Module : Comptabilité analytique

Chapitre : La méthode des coûts complets ou des sections analytiques

4-1- Sectionnement analytique de l'entreprise et processus de calcul des coûts :

Les sections analytiques correspondent généralement à un certain nombre de divisions d'ordre comptable dans lesquelles sont groupés, préalablement à leur imputation aux coûts, les éléments de charges qui ne peuvent être affectés à ces coûts.

Les sections analytiques peuvent être classées selon l'ordre des fonctions économiques de l'entreprise. C'est ainsi que l'on peut avoir, par exemple, les sections analytiques suivantes :

- Administration,
- Financement,
- Gestion du personnel,
- Gestion des moyens matériels,
- Approvisionnement,
- Production,
- Distribution, etc..

Le nombre de sections analytiques varie avec la taille de l'entreprise et son type d'activité. En pratique, ce nombre résulte d'un compromis entre un petit nombre de sections, ce qui facilite la répartition des charges indirectes, et un grand nombre de sections, ce qui donne plus aisément des sous-ensembles homogènes.

4-1-1- Les sections analytiques opérationnelles :

Ce sont des sections liées à l'activité de l'entreprise (ex.: approvisionnement, production, distribution,)

Les sections opérationnelles peuvent être :

- **Auxiliaires :** charges non imputables directement aux coûts, et donc transférées aux sections principales.
- **Principales :** coûts des sections imputables aux divers coûts, soit globalement, soit grâce aux unités d'œuvre.

4-1-2- Les sections analytiques de structures :

A L'inverse des précédentes, elles sont peu ou pas liées à l'activité de l'entreprise (ex.: financement).

4-1-3- Notion de centre :

Le PCGE distingue quatre types de centres répondant chacun à un objet déterminé mais pouvant cadrer parfaitement avec les sections analytiques.

4-1-3-1- Le centre de coût :

Afin de permettre à l'entreprise de comparer ses prévisions à ses réalisations, le centre de coût peut être créé par l'entreprise. Le PCGE le définit comme suit : groupement de charges correspondant à un critère particulier (période, atelier, chantier, produit, commande…)

4-1-3-2- Le centre de profit :

L'objet visé par le PCGE est de permettre à l'entreprise de mesurer le degré de rentabilité du centre ou section. C'est ainsi que le PCGE le considère comme un centre d'activité pour lequel on est en mesure d'établir un compte d'exploitation analytique rapprochant les produits et les charges de ce centre.

4-1-3-3- Le centre de responsabilité :

L'objectif recherché par le PCGE est de permettre à l'entreprise de prévoir des centres ou des sections qui tiennent compte du responsable à la tête de ce centre ou de cette section.

4-1-3-4- Le centre de travail :

Le PCGE définit le centre de travail comme une division de l'organigramme de l'entreprise tels que bureau, service, atelier, magasin, … correspondant à une section de la CAE.

4-1-4- Mesure de l'activité des sections :

L'activité d'une section est mesurée par l'unité d'œuvre dont le choix et la nature sont fixés par l'entreprise.

4-1-4-1- Type et choix de l'unité d'œuvre :

4-1-4-1-1 – Sections opérationnelles :

L'unité d'œuvre peut être :

- heure de main d'œuvre lorsque le pointage des temps de travail est possible.
- heure machine lorsqu'il est possible de pointer la production réalisée par machine,
- unité de fourniture travaillée
- unité de produit en cas d'un seul produit.

$$\text{Coût de l'U.O (physique)} = \frac{\text{Coût de la section}}{\text{Nombre d'U.O}}$$

4-1-4-1-2- Sections de structure :

Les sections de structure ne possèdent pas d'unité d'œuvre physique, ce qui amène à déterminer un taux de frais. L'imputation aux coûts se fait alors par le biais de ce taux.

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Coût de la section de structure}}{\text{Valeur en DH de l'assiette de répartition}} \times 100$$

On peut aussi considérer une unité d'œuvre monétaire, 100 DH, par exemple.

Exemple : Section de distribution

- Chiffre d'affaires = 600 000
- Coût de la section = 30 000
- Nature de l'U.O. = 100 DH de CA
- Nombre d'U.O. = 6 000
- Coût de l'U.O. = 5 DH
  ou taux de frais = 5%

En général, le coût des sections de structure et imputé directement au coût de revient en proportion du coût de production des produits vendus.

La meilleure U.O. est en principe celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives, en étroite relation avec le montant du coût variable de la section. Le recours à la statistique (ajustement linéaire et étude de corrélation) facilite ce choix.

4-1-5- Les clés de répartition des charges indirectes :

Une clé de répartition est un instrument permettant de transférer les charges indirectes des sections auxiliaires aux sections principales.

Une clé de répartition peut être :

- un pourcentage (ex.: 20% ; 50% ; 30%)
- une fréquence (ex.: 0,2 ; 0,5 ; 0,3)
- un partage proportionnel (ex.: 5/16 ; 9/16 ; 2/16)
- un code choisi par l'entreprise : par exemple en fonction de la surface ou du nombre de personnes employées par les différentes sections principales.

Dans tous les cas, quelle que soit sa nature, une clé de répartition doit être judicieusement choisie.

4-2- Le traitement des charges directes :

4-2-1- La main d'œuvre :

L'affection du temps de travail est simple puisque l'entreprise dispose de bons de travail sur lesquels figurent d'une part le temps passé et, d'autre part le n° de la commande ou le n° de l'atelier. Ce temps est ensuite valorisé en fonction du salaire de celui qui l'a réalisé. Le plus souvent, on utilise cependant un taux forfaitaire moyen.

4-2-2- Les matières premières :

La difficulté ne réside pas dans leur affection puisqu'il est facile de déterminer, grâce aux bons de sortie, quel atelier utilise quelle matière première. Le problème le plus difficile réside dans leur évaluation. On utilise généralement l'une des méthodes d'évaluation déjà présentées à l'occasion de l'examen de l'évaluation des stocks.

4-3-Le traitement des charges indirectes :

Les charges sont réparties entre plusieurs sections. On distingue :

- les sections auxiliaires dont l'objet est de regrouper les charges en catégories plus ou moins nombreuses (administration, entretien, personnel …)
- les sections principales qui seront imputées aux différentes fonctions dans l'entreprise et aux différents coûts (achats, production, atelier, vente …)

4-3-1- La répartition primaire :

L'ensemble des charges est réparti entre les différentes sections, soit principales lorsque ces charges s'appliquent exclusivement à une fonction (charges directes), soit auxiliaires lorsque ces charges ne s'appliquent pas directement à une fonction, mais ont cependant la même nature. En général, la répartition primaire est faite au niveau de l'entreprise. Elle se présente sous la forme du tableau suivante :

Charges	Montant	Sections auxiliaires			Sections principales		
		A1	A2	A3	P1	P2	P3
Total primaire	x	x	x	x	x	x	x

4-3-2-La répartition secondaire :

Le contenu de chaque section auxiliaire est porté dans les sections principales, en utilisant une clé de répartition appropriée que l'on peut trouver sous différentes présentations, comme vu précédemment.

Après la répartition secondaire, on obtient un tableau de la forme :

Eléments	Montant	Sections auxiliaires			Sections principales		
		A1	A2	A3	P1	P2	P3
Total primaire	Total	A	B	C	X	Y	Z
Répartition Secondaire - A1 - A2 - A3		- A	-B	- C	a1 b1 c1	a2 b2 c2	a3 b3 c3
Total secondaire	Total	0	0	0	X1	Y1	Z1

4-3-3-Les prestations réciproques (ou croisées)

Lorsque les sections auxiliaires ne sont réparties qu'entre les sections principales, il suffit d'appliquer la clé de répartition. Il peut cependant arriver que plusieurs sections auxiliaires se répartissent à la fois entre les sections principales et elles-mêmes.

Dans ce cas, il y a prestation réciproques. La méthode de résolution des systèmes d'équation répond à la question de calculer les nouveaux montants des sections auxiliaires.

Exemple :

Soient deux sections auxiliaires A et B qui se fournissent des prestations. Les charges après répartition primaire sont pour la section A : 10 380 DH, et pour la section B : 6 520 DH. La première donne à la seconde : 15% de prestations et la seconde donne à la première : 10%.

En posant :

A' : montant définitif de la section A

B' : montant définitif de la section B

Nous pouvons écrire :

$A' = A + 0{,}1\ B'$

$B' = b + 0{,}15\ A'$

En appliquant la formule générale, nous obtenons :

$$A' = \frac{A + aB}{1 - ab} = \frac{10\,380 + 0{,}1 \times 6520}{1 - 0{,}015} = 11\,200$$

$$B' = \frac{B + bA}{1 - ab} = \frac{6520 + 0{,}15 \times 10\,380}{1 - 0{,}015} = 8\,200$$

4-3-3-1- Prestations croisées et répartition secondaire

En supposant que les deux sections se répartissent entre elles-mêmes et trois autres sections principales P1, P2 et P3, dans les conditions données par le tableau.

Eléments	A1	A2	P1	P2	P3
A1		15%	20%	30%	30%
A2	10%		25%	25%	40%

On obtient alors le tableau de répartition secondaire suivant :

Eléments	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales		
		A1	A2	P1	P2	P3
Total primaire	59 900	10 380	6 520	15 000	12 000	16 000
Section A1		-11 200	1 680	2 240	3 360	3 920
Section A2		820	-8200	2 050	2 050	3 280
Total secondaire	59 900	0	0	19 290	17 410	23 200

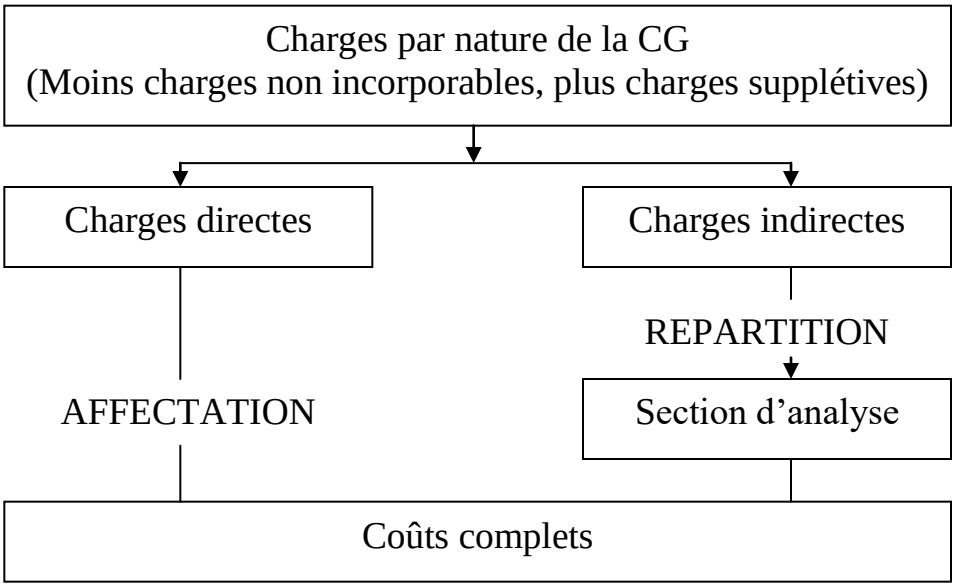
4-3-4- L'imputation des charges :

Une fois calculé le montant de chaque section principale, on détermine l'unité d'imputation de cette section, ou unité d'œuvre. Les coûts par unité d'œuvre ainsi calculés seront imputés lors de la détermination des coûts et coûts de revient.

4-3-4-1- Schéma général de traitement des charges :

La méthode des coûts complets comporte trois étapes principales d'analyse des charges.

- **1ère étape :** groupement des charges : les charges courantes de la comptabilité générale sont regroupées suivant le critère direct/indirect.
- **2è étape :** calcul des coûts des sections d'analyses : les charges indirectes sont affectées et réparties entre les sections d'analyse.
- **3è étape :** Détermination des coûts des objets finaux de calcul, c'est-à-dire par produit, commande, activité … Le schéma suivant résume les trois étapes.



4-4- La concordance entre le résultat analytique et le résultat comptable :

4-4-1- Les différences d'incorporations :

Les différences d'incorporation peuvent avoir des origines diverses. Ces origines peuvent être classées comme suit :

4-4- 1- 1- Le problème des charges :

Du résultat analytique, on doit retrancher les charges non incorporables et y ajouter les charges supplétives.

4-4- 1-2- Les frais résiduels des sections :

Le problème se pose lorsque certains calculs sont faits de façon approchée. Il faut donc procéder à l'ajustement nécessaire.

4-4-1-3- Les différences d'inventaire :

Le problème se pose lorsque le stock final analytique diffère du stock final comptable.

4-4-1-4- Produits et charges divers :

Tout produit ou toute charge non enregistré dans la comptabilité analytique doit être ajouté (ou retranché) au résultat analytique. Plus généralement, si a, b, c et d sont des différences d'incorporation, alors (± a ± b ± c ± d) est un report sur différences d'incorporation (RDI)

Résultat comptable = Résultat analytique ± R'DI

Le rapprochement de la comptabilité analytique de la comptabilité générale peut être réalisé par un tableau du type suivant :

Eléments	Débit (-)	Crédit (+)
RA sur produit X RA sur produit Y …….. Différence d'incorporation - Résultat de la C.G.		
Total	x	x

D'une façon générale, l'ajustement doit se faire comme suit :

- Calcul des charges réelles : soustraire les charges supplétives et ajouter les charges non incorporées aux charges.
- Calcul du résultat réel : ajouter les charges supplétives et soustraire les charges non incorporées au résultat non corrigé.

La meilleure façon d'établir la concordance entre RCAE et RCG est de construire le compte de produits et de charges.

4-5- L'organisation comptable :

4-5-1- La méthode extra-comptable :

La comptabilité analytique utilise souvent des tableaux à double entrée avec en lignes les éléments de coûts ou les ventes et en colonnes les objets de calcul. Ces méthodes sont simples, mais elles ne permettent pas de procéder à un recoupement aisé avec la comptabilité générale. D'où le recours à une méthode comptable.

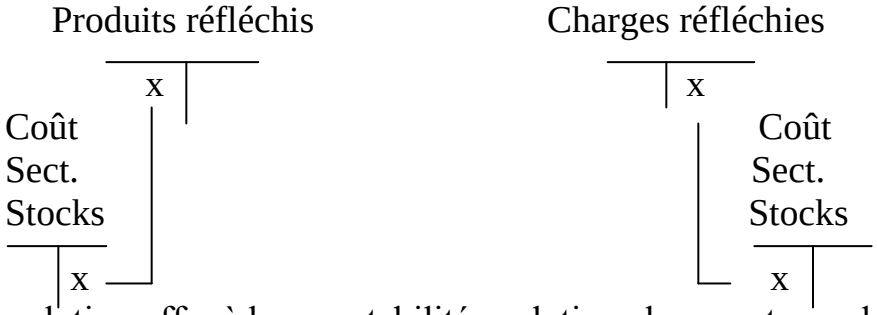
4-5-2- La comptabilité analytique autonome :

La comptabilisation des opérations est assurée grâce à la comptabilité analytique autonome de la comptabilité générale, basée sur l'emploi de comptes réfléchis (classe 9). Cette appellation résulte du fait que les comptes de la comptabilité analytique fonctionnent à l'inverse des comptes de la comptabilités générale (effet de miroir).

Comptabilité Générale	Comptabilité Analytique
Stocks : x	Stocks réfléchis : x
Charges : x	Charges réfléchies : x
Produits : x	Produits réfléchis : x
Banque : x	Section d'analyse : x

Comptabilité Générale

Trésorerie ou tiers (FRS)	Trésorerie ou tiers (Clients)
x	x
Charges : x	Produits : x



Cette solution offre à la comptabilité analytique les avantages de l'enregistrement selon le principe de la partie double, ce qui garantit une cohérence, un moyen de contrôle et un rapprochement des deux comptabilités.

4-5-3- Le écritures en comptabilité analytique :

L'ensemble des opérations effectuées en comptabilité analytique est présenté dans un journal dont le fonctionnement est identique à celui de la comptabilité générale : écriture, débit, crédit, solde des comptes. Les comptes analytiques forment la classe 9.

Les écritures en comptabilité analytique consistent en la reprise intégrale sous forme d'écritures de l'activité de la période étudiée. Les étapes à suivre pour l'établissement du journal de la comptabilité analytique peuvent être schématisées comme suit :

1- Répartition des charges indirectes,
2- Reprise de stocks de début de période,
3- Coût des achats et entrée en stock,
4- Coût des produits et entrée en stock,
5- Coût de revient des produits vendus,
6- Résultats analytiques,
7- Résultat corrigé des différences d'imputation.

Parallèlement à ce travail, il est important de présenter le compte de produit et de charges pour concordance, et la balance analytique.

4-5-4- Les comptes analytiques :

Le plan comptable marocain prévoit pour les besoins de la comptabilité analytique les comptes suivants :

90 : Produits et charges réfléchis
91 : Reclassement et analyse
92 : Sections analytiques
93 : Coûts d'achat ou de production
94 : Inventaire permanent des stocks
95 : Coûts de revient
96 : Ecarts sur coûts préétablis
97 : Différences d'incorporation
98 : Résultats analytiques
99 : Liaisons internes