01/11	Stock initial	300	3	900				300		
05/11	BS N°301				200	3.30	660	100		
14/11	BE N°20	150	3.20	480				250		
15/11	BS N°302				150	3.30	495	100		
24/11	BS N°303				50	3.30	165	50		
28/11	BE N°21	100	3.40	340				150		
30/11	Régularisation				10	3.30	33	140		

Stock final au cout théorique (coût réel) = stock initial + entrées – sorties (coût réel)

$$SF (\text{coût réel}) = (900+480+340) - \{(200+150+50+10) \times 3.12\} = 440.8$$

Stock final au cout théorique (coût théorique) = stock initial +entrées –sorties (coût théorique)

$$SF(\text{cout réel}) = (900+480+340) - (660+495+165+33) = 367$$

$$\text{Ecart} = 440.8 - 367 = 73.8 \text{ (écart favorable)}$$

Chapitre III : La méthode des coûts complets réel

La méthode des coûts complets représente le coût constitué par la totalité des charges qui peut lui être supporté par tout traitement analytique approprié : affectation, répartition, imputation.

Le coût complet est traditionnellement la méthode de référence de la comptabilité de gestion. Les charges composant ces coûts peuvent être : directes ou indirectes.

1. Traitement des charges directes et des Charges indirectes

1.1. Les charges directes : ce sont des charges que l'on peut affecter immédiatement sans calcul intermédiaire au coût auquel elles se rapportent. Les deux catégories essentielles de charges directes sont :

- Les matières et fournitures
- La main d'œuvre directe

1.2. Les charges indirectes : sont des charges qui nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées au coût auquel elles se rapportent, car elles concernent simultanément plusieurs objets de coûts. (Électricité, loyer, amortissements...).

Des méthodes rapides peuvent être utilisées en vue de cette répartition :

- Il s'agit d'abord de faire une pré répartition, qui consiste à effectuer une répartition des charges par fonctions : charges d'approvisionnement, charges de production, charges de distribution.
- Les totaux des charges indirectes de chaque fonction sont ensuite imputés aux coûts des produits proportionnellement à des coefficients d'imputation, par exemple : quantités achetées pour les charges d'approvisionnement, salaires directs ou matières consommées pour les charges de production, quantités vendues pour les charges de distribution.

Seulement, selon la clé de répartition utilisée, on peut aboutir à des résultats par produit différents. De telles méthodes peuvent ainsi apparaître comme arbitraires et fausser la concurrence entre des entreprises qui fixeraient leurs prix de vente d'après leur coût de revient.

La méthode des centres d'analyse vise à réduire cette part d'arbitraire dans l'imputation des charges indirectes.

2. La méthode des centres d'analyse ou la méthode des sections homogènes

La méthode des centres d'analyse, repose sur un découpage de l'entreprise en centres d'analyse afin de répartir les charges indirectes.

2.1. Définition d'un centre d'analyse

Le centre d'analyse correspond à une division d'ordre comptable de l'entreprise (fonction, service) où sont analysées les charges indirectes avant leur imputation aux coûts.

2.2. Classification des centres d'analyse

2.2.1. Les centres principaux : assumant une fonction directement opérationnelle, autrement dit, ils correspondent aux centres dont les charges peuvent être imputées directement aux produits et commandes : approvisionnement, production, distribution.

2.2.2. Les centres auxiliaires : qui jouent un rôle plus fonctionnel et qui travaillent pour d'autres centres, ils correspondent donc aux centres regroupant des fonctions communes à plusieurs activités. Leur coût doit être réparti entre les autres activités.

2.3. La répartition des charges

Les charges indirectes, sont traitées dans un tableau appelé tableau de répartition des charges indirectes (TRCI). Le traitement se fait à travers 03 tâches :

2.3.1. La répartition primaire

Elle consiste à ventiler les charges indirectes entre tous les centres d'analyse. Il existe deux façons de saisir les charges indirectes dans les centres :

- Affectation grâce à des moyens de mesure (bons de sortie, feuilles de pointage d'heures) ;
- Utilisation de clés de répartition (surfaces occupées, volumes chauffés, puissances installées...).

2.3.2. La répartition secondaire

Elle consiste à virer les charges indirectes des centres auxiliaires dans les centres principaux. Deux cas sont possibles.

2.3.2.1. Les transferts en escalier : le coût de chaque centre est transféré aux suivants sans retour en arrière, il suffit de bien disposer les centres dans l'ordre de cession de leurs prestations.

2.3.2.2. Les transferts croisés : dans ce cas plusieurs centres auxiliaires consomment réciproquement des unités d'œuvre les uns des autres.

Exemple 01 : (transferts en escalier)

Désignation	Montants	Centres auxiliaires			Centres principaux			
		Force motrice	Entretien	ADM	Approv.	Atelier A	Atelier B	Distribution
Répart. Primaire	266 880	14 280	12 480	21 260	4 780	56 540	121 860	35 680
Eléments supplétifs	600	10%	10%	20%	10%	20%	20%	10%
Force motrice			10%	10%	10%	30%	30%	10%
Entretien				10%	-	40%	40%	10%
Administration					10%	30%	30%	30%
Totaux rép.secondaire								

Correction de l'exemple N°01

Désignation	Montants	Centres auxiliaires			Centres principaux			
		Force motrice	Entretien	ADM	Approv.	Atelier A	Atelier B	Distribution
Répart. Primaire	266 880	14 280	12 480	21 260	4 780	56 540	121 860	35 680
Eléments supplétifs	600	60	60	120	60	120	120	60
Total I	267 480	14 340	12 540	21 380	4 840	56 660	121 980	35 740
Force motrice		(14 340)	1 434	1 434	1 434	4 302	4 302	1 434
Entretien			(13 974)	13 97.4		5 589.6	5 589.6	1 397.4
Administration				(2 421.4)	2 421.14	7 263.42	7 263.42	7 264.42
Totaux rép.secondaire	267 480	00	00	00	8695.14	73 815.02	139135.02	45835.82

Exemple 2 : (transferts croisés)

Désignation	Centres auxiliaires		Centres principaux			
	Gestion. pers	Gestion. Mat	Approv	Atelier A	Atelier B	Distribution
totaux rep. Primaire	232 500	125 000	92 500	372 500	205 000	99 000
Rep. Secondaire						
Gestion du personnel	-100%	20%	20%	40%	20%	-
Gestion des matières	10%	-100%	10%	70%	10%	-

Correction de l'exemple N°02

Désignation	Centres auxiliaires		Centres principaux			
	Gestion. pers	Gestion. Mat	Approv	Atelier A	Atelier B	Distribution
totaux rep. Primaire	232 500	125 000	92 500	372 500	205 000	99 000
Rep. Secondaire						
Gestion du personnel	(250 000)	50 000	50 000	100 000	50 000	-
Gestion des matières	17 500	(175 000)	17 500	122 500	17 500	-
Total rep. Secondaire	00	00	160 000	595 000	272 500	99 000

Soit x le montant à répartir de la fonction auxiliaire gestion du personnel et y le montant à répartir de la fonction gestion du matériel .

$$\left. \begin{array}{l} X = 232\,500 + 0.1 Y \\ Y = 125\,000 + 0.2 X \end{array} \right\} \quad X = 250\,000 \text{ et } Y = 175\,000$$

2.3.3. L'unité d'œuvre

Elle représente l'unité de mesure servant à imputer le coût ce centre aux coûts des produits ou des commandes intéressées. L'unité à retenir doit exprimer la meilleure corrélation entre la variation des charges du centre et la variation quantitative de l'activité du centre concerné.

Les unités d'œuvre les plus le couramment utilisées sont :

- Les quantités achetées pour le centre approvisionnement ;
- Les quantités produites pour le centre production ;
- Les heures de main d'œuvre directe pour les ateliers peu mécanisés ;
- Les heures machine pour les ateliers très mécanisés ;
- Le chiffre d'affaires (ou les quantités vendues) pour le centre distribution.

Le coût de l'unité d'œuvre est déterminé grâce à la relation suivante :

<p>Le coût de l'unité d'œuvre = Total de la répartition secondaire d'un centre / nombre d'unités d'œuvre du centre</p>

Exemple N°03 : Reprenant l'exemple précédent pour calculer le cout des unités d'œuvres

Désignation	Centres auxiliaires		Centres principaux			
	Gestion. pers	Gestion. Mat	Approv	Atelier A	Atelier B	Distribution
totaux rep. Primaire	232 500	125 000	92 500	372 500	205 000	99 000
Rep. Secondaire						
Gestion du personnel	(250 000)	50 000	50 000	100 000	50 000	-
Gestion des matières	17 500	(175 000)	17 500	122 500	17 500	-
Total rep. Secondaire	00	00	160 000	595 000	272 500	99 000
Nature de l'unité d'œuvre			Kg de MPA	HMOD	HM	CA
Nombre d'unités d'œuvre			200 Kg	1000 h	500 h	100 000
Cout de l'unité d'œuvre			800DA	595 DA	545 DA	0.99 DA

Exercices d'applications(proposés):

1/ Soit le tableau de répartition des charges indirectes suivant :

Désignation	Montants	Atelier 01	Atelier 02	Atelier 03	Entretien	Personnel
Matières premières indirectes	28 600	9 500	7 500	7 800	1 400	2 400
Main d'œuvre indirecte	14 200	5 200	4 000	3 000	1 000	1 000
Amortissements machines	1 400	700	500	200	-	-
Entretien bâtiments	2 000	?	?	?	?	?
Salaire/ contremaitre	4 000	?	?	?	?	?
Energie ateliers	19 000	?	?	?	?	?
Total des charges indirectes						
Autres renseignements						
Surface bâtiments	100%	40%	20%	20%	10%	10%
Nombre de travailleurs	200	100	50	30	10	10
Valeur des machines	100 000	50 000	20 000	30 000		
Heures machines	6 000	1 000	3 000	2 000		
Heures MOD	20 000	13 000	5 000	2 000		
Puissances des machines	1 000 CV	500 CV	400 CV	100 CV		
Matières premières consommées	30 000			30 000		
Les unités d'œuvres		Heures MOD	Heures machine	MP consommés		

Travail à faire : effectuer la répartition primaire et secondaire et calculer le coût de l'unité d'œuvre.

2/Une entreprise travaillant sur commande, vous communique les renseignements suivants :

1- TRCI

Désignation	Total	approv	Atelier 1	Atelier 2	distrib	Energie	Entretien
Total rep. Primaire		16 480	20 880	29 400	5 736	7 800	20 000
Energie Entretien		1/10 1	2/10 4	4/10 4	1/10 -	- 1	2/10 -

Nature et nombre d'unités d'œuvre :

- Section approvisionnement : 9 840 kg de matières premières achetées
- Section atelier 01 : 2 640 heures de MOD
- Section atelier 02 : 8 440 kg de matières consommées
- Section distribution : 336 800 DA de chiffre d'affaires

Travail à faire :

- 1- Déterminer le coût des unités d'œuvre des sections principales ;
- 2- Déterminer le coût de revient de la commande n° 5220, sachant qu'elle a nécessité 600 kg de matières premières directes avec un prix de sortie évalué au CMUP de 40 DA le

kg, 1240 heures de MOD, sachant que l'ouvrier direct perçoit 08 DA l'heure. La commande a été vendue à 45 000DA.

2.3.4. Le rapprochement avec la comptabilité financière

Après le calcul du résultat analytique global, il est nécessaire d'effectuer un contrôle de cohérence entre la comptabilité de gestion et la comptabilité financière. A l'issue de ce contrôle les deux résultats doivent être identiques.

Résultat de la comptabilité de gestion = Résultat de la comptabilité financière = somme des résultats analytiques par produits + différence de traitement comptable.

La différence de traitement comptable résulte globalement de deux éléments :

- La différence d'incorporation due à l'existence d'éléments supplétifs et de charges non incorporables ;
- La différence d'inventaire due aux différences pouvant exister entre les stocks réels et les stocks calculés.

Eléments	Incidence sur les résultats analytiques	Signe de la différence de traitement comptable
Charge non incorporables	Majoration	-
Eléments supplétifs	Minoration	+
Mali (SF réel < SF théorique)	Majoration	-
Boni (SF réel > SF théorique)	Minoration	+
Produits non incorporés	Minoration	+

Exercice sur la méthode des centres d'analyse

Une entreprise fabrique deux produits P1 et P2 à partir d'une même matière première M. pour le mois de Mai, le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :

Eléments	total	Administ.	Entretien	Achat	Production	vente
Répartition primaire	222 000	26 000	17 000	12 000	144 000	23 000
Répartition secondaire						
Administration		20%	10%	20%	40%	30%
Entretien					60%	20%
Nature de l'unité d'œuvre				Kg de MPA	HMOD	100 DA du CA

1. Stocks au 01/05/ :

- Matières premières : 8 000 kg à 3,40 DA le Kg.
- Produits finis P1 : 500 unités à 86 DA l'unité
- Produits finis P2 : néant.

2. **Achats du mois** : 24 000 kg à 3,45 DA le kg

3. **Consommations des matières premières** :

- Il faut 4 Kg de M pour produire une unité de P1
- Il faut 5 Kg de M pour produire une unité de P2

4. **Main d'œuvre directe utilisée**

- 6 000 heures à 32 DA l'heure dont 3 150 H pour le produit P1.

5. **Production du mois** :

- 3 000 unités du produit P1
- 2 000 unités du produit P2

6. **Ventes du mois** :

- 2 500 unités de P1 au prix de vente unitaire à 100 DA L'unité.
- 1 200 unités de P2 au prix de vente unitaire à 125 DA L'unité.

N.B : toutes les sorties sont valorisées au coût moyen unitaire pondéré (CMUP)

Travail à faire : calculer le résultat analytique en passant par les différentes étapes.

Correction de l'exercice sur la méthode des centres d'analyse

1/ **Tableau de répartition des charges indirectes (TRCI)** :

Désignation	Sections principales			Sections auxiliaires	
	Achat	Production	Vente	Administ.	Entretien
Totaux de la rép I	12 000	144 000	23 000	26 000	17 000
Rép. Entretien	6 000	12 000	9 000	(30 000)	3 000
Rép. Personnel	-	12 000	4 000	4 000	(20 000)
Totaux de la rép II	18 000	168 000	36 000	00	00
Unité d'œuvre	Kg de MP Achetée	HMOD	100 Da/CA		
Nombre d'U.O	24 000	6 000H	4 000		
Coût de l'U.O	0,75	28	09		

$X=26\,000+0,2\,Y$ Après traitement, on obtient : $x=30\,000$ $Y=20\,000$

$Y=17\,000+0,1\,X$

2-calcul du résultat analytique

a/coût d'achat de (M):

Désignation	Q	PU	MT
Prix d'achat	24 000	3,45	82 800
F.Ind.d'achat	/	/	18 000
Coût d'achat (P)	24 000	4,20	100 800
Stock initial	8 000	3,40	64 000
CMUP	32 000	4	128 000

*MPC pou P1= 4*3 000= 12 000 KG
 *MPC pour P2= 5 * 2 000 = 10 000 Kg

b/cout de production :

Désignation	P1			P2		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Coût d'achat des MPC	12 000	4	48 000	10 000	4	40 000
M.O.D	3 150	32	100 800	2 850	32	79 800
F.Ind.de production	3 150	28	88 200	2 850	28	91 200
Coût de production (p)	3 000	549	237 000	2 000	105,5	211 000
SI	500	86	43 000			
CMUP	3 500	80	280 000			

C/cout de revient et résultat analytique :

Designation	P1			P2		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Coût de production des PFV	2 500	80	200 000	1 200	105,5	126 600
F. Indirects de vente	2 500	9	22 500	1 500	9	13 500
Coût de revient (1)	2 500	89	222 500	1 200	116,75	140 100
Chiffre d'affaires (2)	2 500	100	250 000	1 200	125	150 000
Résultat analytique (2-1)	2 500	11	27 500	1 200	8,25	9 900
Résultat analytique Global	+ 37 400					

3. Les coûts complets à base d'activités ou méthode ABC (ActivityBasedCosting)

Au début des années 80, suite à l'évolution des technologies et des modes de production, les systèmes traditionnels de comptabilité de gestion sont devenus moins pertinents en matière d'analyse et de calcul des coûts. La méthode ABC s'impose donc progressivement car elle semble cohérente avec les évolutions de l'organisation de la production.

3.1. Evolution des technologies et des modes d'organisation de la production :

Plusieurs facteurs sont à l'origine de la mise en place de la méthode ABC

- **Automatisation des processus de production** : ce qui a conduit à l'augmentation des charges indirectes liées au fonctionnement des services de R&D, de gestion aux dépens des services ateliers de production ;
- **Recours à la sous-traitance** : les approvisionnements en matières premières brutes diminuent au profit des achats de composants et de sous-ensembles destinés à être assemblés ou montés ;
- **Emergence de certaines fonctions** : activités marketing, ingénierie, télédistribution, gestion des ventes, services à la clientèle, maintenance, qualité, ...etc.
- **Réduction de la durée du cycle de vie des produits** : fabrication de séries plus courtes.
- **Travail en juste à temps (flux tendus)** : disparition de problèmes liés au stockage de matières premières et de produits finis ;

3.2. Effets de ces évolutions sur les coûts et insuffisance des pratiques traditionnelles

- **Evolution des charges indirectes** : La part des charges indirectes tend à augmenter, tandis que la main d'œuvre directe représente une fraction de plus en plus faible du coût des produits (10% à 15% des charges) ;
- **Homogénéité des activités** : Les activités réalisées sont rarement homogènes au sein d'un même centre d'analyse. Exemple : le centre approvisionnement regroupe des charges liées à des activités diverses : recherche de fournisseurs, gestion des achats et des commandes, réception des marchandises. La répartition de l'ensemble de ces charges sur la base des achats rend très mal compte de cette diversité. Exemple : le travail lié à la recherche d'un fournisseur dépend moins des volumes achetés que du nombre de références traitées ;
- **Répartition des charges indirectes** :
dans les pratiques traditionnelles l'unité d'œuvre la plus communément utilisée est l'heure de main d'œuvre directe. On répartit donc une part croissante de charges en fonction d'un

élément de moins en moins significatif dans la masse des coûts. En outre cette répartition des charges sur des bases volumiques ne tient pas compte de l'effet «taille des lots ».

3.3.Mise en œuvre de la méthode ABC

Né aux Etats Unis à la fin des années 80, ce modèle propose une solution alternative au modèle des centres d'analyse. Il s'attache à redéfinir le traitement des charges indirectes et propose une analyse novatrice en découpant l'entreprise en activités. L'objectif est d'instaurer une meilleure traçabilité des charges indirectes. Cette méthode propose une analyse transversale et non plus fonctionnelle (verticale) de l'entreprise. Elle consiste à découper l'entreprise par activités et non par fonctions. Elle prend appui sur le concept de chaîne de valeur de **M.PORTER**.

3.3.1. Notions de tâches, activités et processus

- **Une tâche** est une action effectuée par un ou plusieurs individus : la saisie ;
- **Une activité** est un ensemble de tâches coordonnées permettant de fournir un résultat cohérent et significatif à partir d'un panier de ressources : réaliser une étude, monter une pièce, établir des factures ;
- **Un processus** est constitué par une chaîne d'activités répondant à un objectif commun: concevoir un nouveau produit, traiter une commande. l'analyse des processus met en évidence l'articulation des activités et la contribution de chaque activité à la création de valeur. Dans un système de comptabilité par activités, le principe de calcul du coût des produits repose sur l'idée que les activités consomment des ressources (matières, main d'œuvre, autres charges...) et que les produits consomment des activités. Dès lors, la maîtrise des coûts des produits repose sur la maîtrise des coûts des activités.

3.3.2. Identifier les activités :

Il s'agit de recenser et décrire les activités créatrices de valeur. les charges des centres sont ensuite ventilées entre ces différentes activités ;

3.3.3. Identifier les inducteurs :

Cette notion remplace celle de l'unité d'œuvre. L'inducteur reflète la cause la plus immédiate de consommation de ressources au sein d'une activité. on parle également de générateurs de coût ou bien de générateurs de consommation de ressources. Les inducteurs peuvent être liés au volume quand les activités consomment des ressources proportionnellement au volume des produits fabriqués (quantités de matières consommées, heures machine, heures de MOD...), ils peuvent être liés à l'organisation lorsque la consommation des ressources dépend de la façon dont sont agencées les opérations. Par exemple si la production est organisée par lots, la consommation de ressources est la même quelle que soit la taille du lot. L'inducteur est alors

le nombre de lots et le coût attribué à chaque unité de lot est d'autant plus faible que le lot est grand.

Les ensembles d'activités expliquées par un même inducteur sont nommés « centres de regroupement ».

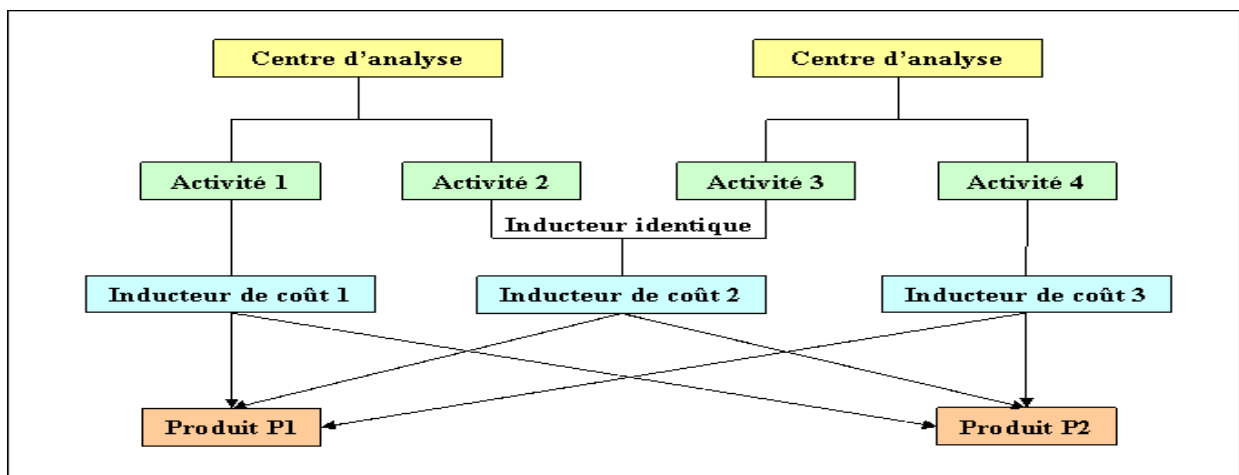
Le coût unitaire de l'inducteur est déterminé de la façon suivante :

$$\text{Coût de l'inducteur} = \text{coût de l'activité ou du centre de regroupement} / \text{volume de l'inducteur.}$$

3.3.4. L'allocation du coût des activités au coût des produits :

Une fois les coûts des activités déterminés, il faut à l'instar de la méthode des centres d'analyse, répartir ceux-ci entre les différents objets de coûts, proportionnellement au volume d'inducteur consommé.

Ces étapes sont illustrées par le schéma suivant :



Exercice d'Application N°06

Exemple d'application : Une entreprise qui fabrique des jouets en bois souhaite calculer le coût de revient de ses produits à l'aide de la méthode ABC. Pour le mois écoulé, le relevé d'activité de l'entreprise permet d'obtenir les données suivantes concernant l'ensemble de l'entreprise et le produit « Tricycle », dont nous allons déterminer le coût de revient :

	Activité totale	Produit « Tricycle »
Nombre de produit fabriqués et vendus	10 000	2 500
Nombre de commandes	50	10
Nombre de lots mis en fabrication	277	20
Nombre de modèles fabriqués	5	1
Nombre de références des composants	200	40

Nombre d'heures de fabrication	10 000	2 500
Charges directes par unité de produit		
Matières premières		120 DA
Main d'oeuvre (1 h à 16 DA / h)		16 DA

Les inducteurs: Dans notre exemple, toutes ces informations sont synthétisées dans le tableau suivant (pour l'ensemble de l'entreprise) :

Services	Activités	Inducteurs	Charges
Achats	Référencement des fournisseurs	Lots lancés	22 500
	Passation des commandes	Références composants	40 000
	Réception des commandes	Références composants	60 000
	Total Achats		122 500
Production	Fabrication	Heures de fabrication	280 000
	Manutention	Lots lancés	12 900
	Entretien	Lots lancés	20 000
	Total production		312 900
Distribution	Expédition	Commandes clients	42 500
	Facturation	Commandes clients	18 000
	Suivi clients	Commandes clients	24 000
	Publicité	Modèles	5 100
	Total Distribution		89 600
Administration	Comptabilité clients	Commandes clients	13 000
	Comptabilité fournisseurs	Références composants	13 000
	Inventaire	Références composants	14 000
	Total Administration		40 000
Recherche	Recherche	Modèles	25 000
Total général			590 000

Le regroupement des activités et Le calcul des coûts des produits : Dans notre exemple, un certain nombre d'activité possèdent les mêmes inducteurs d'activités, il convient de les regrouper. Il s'agit tout d'abord de déterminer le coût de chaque inducteur. Pour chaque inducteur, il s'agit de regrouper les charges de toutes les activités qui en dépendent. Ensuite, ce montant total est divisé par le volume total de l'inducteur. Les résultats sont regroupés dans le tableau suivant :

Activité	INDUCTEURS				
	Lots lancés	Références composants	Heures de fabrication	Commandes clients	Modèles
Référencement des Fournisseurs	22 500				
Manutention	12 900				
Entretien	20 000				
Passation des commandes		40 000			
Réception des commandes		60 000			
Comptabilité fournisseurs		13 000			
Inventaire		14 000			
Fabrication			280 000		
Expédition				42 500	
Facturation				18 000	
Suivi clients				24 000	
Comptabilité client				13 000	
Publicité					5 100
Recherche					25 000
590 000	55 400	127 000	280 000	97 500	30 100
Volume inducteur	277	200	10 000	50	5
Coût de l'inducteur	200	635	28	1950	6020

Enfin, il convient à l'aide des coûts des inducteurs déterminés précédemment, de déterminer les charges indirectes imputées au produit « Tricycle » Ainsi que son résultat analytique.

Charges directes :

Matière première (composants) : $2\,500 \times 120 = 300\,000$
 Main d'œuvre : $2\,500 \times 16 = \underline{40\,000}$
 340 000

Charges indirectes :

Gestion des lots : $20 \times 200 = 4\,000$
 Gestion des références : $40 \times 635 = 25\,400$
 Gestion des heures : $2\,500 \times 28 = 70\,000$
 Gestion des commandes : $10 \times 1950 = 19\,500$
 Gestion des modèles : $1 \times 6020 = \underline{6\,020}$
 124 920

Coût de revient : 464 920
 Prix de vente : $2\,500 \times 280 = \underline{700\,000}$
 Résultat = 235 080

3.4.Apports et limites de la méthode ABC

- Le découpage en activités permet de mieux répartir les charges indirectes. Il n'y a plus une clé unique par centre mais plusieurs, ce qui permet une meilleure affectation des ressources aux activités et des activités aux produits ;
- Les inducteurs d'activité apportent une meilleure approche de la performance de chaque activité (inducteur de délai, de qualité, de coût...);
- La méthode ABC impute aux coûts des objets de ressources réellement consommées : les productions en grandes séries ne sont plus pénalisées par les petites séries, tout aussi coûteuses en maintenance, réglage, planification et contrôle;
- Les limites de la méthode résident dans sa complexité, en outre, la qualité du modèle dépend de la façon dont il est défini : définition des activités, définition des inducteurs, regroupement des inducteurs.

Chapitre IV : La méthode du coût variable (le direct costing)

Introduction :

Les coûts étudiés précédemment présentent deux caractéristiques majeures :

- Ils sont complets
- Ils sont calculés à posteriori (coûts historiques)

Plusieurs critiques ont été formulées à l'égard de ce type de coût, on peut relever :

- Le calcul des coûts complets est long et coûteux à la fois ;
- Il est difficile de trouver des unités de mesure (unité d'œuvre) ou assiettes de répartition suffisamment précise ;
- Le coût complet déterminé à posteriori ne peut être utilisé à des fins de prévisions ou de gestion, le coût complet doit être complété par des méthodes dynamiques orienté vers la précision et la prise de décision

1. Définition de la méthode de direct costing :

Cette méthode repose dans sa version simplifiée, sur la distinction entre charge fixes et charges variables. Mais dans sa version évoluée, on réintroduit la distinction entre charges directes et charges indirectes.

La méthode des coûts complets permet de déterminer un résultat par produit, en intégrant l'ensemble des charges sans distinction, elle détermine les produits qui contribuent le mieux à la rentabilité de l'entreprise.

Alors que la méthode des coûts variables va permettre de déterminer la capacité de chaque produit à couvrir les charges fixes.

2. Classement et analyse des charges

Parmi les charges qui entrent en compte dans le calcul des coûts complets, on distingue deux types de charges : les charges fixes et les charges variables.

	Charges directes	Charges indirectes
Charges fixes	- MOD mensualisée - Dotations aux amortissements d'une machine mono-produit	- Amortissement des machines multi usages - Recherche et développement
Charges variables	- Matières premières consommées - Main d'œuvre directe	- Energies consommées par les ateliers - Fournitures diverses

2.1. Les charges variables.

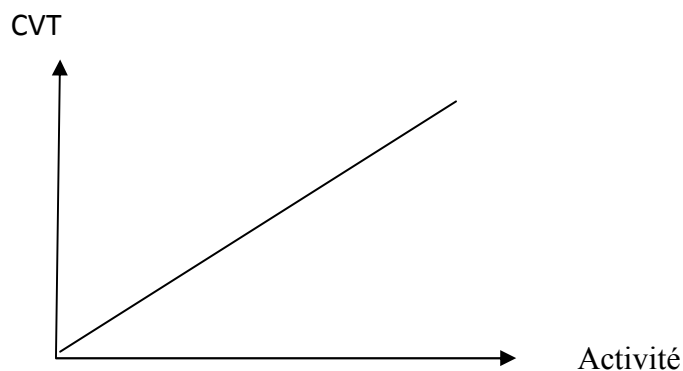
Les charges variables sont celles dont le montant varie en fonction de l'activité. Elles sont proportionnelles au niveau d'activité. Exemples : - La consommation de matières premières, les frais de transport, les commissions versées aux représentants, etc.

Les charges variables peuvent s'exprimer comme suit :

$$\text{CVT} = \text{CVu} \times \text{Q}$$

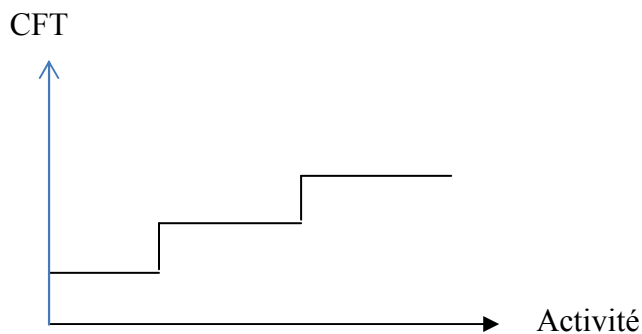
Le coût variable est une fonction linéaire de la forme

$$Y = aX$$



2.2. Charges Fixes ou de structures

Les charges sont celles dont le montant est indépendant du niveau d'activité. Elles existent même en l'absence d'activité. Exemples : - La dotation aux amortissements, le loyer, les salaires du personnel administratif.



3. Les méthodes du coût variable :

3.1. La méthode du coût variable simple (direct costing simple) :

Cette méthode a été développée dans les années cinquante aux États-Unis sous le nom de « Direct Costing ». C'est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seules charges variables, à l'exclusion de toutes charges fixes.

Par cette méthode, la comptabilité de gestion met en évidence les marges sur coût variables, par produit et pour l'ensemble de l'entreprise.

Cette méthode reste principalement plus simple et plus rapide à mettre en œuvre. Ce système de contrôle de gestion permet de comparer en détail les résultats obtenus avec des éléments budgétés ou indexés ce qui permet de suivre l'impact de l'évolution des prix indépendamment de l'activité.

Le principe de cette méthode est le suivant :

	Charges directes	Charges indirectes
Charges fixes	Exclus	Exclus
Charges variables	À affecter	À imputer

Les charges variables retenues sont tout à la fois :

- les charges variables directes ;
- les charges variables indirectes ;

$\text{Ventes} - \text{CVD (coût variable direct)} - \text{CVI (coût variable indirect)} = \text{MSCV (marge sur coût variable)}$

Total MSCV – Coûts fixes = Résultat

Le compte d'exploitation différentiel :

Les calculs relatifs la méthode du coût variable s'effectuent en général dans un tableau appelé compte d'exploitation différentielle (TED). Ce document permet de faire ressortir les marges sur couts variables et le résultat analytique.

Exemple :

Le chiffre d'affaires annuel réalisé par une entreprise à partir du 1er janvier, date de début d'exercice, s'élève à 1 600 000 Da. Les charges fixes sont de 500 000 Da et les charges variables de 880 000 Da.

Correction :

Tableau d'exploitation différentiel (TED) :

Éléments	Montant (Da)	Pourcentage %
Chiffre d'affaires	1 600 000	100
Charges variables	880 000	55
Marge /couts variables	720 000	45
Charges fixes	500 000	31,25
Résultat	220 000	13,75

Le résultat net de l'entreprise est de 220 000 Da. Cela montre que l'entreprise est rentable sur la période considérée.

Exercice d'application N°08 (TED) :

Après le reclassement des frais par nature en frais par fonction, le reclassement en frais fixes et en frais variables se présente comme suit :

frais Fonctions	Frais fixes	Frais variables	Total
Frais / achats	360 000	360 000	720 000
Frais/ fabrication	200 000	320 000	520 000
Frais/ distribution	100 000	288 000	388 000
TOTAL	660 000	968 000	1628 000

- Les ventes de la période sont de : 3 825 000.
- Le prix d'achat des matières premières : 1480 000
- Stock initial des matières premières : 390 000
- Stock final des matières premières : 370 000
- Stock initial des produits finis : 245 000
- Stock final des produits finis : 270 000

Travail à faire : Etablir le Tableau d'exploitation différentiel (TED)?

3.1.1. Les outils d'analyse des résultats :

La méthode du coût variable permet de procéder à une analyse des résultats de l'entreprise grâce aux différents indicateurs de gestion qui constituent des supports essentiels pour la prise de décisions stratégiques. Parmi ces indicateurs : le seuil de rentabilité, l'indice de sécurité, la date du seuil de rentabilité, l'indice de prélèvement....

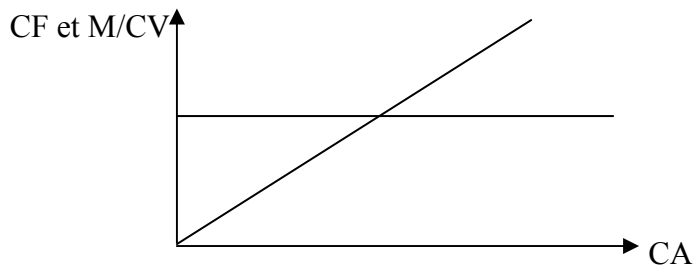
Le seuil de rentabilité (SR) :

➤ Définition du SR : Le SR est égal au chiffre d'affaires minimal que doit réaliser une entreprise pour générer une marge sur coût variable égale au total des charges fixes. Il s'agit donc du seuil de chiffre d'affaires qui génère un résultat nul pour l'entreprise. ($SR = CF / TxMCV$) ou ($SR = (CA * CF) / MCV$).

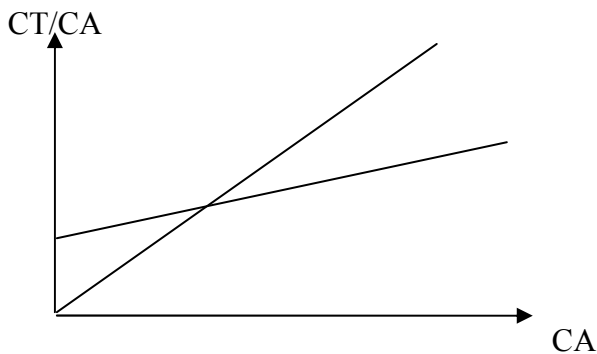
➤ La représentation graphique du SR :

Trois représentations graphiques sont généralement utilisées pour visualiser le SR :

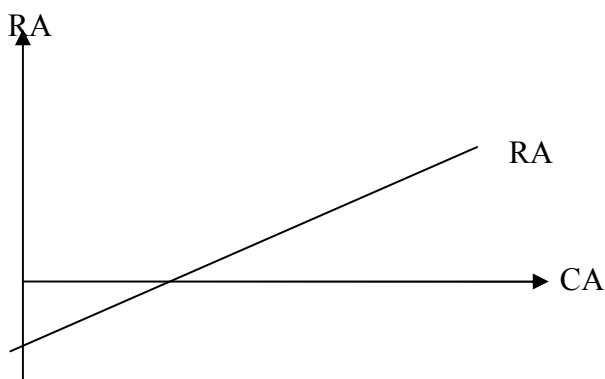
Premier mode de calcul : le SR est atteint lorsque : $M/CV = CF$



Deuxième mode de calcul : le SR est atteint lorsque le CA couvre le coût total : $CA = CT$



Troisième mode de calcul : le SR est atteint lorsque le Résultat est nul : $CA - CV - CF = 0$



La marge et l'indice de sécurité :

La marge de sécurité désigne la différence entre le chiffre d'affaires et le seuil de rentabilité. Cette marge indique de combien le Chiffre d'affaires peut baisser sans descendre en dessous du seuil de rentabilité. $MS = CA - SR$

L'indice de sécurité ou le taux de sécurité correspond au pourcentage de baisse que peut supporter le Chiffre d'affaires sans entraîner de pertes. $IS = (MS/CA) \times 100$

Date du seuil de rentabilité (point mort)

Le point mort représente la date à laquelle le SR est atteint :

$$\text{Date du SR} = (SR \times 360 J) / CA$$

L'indice de prélèvement

L'indice de prélèvement mesure l'importance (%) du CA à réaliser par l'entreprise pour couvrir ses charges fixes.

$$IP = (CF/CA) \times 100$$

Plus l'indice de prélèvement est faible plus l'entreprise peut atteindre facilement son seuil de rentabilité.

Exercice d'application N°09:

Une entreprise est spécialisée dans la production et la vente de planches à voile. Elle utilise pour sa gestion la méthode des coûts variables.

Les renseignements prévisionnels concernant l'exercice N sont les suivants :

- Fabrication et vente de planches à voiles 10 000 U.
- Le prix de vente d'une planche : 500 DA.
- Coût variable de fabrication d'une planche : 250 DA.
- Coût variable unitaire de commercialisation 50 DA.
- Charges fixes : 100 000 DA.

Travail à faire :

1. Calculer la marge sur coût variable et le résultat analytique de l'entreprise.
2. Déterminer le seuil de rentabilité et représenter le graphiquement.
3. Calculer la marge et l'indice de sécurité.
4. Calculer l'indice de prélèvement.

5. Indiquer quel serait le résultat analytique de l'entreprise d'un chiffre d'affaires supérieur de 10% aux prévisions initiales (PVU constant).

Correction :

- **Quantité produite et vendue :** 10 000 U
- **Prix de vente unitaire (PVU) :** 500 DA
- **Coût variable de fabrication unitaire (CVF) :** 250 DA
- **Coût variable de commercialisation unitaire (CVC) :** 50 DA
- **Charges fixes (CF) :** 100 000 DA

1. Calculer la marge sur coût variable et le résultat analytique

a. Coût variable total unitaire

Coût variable total unitaire = CVF + CVC = 250 DA + 50 DA = 300 DA

b. Chiffre d'affaires total

Chiffre d'affaires total = PVU × Quantité = 500 DA × 10 000 = 5 000 000 DA

c. Coût variable total

Coût variable total = Coût variable total unitaire × Quantité = 300 DA × 10 000 = 3 000 000 DA.

Marge sur coût variable

Marge sur coût variable = chiffre d'affaires total – Coût variable total = 5 000 000 – 3 000 000 = 2 000 000 DA

e. Résultat analytique

Résultat analytique = Marge sur coût variable – Charges fixes = 2 000 000 DA – 100 000 DA = 1 900 000 DA

2. Déterminer le seuil de rentabilité

a. Seuil de rentabilité (SR)

SR en quantité = Charges fixes / (Prix de vente unitaire – Coût variable total unitaire)
= 100 000 / (500 – 300) = 100 000 / 200 = 500 U

SR en valeur = SRQ × PVU = 500 U × 500 DA = 250 000 DA

Représentation

3. Calculer la marge et l'indice de sécurité

a. Marge de sécurité (MS)

MS=Chiffre d'affaires total–Seuil de rentabilité = 5 000 000–250 000 = 4 750 000 DA

b. Indice de sécurité (IS)

IS=MS/CA = 4 750 000/5 000 000 = 0,95 (ou 95%)

4. Calculer l'indice de prélèvement

a. Indice de prélèvement (IP)

IP= CF/CA = 100 000/ 5000 000 = 0,02 = 2%

5. Résultat analytique avec un chiffre d'affaires supérieur de 10%

a. Nouveau chiffre d'affaires

Nouveau CA=Chiffre d'affaires total×1,1=5 000 000×1,1=5 500 000 DA

b. Nouvelles quantités vendues

Nouvelles quantites =Nouveau CA/PVU=5 500 000/500=11 000 U

c. Nouveaux coûts variables

Cout variable total=Cout variable total unitaire×Nouvelles quantites=300×11 000=3 300 000 DA

d. Nouvelle marge sur coût variable

Nouvelle marge sur cout variable=Nouveau CA–Nouveau cout variable total=5 500 000–3 300 000=2 200 000 DA

e. Nouveau résultat analytique

Nouveau resultat analytique=Nouvelle marge sur cout variable–Charges fixes=2 200 000–100 000=2 100 000

3.2. La méthode du direct costing évolué :

3.2.1. Définition de la méthode :

La méthode des coûts spécifiques ou « direct costing évolué » constitue une évolution de la méthode des coûts variables. La méthode du coût spécifique est une méthode comptable qui incorpore aux coûts, non seulement les charges variables, mais aussi les charges fixes spécifiques qui peuvent être rattachées sans arbitraire. Les charges fixes communes à plusieurs produits ou activités restent seules exclues des coûts.

Le principe de cette méthode est le suivant :

	Charges directes	Charges indirectes
Charges fixes	À affecter	Exclues
Charges variables	À affecter	A imputer

On ne retient donc dans le calcul des coûts que les charges variables et les seules charges fixes directes.

Les résultats analytiques correspondent à une marge entre le prix de vente et le coût spécifique. On les appelle donc *marge sur coût spécifique* ou contributions (sous-entendu : contributions apporté à la couverture des charges fixes communes ou indirectes).

N.B : Le coût spécifique est attaché à un objet (objet, activité, usine ...) dans le sens où le coût disparaîtra si l'objet en question est abandonné.

3.2.2. Les objectifs de la méthode :

- la Détermination de la marge/coût spécifique apporte les informations essentielles pour toute décision d'abandon ou de lancement d'un produit nouveau. Ainsi :
- Le maintien d'une production améliore le résultat si sa marge / coût spécifique est positive.
- L'abandon d'une production améliore le résultat si la marge/coût spécifique est négative.

N.B : Le coût spécifique est donc plus proche du coût de revient complet que le coût variable.

Exemple:

Soit une entreprise qui vend et fabrique 03 produits : 80 P1, 80 P2, 64 P3

- a) La méthode du coût complet :

Désignation	Total	P1	P2	P3
Chiffre d'affaires	7 200	1 600	2 400	3 200
Coût de revient	6 700	1 600	2 300	2 800
Résultat analytique	+ 500	0	+100	+400

b) La méthode de direct costing simple

Désignation	Total	P1	P2	P3
Chiffres d'affaires	7 200	1 600	2 400	3 200
Coûts variables	5 100	1 170	1 770	2 160
Marge/coût variable % M/CV	2 100	430 26,8%	630 26,25%	1040 32,5%
Coûts fixes	1 600			
Résultat analytique	+ 500			

c) Méthode du direct costing évolué :

Désignation	Total	P1	P2	P3
Chiffres d'affaires	7 200	1 600	2 400	3 200
- Coûts variables	5 100	1 170	1 770	2 160
Marge/coût variable	2 100	430	630	1040
- Coûts fixes spécifiques	510	115	165	230
Marges /coûts spécifiques	+ 1 590	315	465	810
Coûts fixes communes	1 090			
Résultat analytique	+ 500			

Les trois produits dégagent une marge positive après avoir couvert l'ensemble de leurs charges spécifiques. Ils contribuent à la couverture des charges fixes générales et donc à la rentabilité de l'entreprise.

- Marge/ coût spécifique > 0 : maintien du produit ou de l'activité, c'est-à-dire développement des produits qui contribuent le plus à la rentabilité de l'entreprise.
- Marge/ coût spécifique < 0 : recherche de la réduction des coûts : abandon du produit ou de l'activité.

Exercice d'application N°10:

L'entreprise CRESSI envisage un nouvel investissement pour l'année suivante, dont la dotation annuelle aux amortissements s'élèverait à 50 000 DA .

Actuellement, le CF est de 150 000 DA. Le taux de marge sur coût variable reste inchangé à 30%. Le CA annuel actuel est de 120 000, le nouvel investissement permettra d'augmenter le CA de 5%, l'activité de l'entreprise est régulière tout au long de l'année.

- Evaluer la situation actuelle de l'entreprise.(RA, SR, DSR, MS,IS....)
- Evaluer l'incidence des modifications prévues.

Chapitre V: La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

Introduction :

Nous avons vu dans les chapitres précédents, de quelle manière se comportaient les différents coûts, variables et fixes, à l'unité et au total et comment prendre en compte les charges fixes dans le calcul du coût des produits. Mais, se pose néanmoins le problème suivant : dans la comptabilité analytique par centres d'analyse, les coûts fixes sont imputés aux produits proportionnellement à une clé de répartition (au niveau de la répartition primaire) et d'une clé d'analyse (au niveau de la répartition secondaire). Or, il suffit que l'activité varie pour que le coût soit imputé de manière différente sur les produits. Ce problème est en partie résolu grâce à la mise en œuvre de la méthode de l'imputation rationnelle.

1. Principes et fondements :

L'imputation rationnelle (**IR**) est une méthode de calcul des coûts qui propose un traitement particulier des charges fixes en cas de variation du niveau de l'activité.

La méthode de l'imputation rationnelle cherche à éliminer l'incidence des variations de l'activité sur les coûts.

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes a pour objectif de rendre le coût unitaire indépendant du niveau de l'activité.

Les charges fixes correspondent à une structure de l'entreprise. Celle-ci a été choisie pour atteindre un certain niveau d'activité. Leur imputation pose problème lorsque le volume d'activité réelle s'éloigne du niveau pour lequel la structure avait été dimensionnée.

2. La mise en place de la méthode :

➤ La détermination du coefficient d'imputation rationnel des charges fixes (CIR)

Quand l'activité enregistre des variations, il n'est pas possible d'imputer les charges fixes "telles quelles". Afin de filtrer l'incidence du niveau d'activité sur les charges fixes, il est nécessaire de définir un niveau d'activité normal correspondant aux conditions d'exploitation habituelles dans l'optique de calculer le coefficient d'imputation rationnelle. Le coefficient d'imputation rationnelle (CIR) ou taux d'activité se définit comme le quotient de l'activité réelle (ou constatée) et de l'activité normale (ou standard).

Autrement dit : Le coefficient d'imputation rationnel est obtenu en divisant le niveau d'activité réelle (AR) par le niveau d'activité normale (AN) :

$$\boxed{\text{Coefficient d'imputation rationnel (CIR)} = \text{AR} / \text{AN}}$$

Ou bien

**CIR= nombre d'unités d'œuvres réelles du centre / nombre d'unités d'œuvres normales
du centre**

L'activité normale est l'activité de référence. On peut la déterminer en prenant en compte les éléments suivants :

- L'activité habituelle,
- L'activité pour laquelle les investissements ont été réalisés et le personnel a été embauché,
- C'est une activité légèrement inférieure à l'activité maximale (-10% à -25%).

Pour la période déterminant le coefficient d'imputation rationnelle celui-ci est égal à 100% puisque l'activité réelle est égale à l'activité normale. Il n'y a pas lieu de corriger le coût de revient obtenu. En conséquence, lorsque l'activité réelle est inférieure à l'activité normale, les frais fixes imputés sont inférieurs aux frais fixes réels. La différence due à la sous activité s'appelle "coût de sous activité". Inversement (activité réelle supérieure à l'activité normale), on parlera de "boni de suractivité".

Ce coefficient est utilisé comme coefficient de pondération pour imputer les charges fixes. L'activité peut être mesurée selon le cas en nombre de produits fabriqués ou en nombre d'unités d'œuvre.

- Si le coefficient d'imputation rationnelle est inférieur à 1 ($CIR < 1$) nous sommes en sous activité.
- Si le coefficient d'imputation rationnelle est supérieur à 1 ($CIR > 1$) nous sommes en suractivité.

Ce rapport signifie aussi que si l'activité réelle est supérieure à la normale, il conviendra d'affecter un surcroît de charges fixes au coût du produit et inversement, si l'activité réelle est inférieure à la normale, on diminuera le montant des charges fixes. Ce principe est illustré par l'exemple suivant :

Exemple d'application :

On considère que l'activité normale pour la société **CAT** est de 10 000 unités par mois. L'application des coefficients d'imputation rationnelle permet de garder un coût unitaire du produit identique quel que soit le niveau d'activité, comme le montre le tableau suivant :

	Sous - activité		Activité normale		Suractivité	
Production	8 000	Imputation des charges fixes	10 000	Imputation des charges fixes	12 000	Imputation des charges fixes
Coefficient CIR	0,80		1		1,20	
Charges directes	400		500		600	

	000		000		000	
Charges du centre		60 000		60 000		60 000
• Variables	28 000	× 0,80	35 000	× 1	42 000	× 1,20
• fixes		= 48 000	60 000	= 60 000	72 000	= 72 000
	48 000					
Total	476		595		714	
	000		000		000	
Cout unitaire	59,50	Ecart	59,50		59,50	Ecart
• dont variable	53,50	d'imputation	53,50		53,50	d'imputation
• dont fixes	6,00	12 000	6,00		6,00	- 12 000

3. Calcul du coût complet avec imputation rationnelle :

Cas d'une entreprise mono-produit :

Le coût d'un produit est obtenu en additionnant les charges variables et les charges fixes imputées rationnellement, c'est-à-dire ajustées par le coefficient d'imputation rationnelle.

Coût total = Charges variables + charges fixes * coefficient IR

Charges variables + charges fixes * AR / AN

La deuxième formule montre que l'imputation rationnelle rend les coûts fixes proportionnels au volume d'activité. Elle les « variabilise ».

Dans le cas où l'entreprise utilise la méthode des centres d'analyse, il est possible d'avoir un coefficient d'imputation rationnelle différent pour chaque centre d'analyse. En effet, les différents services d'une entreprise ne sont pas nécessairement en sur ou sous activité au même moment.

- Pour éviter de multiplier les calculs nécessaires, il est préférable de pratiquer l'imputation rationnelle avant de répartir les charges indirectes entre les produits.

Avec la méthode de l'imputation rationnelle, le montant des charges fixes imputées est différent du montant des charges fixes réellement comptabilisées. Cette différence ne disparaît pas mais est présentée séparément du coût des produits. L'écart ainsi isolé est appelé différence sur niveau d'activité.

Différence sur niveau d'activité = charges fixes réelles – charges fixes imputées

• en cas de sous-activité, l'écart est positif (CF réelles > CF imputées) et on parle de coût de sous-activité.

- en cas de suractivité, l'écart est négatif (CF réelles < CF imputées) et on parle de boni de suractivité.

Une autre façon de calculer l'écart sur niveau d'activité est de considérer qu'il correspond au montant unitaire des charges fixes qui n'a pas pu être imputé en raison des variations de niveau d'activité :

Différence sur niveau d'activité = charges fixes réelles unitaires * (AN – AR)

Chapitre 5 : Méthode des coûts standards et analyse des écarts

Toutes les méthodes que nous avons étudiées jusqu'à présent reposent sur l'étude de coûts et de consommations connus, c'est-à-dire sur une analyse menée a posteriori sur des éléments constatés et pouvant donc être connus avec précision. Ces coûts historiques présentent plusieurs inconvénients.

* Les lenteurs administratives :

Elles proviennent du temps de traitement des factures et des procédures d'imputation des charges sur les centres de responsabilité.

* La lenteur des procédures de calcul :

Le calcul des coûts est, par nature, séquentiel : si le processus de production est relativement complexe, l'information comptable sera lente et décalée dans le temps.

* Les coûts historiques sont tournés vers le passé

L'analyse des coûts a comme objectif de faciliter la prise de décision qui est naturellement tournée vers le futur. Il est en partie contradictoire de vouloir éclairer exclusivement le futur par des références au passé qui ne peuvent tenir compte des modifications dans les processus de production ou dans les prix.

1. Définition de la méthode des coûts standards :

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

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

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

2. La détermination des coûts préétablis

- On peut les calculer à partir des coûts réels ou moyens dégagés des périodes comptables précédentes.
- On peut les calculer sur la base d'un niveau d'activité de l'entreprise considéré comme « normal ».
- On peut les calculer en partant d'une analyse faite par un bureau d'études.
- des coûts calculés à partir d'un *budget d'exploitation*.

Cette dernière méthode, qui consiste à établir un lien direct entre le calcul du budget d'exploitation et le calcul des coûts préétablis, nous paraît la meilleure. En effet, elle permet de déterminer les causes de la non réalisation du budget et donc les responsabilités.

3. Typologie des coûts préétablis :

Les coûts préétablis se présentent sous différentes formes :

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

Exemple :

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

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

· **Coût d'une série** = 40 DA x 50 kg = **2 000 DA.**

· **Coût standard de 5 séries** = 2 000 DA x 5 = **10 000 DA.**

B/-Le coût budgété : Il est constitué par un ensemble de budget particuliers correspondant chacun à un niveau d'activité différent du centre d'analyse. On part du budget normal ou budget type.

C/ - Le coût prévisionnel : sont évalués à partir des données obtenues au cours des périodes comptables précédentes, à l'aide de moyennes statistiques.

D/- Le devis : Il s'agit de coûts déterminés a priori pour une commande de biens ou de services.

4. Le processus de détermination des coûts préétablis et l'analyse des écarts :

A partir des objectifs fixés par le responsable de production, la détermination des coûts préétablis s'effectue en quatre étapes, ainsi que l'indique le tableau suivant :

étapes	Nature des travaux à effectuer
Etape 1	Elaboration d'une fiche de coût préétabli pour une unité produite. Cette fiche est appelée fiche de coût unitaire standard
Etape 2	Détermination du coût préétablis de la production constatées ou réelle (ou réelle) :

	CPPC
Etape 3	Détermination du coût de la production constatées (ou réelle) : CPR
Etape 4	Détermination d'un écart sur volume qui correspond à la différence entre le coût préétablis de la production constatée et le coût de la production réelle

Le choix du type de coût préétabli dépend du mode de gestion de l'entreprise et du type de problème à résoudre.

Exemple d'application :

L'exemple suivant nous montre comment analyser les différents écarts à savoir : (écart sur charges directes et écarts sur charges indirectes) :

Une entreprise industrielle pratique la méthode des coûts préétablis, la situation réelle de l'entreprise qui découle de l'activité réelle en fin de période est comme suit :

- Achat de matière première : $6\,800 \text{ Kg} \times 0,22 = 1\,496 \text{ DA}$
- Matière première consommées : $5\,500 \text{ Kg} \times 0,22 = 1\,210 \text{ DA}$
- MOD : 190 H à 1,68 DA/H
- Frais indirects : 1 140 DA
- Production réelle de la période : 600 U
- Vente de la période : $600 \times 5 = 3\,000 \text{ DA}$

Pour des raisons de *contrôle de gestion*, les études menées par l'entreprise ont aboutis au début de période à la détermination de la fiche du coût unitaire standard qui se présente comme suit :

- Matière première directe : 0,09Kg à 0,20 DA
- MOD : 0,35 H à 1,60DA
- Frais indirect : 05 DA pour chaque HMOD

L'entreprise a prévu dans son budget annuel la production de 700 U pour un total de 1 225 DA(dont 490DA comme charges fixes)

T.A.F : Présenter le tableau comparatif, analyser tous les écarts et commenter les résultats. ?

Remarques :

- Les écarts : comparent les réalisations aux prévisions. Par convention, un écart se calcule dans le sens réel – prévisionnel.
- Tous les écarts peuvent être analysés en un écart sur prix et un écart sur quantité.
- Les écarts sur quantités sont valorisés par un prix (coût) préétabli. Les écarts sur prix sont pondérés par la quantité réelle.

Corrigé de l'exercice d'application :

1°/- Tableau de comparaison : coût réel de la production réelle - coût standard de la production réelle :

Désignation	Coût réel (C.R)			Coût standard (C.S) de la X° reellee			Ecart	
	Q	P.U	MTS	Q	P.U	MTS	FAV	DEFAV
MP Directe	5 500kg	0,22	1 210	600 X09Kg=5 400kg	0,20	1 080		130
MOD	190H	1,68	319,20	600 X 0,35= 210 H	1,60	336	16,8	
Frais indirects			1 140	600 X 0,35 = 210H	5	1050		90
Coût			2 669 ,2			2 466		203,2

$$* \text{ RA (coût réel) } = \text{ CA} - \text{coût réel}$$

$$= 3\ 000 - 2\ 669,2 = \underline{330,8 \text{ DA}}$$

$$* \text{ RA (coût Standard) } = \text{ CA} - \text{coût standard}$$

$$= 3\ 000 - 2\ 466 = \underline{534 \text{ DA}}$$

$$* \text{ Ecart global } = 330,8 - 534 = \underline{-203,2 \text{ (défavorable)}}$$

L'écart global qui est négatif représente **un manque à gagner** pour l'entreprise. Cette perte est due au non-respect des standards qui ont été établis par l'entreprise en début de période. L'analyse des écarts nous permettra de détecter leurs origines et d'apporter des actions correctives.

5. L'analyse des écarts :

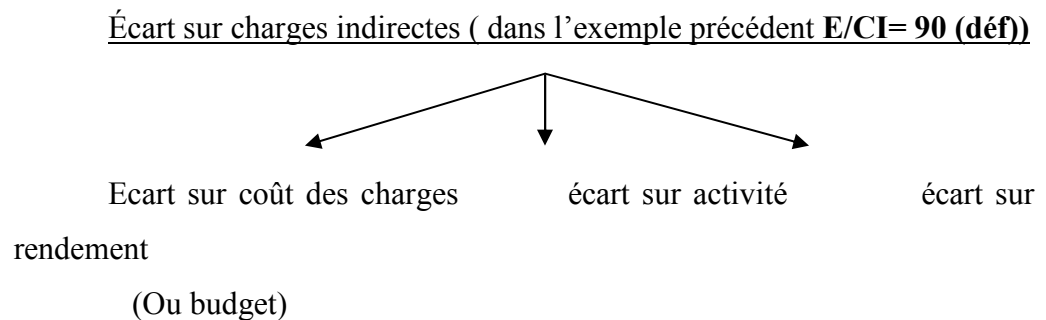
Il existe 2 types d'écarts :

b)- Ecart sur charges indirectes :

Le budget flexible : C'est une **prévision du coût total d'un centre d'activités** (d'un centre indirect). Il distingue les charges prévisionnelles en deux parties :

- les charges variables (ou opérationnelles) qui sont proportionnelles à l'activité du centre (ou au nombre d'UO du centre) ;
- les charges fixes (ou de structure) qui sont indépendantes de l'activité du centre.
- La prévision est établie pour plusieurs niveaux d'activité (pour des quantités d'U.O différentes)

Trois sous - écarts sont analysé :



- Ecart sur coût des charges (ou budget) :

Cet écart peut être rapproché de l'écart sur coût, et en particulier de l'écart sur coût des facteurs de production. Si l'écart est positif, il est donc défavorable. S'il est négatif, il est donc favorable.

$$\text{ECART sur BUDGET (E/B)} = \text{COÛT REEL} - \text{BUDGET de L'ACTIVITE REELLE} \quad (\text{CV} + \text{CF}) \text{ ax} + \text{b}$$

L'équation du budget est la suivante : $Y = a x + b$ où (a : cvu standard, b : CF standard, x : activités)

Sachant que l'activité normale est de : $0,35 \times 700 \text{ U} = 245\text{H}$ donc : $a = (1225 - 490) / 245\text{H} = 03\text{DA}$, $b = \text{CF} = 490$; $Y = 3x + 490$

$$\text{E/B} = 1\,140 - (3 \times 190) + 490 = 1\,140 - 1\,060 = \underline{+80} \text{ (défavorable)}$$

- Ecart sur activité :

L'activité réelle peut être inférieure à l'activité normale. Dans ce cas la totalité des charges fixes n'a pu être imputée à la production du fait de la **sous-activité**. Dans le cas inverse, l'écart favorable traduit une **sur-activité**.

L'écart sur activité correspond donc à *l'écart sur imputation des charges fixes* (voir méthode de l'imputation rationnelle des charges de structure). Si l'écart est positif, il est donc défavorable. S'il est négatif, il est donc favorable

$$\text{ECART sur ACTIVITE (E/A)} = \text{BUDGET de L'ACTIVITE RELLE} - \text{COÛT PREETABLI de L'ACTIVITE REELLE (CUOPreetabli x NUO Reel)}$$

$$\text{CUO préétabis} = 1225/245\text{H} = 05\text{DA}$$

$$\text{E/A} = 1\ 060 - 5 \times 190\text{H} = 1\ 060 - 950 = + \underline{110\text{DA}}(\text{défavorable})$$

On constate logiquement un écart défavorable puisque l'atelier est en sous activité (190H au lieu de 245H)

Cet écart peut être retrouvé, pour vérification, de la façon suivante :

$$\text{E/A} = \text{Coût fixe préétabli de l'unité d'œuvre} \times (\text{Activité Normale} - \text{Activité Réelle}) = (5-3) \times (245\text{H} - 190\text{H}) = +110$$

$$\text{Ou à travers le CIR : } 490 - 490 \times (190\text{H}/245\text{H}) = +110$$

- Ecart sur rendement :

Il provient du fait que pour une production réalisée, *la consommation d'unités d'œuvre est différente des prévisions, d'où un écart sur quantité d'unités consommées.*

Il s'agit là d'une origine interne et de la responsabilité de l'atelier ou du centre d'analyse. Si l'écart est positif, il est donc défavorable. S'il est négatif, il est donc favorable.

$$\text{ECART sur RENDEMENT} = \text{COÛT PREETABLI de L'ACTIVITE REELLE} - \text{COÛT PREETABLI de la PRODUT° REELLE}$$

$$\text{(E/R)} \qquad \qquad \text{(CUOPreetabli x AR)} \qquad \qquad \text{(CUOPreetabli x NUO PREETABLI) PR}$$

$$\text{E/R} = 950 - 1\ 050 = - 100 \text{ DA (favorable)}$$

$$\text{Vérification : E/G des CI} = 80 + 110 - 100 = +90 \text{ (défavorable)}$$

6. Avantages et inconvénients de la méthode :

Les avantages de cette méthode sont nombreux :

- elle permet une plus grande rapidité dans la sortie du résultat, car les imputations sont effectuées dès que l'on connaît les quantités (sans attendre le calcul des coûts unitaires),
- elle suppose que l'entreprise établisse des prévisions et des budgets,
- elle permet la connaissance permanente de marges théoriques calculées au fur et à mesure de la réalisation des ventes ou des commandes,
- elle favorise une meilleure connaissance des conditions de production et d'organisation du travail.

La principale difficulté de la méthode réside dans la détermination du niveau d'activité dit normal à partir duquel sont déterminés les coûts, qui reste une donnée toujours assez subjective. Par ailleurs le choix de la méthode de détermination des coûts est important, notamment en ce qui concerne l'interprétation de l'écart constaté.

Séries de travaux dirigés (T.D)

Série de T.D N01 (Passage de la comptabilité financière à la comptabilité de gestion)

Exercice N°01 :

Le comptable de l'entreprise CAT vous communique les informations suivantes extraites du compte de résultat pour le mois de juin de l'année N :

- Charges d'exploitation : **362 000 DA** ;
- Charges financières : **20 000 DA** ;

Informations complémentaires :

- Parmi les dotations aux amortissements, **5 000 DA** concernent des actifs fictifs (dotations aux amortissements des frais préliminaires) ;
- Parmi les dotations aux dépréciations, **3 500 DA** ne concernent pas l'exploitation normale de l'entreprise ;
- Les charges supplétives concernent :
 - la rémunération fictive de l'exploitant : **3 000 DA** par mois ;
 - La rémunération (au taux annuel de **7 %**) des capitaux propres qui s'élèvent à **750 000 DA**.

Travail à faire : Calculer le montant des charges de la comptabilité analytique pour le mois de juin.

Exercice N° 02 :

Les charges de la comptabilité financière d'une entreprise qui calcul ses coûts par trimestre s'élève à 600 000 DA dont 10 000 DA de charges non incorporables. Par ailleurs il faut tenir compte de la rémunération du capital qui s'élève à 4 000 000 DA au taux annuel de 12%.

Travail à faire :

Déterminer les charges de la comptabilité de gestion.

Exercice N°3

Dans une entreprise, le comptable a récapitulé les charges d'une période, autres que les achats enregistrées en comptabilité financière .

• Services extérieurs	241 800
• Autres services extérieurs	376 400
• Impôts, taxes et versements assimilés	148 100
• Charges de personnel	946 500
• Autres charges de gestion courante	12 300
• Charges financières	52 400
• Charges exceptionnelles	84 300
• Dotations aux amortissements et aux prov.*	156 400
• Impôts sur les bénéfices	108 300

*dont 1 200 DA des dotations aux amortissements des frais préliminaires

A été incorporée aux coûts une somme de 146 800 DA représentant l'intérêt des capitaux propres.

Par ailleurs les charges en relation avec l'activité (autres services extérieurs) les calculs des coûts ont été de 378 200 DA et les charges en relation avec l'investissement (services intérieurs) également intégrées dans ces calculs ont été de 239 400 DA.

Travail à faire :

Dresser un tableau faisant apparaître pour les divers types de charges par nature considérées :

- les montants des charges enregistrés en comptabilité financière .
- les montants des charges enregistrés en comptabilité de gestion
- les différences d'incorporation ajoutées aux calculs des coûts. Vérifier

Corrigé de la série N°01

Exercice N°01 :

• Charges d'exploitation :	362 000
• Charges financières :	+ 20 000
• Charges non incorporables :	
-Dotations aux amortissements :	- 5 000
- Dotations aux dépréciations :	- 3 500
• Charges supplétives :	
- Rémunération des capitaux propres : 750 000 x 7%	+ 52 500
- Rémunération de l'exploitant 3 000 X 12 mois	+ 36 000
Total des charges de la comptabilité analytique	= 462 000

Exercice N°02:

Charges de la comptabilité analytique ou de gestion = charges de la comptabilité générale ou financière – charges non incorporables + les éléments supplétifs

Charges de la comptabilité de gestion = 600 000 – 10 000+ (4000 000 x 0,12/ 12) x 3 (trimestrielle)= 470 000DA

Exercice N°03 :

Charges	Montant en C financiere	Différences soustraites	Différences ajoutées	Montant en C de gestion
Services ext.	241 800	2 400		239 400
Autres scesext.	376 400		1 800	378 200
Impôts taxes	148 100			148 100
Charges pers.	946 500			946 500
Autres ch. gest ; courante	12 300			12 300
Charges financières	52 400			52 400
Charges exceptionnelles	84 300	84 300		0
D.A.A – D.A.P	156 400	1 200		155 200
Impôts sur bénéfice	108 300	108 300		0
Intérêts sur capitaux propres			146 800	146 800
TOTAUX	2 126 500	196 200	148 600	2 078 900

Vérification :

$$2\,126\,500 - 196\,200 + 148\,600 = 2\,078\,900$$

Série de TD N°02 : Traitement analytique des stocks

Durant la première quinzaine du mois de mars de l'année N, l'entreprise de production « SEBAOU » a connu les mouvements des stocks de la matière première « M » suivants :

Au 02 mars : le stock était de 300 kg à 50 DA le kg

Le 06/03 : entrée en stock de 800 Kg à 55 DA le kg ;

Le 08/03 : sorties de stocks de 400kg ;

Le 10/03 : sortie des stocks de 500 kg ;

Le 11/03 : entrée en stocks de 1 000 kg à 52 DA le kg ;

Le 12/03 : sortie des stocks de 550 kg ;

Le 14/03 : pour des raisons techniques, 100 kg des matières sorties le 08/03 sont retournées au magasin.

Le 15/03 : sortie des stocks de 400 kg.

Travail à faire :

Etablir la fiche de stock en quantités et en valeur pour la matière « M », en utilisant :

1/La méthode du CMUP (coût moyen unitaire pondéré)

2/La méthode de FIFO (First In, First Out)

3/La méthode de LIFO(Last In, First Out)

Corrigé de la série de T.D N°02

1/-la fiche de stock de la matière « M » par la méthode du CMUP (coût moyen unitaire pondéré),

c- le coût moyen unitaire pondéré après chaque entrée.

Date	Description	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur
02/03	Stock initial	-	-	-	-	-	-	300	50	15 000
06/03	Entrée	800	55	44 000	-	-	-	1 100	53,64*	59 000
08/03	Sortie	-	-	-	400	53,64	21 456	700	53,64	37 548
10/03	Sortie	-	-	-	500	53,64	26 820	200	53,64	10 728
11/03	Entrée	1 000	52	52 000	-	-	-	1 200	52,27	62 724
12/03	Sortie	-	-	-	550	52,27	28 749,5	650	52,27	33 975,5
14/03	Retour	100	53,64	5 364	-	-	-	750	52,45	39 339,5
15/03	Sortie	-	-	-	400	52,45	20 980	350	52,45	18 359,5

$$\text{CMUP} = \frac{\text{Stock initial en valeur} + \text{entrée en valeur}}{\text{Stock initial en quantité} + \text{entrée en quantité}}$$

$$* \text{CMUP1} = \frac{15\,000 + 44\,000}{300 + 800} = \underline{53,64 \text{ DA}}$$

d- Le coût moyen unitaire pondéré calculé en fin de période.

$$\text{CMUP} = \frac{\text{Stock initial en valeur} + \text{entrée en valeur}}{\text{Stock initial en quantité} + \text{entrée en quantité}}$$

$$* \text{CMUP} = \frac{15\,000 + 44\,000 + 52\,000}{300 + 800 + 1\,000} = \underline{52,85 \text{ DA}}$$

L'ensemble des sorties sont valorisé au coût unitaire de 52,85 DA

2-La fiche de stock de la matière « M » par la méthode de FIFO(First in, First Out)

		Entrées			Sorties			Stocks		
Date	Description	Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur
02/03	Stock initial	-	-	-	-	-	-	300	50	15 000
06/03	Entrée	800	55	44 000	-	-	-	300 1 100 800	50 55	59 000
08/03	Sortie	-	-	-	300 400 100	50 55	20 500	700	55	38 500
10/03	Sortie	-	-	-	500	55	27 500	200	55	11 000
11/03	Entrée	1 000	52	52 000	-	-	-	200 1 200 1 000	55 52	90 500
12/03	Sortie	-	-	-	200 550 350	55 52	29 200	650	52	33 800
14/03	Retour	100	55	5 500	-	-	-	100 750 650	55 52	39 300
15/03	Sortie	-	-	-	100 400 300	55 52	21 100	350	52	18 200

3-La fiche de stock de la matière « M » par la méthode de LIFO(Last in, First Out)

		Entrées			Sorties			Stocks		
Date	Description	Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur	Q	P.U	Valeur
02/03	Stock initial	-	-	-	-	-	-	300	50	15 000
06/03	Entrée	800	55	44 000	-	-	-	300 1 100 800	50 55	59 000
08/03	Sortie	-	-	-	400	55	22 000	300 700 400	50 55	37 000
10/03	Sortie	-	-	-	400 500 100	55 50	27 000	200	50	10 000
11/03	Entrée	1 000	52	52 000	-	-	-	200 1 200 1 000	50 52	62 000
12/03	Sortie	-	-	-	550	52	29 200	200 650 450	50 52	33 400
14/03	Retour	100	55	5 500	-	-	-	200 750 450	50 55 52	38 900
15/03	Sortie	-	-	-	400	52	20 800	200 350 100 50	50 55 52	18 100

Série de T.D N° 03: (Coûts complets, centre d'analyse)

Une entreprise s'est spécialisée dans la production d'un seul produit « P » et ce, à partir de deux matières premières : « M » et « N ».

Nous disposons des données suivantes pour l'exercice de 2019 :

- **Stocks au 01/01/2019** : M : 250 kg à 230 DA le kg ;
N : 150 kg à 80 DA le kg ;
P : 500 unités à 380 DA / L'unité.
- **Achats de matières premières**: M : 500 kg à 200 DA le kg ;
N : 100 kg à 60 DA le kg.
- **Production** : la production d'une seule unité de P a nécessité 0,8 kg de « M » et 0,3 kg de « N ».
- **Salaires directs**: 13 750 DA.
- **Les autres charges indirectes sont présentées dans le TRC suivant** :

Désignation	Sections principales		
	Achats	Atelier	Ventes
Total Rép II	9 000	45 000	25 000
Unité d'œuvre	Kg de MP Achetées	Unités produites	100 Da du CA

- L'entreprise a vendu 800 unités au prix de 500DA/unité.
- **Stocks au 31/12/2018**: P: 200 unités.
M : ?
N : ?

L'entreprise pratique pour les sorties des stocks les méthodes : FIFO pour la matière première « M », LIFO pour la matière première « N » et CMUP pour le produit fini « P ».

TAF : Calculer les différents coûts et le résultat analytique de l'entreprise.

Corrigé de la série N° 03

1-Tableau de répartition des charges indirectes :

Désignation	Sections principales			Sections aux.	
	Achats	Atelier	Ventes	Entretien	personnel
Totaux de la	4 750,0	27 467	13 783	14 999,	18 000
Rép. Entretien	/	6 199,8	4 133,2	(20 666)	10 333
Rép. Personnel	4 249,95	11 333,2	7 083,2	5 666,6	(28 333)
	5				
Totaux de la	9 000	45 000	25 000	00	00
Unité d'œuvre	Kg de MP Achetées	Unités produites	100 Da du CA		
Nombre d'U.O	600	500	4 000		
Coût de l'U.O	15	90	6,25		

$$\begin{cases} X=14\,999,4 + 0,2 Y \\ Y=18\,000 + 0,5 X \end{cases}$$

Après traitement, on obtient : $x= 20\,666$. $Y= 28\,333$

2-calcul du résultat analytique :

a- Coût d'achat:

Désignation	M			N		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Prix d'achat	500	200	100 000	100	60	6 000
Frais Indirects d'achat	500	15	7 500	100	15	1 500
Coût d'achat (P)	500	215	107 500	100	75	7 500

b-coût de production

Désignation	Q	PU	MT
Coût d'achat MPC			
*M(400/ FIFO)	250	230	57 500
*N(150/LIFO)	150	215	32 250
	100	75	7 500
	50	80	4 000
M.O.D	/	/	13 750
F.Ind.de production	500	90	45 000
Coût de prod. (P)	500*	320	160 000

NB: le stocks final du produit « P » est donné au CUMP (il n'ya pas lieu de le calculer !)

$$\begin{aligned} \text{*quantités produites} &= \text{quantités vendues} - \text{SI} + \text{SF} \\ &= 800 - 500 + 200 = 500 \text{ unités} \end{aligned}$$

$$*MPC(M) = 500 * 0,8 = 400 \text{ Kg}$$

$$*MPC (N) = 500 * 0,3 = 150 \text{ Kg}$$

$$*MOD = 63\ 800 - 50\ 050 = 13\ 750 \text{ Da}$$

c- coût de revient et résultat analytique :

Désignation	Q	PU	MT
Coût de prod.PFV	800	350	280 000
F. Ind. de vente	4 000	6,25	25 000
Coût de revient (1)	800	381,25	305 000
Chiffre d'aff.(2)	800	500	400 000
Rés. Analy.(2-1)	800	118,75	95 000

Série de TD N°04 (méthode des centres d'analyse suite)

Une entreprise utilise deux (02) matières premières **M1** et **M2** pour produire un produit fini **P**. La matière **M1** passe d'abord dans l'atelier **AT1** où elle subit une transformation pour donner un produit semi- fini (**PSF**). Ce dernier est mélangé avec la matière première **M2** dans l'atelier **AT2** pour donner le produit fini **P**.

Pour l'exercice N, vous avez les renseignements suivants:

1) stocks de début de période:

- M1 : 400 kg à 483,3 DA/Kg ;
- M2 : 100 kg à 328,8 DA/Kg ;
- Produit semi-finis: 100 unités à 1 378 DA/Unité ;
- Produit finis P : 150 unités à 1836 DA/Unité.

2) Achats : M1 : 300 kg à 360 DA/Kg ; M2 : 200 kg à 230 DA/Kg.

3) Production de la période :

- Produit semi-finis : 400 unités ;
- Produit finis P : 250 unités,

- Main d'œuvre directe : 35000 DA dont 15000 dans l'atelier AT2.

4) Les charges indirectes sont présentées dans le tableau suivant :

Désignation	Total	Sections principales		Sections secondaires			
		Administ.	entretien	Appts	Atelier 01	Atelier 02	Distrib.
Totaux I	230 436	26 400	15 000	50 000	85 000	30 000	24 036
Administration		10%	20%	40%	20%	10%
entretien	4		2	8	4	2
Nature U.O		/	/	Kg MP acheté	PSF fabriqué	Heures MOD	Unités vendues

5) les ventes de la période :

- L'entreprise a vendu le produit P au prix unitaire de 2 100 DA/unité.
- Les frais directs de ventes s'élèvent à 11 000 DA.

6) stocks de fin de période:

- M1 : 100 kg;
- M2 : 50 kg;
- Produit semi-finis : 150 unités ;
- Produit finis P : néant.

TAF : - Calculez le résultat analytique de l'entreprise en passant par les différents coûts sachant que l'entreprise pratique la méthode **CMUP** pour l'évaluation des sorties des stocks.

Corrigé de la série N° 04

1-Tableau de répartition des charges indirectes (TRC):

Désignation	Total	Admin.	entretien	Appts	Atelier 01	Atelier 02	Distrib.
Totaux I	230 436	26 400	15 000	50 000	85 000	30 000	24 036
Administration	30 000	(30 000)	3 000	6 000	12 000	6 000	3 000
entretien	18 000	3 600	(18 000)	1 800	7200	3 600	1 800
Total II	230 436	00	00	57 800	104 200	39 600	29 000
Nature U.O	/	/	/	Kg acheté	PSF fabriqué	Heures MOD	Unités vendues
NBR U.O	/	/	/	500	400	150	400
COUT U.O	/	/	/	115.6	260.5	264	72,5

2- cout d'achat des MP (M1-M2):

Designation	M1			M2		
	Q	PU	MT	Q	PU	MT
Prix d'achat	300	360	108 000	200	230	46 000
F.Ind.d'achat	300	115,6	34 680	200	115.6	23 120
Coût d'achat (P)	300	475,6	142 680	200	345,6	69 120
SI	400	483,3	193 320	100	328,8	32880
CMUP	700	480	336 000	300	340	102 000

3- cout de production du « PSF » :

Designation	Q	PU	MT
Cout d'achat MPC (M1)	⁽¹⁾ 600	480	288 000
M.O.D	200	100	20 000
F.Ind.de production	400	260,5	104 200
Coût de production (P)	400	1 030,5	412200
SI	100	1 378	137 800
CMUP	500	1 100	550 000

⁽²⁾MPC (M2)=SI+Achats (P)-SF = 100+200-50=250 Kg

⁽⁴⁾PSF utilisés = SI+prod (P)-SF = 100+400-150=350 unités

⁽⁵⁾Ventes = SI+Pro(P)-SF =150 + 250-0 = 400 unités.

4- cout de production du PF « P » :

Designation	Q	PU	MT
Cout d'achat MPC (M2)	⁽²⁾ 250	340	85 000
Cout de prod. PSF	350 ⁽⁴⁾	1 100	385 000

utilisés	150	100	15 000
M.O.D	150	264	39 600
F.Ind.de production			
Coût de production (P)	250	2 098,4	524 600
SI	150	1836	275 400
CMUP	400	2 000	800 000

5- cout de revient :

Designation	Q	PU	MT
Coût de X° des PFV	400 ⁽⁵⁾	2 000	800 000
F. directs de vente	/	/	11 000
F.Ind.de vente	400	72,5	29000
Coût de revient	400	2 100	840 000

6 - résultat analytique :

Désignation	Q	PU	MT
Chiffre d'affaires	400	2 100	840 000
Coût de revient	400	2 100	840 000
Résultat analytique/produit	400	0	0

Série de T.D N°05 : la méthode ABC

Exercice N° 01 :

L'entreprise « SEBAOU » fabrique 200 produits. Elle travaille à la commande. Au cours du mois de juin de l'année N, on a relevé les chiffres suivants concernant ces 200 produits ainsi que le produit n°100:

	Ensemble des produits (200 produits)	Le produit N° 100
Production et vente	4 950 U	120 U
Heures de fabrication	3 000 H	7 00 H
Lots Lancés	10 Lots	01 Lot
Commandes clients	1 500 Commandes	45 Commandes
Modèles	06 Modèles	01 Modèles
Références composants	650 Références	96 Références
Prix d'achat des Composants	126 000 DA	16 800 DA
Quantité des composants	11 700	480
Main d'œuvre directe	65 143 DA	15 120 DA

Les activités de l'entreprise et les inducteurs sont regroupés dans le tableau suivant :

Centres	Activités	Coûts en DA	Inducteurs
Approvisionnement	-Réception des commandes	5 500	Références composants
	-Inventaire		Références composants
	-Gestion des fournisseurs	460 600	Lots lancés
Etude	-Etude et recherches	7 000	Modèles
	-Ordonnancement	6 000	Lots lancés
Production	-Fabrication	37 900	Heures de fabrication
	-Manutention d'achats	2 400	Lots lancés
	-Manutention production	1 600	Lots lancés
Distribution	-Expédition	3 000	Commandes clients
	-Promotion	5 200	Modèles
	-Facturation	600	Commandes clients
	-Réception des commandes	5 700	Références composants

Travail à faire :

- 1)-Calculer les coûts unitaires des inducteurs (avec regroupement par inducteur).
- 2)-Calculer le coût de revient du produit N° 100.

Exercice N°02 :

Une entreprise fabrique 10 produits finis dont les modèles A et B. Elle travaille à la commande (il n'y a pas de stocks de produits finis).

Coûts des activités de l'entreprise et indicateurs de coûts pour le mois de juin :

Fonctions (centres)	Activités	Coûts des activités	Inducteurs	Volumes des inducteurs
Approvisionnement	- Préparation des commandes	30 000	-Nombre de commandes	1 546
	- Réception des commandes	24 000	-Quantités achetées	40 000
	- Stockage	96 000	-Quantités achetées	40 000
Production	-Réglage des machines	56 000	-Nombre de lots	350
	-Transformation des matières	324 000	-Nombre d'heures machines	5 425
	-Contrôle qualité	34 000	-Nombre de lots	350
Distribution	-Expédition des commandes	45 700	-Nombre de références	10
	-Publicité	55 000	-Nombre de références	10
Administration	-Services généraux	35 400	-Montant du CA	1 250 000
	-Recherche et développement	53 000	-Nombre de références	10

Informations relatives aux produits A et B pour le mois de juin :

	Produit A	Produit B
Charges directes (total en DA) :	25 450	32 500
Nombre de commandes	70	150
Quantité achetée	350	700
Nombre de lots (01)	12	25
Nombre d'heures machines	370	532
Nombre de références	1	1
Montant du CA	112 000	221 000

(1) Lot : Série de 1 000 produits (A) ou 500 produits (B).

Travail s à faire :

1. Calculer les coûts unitaires des inducteurs.
2. Calculer les coûts de revient des produits A et B (selon la méthode ABC).

Correction de la série N° 05

Exercice N°01 :

1. Calcul des coûts unitaires des inducteurs

Le coût unitaire d'un inducteur est obtenu en divisant le coût total de l'activité correspondante par le nombre total d'unités de cet inducteur.

Inducteurs	Activités liées	Coût total (DA)	Quantité totale	Coût unitaire (DA)
Références composants	Réception des commandes + Inventaire + Réception des commandes	5 500 +460 +5 700 =11660	650	11 660 / 650 =17,94
Lots lancés	Gestion des fournisseurs + Ordonnancement + Manutention d'achats + Manutention production	600 +6 000 +2 400 +1 600 =10 600	10	10 600 / 10 =1 060
Modèles	Étude et recherches + Promotion	7 000 +5 200 =12 200	6	12 200 / 6 =2 033,33
Commandes clients	Expédition + Facturation	3 000 +600 =3 600	1 500	3 600 / 1 500 =2,4
Heures de fabrication	Fabrication	37 900	3000	37 900 / 3 000 =12,63

2. Calcul du coût de revient du produit n°100

Étape 1 : Coûts directs

1. **Prix d'achat des composants** : 16 800 DA
2. **Main d'œuvre directe** : 15 120 DA

Étape 2 : Coûts indirects (par inducteurs)

Pour chaque inducteur, le coût est calculé en multipliant le coût unitaire par la quantité spécifique au produit n°100.

Inducteurs	Coût unitaire (DA)	Quantité pour le produit n°100	Coût total (DA)
Références composants	17,94	96	96×17,94 = 1 724,64
Lots lancés	1,060	1	1×1 060 = 1 060
Modèles	2,033,33	1	1×2 033,33 = 2 033,33
Commandes clients	2,4	45	45×2,4=108
Heures de fabrication	12,63	700	700×12,63 = 8841

Étape 3 : Total du coût de revient

Coût de revient total= Coûts directs+

Coûts indirects Coût de revient total=(16 800+15 120)+(1 724,64+1 060+2 033,33+108+8 841)

Coût de revient total=31 920+13 767,97=45 687,97 DA

Le **coût de revient** du produit n°100 est de **45 687,97 DA**.

Exercice N°02 :

Calcul des coûts unitaires des inducteurs

Fonctions	Activités	Coût activité (DA)	Inducteur	Volume	Coût unitaire (DA)
Approvisionnement	Préparation des commandes	30 000	Nombre de commandes	1 546	$30\,000/1\,546=19,41$
	Réception des commandes	24 000	Quantités achetées	40 000	$24\,000/40\,000=0,6$
	Stockage	96 000	Quantités achetées	40 000	$96\,000/40\,000=2,4$
Production	Réglage des machines	56 000	Nombre de lots	350	$56\,000/350=160$
	Transformation des matières	324 000	Nombre d'heures machines	5 425	$324\,000/5\,425=59,74$
	Contrôle qualité	34 000	Nombre de lots	350	$34\,000/350=97,14$
Distribution	Expédition des commandes	45 700	Nombre de références	10	$45\,700/10=4\,570$
	Publicité	55 000	Nombre de références	10	$55\,000/10=5\,500$
Administration	Services généraux	35 400	Montant du CA	1 250 000	$35\,400/250\,000=0,1416$
	Recherche et développement	53 000	Nombre de références	10	$53\,000/10=5\,300$

2)- Calcul des coûts de revient des produits A et B

a) Le coût du revient du produit A

Activités	Inducteur	Volume produit A	Coût unitaire (DA)	Coût total (DA)
Préparation des commandes	Nombre de commandes	70	19,41	$70 \times 19,41 = 1\,358,770$
Réception des commandes	Quantités achetées	350	0,6	$350 \times 0,6 = 210$
Stockage	Quantités achetées	350	2,4	$350 \times 2,4 = 840$
Réglage des machines	Nombre de lots	12	160	$12 \times 160 = 1\,920$
Transformation des matières	Nombre d'heures machines	370	59,74	$370 \times 59,74 = 22\,107,8$

Contrôle qualité	Nombre de lots	12	97,14	$12 \times 97,14 = 1\,165,7$
Expédition des commandes	Nombre de références	1	4 570	$1 \times 4\,570 = 4\,570$
Publicité	Nombre de références	1	5 500	$1 \times 5\,500 = 5\,500$
Services généraux	Montant du CA	112 000	0,02832	$112\,000 \times 0,02832 = 3\,172,16$
Recherche et développement	Nombre de références	1	5 300	$1 \times 5\,300 = 5\,300$
Total des coûts indirects				46 144,36
Charges directes				25 450
Coût de revient total (A)				71 594,36

b) Le coût revient du produit B

Activités	Inducteur	Volume produit B	Coût unitaire (DA)	Coût total (DA)
Préparation des commandes	Nombre de commandes	150	19,41	$150 \times 19,41 = 2\,911,5$
Réception des commandes	Quantités achetées	700	0,6	$700 \times 0,6 = 420$
Stockage	Quantités achetées	700	2,4	$700 \times 2,4 = 1\,680$
Réglage des machines	Nombre de lots	25	160	$25 \times 160 = 4\,000$
Transformation des matières	Nombre d'heures machines	532	59,74	$532 \times 59,74 = 31\,785,68$
Contrôle qualité	Nombre de lots	25	97,14	$25 \times 97,14 = 2\,428,5$
Expédition des commandes	Nombre de références	1	4 570	$1 \times 4\,570 = 4\,570$
Publicité	Nombre de références	1	5 500	$1 \times 5\,500 = 5\,500$
Services généraux	Montant du CA	221 000	0,02832	$221\,000 \times 0,02832 = 6\,257,52$
Recherche et développement	Nombre de références	1	5 300	$1 \times 5\,300 = 5\,300$
Total des coûts indirects				64 853,2
Charges directes				32 500
Coût de revient total (B)				97 353,2

Série de T.D N° 06 : Le direct costing

Exercice N°01 :

Le coût variable d'une entreprise est de 187 500 DA, représentant 75% du chiffre d'affaires. Le seuil de rentabilité est atteint à 200 000 DA.

Travail à faire :

1. Calculer le chiffre d'affaires (CA) et le résultat analytique (RA) en utilisant le TED.
2. Représenter graphiquement le seuil de rentabilité SR et calculer l'indice de sécurité (IS).
3. Quelle est la proportion d'augmentation du RA si les quantités (Q) augmenteraient de 20% ?

Exercice N°02 :

A la fin de l'année N, le taux de la M/CV d'une entreprise est de 20%, le coût variable correspondant au CA de la période est de 400 000 DA et le seuil de rentabilité relatif à cette période est de 200 000 DA.

1/ Retrouver le CA, Les CF ainsi que résultat de la période N.

2/Il est prévu pour la période N+1 :

- Une augmentation des quantités produites et vendues de 50%
- Une diminution du CV unitaire de 10%
- Une augmentation des CF de 25%

A/ Retrouver le résultat de la période N+1

Corrigé de la série N° 06 (directcosting)

Exercice N°01 :

1. Le chiffre d'affaires (CA) et le résultat analytique (RA) de l'entreprise

Nous savons que le coût variable (CV) est de 187 500 DA, représentant 75% du chiffre d'affaires (CA). On peut donc établir l'équation suivante :

$$CV=0,75 \times CA$$

En remplaçant CV par 187 500 DA :

$$187\,500=0,75 \times CA$$

Pour trouver CA: $CA=187\,500/0,75 = \underline{\underline{250\,000\,DA}}$

Pour calculer le résultat analytique (RA), il faut d'abord déterminer les coûts fixes (CF). Le seuil de rentabilité (SR) est atteint à 200 000 DA, et à ce niveau, le chiffre d'affaires couvre tous les coûts (fixes et variables).

Sachant que : Marge sur cout variable (M/CV)= CA – CV

Et le **taux de M/CV= CV/CA** ou bien **Taux/M/CV = 100 – Taux CV**

$$\text{Taux/MCV} = 100\% - 75\%$$

$$\underline{\underline{\text{Taux/MCV} = 25\%}}$$

Sachant aussi que : Le seuil de rentabilité (SR)= CF/ Taux M/CV

$$20\,000 = CF / 0,25$$

$$CF=200\,000 \times 0,25$$

$$\underline{\underline{CF= 50\,000\,DA}}$$

Pour calculer le résultat on peut utiliser le tableau d'exploitation différentiel suivant (TED) :

Désignation	Montants	Pourcentage
Chiffre d'affaires	250 000	100
Coûts variable	187 500	75
Marge /Coût variable	62 500	25
Coût fixe	50 000	20
Résultat analytique	12 500	5

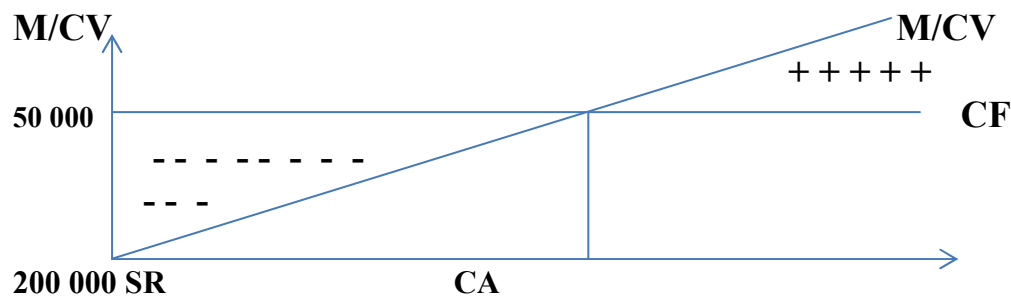
2-Calculer l'indice de sécurité (IS) et représenter graphiquement le seuil de rentabilité (SR)

Calcul de l'indice de sécurité (IS) : IS= Marge de sécurité (MS) /CA

$$\text{Marge de sécurité (MS)} = CA - SR \quad MS = 250\,000 - 200\,000 \quad \mathbf{MS= 50\,000DA}$$

$$IS = 50\,000 / 250\,000$$

$$\underline{\underline{IS = 20\%}}$$



3. Proportion d'augmentation du RA si les quantités (Q) augmentent de 20%

Si les quantités augmentent de 20%, cela augmente le chiffre d'affaires proportionnellement.

Le nouveau CA sera :

- Le nouveau CA = $250\,000 \times 1,2 = 300\,000$ DA
- Le coût variable (CV) augmente également :
- Le nouveau CV = $0,75 \times 300\,000 = 225\,000$ DA
- Le nouveau RA = $300\,000 - 225\,000 - 50\,000 = 25\,000$ DA
- Proportion d'augmentation = $(\text{RA nouveau} - \text{RA}) / \text{RA} \times 100$

$$\text{Proportion d'augmentation} = (25\,000 - 12\,500) / 12\,500 \times 100 = \underline{\underline{100\%}}$$

Exercice N°02 :

Données initiales :

- **Taux de M/CV :** 20%
- **Coût variable (CV) :** 400 000 DA
- **Seuil de rentabilité (SR) :** 200 000 DA

1. Calculs pour la période N : CA, CF et RA

a) Le chiffre d'affaires (CA) :

$$M/CV = CA \times 20\% = CA \times 0,2$$

Mais on sait que la M/CV est aussi égale à :

$$M/CV = CA - CV$$

Ainsi :

$$0,2 \times CA = CA - CV \implies 0,2 \times CA = CA - 400\,000 \implies 0,8 \times CA = 400\,000$$

$$CA = 400\,000 / 0,8 = \underline{\underline{500\,000\text{ DA}}}$$

b) Les charges fixes (CF) :

Le seuil de rentabilité est donné par la formule suivante

$$SR = CF / T_x M/CV \implies 200\,000 = CF / 0,2CF = 200\,000 \times 0,2 = \underline{\underline{40\,000\text{ DA}}}$$

c) Le résultat de la période N :

$$\text{Résultat} = M/CV - CF$$

La M/CV:

$$M/CV=CA\times 0,2=500\,000\times 0,2=\underline{100\,000\text{ DA}}$$

$$\text{Résultat}=100\,000-40\,000=\underline{60\,000\text{ DA}}$$

2. Période N+1

- **Augmentation des quantités produites et vendues : 50%.** Le nouveau CA est multiplié par 1,5.

$$\text{Nouveau CA}=500\,000\times 1,5=\underline{750\,000\text{ DA}}$$

- **Diminution du coût variable unitaire de 10%.** Le nouveau coût variable est :

Le coût variable total devient :

$$CV_{N+1}=CV_N\times 1,5\times 0,9=400\,000\times 1,5\times 0,9=\underline{540\,000\text{ DA}}$$

Augmentation des charges fixes de 25%.

$$CF_{N+1}=CF_N\times 1,25=40\,000\times 1,25=\underline{50\,000\text{ DA}}$$

Le résultat de la période N+1 :

1. Calcul de la M/CV :

$$M/CV_{N+1}=CA_{N+1}-CV_{N+1}=750\,000-540\,000 = \underline{210\,000\text{ DA}}$$

2. Calcul du résultat :

$$\text{Résultat}_{N+1}=M/CV_{N+1}-CF_{N+1}=210\,000-50\,000=\underline{160\,000\text{ DA}}$$

Série de TD N° 07: (les coûts standards ou préétablis)

Exercice N°01 :

L'entreprise SEBAOU commercialise un produit PF. La fiche de coût unitaire préétabli a été calculée sur la base d'une fabrication de 4 000 U de produits finis dans l'atelier 1.

Composants	Quantité	Coût unitaire	Coût total
Matière première	0,8	10,40	8,32
Main d'œuvre directe	0,4	14,00	5,60
Charges indirectes	0,4	7,8125	3,125
Total			17,045DA

Les charges indirectes totales sont de 12 500 DA (dont 4 000 DA de charges fixes).

Informations réelles concernant la fabrication de 3 400 kg de produits finis dans l'atelier 1 :

- Matière première : 3 000 kg à 10,60 DA/kg
- Main d'œuvre directe : 1 400 h à 14,25 DA/h
- Charges indirectes : 11 250 DA (l'UO est l'heure de MO directe)

Travail à faire :

1. Déterminer l'écart total entre coût réel et coût préétablis de la production réelle.
2. Analyser les écarts sur les charges directes.

Exercice N°0 2:

La fiche des coûts unitaires standards du produit « P » se présente comme suit :

- Matières premières : M: 1,2 kg à 370 DA/kg ; N: 1 kg à 108 DA/kg ;
- Main d'œuvre directe : 1 h à 500 DA/H ;
- Frais de centre : Fixes: 400 DA, Variables: 200 DA.

Cette fiche a été établie sur la base d'une production « normale » de 4000 unités de P, l'unité d'œuvre du centre étant l'heure de MOD.

Les coûts « historiques » de la période sont les suivants :

- Matières premières utilisées: M: 5 720 kg à 360 DA/kg ; N : 4 400 kg à 110 DA/kg ;
- Main d'œuvre directe : 4 600 heures à 510 DA l'heure ;
- Coût de l'unité d'œuvre: 640 DA.

NB : la production de la période (réelle) s'est élevée à 4 400 unités.

Travail à faire :

1. Calculer l'écart global entre le coût réel et le coût préétabli de la production réelle.
2. Calculer et analyser tous les écarts.

Corrigé de la série N°07(couts préétablis)

Exercice N°01 :

Coût préétabli unitaire pour 4 000 kg :

Composants	Quantité (kg/h)	Coût unitaire (DA)	Coût total par unité (DA)
Matière première	0,8	10,40	$0,8 \times 10,40 = 8,32$
Main-d'œuvre directe	0,4	14,00	$0,4 \times 14,00 = 5,60$
Charges indirectes	0,4	7,8125	$0,4 \times 7,8125 = 3,125$
Total unitaire			17,045 DA

Tableau comparatif détaillé : Coûts réels vs préétablis

Désignation	Quantité réelle	Prix réel (DA)	Montant réel (DA)	Quantité préétablie	Prix préétabli (DA)	Montant préétabli (DA)	Écart total (DA)	F/D
Matière première	3 000 kg	10,60	31 800	2 720 kg (0,8x3 400)	10,40	28 288	+3 512	D
Main-d'œuvre directe	1 400 h	14,25	19 950	1 360 h (0,4x3 400)	14,00	19 040	+910	D
Charges indirectes	1 400 UO	8,036	11 250	1 360 UO	7,8125	10 625	+625	D
Total	-	-	63 000	-	-	57 953	+5 047	D

2)- Analyse des écarts sur les charges directes :

a. Matière première

- **Écart défavorable** de +3 512 DA.
 - **Écart quantité (Q)** : $(3\ 000\ \text{kg} - 2\ 720\ \text{kg}) \times 10,40 = +2\ 912$
 - **Écart prix (P)** : $(10,60 - 10,40) \times 3\ 000 = +600\text{DA}$.

Vérification : $2912 + 600 = 3\ 512\ \text{DA}$

b. Main-d'œuvre directe

- **Écart défavorable** de +910 DA.
 - **Écart Temps (H)** : $(1\ 400\ \text{h} - 1\ 360\ \text{h}) \times 14,00 = +560$
 - **Écart taux (Tx)** : $(14,25 - 14,00) \times 1\ 400 = +350\text{DA}$.

Vérification : $560 + 350 = 910\ \text{DA}$

Exercice N°02 :

1) Ecart global entre le coût réel et le coût préétablis de la production réelle

désignation	Coût réel			Coût préétablis			écarts	
	Q	PU	MTS	Q	PU	MTS	FAV	DEF
MP « M »	5 720	360	2 059 200	5 280	370	1 953 600		105 600
MP « N »	4 400	110	4 84 000	4 400	108	4 75 200		8 800
MOD	4 600	510	2 346 000	4 400	500	2 200 000		146 000
CI	4 600	640	2 944 000	4 400	600	2 640 000		304 000
TOTAL			7 833 200			7 268 800		564 400

2) analyse des écarts sur charges directes et indirectes

a) MP (M) = 105 600 DA (defav).

$$E/Q = (QR - QS)PS = (5\,720 - 5\,280) 370 = \underline{162\,800\text{DA (defav)}}$$

$$E/P = (PR - PS) QR = (360 - 370) 5\,720 = \underline{-57\,200\text{ DA (fav)}}$$

$$\text{Vérification} = 162\,800\text{DA} - 57\,200 = 105\,600\text{ DA (defav)}$$

b) MP (N) = 8 800 DA (defav).

$$E/Q = (QR - QS)PS = (4\,400 - 4\,400) 108 = \underline{00}$$

$$E/P = (PR - PS) QR = (110 - 108) 4\,400 = \underline{8\,800\text{ DA (defav)}}$$

$$\text{Vérification} = 00 + 8\,800 = 8\,800\text{ DA (defav)}$$

c) MOD = 146 000 DA (defav).

$$E/\text{Temps} = (TpsR - TpsS)PS = (4\,600 - 4\,400) 500 = \underline{100\,000\text{ DA (defav)}}$$

$$E/\text{taux} = (TxR - TxS) TpsR = (510 - 500) 4\,600 = \underline{46\,000\text{ DA (defav)}}$$

$$\text{Vérification} = 100\,000 + 46\,000 = 146\,000\text{ DA (defav)}$$

d) charges indirectes = 304 000 DA (defav)

$$\text{Budget flexible } Y = 200x + 1\,600\,000 \quad \text{CF} = 4000 \text{ U} \times 400\text{DA} = 1\,600\,000$$

➤ E/Budget = cout réel – budget de l'activité réelle

$$E/B = 2\,944\,000 - 2\,520\,000 = \underline{424\,000\text{ (defav).}}$$

➤ E/Activité = budget flexible de l'activité réelle – CUOP x activité réelle

$$E/A = 2\,520\,000 - (600 \times 4\,600) = -240\,000 \text{ (fav)}$$

➤ E/Rendement = CUOP x activité réelle - cout préétablis de la production réelle

$$E/R = (600 \times 4\,600) - 2\,640\,000 = 120\,000 \text{ (defav)}$$

$$\underline{\text{Verification}} = 424\,000 - 240\,000 + 120\,000 = 304\,000 \text{ (defav)}$$

Références Bibliographiques :

- BERNARD ET FRANÇOIS GRANDGUILLOT : « Exercices corrigés de comptabilité générale », Gualino (LGDJ), 25e édition, France, 2024.
- BOUGHABA (A) : « comptabilité analytique d'exploitation », ed Berti, 1991
- BOUQUIN (H) : « la comptabilité de gestion », Economica, 2004.
- CHA (G) : « comptabilité analytique », edEconomica, Paris, 1994
- COURT (H), LEURION (J) : « comptabilité analytique de gestion », Foucher, Paris, 1981
- DAVASSE Henri: « Comptabilité analytique et gestion budgétaire », BERTI EDITIONS, 2011.
- DAVASSE.H. LANGLOIS G.: « Comptabilité analytique et gestion budgétaire », ed BERTI, 2010.
- DELPHINE GIBASSIER : « Comptabilité multi-capitaux : Le modèle LIFTS », Dunod, 1re édition, France , 2024.
- Documentation Centre National des Arts et Métiers CNAM – INTEC France, 2012.
- DORIATH .B. et al : « Comptabilité et gestion des organisations », les éditions Dunod, 2008,
- DUBRULLE L. et JOURDAIN D. :« Comptabilité analytique de gestion »,DUNOD, 2003.
- DUBRULLE(L) : « comptabilité analytique de gestion », Dunod, 2007.
- DUBRULLE(L) : « exercices de comptabilité analytique de gestion », Dunod, 2001.
- DUPUY(Y) : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », Economica, 2003
- GOUJET (C) « comptabilité de gestion », 7ème Ed, Dunod, 2007.
- JACQUO, MILKOF.R. «comptabilité de gestion, Analyse et maîtrise des coûts», Ed economica, 2010 .
- LAURENCE THIBAUT: « La Comptabilité Analytique pour les Nuls », First Éditions, 2e édition, France, 2023.
- LECLERE (D) : « l'essentiel de la comptabilité analytique », éd d'organisation, 2002
- MAKHLOUF K.: « Comptabilité analytique », Editions les pages bleus, 2011.
- MILKOFF (R) : « comptabilité de gestion, analyse et maitrise des coûts », Pearson, 2007
Paris.2013.
- PIGET (P) : « comptabilité analytique », Economica, 2006
- SAADA T. :« comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vuibert.
- YVES DUPUY ET DENIS TRAVAILLE : « Les bases de la comptabilité analytique de gestion », Dunod, 3e édition, France, 2013.

Nom du document : POLYCOPIE COURS MOUMOU.docx
Répertoire : H:
Modèle : C:\Users\RABAH\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.d
otm
Titre :
Sujet :
Auteur : Dual Computer
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 11/12/2024 10:54:00
N° de révision : 2
Dernier enregistr. le : 11/12/2024 10:54:00
Dernier enregistrement par : Dual Computer
Temps total d'édition : 0 Minutes
Dernière impression sur : 11/12/2024 13:40:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 81
Nombre de mots : 18 910 (approx.)
Nombre de caractères : 104 011 (approx.)