Module : Comptabilité analytique

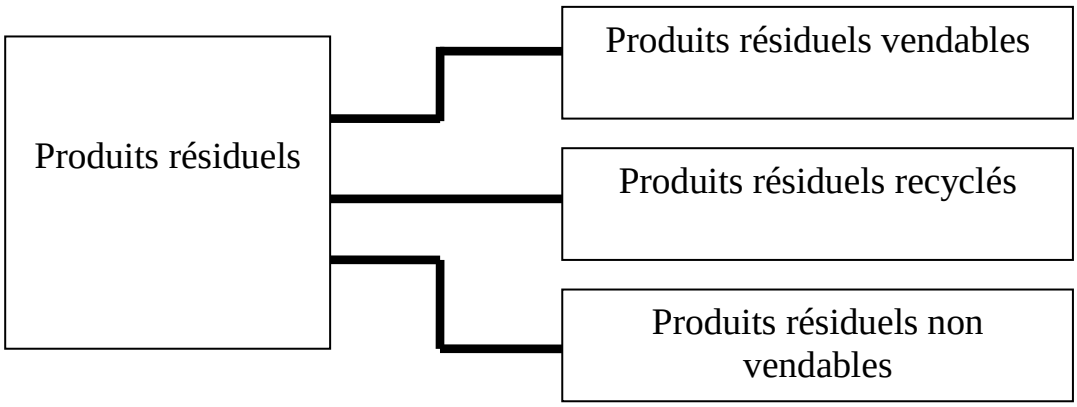
Chapitre : Cas particuliers de calcul de coût et concordance des résultats

Les opérations de production peuvent entrainer l'apparition de sous-produits ou de produits résiduels, qui influencent l'évaluation du coût de production. Les produits résiduels sont composés des déchets et rebuts obtenus lors de la fabrication des produits principaux, il s'agit par exemple des copeaux de bois ou de métal.

Les rebuts sont des produits impropres à une utilisation ou à un écoulement normal, comme le cas des pièces cassées ou qui ne sont pas conformes aux normes d fabrication.

I- Evaluation des produits résiduels :

Les produits résiduels peuvent ou non avoir une valeur de vente.



1- Les produits résiduels vendables :

Les produits résiduels vendables peuvent être cédés sur le marché soit en l'état, ou que l'entreprise engage des frais supplémentaires pour que ces produits soient vendables.

Un produit net est réalisé à partir de cette vente, et qui est calculé comme suit :

Prix de vente du produit résiduel
- Frais de traitement
- Frais de commercialisation
= Marge nette sur vente de produits résiduels

Ce produit est dans la majorité des cas, considéré comme un produit accessoire ou un réducteur de coût de production.

2- Les produits résiduels recyclés :

Lorsque les produits résiduels peuvent être réutilisés ou cédés par l'entreprise, ils sont évalués soit au prix du marché soit forfaitairement. La valeur des produits résiduels doit être retranchée du coût de production du produit principal dont ils sont issus. Cette valeur des produits résiduels est intégrée au coût de production du produit où ils sont incorporés.

3- Les produits résiduels non vendables :

Les produits résiduels non vendables sont sans valeur marchande. Leur élimination peut certaines fois susciter des charges qui doivent être incorporées au coût de production du produit principal.

II- Le traitement des sous produits et des produits conjoints :

Les produits conjoints sont des produits obtenus simultanément lors de la formation du produit principal, mais diffèrent au niveau du cycle de production, et l'analyse du coût est spécifique à chaque produit. Par contre, les sous-produits se distinguent des produits résiduels en raison de leur valeur sur le marché. Le calcul de leur coût s'effectue sur la base du coût réel, dont la répartition des coûts peut s'effectuer proportionnellement à une unité de mesure (Chiffre d'affaires, nombre de produits), estimé à partir de sa valeur marchandise, comme l'explique la relation suivante :

Prix de vente du sous- produit
-Bénéfice estimé ou forfaitaire
= Coût de revient du sous- produit
- Coût hors production spécifique ou forfaitaire du sous- produit
= Coût de production du sous- produit
- Coût de traitement spécifique du sous -produit
= Coût conjoint affecté au sous- produit

III- Les coûts hors production :

Les coûts hors production se situent en fin de cycle d'activité, dans une entreprise industrielle ou de production de services.

1- Le coût de la distribution :

Il comprend :

- Les charges de main d'œuvre directe liées à la distribution : rémunérations des vendeurs, des représentants, des commerciaux,…
- Les charges de Distribution : Dépenses de publicité, frais d'emballages, frais de transports…
- Les charges indirectes du centre d'analyse « distribution » imputées aux marchandises ou aux produits vendus.

L'imputation des charges indirectes du centre « Distribution » s'effectue au prorata d'un taux de frais dont l'assiette est le plus souvent le coût de production des produits vendus, le chiffre d'affaires des ventes ou aussi le nombre des produits vendus.

2- Les autres charges hors production :

Elles comprennent :

- Les charges indirectes des centres administratifs : Charges communes à l'ensemble de l'entreprise (direction générale, service juridique, gestion financière, comptabilité…).
- Les autres charges incorporables éventuelles : Assurances, les commissions d'inventaires, les frais de courtages, les dépenses du Service Après-Vente…

IV- Calcul et concordance des résultats :

1- Le coût de revient :

Le coût de revient est calculé pour les produits vendus. Il représente le coût des produits sortis du stock, augmenté des charges directes et indirectes relatives à la distribution des produits ainsi que des autres charges hors production, si celles-ci n'ont pas été affectées dans les différents centres principaux lors de la répartition des charges indirectes.

Le coût de revient doit être évalué selon la nature de l'entreprise ou son activité :

A- Cas de l'entreprise commerciale :

Le coût de revient comprend :

- le coût d'achat des marchandises vendues (Coûts des achats + SI - SF),
- les coûts de la distribution,
- les autres charges.

B- Cas de l'entreprise industrielle :

Le coût de revient comprend :

- le coût de production des produits finis vendus,
- le coût de la distribution,
- les coûts hors production.

C- Cas de l'entreprise prestataire de services :

Le coût de revient comprend :

- les charges de personnel,
- les coûts des fournitures,
- les dépenses de publicité, …

2- Les ventes (Le chiffre d'affaires ou aussi les recettes) :

Le chiffre d'affaires (ou CA) est le total des recettes d'une entreprise sur u exercice comptable.

Selon l'activité de l'entreprise, il s'agit :

- Des ventes de marchandises pour une entreprise commerciale :

  Chiffre d'affaires (HT)
  = Prix de vente unitaire
  × Quantité vendue de marchandises

- Des ventes de produits finis (ou la production vendue) pour une entreprise industrielle :

  Chiffre d'affaires (HT)
  = Prix de vente unitaire
  × Quantité vendue de produits finis

- Des prestations de services pour une entreprise prestataire :

  Chiffre d'affaires (HT)
  = Prix de vente unitaire
  × Quantité vendue de prestations réalisées

3- Les résultats analytiques :

Il s'agit des résultats globaux ou par type de produit, réalisés sur la vente de chaque catégorie de marchandises, de chaque catégorie de produits finis, ou de chaque prestation de service.

Résultat analytique
= Chiffre d'affaires (CA)
- Coût de revient (CR) des quantités vendues ou des prestations réalisées.

Ce résultat peut être :

Négatif : perte	Nul	Positif : bénéfice
CA < CR	CA = CR	CA > CR

4- Le rapprochement entre a comptabilité financière et la comptabilité de gestion :

L'objectif est de rapprocher le résultat de la comptabilité de gestion au résultat de la comptabilité financière afin de vérifier l'exactitude des deux résultats et par conséquent la qualité des traitements réalisés.

En comptabilité financière, le résultat global de l'exercice (bénéfice ou perte) est calculé par différence entre les produits et les charges classés par nature (exploitation, financier, exceptionnel).

Résultat de l'exercice = Produits - Charges

En comptabilité de gestion, les résultats par produit ou par marchandises ou par prestation fournie sont obtenus en retranchant du chiffre d'affaires (prix de vente) réalisé, le coût de revient correspondant aux quantités vendues.

Résultat de gestion ou analytique par produit ou marchandise ou prestation
= Chiffre d'affaires – Coût de revient

Le résultat de la comptabilité de gestion devrait donc, en principe, être égal à la somme des résultats analytiques partiels, obtenus pour tous les produits ou toutes les marchandises ou toutes les prestations.

Résultat de la comptabilité de gestion
= Somme des résultats analytiques

Cependant, des « **Différences de traitements comptables (DTC)** » spécifiques à la comptabilité de gestion sont intervenues dans les calculs des résultats. Par conséquent, pour rapprocher les résultats des deux comptabilités, il est nécessaire d'effectuer certains ajustements ou d'apporter certains correctifs.

Après ces ajustements, les deux résultats doivent être identiques :

Résultat de la comptabilité de gestion ajusté
= Résulta de la comptabilité générale ou financière

5- Les différences de traitements comptables :

A- Les charges supplétives :

Elles sont fictives ou théoriques (Rémunération de l'entrepreneur, rémunération des capitaux investis.) car elles n'existent pas en comptabilité financière. Mais, en comptabilité de gestion, elles ont été ajoutées aux charges indirectes en provenance de la comptabilité financière.

Elles ont majoré le montant des charges et ont donc diminué le résultat analytique.
→ **Traitement ou correctif à réaliser :** A AJOUTER au résultat analytique.

B- Les charges non incorporées :

Elles sont enregistrées en comptabilité financière. Cependant, elles n'ont pas été comprises dans les coûts de la comptabilité de gestion. L'absence de prise en considération de leur montant dans les calculs des coûts, a entrainé une majoration du résultat analytique.

→ **Traitement à réaliser :** A DEDUIRE au résultat analytique

C- Les produits non incorporées :

Ils existent réellement en comptabilité financière mais n'ont pas été pris en compte dans les calculs conduisant au résultat analytique.

→ **Traitement à réaliser :** A AJOUTER au résultat analytique

D- Les différences d'inventaire sur stocks :

Après inventaire réel ou physique du stock et comparaison avec le stock th théorique, évalué par les services concernés, des écarts peuvent apparaître, de natures différents, comme l'exemple des manquants lorsque le stock réel < stock théorique.

→ **Traitement à réaliser :** A DEDUIRE au résultat analytique

Ou des excédents lorsque : Stock réel > Stock théorique

→ **Traitement à réaliser :** A AJOUTER au résultat analytique

E- Les arrondis lors des calculs des Coûts d'unité d'œuvre (CUO) :

Lors des calculs effectués au niveau des tableaux de répartition des charges indirectes, pour simplification, les résultats intermédiaires ou les CUO ont parfois été arrondis par excès ou par défaut. Il s'agit de différences sur coûts ou sur taux de cession : Ces « frais résiduels » diminuent le montant des charges et augmentent donc le résultat analytique.

→ **Traitement à réaliser :** A DEDUIRE au résultat analytique

Ou Arrondis par excès, qui ont majoré le montant des charges et ont donc diminué le résultat analytique.

→ **Traitement à réaliser :** A AJOUTER au résultat analytique

F- Les différences sur les évaluations des sorties de stocks :

Pour simplifier les calculs, selon les méthodes de valorisation des stocks, certaines

différences peuvent apparaître : une différence positive lorsque le coût de sortie du stock est supérieur au CUMP.

→ **Traitement à réaliser :** A AJOUTER au résultat

Ou une différence négative lorsque le coût de sortie du stock est inférieur au CUMP.

→ **Traitement à réaliser :** différence A DEDUIRE au résultat

G- Les différences sur charges d'usage et sur charges étalées :

Il s'agit de différences éventuelles, sur dotations aux amortissements, dotations aux provisions et sur charges de substitution. Elles ont pu être :

Excessives, elles ont majoré les charges et ont minoré le résultat :

→ **Traitement à réaliser :** A AJOUTER au résultat analytique.

Insuffisantes, elles ont minoré les charges et majoré le résultat :

→ **Traitement à réaliser :** A DEDUIRE au résultat analytique.

Le rapprochement annuel des deux résultats, celui de la comptabilité de gestion et celui de la comptabilité générale, afin de vérifier leur concordance conduit à présenter :

- Le compte de produits et de charges,
- Le tableau des différences de traitements comptables,
- Le compte de résultat de la comptabilité de gestion de la période.

Compte de résultat de l'exercice (ou de la période)

Charges	Montants	Produits	Montants
Charges d'exploitation … Charges financières … Charges exceptionnelles … Résultat de l'exercice (Bénéfice)		Produits d'exploitation … Produits financières … Produits exceptionnelles … Résultat de l'exercice (Perte)	

Tableau des différences de traitements comptables

MALIS (charges)	Montants	BONIS (produits)	Montants
Charges non incorporées Valeur des manquants sur stocks Différences d'arrondis par défaut Insuffisances sur charges étalées et charges d'usage … Résultat (Bonis Net)		Charges supplétives Produits non incorporées Valeur des excédents sur stocks Différences d'arrondis par excès Excédent sur charges étalées et charges d'usage … Résultat (Mali Net)	

Compte de résultat de la comptabilité de gestion de la période.

Rappel : Résultat de gestion ou analytique =
Chiffre d'affaires – Coût de revient

Charges	Montants	Produits	Montants
Résultat de gestion (perte) **Mali Net** **Résultat de la comptabilité de gestion (Bénéfice)**		Résultat de gestion (Bénéfice) Boni Net Résultat de la comptabilité de gestion (Perte)	

6- Critique de la méthode des coûts complets :

A- Aspects favorables de la méthode :

- Elle permet de contrôler la formation du coût de revient aux différents stades du processus de production.
- Elle constitue un référentiel pour la fixation du prix de vente d'un nouveau produit sur le marché.
- Elle évalue les différents types de stocks (matières premières, produits en cours, produits finis).

B- Aspects non favorables

- La mise en œuvre de la méthode du coût complet est délicate, à cause de la difficulté à découper l'entreprise en sections homogènes.
- Les centres principaux reçoivent, des centres auxiliaires, des charges qui leur sont étrangères et sur lesquelles ils n'ont aucune maîtrise ni contrôle.
- Les choix d'imputation sont subjectifs et les résultats obtenus seront toujours discutables.
- L'impact sur les coûts des variations d'activité n'est pas pris en compte.

La méthode des coûts complets calcule le résultat dégagé par produit, et permet ainsi de mesurer la rentabilité de chaque produit fabriqué par l'entreprise. On peut ainsi suivre l'évolution des coûts de revient et résultats par famille de produit, pour des conditions stables d'activité. Cependant, la présente méthode reste lourde et complexe à mettre en œuvre. Elle nécessite tout d'abord de sélectionner les charges incorporables enregistrées dans la comptabilité générale, puis de distinguer entre les charges directes et indirectes. Les clés de répartition choisies sont souvent arbitraires. Selon la clé choisie, le coût de revient peut-être considérablement modifié. Cette variation est d'autant plus importante que le niveau des charges indirectes est élevé.