Module : Comptabilité analytique

Chapitre 1: Les concepts d'analyse de base

1–1- Les caractéristiques des coûts :

1-1-1- Champ d'application des coûts :

Les charges peuvent être regroupées selon des critères divers. C'est ainsi qu'un coût peut être calculé par :

- fonction économique (achat, production, …)
- moyen d'exploitation (usine, atelier, …)
- activité d'exploitation (fabrication de tel produit, …)
- responsabilité (direction commerciale, …)
- autres champs d'application.

1-1-2- Contenu des coûts :

Un coût peut être calculé soit en y incorporant toutes les charges enregistrées en comptabilité générale le concernant, avec ou sans ajustement, soit en n'y incorporant qu'une partie de ces charges. On obtient alors soit un coût complet, soit un coût partiel.

Donc, un coût peut être :

- *un coût complet traditionnel* : obtenu en incorporant, sans modification toutes les charges de la comptabilité générale le concernant,
- *un coût complet économique* : obtenu en incorporant les mêmes charges, mais après ajustements de certaines d'entre elles en vue d'une meilleure expression économique du coût,
- *un coût variable* : ne comporte que les charges qui varient avec le niveau de l'activité,
- *un coût direct* : obtenu par incorporation des seules charges s'appliquant directement à un produit déterminé,
- *un coût marginal* : ne comporte que les charges engendrées par la production d'une unité additionnelle.

1-1-3- Moment de calcul des coûts :

Le coût constaté : c'est un coût calculé postérieurement aux faits qui l'engendrent. Il est également appelé coût historique ou réel.

Le coût préétabli : c'est un coût calculé antérieurement aux faits qui l'ont engendré.

1-2- Choix des coûts à calculer :

Le choix des coûts à calculer dépend de différentes séries de contraintes parmi lesquelles nous pouvons citer :

- les contraintes dues à la nature de l'activité,
- les contraintes dues au mode de gestion de l'entreprise,
- les contraintes contractuelles et réglementaires,
- les contraintes liées à l'information souhaitée.

Mais, compte tenu des besoins de l'entreprise, on doit, dans tous les cas, tenir compte des principes suivants :

- quelques chiffres significatifs sont plus efficaces qu'une documentation volumineuse peu ou pas consultée et/ou faute de voir l'essentiel,
- un renseignement approximatif mais suffisamment approché et rapide est souvent plus précieux aux dirigeants qu'une information plus exacte mais connue trop tard

1-3- Typologie des prix et des coûts remarquables :

1-3-1- Les prix :

1-3-1-1- Prix d'achat : ce terme représente la valeur monétaire d'une transaction « amont » (achat). Il ne doit s'appliquer qu'aux relations de l'entreprise avec le milieu extérieur.

1-3-1-2- Prix de vente : ce terme représente la valeur monétaire d'une transaction « aval » (vente). Comme le prix d'achat, ce terme ne doit s'appliquer qu'aux relations de l'entreprise avec le milieu extérieur.

1-3-2- Les coûts :

1-3-2-1- Définition du concept de coût :

Un coût est une somme de charges correspondant à un découpage jugé pertinent pour le gestionnaire aux différents stades d'élaboration d'un produit. Plusieurs coûts peuvent être déterminés : coût d'achat, coût de production, coût de distribution, coût de revient. Ce dernier présente tout ce qu'a coûté un produit, une commande, etc., au stade final, distribution comprise.

1-3-2-2- Le coût d'achat :

Le coût d'achat ou encore coût d'acquisition des marchandises, matières premières et des fournitures, comprend tout ce qu'à coûté l'élément considéré au moment où sa mise en stock est réalisée, c'est-à-dire le montant figurant sur les factures d'achats, majoré de tous les frais d'achat et, éventuellement, des frais d'approvisionnement.

Coût d'achat = prix d'achat + frais sur achats

1-3-2-3- Le coût de production :

Le coût de production comprend des charges directes et des charges indirectes.

Les charges directes sont formées :

- du coût des matières consommées, évalué selon l'une des méthodes de valorisation des sorties de stocks
- du coût de la main d'œuvre directe.

Les charges indirectes proviennent des sections de production qui concourent à la fabrication du produit fini. Elles sont imputées proportionnellement à la quantité d'unités d'œuvre que consomme ce produit.

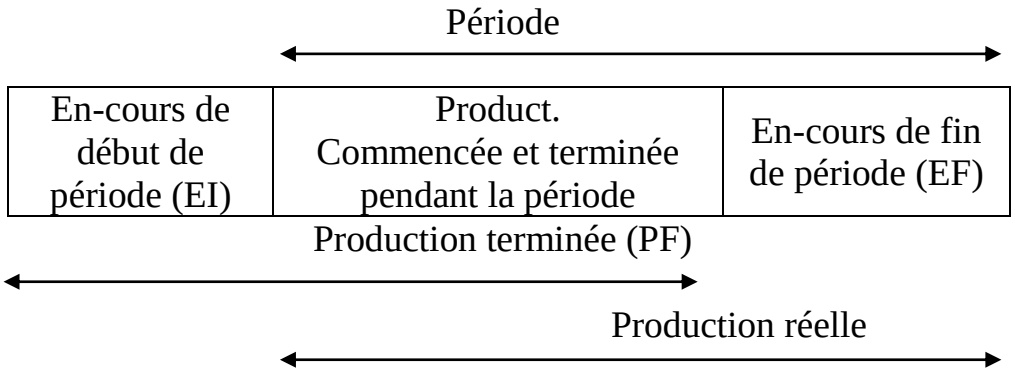
En cas d'existence d'en-cours, le coût des produits fabriqués sera égal à la somme des en-cours initiaux et des charges de la période, diminué des en-cours finaux.

Coût de production = coût d'achat des marchandises et fournitures utilisées – Frais de production

1-3-2-3-1- Problèmes particuliers :

1-3-2-3-1-1- Les en-cours de fabrication

L'en-cours de fabrication est la valeur des produits en voie de formation ou de transformation. On doit faire la distinction entre la production terminée et la production réelle de la période à l'intérieur de laquelle on étudie les coûts.



Coût production terminée = coût production période + EI – EF (coût des produits finis)

Coût production réelle = coût production terminée - EI + EF
= coût production période + EF

La valeur des en-cours est calculée selon leur degré d'achèvement

Coût de product. = EI + charges de production de la période – EF

Exemple 1 :

En-cours initial : 60 unités achevées à 30%
En-cours final : 120 unités achevées à 60%
Production terminée : 800 unités.
Calculer la production réelle de la période.

Solution :

Production réelle = 800 – 60 x 30% + 120 x 60% = 854 unités.

Exemple 2 :

En-cours initial : 60 unités
En-cours final : 80 unités
Production terminée : 500 unités.
Composantes du coût de production :
Matières premières M1 et M2, MOD et charges indirectes.
- 80% pour M1 et M2
- 50% pour la MOD et les charges indirectes.

Calculer l'équivalent de la production réelle.

Solution :

Eléments	Product Terminée	Plus En-cours final	Moins En-cours initial	Equivalent
M1	500	80x80% = 64	60x80% = 48	516
M2	500	80x80% = 64	60x80% = 48	516
MOD	500	80x50% = 40	60x50% = 30	510
Charges	500	80x50% = 40	60x50% = 30	510

1-3-2-3-1-2- Les sous-produits :

Les sous-produits sont des produits secondaires obtenus au cours du processus de fabrication du produit principal, objet essentiel de l'exploitation.

1-3-2-3-1-3- Les produits résiduels :

Les produits résiduels peuvent être :

- des déchets qui sont des résidus de fabrication qui ne se retrouvent pas dans le produit fini.

- des rebuts qui sont des produits se révélant impropres à l'usage prévu et que l'on détruit, que l'on recycle ou que l'on vend.

Trois cas peuvent se présenter :

1er cas : les SP et les PR ne sont pas vendables et ne coûtent rien à leur élimination : ils n'ont aucune influence sur le coût du produit.

2ème cas : les SP et PR sont vendus. Leur prix de vente vient diminuer le coût du produit. (Voir ex.1)

3ème cas : les SP et PR doivent être détruits. Le coût de leur élimination vient augmenter le coût du produit. (Voir ex.2)

Exemple 1 :

Une entreprise fabrique un produit unique X à partir d'une seule matière première M.

Consommation de la période :

- 5 000 Kg de M à 30 Dh le Kg,
- 300 heures de MOD à 100 Dh l'heure,
- 1 800 unités d'œuvre à 50 Dh l'UO.

Vente de déchets de la période :

- 1 400 Kg à 3 Dh le Kg.

Calculer le coût de production de X.

Solution :

Coût de production de X

- Matière M	: 5 000 x 30	= 150 000
- MOD	: 300 x 100	= 30 000
- U.O.	: 1 800 x 50	= 90 000
		270 000

A déduire vente de déchets :

1 400 x 3 = 4 200

265 800

Exemple 2 :

Pour une période donnée, le coût de production d'un produit unique fabrique par une entreprise industrielle, se décompose en :

- Matière première : 800 Dh
- Main d'œuvre directe : 25 000 Dh
- Charges indirectes : 4 000 Dh

La fabrication de ce produit a entrainé l'obtention d'un déchet qu'il faut éliminer, pour des raisons écologiques. Le coût de cette élimination a été le suivant :

- Matières : 200 Kg à 20 Dh le Kg,
- MOD : 10 h à 80 Dh l'heure,
- Charges indirectes : 8 000 Dh

Calculer le coût de production définitif.

Solution :

Coût de production :

- Matières : 8 000
- MOD : 25 000
- Charges indirectes : 4 000

37 000 (A)

Coût de l'élimination du déchet :

- Matières : 200 x 20 = 4 000
- MOD : 10 x 80 = 800
- Charges indirectes : 8 000 = 8 000

12 800 (B)

Coût total du produit : A + B = 49 800

1-3-2-4- Le coût hors production :

Le coût hors production comprend les éléments suivants :

- le coût de la distribution,
- le coût de l'administration générale,
- le coût de financement (frais financiers),
- le coût dit < autres frais à couvrir >.

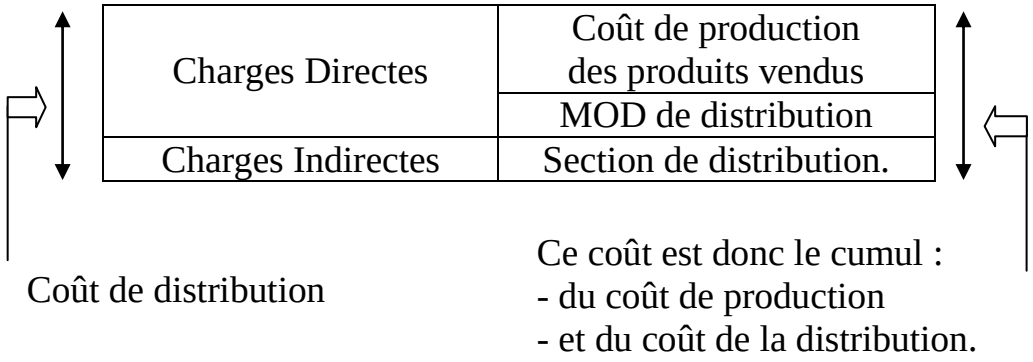
1-3-2-5- Le coût de distribution :

En tant que coût complet, le coût de distribution comporte des charges directes et des charges indirectes,

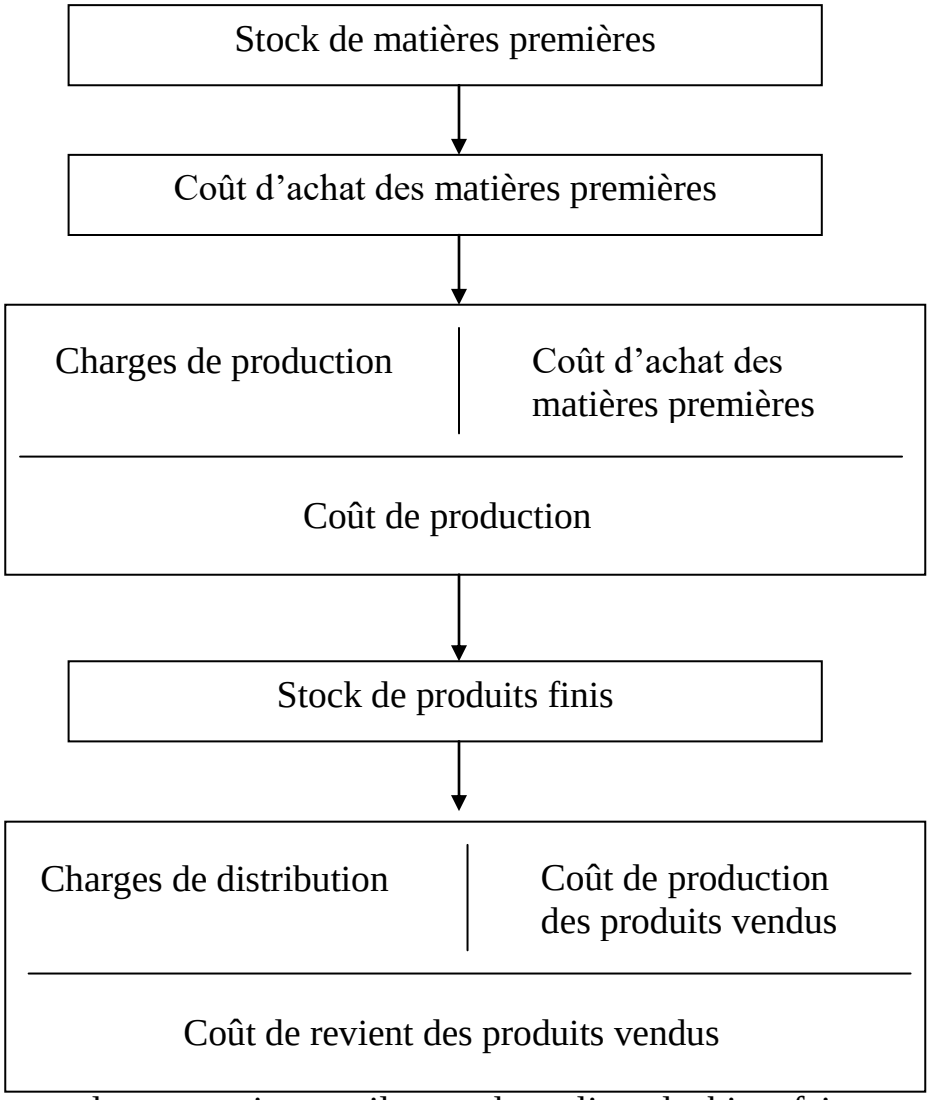
- les charges directes sont directement rattachées à l'objet du coût. Il s'agit essentiellement de charges de personnel et de prestations de service.
- les charges indirectes concernent plusieurs produits ou commandes. Elles sont regroupées dans des sections de distribution.

Remarque concernant le coût de distribution :

Dans certains ouvrages le terme de coût de distribution est conçu d'une façon cumulative, c'est-à-dire englobant tous les éléments de coût qui le précèdent.



Dans d'autres conceptions, le coût de distribution est donné d'une façon isolée. Dans un tel cas, les autres éléments du coût hors production sont inclus dans le coût de production comme l'indique le schéma ci-après :



Compte tenu de ces variantes, il y a donc lieu de bien faire attention à la présentation de l'énoncé. Dans ce qui suit, par souci de clarté, et sauf indication contraire, il sera tenu compte de la conception suivante :

Les éléments du coût de production	Les éléments du coût hors production
En-cours de début + Matières premières + Main d'œuvre + Charges indirectes - En-cours final ——————— = Coût de production	Coût de distribution + Administration générale + Finalement + Autres frais à couvrir ——————— = coût hors production

1-3-2-6- Le coût de revient :

Le coût de revient concerne tous les produits vendus. C'est un coût complet au stade final, coût de distribution inclus. Il est donc la somme :

- du coût de production des produits vendus, évalué, s'il y a eu stockage, à la sortie du magasin de stockage,
- des charges de sortie du magasin de stockage des produits fabriqués,
- des charges directes de distribution concernant ce coût de revient,
- des charges indirectes de distribution traitées dans des sections d'analyse, puis imputées à ce coût,
- le cas échéant, des charges dites « autres frais à couvrir », à la suite d'un calcul de répartition.

Le coût de revient est donc une somme de coûts et peut s'exprimer ainsi :

Pour une entreprise commerciale :

Coût d'achat des marchandises vendues
+ Coût hors production.
= Coût de revient des marchandises vendues

Pour une entreprise industrielle :

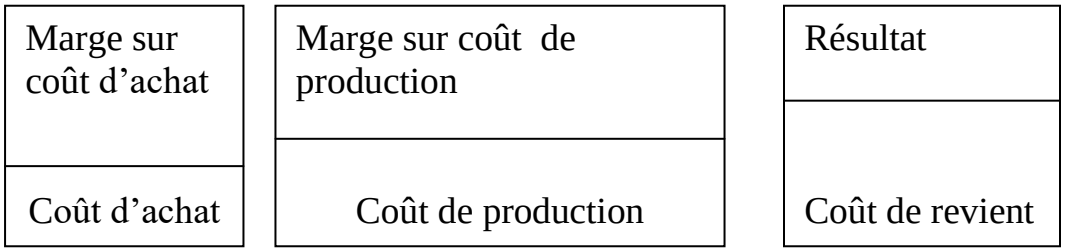
Coût de production des produits vendus
+ Coût hors production.
= Coût de revient des produits vendus

1-4- Les marges et les résultats analytiques :

Marge : Ce terme désigne la différence entre un prix de vente et un coût autre que celui de revient. Une marge est calculée, selon l'objectif visé, par produit, par commande, … Une marge peut donc se calculer à n'importe quel stade du processus d'exploitation.

Résultat : Ce terme désigne la différence entre un prix de vente et un coût de revient. Comme une marge, il est calculé, selon l'objectif visé, par produit, par commande, etc …

Exemple :



1-4-1- Détermination des résultats selon la nature des entreprises :

Selon la nature, commerciale ou industrielle, de l'entreprise, le résultat analytique est calculé comme suit :

- Cas d'entreprise commerciale :
  RA = Ventes des marchandises – coût de revient des marchandises vendues

- Cas d'entreprise industrielle :
  RA = Ventes des produits – coût de revient des produits vendus