

**« UNIVERSITE ABDERAHMANE MIRA DE BEJAIA »**

**Faculté des sciences économiques, des sciences de gestion et des sciences  
commerciales**

**Département des sciences de gestion**

## **Mémoire de fin de cycle**

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en science de gestion**

**Spécialité : Finance et Comptabilité**

**Option : Comptabilité et Audit**

**Sujet :**

**Analyse des couts et évaluation du cout de revient**

Elaboré et présenté par :

**HAMADACHE Sonia  
KHERFI Lynda**

Encadré par :

**Mr ARAB Zoubir**

**Promotion 2019 - 2020**

## *Remerciements*

*Avant tout nous remercions le bon dieu qui nous a donné la force et le courage pour élaborer ce travail.*

*Nous tenons à formuler l'expression de notre profonde reconnaissance à notre promoteur Mr ARAB ZOUBIR qui nous a guidé a bien mené ce travail avec ses conseils, ses remarques et son savoir-faire qu'il a su apporté à notre recherche.*

*Nous remercions aussi tous ceux et celles qui ont contribué de près ou de loin en nous aidant à réaliser ce travail.*

## *Dédicaces*

*Je dédie ce travail à :*

*Mes très chers parents ;*

*Tous les membres de ma famille et tous mes proches ;*

*Ainsi qu'à toute la promotion C.A et à tous ses enseignants ;*

*À ma binôme Lynda et sa famille.*

*HAMADACHE Sonia*

## *Dédicaces*

*Je dédie ce travail à :*

*Mes très chers parents ;*

*Tous les membres de ma famille et tous mes proches ;*

*Ainsi qu'à toute la promotion C.A et à tous ses enseignants ;*

*À ma binôme Sonia et sa famille.*

*KHERFI Lynda*

# Sommaire

**Remerciements**

**Dédicaces**

**Sommaire**

**Liste des abréviations**

**Liste des tableaux**

**Liste des figures**

<b>Introduction générale .....</b>	<b>01</b>
<b>Chapitre 1 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique.....</b>	<b>05</b>
<b>Section 1 : Généralité sur la comptabilité analytique.....</b>	<b>05</b>
1. Historique de la comptabilité analytique .....	05
2. Définition de la comptabilité analytique .....	06
3. Caractéristiques, objectifs, insuffisances et avantages de la comptabilité analytique.....	07
4. La comptabilité analytique comme outil de contrôle de gestion .....	12
5. Mise en place d'un système de comptabilité analytique .....	14
6. Les sources d'information de la comptabilité analytique.....	16
7. Les insuffisances de la comptabilité générale.....	18
8. Caractéristiques comparées de la comptabilité générale et la comptabilité analytique.....	19
<b>Section 2 : Elément de base de calcul des coûts et valorisation des stocks.....</b>	<b>24</b>
1. Notion de coût.....	24
2. Notion de charge... ..	31
3. Notion de coût d'achat, cout de production et cout hors production.....	36
4. Notion de cout de revient.....	43
5. Notion de résultat analytique .....	50

6. Les stocks .....	51
7. Valorisation des stocks.....	57
<b>Chapitre 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts .....</b>	<b>62</b>
<b>Section 1 : Le système de calcul des coûts complets .....</b>	<b>62</b>
1. La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyses.....	62
2. La méthode des coûts standards.....	77
3. La méthode à base d'activité (ABC).....	92
4. La méthode du coût cible.....	104
<b>Section 2 : Le système de calcul des coûts partiels .....</b>	<b>110</b>
1. La méthode des coûts variables simples.....	110
2. La méthode du cout variable spécifique.....	131
3. La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes.....	134
4. La méthode du coût marginal .....	142
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>148</b>
<b>Liste bibliographie</b>	
<b>Table des matières</b>	

## Liste des abréviations

- 1- **ABC** : Activity based costing
- 2- **CA** : Chiffre d'affaire
- 3- **CAMPU** : Cout d'achat des matières premières utilisées
- 4- **CAMPC** : Cout d'achat des matières premières consommées
- 5- **CC** : Coût cible
- 6- **CF** : Coût fixe
- 7- **CIR** : Coefficient d'imputation rationnelle
- 8- **CM** : Coût marginal
- 9- **CS** : Coût standard
- 10- **CUMP** : Coût unitaire moyen pondéré
- 11- **CUO** : Cout unité d'œuvre
- 12- **CV** : Coût variable
- 13- **DA** : Dinars algérien
- 14- **DEPS** : dernier entré, premier sortie
- 15- **DIR** : Différence d'imputation rationnelle
- 16- **FIFO** : First in first out
- 17- **IP** : Indice de prélèvement
- 18- **IRFF** : Imputation rationnel des frais fixes
- 19- **IS** : Indice de sécurité
- 20- **KG** : Kilogramme
- 21- **LIFO** : Last in first out
- 22- **MCV** : Marge sur coût variable
- 23- **MS** : Marge de sécurité
- 24- **NUO** : Nombre d'unité d'œuvre
- 25- **PEPS** : premier entré, premier sorti
- 26- **QSI** : Quantité de stock initial
- 27- **RT** : Résultat
- 28- **SCF** : système comptable financier

## Liste des abréviations

29- **SH** : Sections homogènes

30- **SI** : Stock initial

31- **SR** : Seuil de rentabilité

## Liste des tableaux

<b>N°</b>	<b>Tableau</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	<b>19</b>
<b>02</b>	Le champ d'application du cout	<b>25</b>
<b>03</b>	Les couts préétablis et les couts constatés	<b>26</b>
<b>04</b>	Le contenu du cout	<b>26</b>
<b>05</b>	Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation des stocks	<b>58</b>
<b>06</b>	Tableau de traitement des charges indirectes	<b>68</b>
<b>07</b>	Tableau de détermination du résultat analytique par la méthode du direct costing évolué	<b>131</b>

## Liste des Figures

<b>N°</b>	<b>Figure</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	Les charges prises en compte dans la comptabilité analytique et la comptabilité générale	<b>21</b>
<b>02</b>	La relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	<b>23</b>
<b>03</b>	Caractéristiques d'un coût	<b>27</b>
<b>04</b>	La hiérarchie des couts	<b>31</b>
<b>05</b>	Etapas de calcul du cout de revient pour l'entreprise commerciale	<b>45</b>
<b>06</b>	Etapas de calcul du cout de revient pour l'entreprise industrielle	<b>46</b>
<b>07</b>	Représentation des niveaux des stocks	<b>55</b>
<b>08</b>	Les différentes méthodes du système de cout complet	<b>62</b>
<b>09</b>	Le principe de la méthode des sections homogènes	<b>67</b>
<b>10</b>	Le processus de choix des centres de responsabilité	<b>68</b>
<b>11</b>	Transfert en escalier	<b>71</b>
<b>12</b>	Transfert croisé	<b>73</b>
<b>13</b>	Cout et cycle de vie	<b>104</b>
<b>14</b>	Représentation graphique du cout fixe	<b>113</b>
<b>15</b>	Représentation graphique du cout variable	<b>115</b>
<b>16</b>	Distinction entre charges directes et charges indirectes	<b>117</b>
<b>17</b>	Représentation graphique du seuil de rentabilité lorsque $MCV = CF$	<b>123</b>
<b>18</b>	Représentation graphique du seuil de rentabilité lorsque $R = 0$	<b>124</b>
<b>19</b>	Représentation graphique du seuil de rentabilité lorsque $CA = CV + CF$	<b>125</b>

# INTRODUCTION GENERALE

# INTRODUCTION GENERALE

---

La connaissance des coûts est utile pour répondre à des questions variées. Quel doit être la relation entre le prix de vente et le coût d'un produit ou d'un service ? Le prix de marché permet-il de réaliser un bénéfice ? Dans quelle mesure les pratiques en matière de répartition des charges reflètent-elles la réalité de la consommation des ressources par les différentes lignes de produits ? Le sentiment que trop de systèmes comptables donnent des informations erronées, repose en partie sur la constatation des mutations de l'environnement industriel. Les méthodes de calculs des coûts traditionnelles étaient adaptées à une organisation des processus de travail qui obéissait à une logique Taylorienne. L'impératif premier pour l'entreprise était celui de la productivité. Depuis lors les évolutions et les bouleversements qu'a connus l'environnement de l'entreprise ont dictés de nouveaux impératifs. L'entreprise doit au-delà de la productivité savoir rester flexible et réactive, pouvoir gérer des produits de plus en plus complexes et variés, elle doit aussi se plier à des contraintes de qualité autrement plus élevés. Les outils de calcul des coûts devenaient inadaptés ou du moins insuffisants.

Selon le Taylorisme dans l'organisation scientifique du travail, l'accroissement de la production mondiale a fait sentir aux entrepreneurs le besoin de contrôler le gaspillage de la main d'œuvre et des matières premières afin de diminuer le prix de revient et demeurer compétitive sur le marché face à la concurrence.

En effet, une entreprise atteint son objectif à condition de disposer d'une ressource humaine bien motivée et compétente, d'un matériel adéquat et d'un capital financier capable d'absorber les charges d'exploitation en vue de générer des bénéfices.

La comptabilité, au sens le plus large, est un système d'organisation et de production d'informations, dans le but d'évaluer la performance d'une entité économique. Elle réunit deux branches, dont chacune a ces objectifs spécifiques : la comptabilité financière ou généralement nommée

« Comptabilité générale », et « Comptabilité analytique ».

Les entreprises en générale recourent régulièrement à la tenue de la comptabilité générale par obligation juridique et par besoin de preuve et de contrôle. La comptabilité générale a essentiellement pour objet l'enregistrement des flux entre l'entreprise et son environnement, elle sert d'un système d'organisation de l'information financière ; sa tenue est imposée par la loi à toutes personnes physiques ou morales ayants le statut de commerçant et soumise au régime fiscal du réel. Elle

# INTRODUCTION GENERALE

---

représente un système d'information formel qui permet l'information du tiers sur la situation patrimoniale de l'entreprise ; elle est globale dans la mesure où elle permet de déterminer le résultat (bénéfice ou perte) pour l'ensemble de l'entreprise et pour l'ensemble de l'année.

Malgré l'importance des informations fournies par la comptabilité générale, celle-ci ne sert qu'à enregistrer, traiter, classer l'ensemble des informations relatives aux transactions effectuées par l'entreprise, on sait ce qui y rentre, on sait ce qui sort et on connaît l'impact de ces transactions sur la situation financière de l'entreprise, mais on ne sait rien de la façon dont les entrées ont été traitées pour se transformer en sorties !

La comptabilité générale ne peut fournir donc des méthodes d'analyse des conditions d'exploitation internes de l'entreprise, et des éléments d'aide à la prise de décisions de gestion. Ce manque, a nécessité la mise en place d'un système de calcul des coûts destiné à fournir les informations dont on a effectivement besoin pour la gestion de l'entreprise. Ce système est appelé « comptabilité analytique » qui est un outil essentiel pour la gestion.

Pratiquement, du fait que la comptabilité générale est imposée par la loi, celle-ci est tenue par toutes les entreprises commerciales et industrielles, cependant, la comptabilité analytique n'est pas obligatoire, sa tenue est facultative, c'est pour cela que le nombre d'entreprises qui tiennent une comptabilité analytique est très restreint et limité et l'information qu'elle fournit n'est utilisée qu'à l'intérieur de l'entreprise, elle peut donc être adaptée aux besoins spécifiques de chaque organisation.

La mission de calcul des coûts consiste essentiellement à la contribution active au pilotage de l'organisation en vue d'améliorer la rentabilité économique. Par conséquent, les outils de calcul des coûts peuvent être utiles pour mesurer la performance et la prise de décision de l'entreprise.

Le pilotage des coûts ne peut se faire sans la mise en place d'un système d'analyse des coûts qui consiste à reconstituer le cheminement de ces derniers dans le processus de production. Les systèmes d'analyse des coûts, appelés aujourd'hui « systèmes de coûts », ont connu une complexification avec celle des organisations qui ont multipliées leurs activités, qui se sont élargies à l'international et qui, par conséquent, observent aujourd'hui une hétérogénéité de leurs coûts.

# INTRODUCTION GENERALE

---

Vu l'importance de ce système de calcul des coûts, et face aux besoins d'informations détaillées nécessaires pour une gestion plus efficace ; la mise en place d'un système de comptabilité analytique de gestion est très utile et essentiel. Donc l'objet de notre travail portera principalement sur l'étude des différentes méthodes de calcul des coûts. Mais il sera préférable de mettre un peu de lumière sur la comptabilité analytiques et ses fondements.

Delà on peut constituer notre principale problématique qui sera la suivante :

- Existe-t-il un système pertinent et efficace de traitement et de calcul des coûts au sein de l'entreprise ?

D'où découlent trois questions secondaires, à savoir :

- Comment est déterminé le prix de revient d'un produit ?
- Quelles seront les méthodes d'analyse des coûts utilisées ?
- Est-ce que la comptabilité analytique constitue vraiment un outil d'aide à la décision ?

Pour mener à bien notre travail, nous avons supposé l'hypothèse suivante :

\* Le système de calcul des coûts qui soit choisi par l'entreprise répond aux objectifs assignés au départ par l'ensemble des dirigeants des différents niveaux de comptabilité analytique.

Du point de vue méthodologique et pour répondre à objectif tracé nous avons scindé ce travail en deux chapitres :

- Le premier chapitre qui s'intéresse à l'explication des notions fondamentales de la comptabilité analytique,
- Le second chapitre est consacré à l'explication des différents systèmes de calcul des coûts.

On sera trop détaillé dans ses deux chapitre vue qu'on à planifier au départ trois chapitres, on était obligé de ne pas entamer le troisième chapitre qui été un cas pratique de notre étude dans une entreprise algérienne, annuler à cause des circonstances actuelles par rapport à la pandémie du **COVID-19** et les précautions prises par le gouvernement y compris l'annulation des stages pratiques concernant les

# INTRODUCTION GENERALE

---

mémoires de fins d'études.

Notre travail est finalisé par une conclusion générale qui portera sur l'appréciation globale du système et du réseau de calcul des coûts.

# CHAPITRE 1

*NOTIONS FONDAMENTALES SUR LA COMPTABILITE  
ANALYTIQUE*

La comptabilité analytique est considérée comme un instrument de contrôle de gestion qui permet de réaliser le calcul et d'analyser les coûts qui sont nécessaire à la mesure et au contrôle des résultats. Elle apporte aux dirigeant des informations utiles à leur prise de décision et contribuer à améliorer la performance de l'organisation, il s'agit donc d'une technique quantitative de collecte de traitement et d'interprétation des donnée global qui conduit à prendre des mesures de détail , la gestion d'un entreprise suppose obligatoirement la connaissance exacte de tous les coûts existants dans cette entreprise, les coûts peuvent être calculés par plusieurs méthodes qui peuvent s'appliquer à l'activité de l'entreprise .

Le présent chapitre va être consacré donc aux aspects de base de la comptabilité analytique en premier lieu après en seconde lieu en va exposer les notions fondamentales de la comptabilité.

### **Section 1 : Généralité sur la comptabilité analytique**

Afin de mieux comprendre les fondements de la comptabilité analytique, il semble nécessaire de remonter d'abord ses origines puis de passer au développement des différents aspects de la comptabilité analytique.

#### **1- Historique de la comptabilité analytique :**

Comme premier point nous allons donner un petit aperçu sur l'apparition de la comptabilité analytique et son évolution.

##### **❖ Apparition :**

A la fin de 19ème siècle quelques entreprises industrielles ont commencé à calculer les coûts de leurs produits pour définir leur politique de prix, mais ce n'est qu'à partir

1930 que la comptabilité analytique s'est développée surtout aux Etats-Unis et son utilisation n'a débuté en Europe qu'en 1950.

### ❖ **Evolution :**

La comptabilité analytique s'est intéressé au départ à la connaissance des prix de revient complet des produits par la méthode des section homogènes, inventé en 1928 par un militaire et promue par le plan comptable de 1947, à partir de 1960 les entreprises se sont intéressé par la gestion budgétaire alors elles ont opté des systèmes destinés au contrôle à court terme parallèlement des méthodes de comptabilité en couts partiels (directs ou variables) apparurent pour parer aux difficultés d'usage des couts complet dans une optique de contrôle et d'aide à la décision.

### 2- **Définition de la comptabilité analytique :**

L'expression (comptabilité analytique) est une expression franco-française. Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limitons à celles qui nous apparaissent les plus significatives :

**Définition 1 :** MARTINENT A-C et SILEM la définit comme un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des couts dans l'entreprise par des reclassement des regroupement, ventilation , abonnement, calcul des charges.... En utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non<sup>1</sup>.

**Définition 2 :** est donnée par DUBRULLE et JOURDAIN qui considèrent la comptabilité analytique comme un outil de gestion conçu pour mettre de relié les éléments constitutifs des couts et des résultats de nature à éclairer en place. La collecte et le traitement des informations qu'il suppose. Dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.

---

<sup>1</sup> DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier « comptabilité analytique de gestion », p11, édition DONOD, paris, 2007.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

**Définition 3 :** la comptabilité analytique est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité générale. Elle permet de procéder au calcul de différents couts (couts complet, couts partiels) et constitue un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise<sup>2</sup>.

**Définition 4 :** la comptabilité analytique est un mode de traitement des données. La comptabilité analytique doit fournir les éléments qui permettent d'éclairer les prises de décision à travers l'analyse des couts qui jouent un rôle important dans les prises de décision. En bref comptabilité analytique est un outil de prise de décision<sup>3</sup>.

Nous retiendrons de ces définitions que la comptabilité analytique est une méthode de calcul des couts, des produits d'une organisation. En utilisant l'information issue des documents comptable (bilan, compte de résultats....) et des données concernant les activités de l'organisation<sup>4</sup>.

### 3- Caractéristiques, objectifs, insuffisances et avantages de la comptabilité analytique :

Dans ce point nous allons déterminer quelques caractéristique et objectifs essentiels liées à la comptabilité analytique :

#### 3-1 Caractéristiques de la comptabilité analytique :

- S'appuie sur des données communes.
- Interne et organisés selon les besoins de pilotage des gestionnaires et donc n'a pas vocation à être publiée ou normaliser au même titre que la comptabilité analytique.
- Pertinente et adaptée à la façon dont la collectivité est pilotée.

---

<sup>2</sup> C.GOUJET, Christian RAULET « comptabilité analytique et contrôle de gestion », p04, édition DUNOD, paris 2001.

<sup>3</sup> ALAIN –Charles MARTINET et AHMED SILEM, « lexique de gestion », édition DALLOZ, 2000.

<sup>4</sup> Thèse AMALOU Mourad « Etude de la mise en place d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogène dans un hôpital », p 65 2009.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

- Analyse des charges par destination et fonction.
- Affectation et imputation des charges aux produits dont on cherche à déterminer le cout de revient.

### 3-2 Objectifs de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants<sup>5</sup> :

- Déterminer les couts des différents produits à chaque étape du processus de production.
- Expliquer les résultats en calculant les couts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants.
- Etablir les prévisions de charges et de produits coutants (couts préétablis et budget d'exploitation, par exemple).
- Constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.
- Analyser les performances de l'entreprise.
- Atteindre les objectifs de la gestion prévisionnelle.
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.
- Déterminer les responsabilités par centre de profit et évaluer les rendements par activité<sup>6</sup>.
- Donner une base au contrôle de gestion.
- Eclairer la prise de décision de gestion.
- Déterminer pour chaque produit fabriqué son résultat analytique (perte ou bénéfice).
- Répartir les charges entre les différents couts (cout d'achat, cout de production, cout de revient).

---

<sup>5</sup> GERARD MELYON « comptabilité analytique » p9 ,3eme édition BREAL, 2004.

<sup>6</sup> BOUGHABA A : « comptabilité analytique d'exploitation », p 40-42, BERTIE Edition ALGER ,1991.

La comptabilité analytique peut être regroupée selon trois axes<sup>7</sup> :

- ✓ L'axe calcule des couts et analyse de la rentabilité.
- ✓ L'axe contrôle de gestion.
- ✓ L'axe aide à la prise de décision.

### **A) L'axe de calcul des couts et analyse de la rentabilité :**

Dans cet axe la comptabilité analytique constitue un outil de calcul, elle permet aux entreprises la connaissance des couts de revient des produits, nécessaire pour la fixation de leur prix de vente. La comptabilité analytique devient aussi un aide à la comptabilité générale dans la mesure où elle permet d'évaluer certains éléments du bilan (stocks des produits finis, semi-finis, en cours, les immobilisations créent par l'entreprise).

### **B) L'axe contrôle de gestion :**

L'axe contrôle de gestion tend à faire de la comptabilité analytique un outil de contrôle au sens maîtrise et donc pilotage.

Pour atteindre cet objectif de maîtrise des conditions internes d'exploitation, la comptabilité analytique doit être organisée autour des centres de responsabilité afin de permettre :

- La distinction entre les charges liées à l'activité de l'entreprise (charge dites variable) et celles qui sont liées à la structure (charge dites fixes).

---

<sup>7</sup> J.MARGERIN, G.AUSSET « comptabilité analytique : outil de gestion, AIDE A LA Décision », page 102-104, édition d'organisation ,1994 .

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

- L'analyse des consommations et l'observation de leur évolution.
- Le contrôle des consommations par comparaison avec les prévisions.
- L'analyse des écarts entre prévision et réalisations.

### **C) L'axe aide à la prise de décision :**

Le troisième axe de la comptabilité analytique, qui se situe dans le droit fil du précédent et l'axe décisionnel. L'objectif consiste à mettre à la disposition des responsables de l'entreprise à quelque niveau qu'ils se situent les informations internes, donc ils ont besoin pour prendre les décisions qui leur incombent dans le cadre de la délégation de pouvoir qu'ils ont reçue.

De point de vue, la comptabilité analytique tend à devenir un outil de préparation des décisions, en ce qu'elle a vocation à constituer une banque d'information internes, à laquelle tous les décideurs doivent avoir accès pour sélectionner les éléments de couts concernés par les décisions à prendre.

Les couts en question sont les couts pertinents ou encore différentiels :

- Pertinents c'est-à-dire appropriés à la décision à prendre et à la situation dans laquelle se trouve l'entreprise au moment de la prise de décision.
- Différentiels, en ce sens qu'il s'agit des éléments de cout qui seront modifiés par la décision à prendre.

Parmi les couts pertinents, qui sont des couts économiques, le plus connu est le cout marginal, qui constitue la base économique, le plus utilisée pour orienter les décisions tactiques ou stratégiques concernant par exemple :

- L'opportunité d'un sous-traitant.
- L'acceptation ou le refus d'une commande à un prix-plafond fixé par le client.
- L'abandon d'une activité ou d'un produit.

### 3-3 Les insuffisances et les avantages de la comptabilité analytique<sup>8</sup> :

#### ❖ Les insuffisances :

- Les informations comptables tirées de la comptabilité général ne sont en réalité pour la comptabilité analytique que des données historique se rapportent à une période passé. A ce titre, elles ne peuvent refléter les projections futures avec exactitude.
- Les informations comptables arrivant très en retard à la direction. Perdent beaucoup de leurs fiabilités, néanmoins, les facteurs temps et espace ont leur place dans la saisie, l'analyse, le contrôle et la prise de décision.
- La comptabilité analytique peuvent variée d'une entreprise à une autre, et elle dépendra essentiellement : de la nature des opérations effectuées, l'organisation interne, la politique poursuivie par la direction, de degré d'analyse souhaité.

#### ❖ Les avantages :

- Elle permet de faire des analyses (charges et les couts).
- Elle peut être mensuelle, trimestrielle ou annuelle (détermination du résultat analytique pour chaque périodes).

---

<sup>8</sup> IDELHAKKAR Brahim : « comptabilité analytique », p23 ,6ème édition, paris, 2009.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

- Le stock dans la comptabilité analytique peut être tenu à n'importe quel moment de l'année grâce à la technique de l'inventaire permanent.
- La comptabilité analytique détermine le résultat par produit ou par tranche d'activité.

### 4- La comptabilité analytique comme outil du contrôle de gestion :

Avant de citer les outils du contrôle de gestion il est utile de définir d'abord le contrôle de gestion puis passé à ses différents outils :

#### 4.1 Définition du contrôle de gestion :

**Définition 1 :** ANTHONY. R-N définir le contrôle de gestion de la manière suivante : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources obtenues sont utilisées avec efficacité et efficience pour atteindre les objectifs fixés »<sup>9</sup>.

**Définition 2 :** BOUQUIN .H propose la définition suivante : « le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et des actions courantes et ont été cohérentes , notamment grâce au contrôle d'exécution »<sup>10</sup>.

#### 4.2 Les outils du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion comprend tous ces outils, à savoir :

- La comptabilité de gestion (analyse des couts).

---

<sup>9</sup> ANTHONY R-N : « contrôle de gestion et planification d'entreprise », p10, 1965.

<sup>10</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine : « contrôle de gestion, manuel et application » p 16-19, DUNOD paris, 1998.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

- La gestion budgétaire (élaboration des budgets et contrôle des écarts).
- Les tableaux de bord.
- Le reporting.
- Le système d'information.

### A) La comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est une technique de répartition et d'affectation des charges aux produits ayant rapport avec l'exploitation courante de l'entreprise en vue de déterminer les couts de revient.

La comptabilité analytique est le premier outil sur lequel s'appuie le contrôleur de gestion pour son efficacité de détermination et l'analyse des couts des produits de l'entreprise.

Fondée sur une organisation particulière, la comptabilité analytique permet de connaître en quantité et en valeur. Les diverses consommations de moyens de production nécessaires aux activités d'une période et les contributions de chaque services ou produits à la bonne marche de l'organisation.

### B) La gestion budgétaire :

La gestion budgétaire est une technique de l'administration de l'organisation et de la gestion interne, s'appuie sur des prévisions à partir desquelles les responsables de l'organisation reçoivent des attributions sous forme de programme et moyens pour une durée limitée en valeur et en quantité si possible<sup>11</sup>.

### C) Le tableau de bord :

---

<sup>11</sup> BERLAND Nicolas : « le contrôle budgétaire », p42 édition LA DECOUVERT paris, 2004.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issue de la stratégie, il doit aussi donner un langage commun aux différentes membres de l'entreprise<sup>12</sup>.

### **D) Le reporting :**

Le reporting est le processus par lequel des informations relatives à l'activité et au niveau d'atteindre des objectifs d'une organisation remontent à la hiérarchie.

L'état de compte rendu, issu de reporting constitue un ensemble des documents informatifs, destinés à présenter une information synthétique à la hiérarchie et à un autre service. Reprenant les indicateurs nécessaires au suivi d'un budget, d'une action ou d'un projet au regard des objectifs qui ont été fixés.

Le reporting fait l'objet d'une périodicité de remontée d'information prédéterminée<sup>13</sup>.

### **E) Le système d'information :**

On entend par « système d'information » toute organisation s'appuyant sur des moyens humains et informatique dont la finalité est de recueillir et de stocker dans la durée les données relatives aux activités des différentes structures de l'organisation et de restituer périodiquement ou ponctuellement cette information sous une forme répondant aux besoins de l'organisme pour lequel il est mis en place.

Le système d'information est indispensable au contrôle de gestion. Il fournit aux décideurs les données nécessaires à la prise de décision<sup>14</sup>.

## **5-Mises en place d'un système de comptabilité analytique :**

---

<sup>12</sup> Guedj Norbert : « le contrôle de gestion », p285, 3eme édition d'organisation, paris ,2000 .

<sup>13</sup> GIBERT Patrick : « contrôle de gestion », p 242, Vuibert, février paris.

<sup>14</sup> GUIBERT Patrick: op, cit, p 312.

### 5.1 Conception et mise en œuvre<sup>15</sup> :

- Définir les objectifs attendus de la mise en place de la comptabilité de gestion et éventuellement fixer des priorités pour le déploiement.
- Fixer le périmètre considéré et concerné par la comptabilité de gestion.
- Déterminer à quel niveau les coûts doivent être connus (entité, activité, produits.....).
- Définir la méthode adaptée à la problématique.
- Définir le cahier des charges du système de comptabilité de gestion : collecte de l'information, détermination des charges prises en compte périodicité des calculs....
- Désigner les acteurs, de la collecte de l'information à l'exploitation des résultats, qui vont participer à l'ensemble du processus.
- Prévoir les modalités d'utilisation des résultats obtenus par la mise en place de la comptabilité de gestion.
- Former les acteurs de premier rang et sensibiliser l'ensemble des personnels des services.

### 5.2 Exploitations :

- A partir des valeurs obtenues, établir un diagnostic partagé et formalisé entre le service analysé et le responsable du contrôle de gestion.
- Intégrer les résultats de la comptabilité de gestion au processus de discussion budgétaire (moyens matériels et humains) entre la structure budgétaire et la structure concernée.

---

<sup>15</sup> GUIBERT Patrick: op,cit ,p 126 .

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

- Prendre en compte formellement les réalisations de l'année pour la fixation des objectifs de l'année suivante.
- Améliorer le dispositif de la comptabilité de gestion en prenant en compte les préoccupations de la structure analysée (dispositif itératif).
- Communiquer au-delà de la structure sur les réalisations et sur les mesures prises pour répondre aux problèmes soulevés.

### 5.3 Les conditions de réussite<sup>16</sup> :

- L'introduction de la comptabilité analytique doit reposer sur des systèmes d'informations adaptés aux objectifs fixés lors de la mise en œuvre de la comptabilité de gestion au sein de l'organisation.
- Les responsables doivent disposer des moyens d'agir sur le montant des coûts qui leur sont imputés, et ce dans une perspective de maîtrise globale des coûts de la structure (dimension « efficacité de la performance »). Et non de report de ces coûts sur d'autres entités ou centres internes à l'organisation.
- Il est nécessaire de communiquer sur les éléments positifs que peuvent attendre les agents pour éviter que la comptabilité analytique ne soit vécue comme une contrainte.
- Il est indispensable de mettre en place un plan de formation et d'accompagnement du personnel.
- Il est très utile pour l'ensemble du personnel de démontrer que les résultats obtenus sont pris en compte pour la prise de décision et de mesure de la performance.

### 6- Les sources d'informations de la comptabilité analytique<sup>17</sup> :

---

<sup>16</sup> GIBERT Patrick: op, cit,p 130.

<sup>17</sup> LAZARY : « la comptabilité analytique » p, 29-30, Ed .ES-SALEM.CHERAGA, 2001.

La comptabilité analytique est alimentée, pour chaque période de calcul des couts et de prix de revient, par des informations qu'elle enregistre et traite. Ces informations sont de trois natures différentes :

### **6.1 Les données comptables et financières :**

La comptabilité générale est la principale source d'information de la comptabilité analytique. elle fournit des informations comptables et financiers enregistrées, durant la période de calcul des couts et prix de revient. Et communique des données historiques pour permettre l'abonnement des charges. Non enregistrées dans la comptabilité générale, pendant cette période de calcul.

Ces informations ont trait aux compte de gestion ces derniers, complété par des données ajustées dans le sous-système de gestion (investissement, paie, stocks, ... etc.) permettant de découler, sans trop de retraitements à l'affectation et à l'imputation des données comptables aux couts et prix de revient.

### **6.2 Données quantitatives :**

Plusieurs structures de l'entreprise sont concernées :

- Les ateliers donnent les quantités de matières consommées par produit ou commande, le nombre d'heure de travail, le taux d'avancement de la fabrication de chaque type de produit, ces informations sont fournies grâce à des supports administratifs.
- Le service entretien fournit la durée et la nature de ses prestations de service ainsi que les structures ou postes du travail ayant bénéficié de ses interventions.

### 6. 3 Eléments supplétifs :

Appelés aussi « charges supplétives », il s'agit pour l'essentiel :

- De la rémunération du travail de l'exploitant de l'entreprise individuelle ou familiale, quand ce dernier reçoit un salaire, en qualité de gérant.
- De la différence entre l'amortissement comptable et l'amortissement économique.
- De la rémunération des fonds propres de l'entreprise.

### 7- Les insuffisances de la comptabilité générale :

Les problèmes que la comptabilité générale ne peut pas résoudre sont :

**Premier problème :** Le résultat fourni par la comptabilité générale est global.

Le problème ne se pose pas lorsqu'il s'agit d'une entreprise mono produit : dans ce cas la contribution de ce produit au résultat est calculable sans difficulté : c'est le résultat lui-même. Que se passe-il, en revanche, si l'entreprise exerce plusieurs activités ?

La comptabilité générale ne permet pas donc de connaître le résultat par activité. Or dès que l'entreprise se diversifie, la direction éprouve le besoin d'informations détaillées par activité.

**Deuxième problème :** la comptabilité générale, en fin d'exercice, se pose des questions auxquelles elle ne peut pas répondre par ses propres moyens même s'il s'agit d'une entreprise mono produit.

- Comment valoriser les stocks de produits finis et d'en-cours ?

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

- Et la production de l'entreprise pour elle-même (non destinée à être vendue) ?

**Troisième problème :** La comptabilité générale permet un contrôle à posteriori de la gestion globale, et non un contrôle dynamique et décentralisé du type contrôle-régularisation. Car l'une des finalités essentielles de la comptabilité générale est de rendre compte de ce qui s'est passé en terme de consommations et de production au cours de la période analysée.

### 8- Caractéristiques comparées des deux comptabilités :

#### 8.1 La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique :

Les caractéristiques comparées de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique sont résumées dans le tableau ci-après :

**Tableau N° 01 : comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.**

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
<b>Au regard de la loi</b>	Obligatoire	Facultative
<b>Vision de l'entreprise</b>	Globale	Détaillée
<b>Horizon</b>	Passé	Présent- futur
<b>Nature des flux observés</b>	Externes	Interne
<b>Document de base</b>	Externes	Externes et internes
<b>Classement des charges</b>	Par nature	Par destination
<b>Objectifs</b>	Financiers	Economique

### 8.2 La relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique<sup>18</sup> :

La comptabilité analytique constitue une banque des données et un outil de traitement de l'information irremplaçables. La comptabilité générale et la comptabilité analytique sont donc complémentaires. La comptabilité analytique permet d'analyser les charges et les produits recensés par la comptabilité générale. Elle détermine :

- Le cout de revient par produit ou par marchandise.
- La valeur des stocks à tout moment grâce à la tenue des comptes d'inventaire permanent alors qu'en comptabilité générale les stocks sont tenus selon la technique de l'inventaire intermittent.
- Le résultat analytique par produit ou par marchandises.
- Des prévisions dans le cadre de la technique budgétaire.

La comptabilité analytique ou de gestion permet une confrontation du cout de revient des produits ou de marchandises avec leur prix de marché. Enfin elle permet le contrôle de gestion de l'entreprise par l'analyse des écarts entre réalisation et prévision. Les règles de fonctionnement de la comptabilité analytique ne sont pas aussi strictes que celle de la comptabilité générale, qui est une technique formelle, impliquant un processus ordonné d'enregistrement, de classification et de récapitulation, la raison d'être de la comptabilité analytique est son utilité. Le plan comptable général « refonte 1999 » ne comporte plus qu'un volet consacré à la comptabilité générale ; en conséquence la comptabilité analytique se fonde encore sur le plan comptable « 1982 ».

La comptabilité générale et la comptabilité analytique sont les deux types de comptabilité utilisées par les entreprises ; la première est un outil d'information et

---

<sup>18</sup> ARAB Zoubir : « ma comptabilité dans une entreprise –rôle et objectif », rapport de stage d'expertise comptable, novembre 2000.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

joue un rôle juridique, et la seconde se présente comme un outil d'analyse qui permet aux gestionnaires de prendre les bonnes décisions.

Le résultat analytique devrait correspondre au résultat de la comptabilité générale. En outre, le résultat des deux comptabilités ne sont pas égaux, et ce pour les raisons suivantes :

- Les charges de la comptabilité générale ne sont pas toutes incorporables : il y a des charges incorporables à la comptabilité de gestion, d'autre ne le sont pas : il s'agit des charges non incorporables.
- Certaines charges non prises en compte par la comptabilité générale, sont retenues par la comptabilité de gestion : il s'agit des charges supplétives.

Il y a lieu, en fin d'année de faire un rapprochement entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion pour vérifier les égalités suivantes :

$$\text{Charges de la comptabilité de gestion} = \text{charges de la comptabilité générale} - \text{charges non incorporables} + \text{charges supplétives}$$

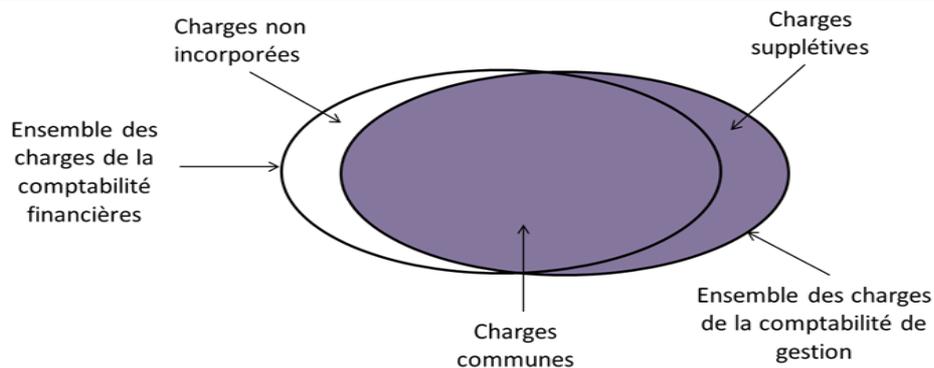
$$\text{Charges de la comptabilité générales} = \text{charges de la comptabilité de gestion} + \text{charges non incorporables} - \text{charges supplétives}$$

$$\text{Résultat de comptabilité générale} = \text{résultat analytique} + \text{produits non incorporables} - \text{charges non incorporables} + \text{charges supplétives}$$

La figure suivante explique les charges prise en compte en comptabilité analytique et générale :

**Figure N° 01 : les charges prises en compte dans la comptabilité analytique et générale.**

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique



**Source :** LE GALLO Laurence « cours de comptabilité analytique ». Paris 2006 p 2.

On a 
$$\text{Charges incorporable en comptabilité de gestion} = \text{Charge de la comptabilité financière} - \text{charges non Incorporées} + \text{charge supplétives}$$

### 8.3 Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique :

Toutes les données utilisées par la comptabilité analytique d'exploitation sont issues de la comptabilité générale, ou elles sont classées par nature.

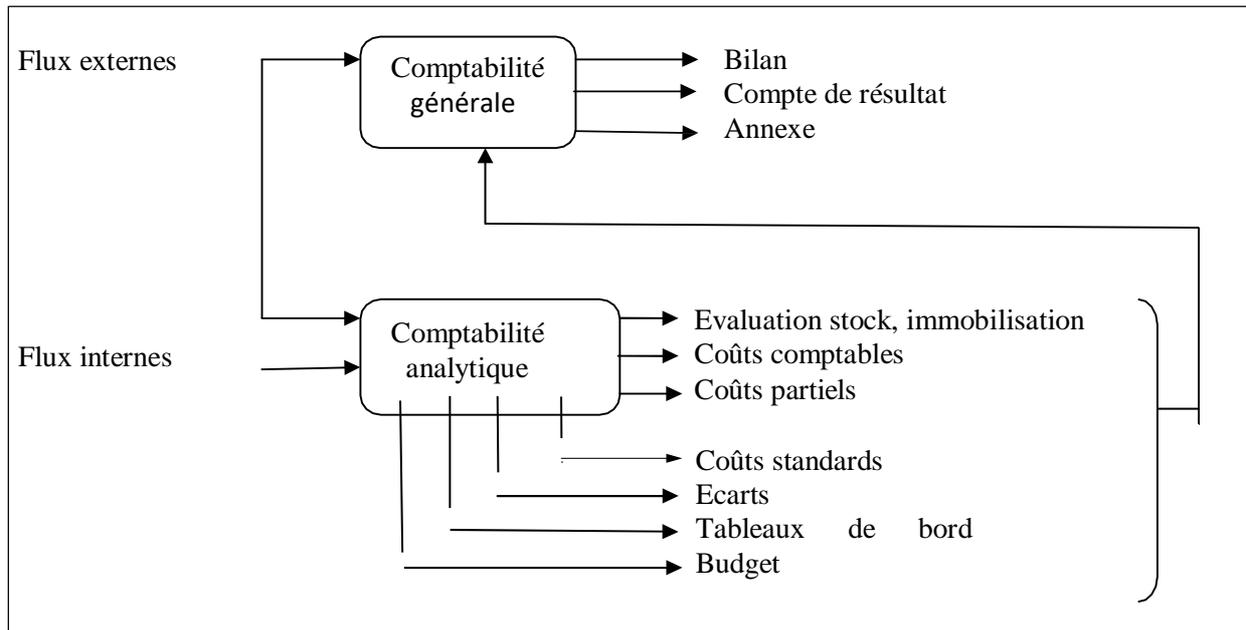
Les charges de la comptabilité générale peuvent n'être affectées qu'à un seul cout, mais il existe des charges qui sont affectées à plusieurs couts, nous pouvons alors, après le traitement des charges les classer en deux catégories suivant la difficulté de leur incorporation aux couts :

- Charges directes, affectables directement aux couts des produits.
- Charges indirects, affectables après des traitements intermédiaires aux couts des produits.

Pour finir la comptabilité générale nous permet de déterminer le résultat global c'est pourquoi on appelle « comptabilité générale » alors que la comptabilité analytique d'exploitation peut déterminer et analyser les résultats par produits, par série, par commande fabriquée, c'est pourquoi on appelle « comptabilité analytique » pour mieux comprendre ce cheminement nous s'appuyons sur le schéma suivant :

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

Figure N° 02 : La relation entre la comptabilité générale et analytique



**Source :** Claude ALAZARD et sabine SEPARI, « contrôle de gestion » édition DUNOD, paris, 2007, p157

Le schéma ci-dessus représente les liens entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique organise le cheminement des flux internes en vue d'aboutir à des coûts par produits ; elle représente une vision détaillée de chaque activité et développe des procédures spécifiques à chaque entreprise.

La comptabilité générale donne une vue globale et synthétique des compte de l'entreprise. Obligatoire et normalisée. Elle manipule des flux externes essentiellement monétaire ,notamment la comptabilité générale est incapable avec sa seule logique de répondre à des questions indispensable au calcul de résultat pour déterminer la base de calcul de l'impôt fortement influencée par des visions juridiques et patrimoniales.

Elle doit puiser dans l'architecteur des couts de la comptabilité analytique les informations nécessaires à :

- L'évaluation des stocks et des encours dont l'importance croit avec des procédures productives de plus en plus complexes.
- L'évaluation des productions d'immobilisation faites par l'entreprise.

### **Section 2 : Elément de base de calcul des coûts et valorisation des stocks**

En fonction des coûts que l'entreprise souhaite déterminer, il est important de réfléchir à l'enchaînement des calculs nécessaires. L'analyse et le calcul des coûts reposent au préalable sur la connaissance fine des différents coûts et charges qui existent et de leurs comportement. Pour un meilleur suivi des coûts, il est important de mettre en place un système d'information permettant l'affectation d'un maximum de charges directes, et de choisir de bonnes clés de répartition des charges indirectes

La deuxième section présentera dans un premier point les deux notions de cout et de charge ensuite les différentes méthodes de valorisation des stocks dans un second point.

#### **1- Notion de coût**

La comptabilité analytique est indispensable, comme étant un outil de gestion essentiel pour l'entreprise. Elle nous donne aussi des informations qui nous permettent d'analyser les anomalies (mise en évidence des écarts entre ce qui est prévu et ce qui est réalisé), et la prise de décision pour d'éventuelles actions correctives. En comptabilité analytique, toute entreprise industrielle doit assumer les différents coûts liés à tout produit final qui sera comptabilisé sur les marchés ciblés.

##### **1. 1 Définition**

Un coût se détermine par l'accumulation de charges significatives sur un produit ou tout autre objet de coût.

Le terme « coût » s'applique aux produits mais aussi à toute chose, désignée pour laquelle, il est jugé utile d'attribuer les charges et d'en faire le total. Autrement dit : « le coût est une accumulation de charges correspondants soit à une fonction ou une

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

partie de l'entreprise, soit à un objet, une prestation de service à un stade autres que le stade final (la vente).<sup>19</sup>

Un coût représente la somme des ressources consommées par les activités nécessaires à la mise en œuvre du processus d'élaboration et d'exploitation d'un produit ou d'un service. Ces ressources sont déterminées par les différentes activités qu'il est nécessaire de déployer pour arriver aux résultats recherchés.

Au niveau comptable, un coût est l'ensemble de charges, correspondant à un élément défini au sein d'un réseau comptable.

### 1. 2 Les caractéristiques d'un coût

Le coût se caractérise par trois particularités indépendantes les unes des autres : le champ d'application, le montant du calcul et le contenu.

#### 1) Le champ d'application du calcul

Celui-ci est extrêmement varié. Il peut s'appliquer à :

- Une fonction économique de l'entreprise (approvisionnement, production, distribution, administration) ;
- Un moyen d'exploitation (magasin, rayon, usine ; atelier, poste de travail) ;
- Un objet (produit ou famille de produit, client, fournisseur) ;
- Tout centre de responsabilité, c'est-à-dire un des sous-systèmes de l'entreprise pour lequel est défini un objectif mesurable et doté d'une certaine autonomie pour atteindre cet objectif (direction commerciale, chef d'atelier, directeur technique).

Pour chacun de ces ensembles, il est possible de déterminer le coût de sous-ensemble ; par exemple le coût d'un magasin peut se décomposer en : coût du rayon A, coût du rayon B...

**Tableau N° 02 : le champ d'application du coût**

Domaine d'application du coût	Nature du coût
Fonction économique	Approvisionnement, production, distribution, administration
Moyen d'exploitation	Magasin, usine, rayon, atelier, bureau
Activité d'exploitation	Unité de produit, famille de produits, stade d'élaboration du produit
Responsabilité	Directeur général, directeur commercial, directeur technique
Autres	Région, canal de distribution, groupes de clients

<sup>19</sup> BOUGHABA Abdellah « comptabilité analytique », Edition Berti, Alger, 1998, P3

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

Source: GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, P.18

### 2) Le moment de calcul

Un coût peut être calculé a posteriori : il s'agit alors d'un coût constaté, que nous qualifierons également de « réel ». Il peut aussi être calculé a priori : on parlera alors de « coût préétabli ».

Les coûts préétablis ont une grande importance pour la gestion prévisionnelle de l'entreprise. Ils peuvent prendre de forme de coûts standards, auquel cas ils constitueront une norme sous forme d'un objectif à atteindre, d'un minimum à satisfaire, voire d'un idéal. Ils peuvent aussi servir à l'établissement de devis dans les rapports commerciaux avec la clientèle. Ils peuvent enfin, être utiles à l'établissement de budgets prévisionnels.

La comparaison entre coûts préétabli et les coûts réellement constatés permet de mettre en évidence des écarts, dont l'interprétation permet d'aider à la gestion de la firme.

**Tableau N° 03 : Les coûts préétablis et les coûts constatés**

Coût	Moment du calcul et objectifs
<b>Coûts constatés</b>	- Ces coûts sont calculés postérieurement aux frais qui les ont engendrés. Ils permettent notamment d'établir des comparaisons avec ceux des périodes de calcul précédentes.
<b>Coûts préétablis</b>	- Ces coûts sont calculés antérieurement aux faits qui les engendreront. Ce sont des coûts de référence qui serviront, le moment venu, de « <b>norme</b> », <b>d'objectifs</b> , ou de simples prévisions. Selon leur type et selon l'optique de leur calcul, ils sont désignés par <b>coûts standards, devis, budget de charges, coûts prévisionnels</b> .

Source : gerard MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, P.19

### 3) Le contenu

Selon que le gestionnaire retient la totalité des coûts dans l'entreprise ou une partie seulement, on obtiendra un coût partiel.

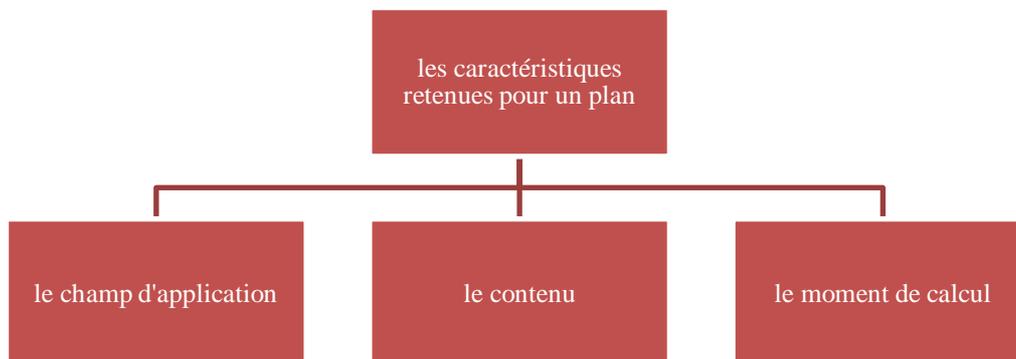
**Tableau N° 04 : le contenu du coût**

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

Coûts	Charges à prendre en considération
Coûts complets	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Obtenus en incorporant, sans modification, toutes les charges courantes de la comptabilité générale ; il s'agit du <b>coût complet traditionnel</b>.</li> <li>- Obtenus en incorporant les charges courantes de la comptabilité générale, mais après ajustement de certaines d'entre elles ou ajout en vue d'une meilleure expression économique des coûts : il s'agit du coût complet avec différences d'incorporation, ou <b>coût complet économique</b>.</li> </ul>
Coûts partiels	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Obtenus en incorporant seulement les charges qui varient avec la production ou la vente sans s'attacher à la proportionnalité : il s'agit du <b>coût variable</b>. Le coût variable ne comprend pas de charges « de structure » qui sont fixes pour la période de calcul considérée.</li> <li>- Obtenus en incorporant seulement les charges qui peuvent l'être immédiatement (sans calcul intermédiaire) ou « directement » à un produit, il s'agit du <b>coût direct</b> qui retient à la fois les charges variables et les charges de structure directement incorporables.</li> </ul>

**Source :** gerard MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, P.19

**Figure N° 03 : Caractéristiques d'un cout**



**Source :** DUBRULLE Lounis et DIDIERJourdain, « comptabilité analytique de gestion », Edition Dunod 2007, P23-24.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

### 1. 3 Classification des coûts

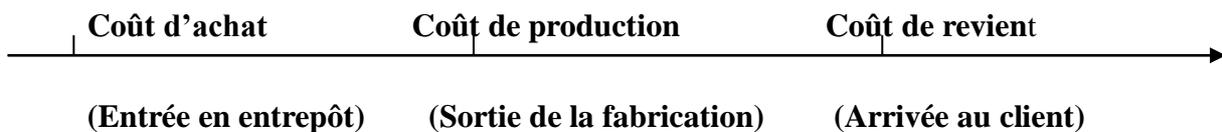
Il existe une grande variété de coût dont le classement peut généralement se faire comme suite :

**1) En fonction de leur objet :** on peut distinguer :

- Les coûts fonctionnels : Les coûts peuvent être calculés en choisissant un critère de regroupement des charges fondé sur l'utilité, du point de vue du fonctionnement interne de l'entreprise, des fonctions qui les ont occasionnées.
- Les coûts par moyen d'exploitation : Ces coûts regroupent des charges en fonction du moyen qui les suscités. Ce moyen peut être une usine, un atelier, un bureau, une machine ...
- Les coûts par activité d'exploitation : L'activité d'exploitation peut être un produit, une ligne à produit, un marché.

**2) En fonction de stade d'élaboration**

On peut résumer cette typologie comme suite :



Ces coûts sont reliés les uns aux autres de la façon suivante (on parle de « hiérarchie » des coûts) :

- Coût d'achat = prix d'achat + frais accessoires (transport, service approvisionnement,...)
- Coût de production = coût d'achat + coût de fabrication (main d'œuvre, machines,...)
- Coût de revient = coût de production + coût hors production (distribution, publicité, administration).

**3) En fonction de la période de calcul**

La comptabilité permet de calculer des coûts postérieurs aux faits qui les en engendrés (coût dit constaté, historique ou réel) ou antérieurs à ces faits (coûts prévisionnels)

- Des coûts réels : ce sont des coûts calculés à partir des dépenses réelles pour une période révolue .c'est à dire qu'ils sont déterminés postérieurement aux faits qui les ont engendrés, ce qui permet de faire des comparaisons avec ceux des périodes de

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

calcul précédentes, on les appelle également « couts historiques » ou « couts constatés ».

- Des coûts préétablis : ils sont calculés à partir des dépenses estimées pour une période à venir. C'est-à-dire qu'ils sont déterminés antérieurement aux faits qui les ont engendrés. Ce sont des couts de référence qui serviront, le moment venu, de « normes », d'objectifs, ou de simples prévisions.

Les coûts préétablis sont des coûts de référence dont la comparaison avec les coûts réels permet de dégager des différences ou écarts .ces écarts débouchent sur une véritable procédure d'autocontrôle facilitant la mise en place d'un système de contrôle de gestion.

### **4) En fonction de leur relation avec le volume de vente et de production**

On distingue :

- Les coûts variables ou coûts opérationnels : liés au volume de production ou de vente ; ils sont obtenus en incorporant seulement les charges qui varient avec la production ou la vente proportionnellement ou non.
- Les coûts fixes ou de structure : indépendants du volume d'activité, ces couts incorporent toutes les charges fixes de la période.

### **5) En fonction des charges à imputer**

A ce niveau on peut citer :

- Les coûts complets : Qui consiste à imputer aux couts des produits toutes les charges de l'entreprise qu'elles soient directes ou indirectes. On distingue :
  - Couts complet traditionnel : lorsqu'on prend toutes les charges de la comptabilité générale qui concernent un produit, bien ou service sans modifications de leur montant.
  - Couts complet économique : lorsqu'il comprend les charges de la comptabilité générale après traitement analytique (majorations ou minorations) destiné à fournir une meilleure vision économique du coût calculé.
- Les coûts partiels : ils consistent à n'enregistrer qu'une partie des charges, le critère qui permet le regroupement de ces charges qualifie le cout considéré.

Il peut s'agir :

- Coût variable : d'où sont exclues les charges de structure (fixes).

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

- Cout direct : d'où sont exclues les charges communes à plusieurs produits ou plusieurs activités.
- Le cout indirect : qui concerne plusieurs produits et dont la répartition entre les produits nécessite des traitements particuliers.
- Cout marginal : qui ne retient que les charges relatives à la dernière unité ou à la dernière série fabriquée.

### 1. 4 La hiérarchie des coûts :

Selon la phase d'élaboration du produit, on peut déterminer divers couts .Le schéma ci-dessous met en évidence l'exercice d'une hiérarchie entre ces coûts divers. Il est aussi possible de calculer le coût lié à chaque phase du cycle d'exploitation de l'entreprise. A la fin du cycle d'exploitation le coût du produit distribué est appelé « coût de revient ».

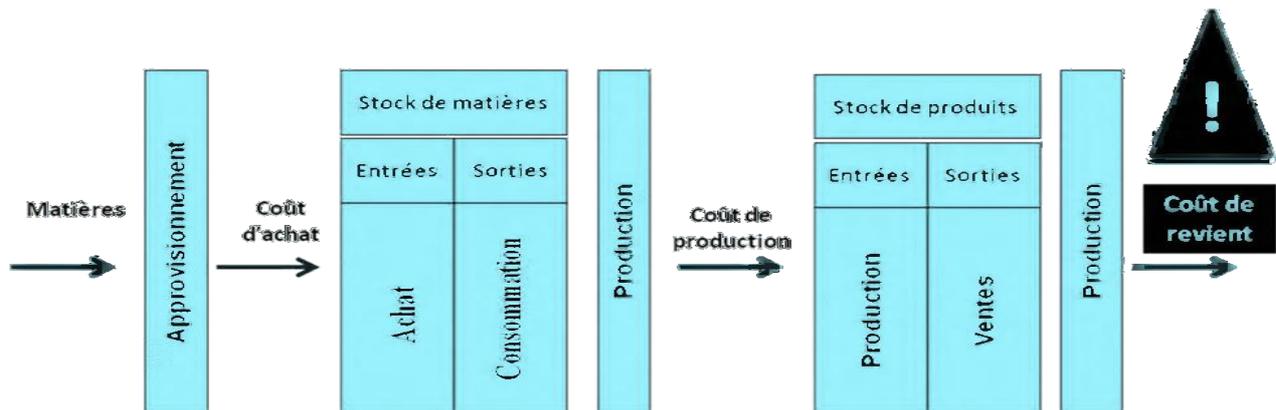
**NB** : le passage d'une phase à une autre se fait en principe en cumulant les coûts.

<b>Coût d'achat</b> <ul style="list-style-type: none"><li>- Prix d'achat des matières</li><li>- Frais accessoires</li><li>- Coût du centre d'approvisionnement</li></ul>	Production
STOKAGE	
<b>Coût de production de la période</b> <ul style="list-style-type: none"><li>- Coût des matières consommées (sorties du stock)</li><li>- Main d'œuvre directe</li><li>- Autre charges directes de production</li><li>- Charges indirectes</li></ul>	
STOKAGE	

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

<p><b>Coût de revient complets des produits vendus</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Coût de production des produits vendus (sorties du stock)</li> <li>- Coût hors production (distribution, autres)</li> </ul>	<p>Hors production</p>
---	------------------------

**Figure N° 04 : La hiérarchie des coûts**



**Source :** Support de cours « comptabilité analytique » semestre 3, page 09 .Enseignant Mr Brahim AOURIR centre universitaire Guelmim université IBN-ZOHR.MAROC

### 2- Notion de charge

Les charges de la comptabilité générale sont analysées par nature. Les charges sont les valeurs financière que dépense l'entreprise pour bénéficier des services des tiers. A ce titre, elles sont retraitées en comptabilité analytique selon leur destination, afin de calculer les différents coûts. L'existence d'une comptabilité analytique dans une entreprise conduit nécessairement à une analyse détaillée des charges.

#### 2.1 Définition : L'ordre des experts comptables (OEC) à préciser :

« Une charge peut être définie comme une dépense engagée ou subie (exposée) dans le cadre d'un processus de création de richesses qui n'a pas ou qui n'a plus ; à la clôture de l'exercice ; la faculté d'engendrer des économies futurs suffisamment surs ».

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

Le mot «charge » est un terme comptable désignant les consommations de l'entreprise chiffrées en valeur monétaire. Essentiellement pour ses besoins d'exploitation ; ou ses objectifs de production et vente de biens et services.<sup>20</sup>

La charge « est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de vente »<sup>21</sup>

Une charge est une consommation des ressources par l'entreprise pour produire des biens et services destinés à la vente ou pas (production pour elle-même)

« Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de monnaie : achat et consommation de matières, salaires de personnel, frais d'entretien et de gestion... toute charge correspond à une prestation reçue en contrepartie d'un décaissement. Il convient néanmoins de préciser que certaines charges peuvent être calculées et non décaissées, les dotations aux amortissements par exemple »<sup>22</sup>.

Une charge est « en comptabilité, toute dépense dont l'effet est inférieur à la durée de l'exercice »<sup>23</sup>.

La charge « est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de vente »<sup>24</sup>.

Une charge est une consommation des ressources par l'entreprise pour produire des biens et services destinés à la vente.

Les charges enregistrées par la comptabilité générale, seront utilisées par la comptabilité analytique lors de l'analyse des coûts. Les charges contribuent à diminuer le résultat de l'exercice.

### 2.2 Les charges de la comptabilité incorporées dans le calcul des couts

La comptabilité générale constitue un pourvoyeur essentiel en informations (charges, produits, pièces justificatives,...etc.) au système de la comptabilité analytique .cependant la comptabilité analytique ne prend pas les données de la comptabilité générale telles qu'elles sont, dans la mesure où ces dernières respectent des considérations d'ordre juridiques et fiscales, mais les revoit dans une optique purement

---

<sup>20</sup> BERNARD M, HEIM J : « Dictionnaire de la comptabilité », 4<sup>ème</sup> édition la ville guérin, paris, 1993, p43.

<sup>21</sup> CULLMANN H, « la comptabilité analytique », édition Bouchène, paris, page 23.

<sup>22</sup> GERARD MYLON, « comptabilité analytique », page 10, 3<sup>ème</sup> édition

<sup>23</sup> MARTINET A-C & A-SILEM, « Lexique de la gestion », page 129, 6<sup>ème</sup> édition, édition Dalloz, Paris, 2003.

<sup>24</sup> CULLMANN H, « La comptabilité analytique », édition Bouchène, Paris, page 23.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

économique. Dans ce sens les charges de la comptabilité générale subissent des retraitements avant d'être intégrées dans les couts.

### 1) Les charges incorporables :

Ce sont celles qui constituent le cout de revient et qui ont une relation logique avec la réalisation des produits jusqu'à la vente. On distingue deux catégories de charges incorporables :

- Charges incorporables directes : qui ne concernent qu'un seul coût et peuvent être directement affectées à celui-ci sans ambiguïté. On peut citer les achats de matières premières, la main d'œuvre directe de production, la dotation aux amortissements d'un équipement de production dédié à la fabrication d'un produit donné.
- Charges incorporables indirectes : c'est des frais qui ne peuvent être incorporées plus particulièrement à tel ou tel coût car elles concernent plusieurs coûts simultanément. Un travail de répartition est donc nécessaire avant de procéder à leurs affectations aux divers coûts concernés.

Charges incorporables de la comptabilité analytique = charges de la comptabilité générale  
– charges non incorporables + charges supplétives ± charges calculées.

Et aussi :

Résultat de la comptabilité analytique =  
résultat de la comptabilité générale +  
charges non incorporables – charges  
supplétives ± charges calculées –  
produits non incorporables

### 2) Les charges non incorporables :

Ce sont des charges non prises en considération en comptabilité analytique pour le calcul du cout de revient. Sont estimées non incorporables et exclues :

- Toutes les charges qui ne relèvent pas de l'exploitation normale de l'entreprise et en particulier :
  - Prime d'assurance vie pour l'entrepreneur ;
  - Résorption des autres actifs non courants.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

- Les charges bien que relevant de l'exploitation normale, ne représentent pas un caractère habituel. Elles ont :
  - Soit un caractère exceptionnel : pertes extraordinaires, charges nettes sur cession d'immobilisations corporelles et incorporelles, charges sur cession des valeurs mobilières ...
  - Soit un caractère probable : les provisions pour dépréciation sont enregistrées en comptabilité financière pour constater une dépréciation n'ayant pas un caractère définitif à l'instar des amortissements.
- Les charges d'exploitation ne se rapportant à la période considérée (problème de périodicité). La comptabilité analytique devra incorporer dans ses charges uniquement la quote-part relative à la période analytique. la période n'intéressant pas ce dernier est considérée comme charges non incorporable :
  - Dotations aux provisions pour dépréciations de certains éléments d'actif (fonds de commerce, terrain).
  - Dotations aux provisions pour litiges.
  - Les charges constatées au cours de la période mais qui sont couvertes par des provisions antérieures.
  - Les prélèvements directs ou indirects sur les bénéfices (impôts sur les bénéfices).

### 3) Les charges calculées :

Ce sont des charges prises au niveau de la comptabilité analytique, pour un montant différent de celui de la comptabilité générale. Elles sont de trois types :

- Les charges d'usage : les annuités d'amortissement de la comptabilité générale sont déterminées sur la base de critères fiscaux qui n'ont rien à voir avec les véritables dépréciations des immobilisations. En effet, l'application de l'amortissement dégressif, l'utilisation d'une durée de vie conventionnelle, et de la valeur historique des immobilisations entraînent la constatation au niveau de la comptabilité générale des couts qui ne sont pas réels. Pour que les couts dégagés par la comptabilité analytique soient pertinents :

Au lieu de la valeur d'origine on prend la valeur actuelle (prix du marché) c'est la *valeur d'usage*.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

Pour la durée d'amortissement, elle est remplacée par la durée probable d'utilisation au moment du calcul. C'est la *durée d'usage*. Pour sa détermination, cette durée demande des études techniques et économiques.

$$\text{Charges d'usages} = \text{Valeur d'usage} / \text{Durée d'usage}$$

- Les charges étalées : les provisions sont calculées en comptabilité générale en fonction des considérations juridiques et ou d'évènements économiques se rapportant à l'exercice en cours. Pour répondre aux impératifs de gestion, la comptabilité analytique remplace ces provisions inscrites en comptabilité générale par des charges étalées qui concernent :
  - Les risques, telles que les garanties données aux clients.
  - D'une manière générale, toute autre dépréciation inéluctable et qui ne fait pas l'objet d'une charge d'usage.
- Les charges abonnées : elles correspondent à des charges qui interviennent à des périodes d'apparition différentes de celles retenues pour les calculs des couts. Les charges d'électricité ou téléphone, dont le paiement est généralement bimensuel, pourront être ainsi étalées à des raisons d'un montant équivalent à une consommation mensuelle.

### 4) Les charges supplétives :

Les charges supplétives sont des charges incorporées aux couts, mais qui ne figurent pas dans la comptabilité générale. Ce sont des charges fictives non supportées réellement par l'entreprise. Elles sont de deux types :

- La rémunération des capitaux propres : bien que la rémunération des capitaux propres ne soit pas enregistrée en comptabilité générale, elle n'en constitue pas moins une charge économique de l'entreprise, au même titre que la rémunération des capitaux propres.
- La rémunération de l'exploitant individuel : dans les entreprises où la rémunération du travail de l'exploitant n'est pas inscrite dans les charges, il y a lieu, du point de vue du calcul des couts, d'incorporer une charge calculée qui soit la contrepartie de l'activité de l'exploitation et de celle des membres de sa famille participant à l'exploitation.

Charges de la comptabilité analytique =  
charges de la comptabilité générale – charges  
non incorporables + charges supplétives.

### Exemple sur les charges de la comptabilité analytique<sup>25</sup> :

Les charges de la CG d'une entreprise qui calcul ses coûts par trimestre s'élève à 600.000 DA dont 10 000 DA de dotation 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%.

- Déterminer les charges de la CAE ?

#### Solution :

Charges CAE = (charges CG - ch. non incorporables) + ch. Supplétives

Charges CAE = charges incorporables + ch. supplétives

Charges CAE = (600.000 - 10.000) + (4.000.000 x 12% x ¼)

**Charges CAE = 710.000 DA**

### **3- Notion de cout d'achat et de cout de production**

#### **3-1 Cout d'achat :**

##### **❖ Définition**

**Définition 1 :** Le coût d'achat ou coûts d'acquisition se situent au premier stade de l'activité de l'entreprise, qu'elle soit :

- Commerciale avec calcul du coût d'achat de chaque marchandise.
- Industrielle avec le calcul du coût d'achat de chaque matière première et de chaque fourniture consommable.
- De services avec calcul du coût d'achat de chaque fourniture ou prestation utilisée.

**Définition 2 :** Le coût d'achat des marchandises, des matières premières et des fournitures intégré l'ensemble des charges constatées lors de l'opération d'approvisionnement jusqu'à la mise en stock .le calcul de ce coût en début de ce cycle d'exploitation permet d'évaluer le coût d'entrée des biens en stock.

---

<sup>25</sup> Support cours « comptabilité analytique » enseignant Mr Brahim AOURIR, semestre 3 ,page7,8 , centre universitaire de Guelmim.Université IBN ZOHR MAROC2013/2014

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

### ❖ **Composition :**

Charges directes : Elles comprennent :

- Les prix d'achat nets : des réductions commerciales obtenues des fournisseurs de matières premières ou des marchandises ;
- Les frais accessoires d'achat : transport, commissions, emballages, assurances,...
- Les charges de main d'œuvre directe (MOD) : rémunérations des réceptionnaires, des magasiniers, des responsables d'achats,...

Charges indirectes : Ce sont les charges des centres d'analyse : « approvisionnement », « magasin », « réception des livraisons », ... dont l'activité est de mesurée en unité d'œuvre d'achat (quantité achetée : kg, tonne, mètre, litre, palette, produit,...).

Les coûts des unités d'œuvre sont imputés au coût de chaque catégorie d'achat en fonction du nombre d'unité d'œuvre nécessaire.

- ### ❖ **Méthodes de calcul :**
- Les calculs sont présentés sous forme de tableaux avec un tableau pour chaque élément acheté (nature d'achat, élément de charges directes, éléments de charges indirectes ; coût unitaire, quantité, montant)

$$\text{Coût d'achat total} = \text{Prix d'achat} + \text{charges directes d'achat} + \text{charges indirectes d'achat}$$

$$\text{Coût d'achat unitaire} = \text{Coût d'achat total} / \text{quantité achetée}$$

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

### Exemple sur le calcul du cout d'achat<sup>26</sup> :

L'entreprise X a procédé au cours du mois de novembre N aux opérations d'achat suivantes :

- Achat 1 000 kg de matière premières A à 15 DA/kg
- Achat 1 500 kg de matière premières B à 12,5 DA/kg
- Achat 1 000 kg de fournitures diverses premières à 2,5 DA/kg

Durant la même période les trois gestionnaires de stock ont été rémunérés de la manière suivante :

- Responsable des matières premières A : 1 250 DA
- Responsable des matières premières B : 1 350 DA
- Responsable des fournitures divers : 1 050 DA

Les autres charges concernant ces opérations sont les suivantes :

- Main d'œuvre du service approvisionnement : 7 000 DA
- Coût du centre approvisionnement : 3 500 DA

La répartition des charges indirectes se fait proportionnellement aux quantités achetées

**TAF** : Déterminer le coût d'achat des matières et fournitures.

### Solution :

#### **\*\* Calculs préalables**

Quantité totale achetée :  $1\ 000 + 1\ 500 + 1\ 000 = 3\ 500$  kg

Coût indirect total :  $7\ 000 + 3\ 500 = 10\ 500$  DA Donc le coût

indirect par kg acheté est :  $10\ 500 / 3\ 500 = 3$  DA

#### **\*\* Détermination des coûts d'achat**

Le Tableau ci-dessous permet de déterminer les différents coûts d'achat.

Eléments	Matière A			Matière B			Fournitures			totaux
	Q	P.U	MT	Q	P.U	MT	Q	P.U	MT	
<b>Charges directes :</b>										

<sup>26</sup> Support cours « comptabilité analytique » enseignant Mr Brahim AOURIR, semestre 3, page20, 21, centre universitaire de Guelmim.Université IBN ZOHR MAROC2013/2014

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

- Prix d'achat	1 000	15	15 000	1 500	12.5	18 750	1 000	2.5	2 500	3 6250
- Main d'œuvre directe			1 250			1 350			1 050	3 650
Charges indirectes	1 000	3	3 000	1 500	3	4 500	1 000	3	3 000	10 500
Coût d'achat	1 000	19.25	19 250	1 500	16.4	24 600	1 000	6.55	6 550	50 00

### 3-2 Cout de production

❖ **Définition :** le cout de production est au centre de préoccupations des dirigeants de l'entreprise car ce dernier constitue un indicateur de compétitivité. Le calcul du coût de production concerne les entreprises industrielles qui transforment des matières premières en produits intermédiaires ou produits semi-finis ou produits finis. Le cout de production des produits fabriqués représente la somme de tout ce que coûte la fabrication d'un produit dès la phase d'approvisionnement en matières premières jusqu'à la mise en stock.

❖ **Composition :**

Le coût de production se compose de deux types de charges :

- Charges directes : Elles comprennent :
  - Le cout d'achat des matières premières consommées ou utilisées, évalué à partir des sorties de stock, selon la méthode de l'inventaire permanent ou CUMP le plus souvent.
  - Les charges de main d'œuvre directe de production : rémunérations des ouvriers, des techniciens, des responsables d'atelier ...
  - Les frais de fournitures éventuelles (vis, huile, colle, écrous,...)
  - Charges indirectes : Ce sont les charges réparties dans les différents centres d'analyse tels que les centres principaux : « atelier de production », « montage », « finition », « assemblage », ..., dont l'activité est mesurée en unités d'œuvre de production (nombre d'heures de main d'œuvre directe, nombre d'heures machines, nombre de produits,...)

Les coûts des unités d'œuvre seront ensuite imputés au coût de chaque catégorie de produit en fonction du nombre d'unités d'œuvre nécessaire.

❖ **Méthode de calcul :**

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

Les calculs sont présentés sous forme de tableaux pour chaque élément de coût de production (charges directes, charges indirectes) avec cout unitaire, quantité, montant.

$$\begin{aligned} \text{Coût de production total} &= \text{Coût d'achat des matières premières utilisés} \\ &\quad (\text{CAMPU}) \text{ ou} \\ &\quad \text{consommées (CAMPC)} + \text{Charges de main d'œuvre directe de production} + \\ &\quad \text{Charges indirectes de production imputées} \end{aligned}$$

$$\text{Cout de production unitaire} = \frac{\text{Cout de production total}}{\text{quantité fabriqué}}$$

- ❖ **Transfert dans les comptes de stock :** Le cout de production évalué pour chaque élément fabriqué est reporté en entrée (au début) d'un compte de stock spécifique à chaque produit fabriqué. Exemples : stock de meubles, stock de livres, stock de téléviseurs, stock de véhicules ...

Ces différents stocks de produits finis sont aussi évalués le plus souvent selon « la méthode du cout unitaire moyen » pondéré avec cumul du stock initial et des entrées.

### Exemple sur le calcul du cout de production :

Début mai, les produits en-cours valent 3244 DA. Fin mai, les produits en cours valent 3319DA. Les charges du mois de mai ont été les suivantes :

Matières : 1500 kg à 28,25 DA le kg ; M.O.D : 2000 h à 11,50 DA l'heure ;

Charges indirectes : 200 UO à 48,50 DA l'une. Calculons le coût de production terminé en Mai.

### Solution :

$$\begin{aligned} \text{Le coût de production terminé} &= 3244 + (1500 \times 28.25) + (2000 \times 11.50) + (200 \times 48.50) \\ &- 3319 = 75000\text{DA} \end{aligned}$$

### **3-3 Les couts hors production**

Les coûts hors production se situent en fin du cycle d'activité, dans une entreprise industrielle ou de production de services. On distingue deux types de couts hors production :

#### **1) Le coût de distribution :**

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

❖ **Définition :** C'est l'ensemble des charges directe et indirectes assimilés au coût de revient afin de réaliser l'acte de vente, en associant le capital humain et matériel (agents commerciaux et véhicules de service) pour conclure ce dernier.

❖ **Composition :** Un coût de distribution comprend :

Les charges de main d'œuvre directe : rémunérations des vendeurs, des représentants, des livreurs, des commerciaux ...

Les charges de distribution : dépenses de publicité, frais d'emballage, frais de transports,...

Les charges indirectes du centre d'analyse « distribution » imputées aux marchandises ou aux produits vendus.

❖ **Méthode de calcul :**

$$\text{Coût de distribution} = \text{Charges liées à la distribution} + \text{Charges liées à l'administration}$$

**2) Les autres charges hors production :** Elles comprennent :

- Les charges indirectes du centre « administration » ;
- Les charges indirectes du centre « gestion financière » ;
- Les autres charges incorporables éventuelles : assurances, les commissions d'intermédiaires, les frais de courtages, les dépenses du service après-vente, ...

### Exemple sur les coûts hors production<sup>27</sup> :

La société MACHOC produit du chocolat distribué dans un réseau de magasins de détail et dans quelques grandes surfaces. Les ventes portent sur des « chocolats aux amandes », vendus en coffrets de 500g, et sur des « chocolats confit », conditionnés en paquets de 1Kg. la répartition pour le mois de décembre a été la suivante :

	Chocolat aux amandes	Chocolat confit
Détaillants	10 000 à 150 DA	8 000 à 180 DA
Grandes surfaces	5 000 à 120 DA	6 000 à 160 DA
Coût de production unitaire	110 DA	140 DA

<sup>27</sup> <https://www.tifawt.com>

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

Les consommations des emballages pour les expéditions ont porté sur les montants suivants :

	Ventes détail		Ventes grandes surfaces	
	Chocolat aux amandes	Chocolats confit	Chocolats aux amandes	Chocolats confit
Montant	50 000	40 000	10 000	12 000

Les charges indirectes de distribution résultent du tableau de répartition suivant :

	Prestations connexes	Gestion du personnel	Centre vente détail	Centre vente grandes surfaces
Total après répartition primaire	10 000	5 000	57 100	8 400
Prestations connexes	-100%		70%	30%
Gestion du personnel		-100%	50%	50%
Assiette de frais			Cout de production des produits vendus	Cout de production des produits vendus

**TAF** : Calculer les couts de distribution.

**Solution** :

Les données de l'énoncé permettent de compléter le tableau des charges indirectes comme suite :

	Prestations connexes	Gestion du personnel	Centre vente détail	Centre vente grandes surfaces
Total primaire	10 000	5 000	57 100	8 400
Prestations connexes	-10 000		7 000	3 000
Gestion du personnel		-5 000	2 500	2 500
Total secondaire			66 600	13 900
Assiette de frais*			2 220 000	1 390 000
Taux de frais			3%	1%

$$*10\,000 \times 110 + 8\,000 \times 140 = 2\,220\,000$$

$$5\,000 \times 110 + 6\,000 \times 140 = 1\,390\,000$$

On peut en déduire le cout de distribution de chaque produit :

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

	Ventes détail		Ventes grandes surfaces	
	Chocolats aux amandes 1	Chocolats confit 2	Chocolats aux amandes 3	Chocolats confit 4
Cout de production	10 000 × 110 = 1 100 000	8 000 × 140 = 1 120 000	5 000 × 110 = 550 000	6 000 × 140 = 840 000
Charges directes de distribution	50 000	40 000	10 000	12 000
Charges indirectes de distribution	33 000	33 600	5 500	8 400
Cout de distribution	83 000	73 600	15 500	20 400

### 4- Notion de cout de revient

#### 4-1 Définition :

**Définition 1 :** « le cout de revient est la somme du cout de production et du cout de distribution du produit concerné »<sup>28</sup>.

**Définition 2 :** On peut aussi définir le coût de revient comme étant « la somme des coûts correspondant à l'ensemble des dépenses nécessaire pour élaborer et mettre sur le marcher un bien ou un service »<sup>29</sup>.

**Définition 3 :** « Le coût de revient est déterminé seulement pour les produits vendus. Il constitue un indicateur clé pour le gestionnaire lorsqu'il convient de fixer le prix de vente d'un produit ou d'un service. Le coût de revient 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. Selon l'activité de l'entreprise, ce coût complet se détermine comme suit »<sup>30</sup>.

**Définition 4 :** Selon le PCG de 1982 « le coût de revient d'un objet est le coût complet d'un produit au stade final, coût de distribution incluse ».

A partir de ces définitions on retient que le coût de revient est l'ensemble des charges supportées par l'entreprise pour produire un bien ou un service. Pour le calcul du coût de revient il faut décomposer les différents coûts associés aux produits ou aux services,

<sup>28</sup> Didier LECLERE, « l'essentiel de la comptabilité analytique », 4<sup>ème</sup> édition, édition d'organisation, Paris, 2006, page 29.

<sup>29</sup> BOUGHABA Abdellah, « comptabilité analytique d'exploitation », édition BERTI, ALGER, 1998, page 6.

<sup>30</sup> Gerard MELYON, comptabilité analytique, 3<sup>ème</sup> édition, édition breal, 2004, P.91.92.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

d'une manière à pouvoir déterminer la façon d'agir sur chacun d'eux pour les réduire (par exemple : le coût d'achat, le coût d'approvisionnement, le coût de production, coût de distribution ...). Le calcul du coût de revient joue un rôle très important dans l'entreprise, il aide les gestionnaires à réaliser des prévisions, concernant les coûts supportés pour la production d'un produit ou un service et pour comprendre d'où proviendra la rentabilité de l'entreprise.

### 4-2 L'utilité du coût de revient

Connaître le coût de revient est indispensable pour la bonne gestion de l'entreprise. Le coût de revient est un outil de prise de décision, il sert à<sup>31</sup> :

- Maîtriser la gestion de l'entreprise ; la production de l'information est nécessaire au contrôle de gestion. La comptabilité a une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise au niveau de la phase de contrôle, ce processus a pour objectif de rentabilité pour affronter un environnement (les concurrents) et de fournir dans le cadre de ce système des informations comptables nécessaires au contrôle budgétaire et fournir des informations sur les quelles peuvent se payer les études et les raisonnements qui aident à faire les planifications budgétaires.

Déterminer le prix de vente des produits. (Ne pas fixer un prix trop bas de biens ou services pour ne pas vendre à perte) ; La détermination du coût de revient permet de classer et de comparer le coût de revient de chaque produit de l'entreprise avec les autres coûts de revient des produits des même types des autres entreprises.

- Connaître la rentabilité des produits ; Le coût de revient permet l'étude de rentabilité à des niveaux différents (ateliers, activités, produits) et l'étude de résultat de chaque produit à partir du chiffre d'affaire.

$$\text{Résultat} = \text{prix de vente} - \text{prix de revient}$$

Le coût de revient joue un rôle des prix minimums, et la différence entre le prix de vente et le prix de revient constitue donc le résultat, ainsi le coût de revient peut déterminer les produits les plus rentables et représenter aussi le degré de maîtrise des opérations de fabrication et de rentabilité.

- Détermination de la marge commerciale. (Marge commerciale = Prix de vente – le coût de revient) ;

<sup>31</sup> RAIBMULT Guy, Op cit, p12.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

- Réduire les coûts et améliorer la compétitivité de l'entreprise.

La détermination du coût de revient permet de classer et comparer le coût de revient de chaque produit de l'entreprise avec les autres coûts de revient des produits de même type de produit des autres entreprises.

### 4-3 Les composants de coût de revient

Le coût de revient peut être décomposé en trois éléments :

- ❖ **Le coût d'achat et d'approvisionnement** : il comprend généralement l'achat de matière, marchandises, frais de livraison, ...etc.
- ❖ **Le coût de production** : il s'agit de toutes les charges d'exploitation liées à la production des biens ou services, main d'œuvre, les frais d'entretien,...
- ❖ **Le coût de distribution** : on trouvera notamment les dépenses liées aux livraisons, ...etc.

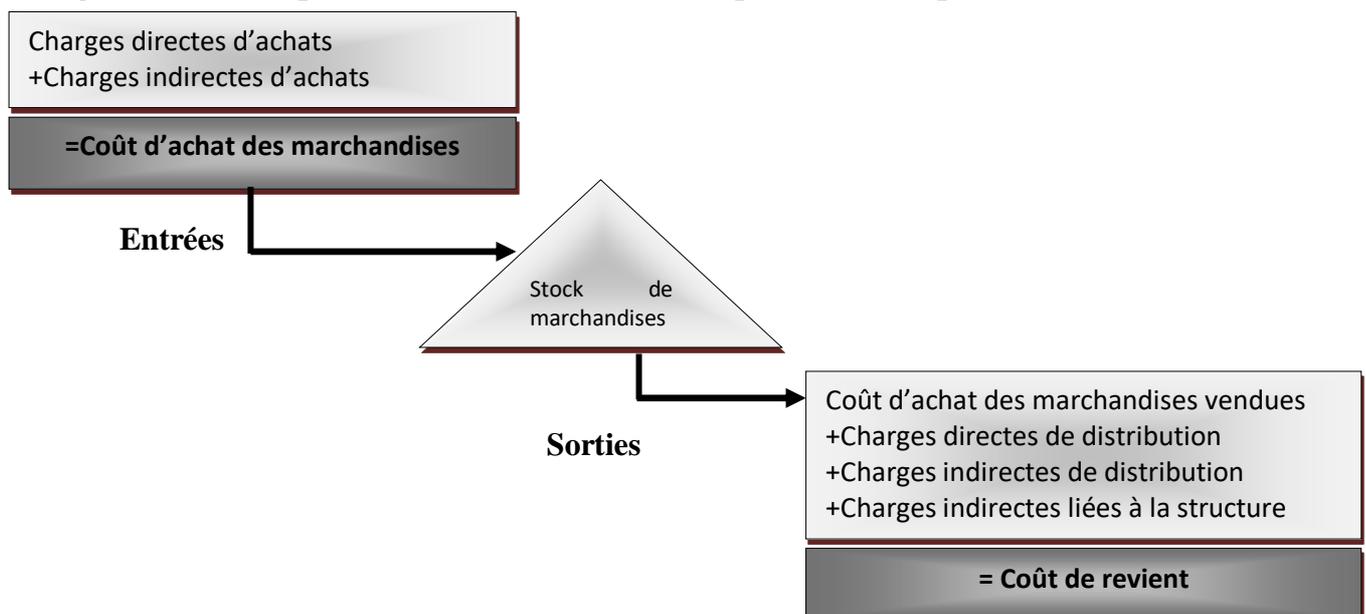
### 4-4 Le calcul du coût de revient

Le coût de revient est la somme des coûts d'exploitation affectés à un produit ou un service.

#### Les étapes de calcul pour l'entreprise commerciale

Peut-être illustrées par le schéma suivant :

**Figure N° 05 : Etapes de calcul du cout de revient pour une entreprise commerciale**



## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

### Etape 1 :

*Distinguer les charges directes des charges indirectes (un tableau de répartition est parfois nécessaire).*

### Etape 2 :

*Calculer le coût d'achat des marchandises achetées :*

Prix d'achat + Charges directes d'approvisionnement + Charges indirectes d'approvisionnement

### Etape 3 :

*Procéder à l'inventaire permanent des stocks de marchandises :*

<b>Stock initial</b>	<b>Sorties</b> (coût d'achat des marchandises <b>vendues</b> ) évaluées selon les méthodes apprises en classe (CUMP, FIFO)
----------------------	--

<b>Entrées</b> évaluées au coût d'achat des marchandises achetées.	<b>Stock final</b>
---	--------------------

**Remarque :** CMUP= Stock initial en valeur + Entrées en valeur/Stock finales en quantité + Entrées en quantité  
C'est généralement la méthode préconisée par le plan comptable

### Etape 4 :

*Calculer le coût de distribution :*

Charges directes de distribution + charges indirectes de distribution  
Ce coût ne se cumule pas avec les précédents.

### Etape 5

*Calculer le coût de revient des marchandises vendues :*

Coût d'achat des marchandises vendues + Coût de distribution

### Etape 6 :

*calculer le résultat*

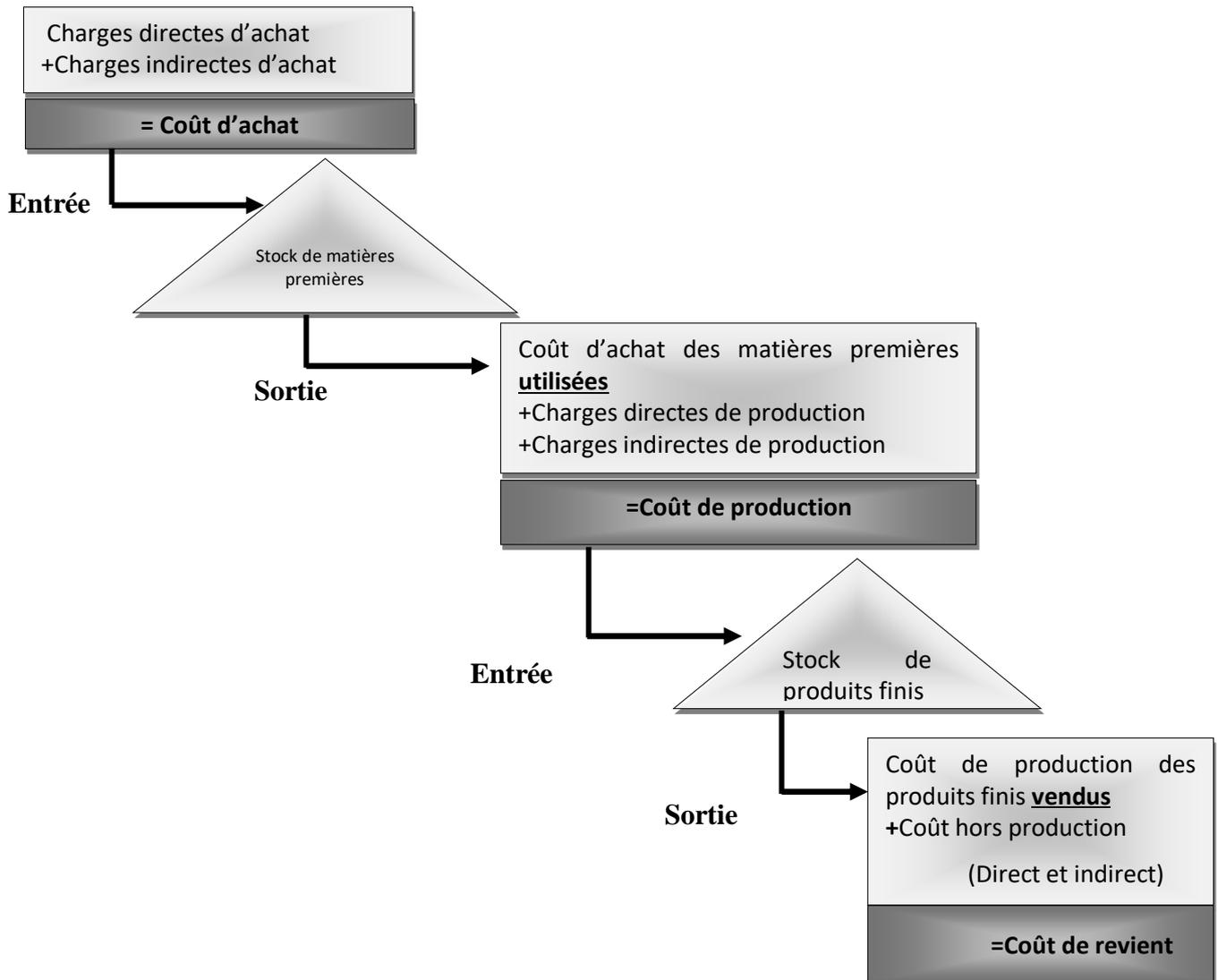
Chiffre d'affaires (prix de vente) - Coût de revient des marchandises vendues

## Les étapes de calcul pour l'entreprise industrielle

Peut-être illustrées par le schéma suivant :

**Figure N° 06 : Etapes de calcul du cout de revient dans une entreprise industrielle.**

# CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique



### Étape 1 :

*Distinguer les charges directes des charges indirectes (un tableau de répartition est parfois nécessaire).*

### Étape 2 :

*Calculer le coût d'achat des matières premières et fournitures achetées :*

Prix d'achat + Charges directes d'approvisionnement + Charges indirectes d'approvisionnement

### Étape 3 :

*Procéder à l'inventaire permanent des stocks de matières premières et fournitures :*

<b>Stock initial</b> de matières premières	<b>Sorties</b> de matières (coût d'achat des matières premières <b>utilisées</b> ) évaluées selon les méthodes apprises en classe (CUMP, FIFO) = Matières premières consommées
<b>Entrées</b> évaluées au coût d'achat des matières premières <b>achetées</b> .	<b>Stock final</b> de matières premières
<b>Remarque :</b> CUMP =	$\frac{\text{Stock initial en valeur} + \text{entrées en valeur}}{\text{Stock initial en quantité} + \text{entrées en quantité}}$

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

C'est généralement la méthode préconisée par le plan comptable

### Etape 4 :

#### **Calculer le coût de production des produits fabriqués :**

Matières premières consommées + Charges directes de production + Charges indirectes de production

### Etape 5 :

#### **Procéder à l'inventaire permanent des produits fabriqués :**

<b>Stock initial</b> de produits finis	<b>Sorties</b> de produits finis (coût de production des produits <b>vendus</b> ) évaluées selon les méthodes apprises en classe (CUMP, FIFO) = coût de production des produits vendus
<b>Entrées</b> de produits finis évaluées au coût de production des produits <b>fabriqués</b> .	<b>Stock final</b> de produits finis

### Etape 6 :

#### **Calculer le coût de distribution et éventuellement les autres coûts hors production :**

**Coût de distribution** = Charges directes de distribution + charges indirectes de distribution  
Ce coût ne se cumule pas avec les précédents.

### Etape 7 :

#### **Calculer le coût de revient des produits vendus :**

Coût de production des produits vendus + coût de distribution et autres coûts hors production

### Etape 8 :

#### **Calculer le résultat :**

Chiffre d'affaires - Coût de revient des produits vendus

Une fois que le coût de revient est déterminé, il sera facile d'apprécier la rentabilité des activités de l'entreprise. Cela peut conduire à prendre les décisions suivantes :

- Rechercher de nouveaux fournisseurs proposant de prix moins élevés ;
- Réduction de certaines catégories de charges pour améliorer le coût de revient
- Augmentation du prix de vente des produits ou de services.

### Exemple sur le calcul du cout de revient :

L'entreprise JFC utilise deux matières premières pour produire respectivement deux biens **A** et **B**.

Elle achète au début du mois :

- M1 : **800 kg** à **150 DA** le kg

- M2 : **1 400 kg** à **210 DA** le kg

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

Les charges directes d'approvisionnement sont de **36 000 DA** pour **M1** et de **52 600 DA** pour **M2**.

Les charges indirectes d'approvisionnement sont de **88 000 DA** et se répartissent proportionnellement aux quantités achetées.

L'entreprise a utilisé au cours de la période **650 kg** de **M1** et **1 150 kg** de **M2**.

En début de période, l'entreprise avait en stock **120 kg** de **M1** à **135 DA** le kg et **470 kg** de **M2** à **180 DA** le kg.

Les heures de main d'œuvre directe pour la fabrication de **A** sont **600h** à raison de **115f** l'heure. La production de **B** a nécessité **900h** à **109 DA** l'heure.

Les charges indirectes de production sont de **180 000 DA** et s'imputent proportionnellement aux heures de main d'œuvre directe.

Au cours de la période, l'entreprise a produit **6 000 unités** de **A** et **8 000 unités** de **B**.

Les ventes de la période ont porté sur **4 500 unités** de **A** et **5 200 unités** de **B**.

Le stock initial était constitué de **1 300 unités** de **A** à **70 DA** l'unité et de **2 150 unités** de **B** à **64 DA** l'unité.

Les charges indirectes de distribution se sont élevées à **145 000 DA**. Leur imputation est faite selon les quantités des produits vendus.

### Travail à faire

Calculer :

1- le coût d'achat des matières **M1** et **M2** et déterminer le stock final

2- le coût de production de **A** et **B** et établir leur inventaire permanent

3- le coût de revient des produits **A** et **B** vendus et déterminer le résultat analytique sachant que le produit **A** est vendu à **80 DA** l'unité et le produit **B** à raison de **72 DA** l'unité.

### Solution :

1- Détermination les coûts d'unité d'œuvre

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

Charges	Section approv	Section production	Section distribution
Totaux secondaire	88 000	180 000	145 000
Nature d'unité d'œuvre	kg de matières achetées	HMOD	Quantité vendues
Nombre d'unité d'œuvre	2 200	1 500	9 700
Coût d'unité d'œuvre	40	120	14,95

### Coût d'achat des matières premières et inventaire permanent

Libellés	M1			M2		
	Q	PU	M	Q	PU	M
Achat de matières premières	800	150	120 000	1 400	210	294 000
Charges directes d'approvisionnement			36 000			52 600
Charges indirectes d'approvisionnement	800	40	32 000	1 400	40	56 000
Coût d'achat	800		188 000	1 400		402 600
Stock initial	120	135	16 200	470	180	84 600
Disponibilités	920		204 200	1 870		487 200
CMP		221,95			260,53	
Sorties	650	221,95	144 268	1 150	260,53	299 610
Stock final	270		59 932	720		187 590

### Coût de production de A, B et inventaire permanent

Libellés	A			B		
	Q	PU	M	Q	PU	M
Matières premières utilisées	650	221,95	144 268	1 150	360,53	299 610
Charges directes (MOD)	600	115	69 000	900	109	98 100
Charges indirectes de production	600	120	72 000	900	120	108 000
Coût de production	6 000		258 268	8 000		505 710
Stock initial	1 300	70	91 000	2 150	64	137 600
Disponibilités	7 300		376 268	10 150		643 310
CMP		51,54			63,38	
Sorties	4 500	51,54	231 930	5 200	63,38	329 576
Stock final	2 800		144 338	4 950		313 734

### Coût de revient et résultat analytique sur A et B

Libellés	A			B		
	Q	PU	M	Q	PU	M
Coût de production des PFV	4 500	51,54	213 930	5 200	63,38	329 576
Charges indirectes de distribution	4 500	14,95	67 275	5 200	14,95	77 740
Coût de revient	4 500		299 205	5 200		407 316
Ventes	4 500	80	360 000	5 200	72	374 400
Résultat analytique			+ 60 755			- 32 916

## 5- Notion de résultat analytique

**5.1 Définition :** Le résultat analytique montre ce que le résultat de la comptabilité financière (par nature) ne peut pas montrer, car certains produits peuvent être déficitaires sans que la comptabilité financière ne le montre au gestionnaire. Le résultat analytique est à rapprocher du résultat de la comptabilité financière.

### 5.2 Calcul du résultat analytique :

Pour obtenir le résultat analytique d'un produit ou d'une commande, il suffit de

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

retrancher le coût de revient complet de ce produit ou de cette commande du prix effectivement payé par le client pour ce produit ou cette commande.

Lorsque le résultat analytique est calculé de manière globale pour un ensemble de produits ou de commandes, il suffit par ailleurs de retrancher le coût de revient complet de cet ensemble de produits ou de commandes du chiffre d'affaires généré par la vente de ces produits ou par la réalisation de ces commandes.

$$\text{Résultat analytique} = \text{prix de vente} - \text{cout de revient}$$

### 6- Les stocks

Le calcul du cout (complet, partiel, ...) pose le problème de l'évaluation des stocks. Avant de traiter les techniques qui permettent de résoudre ce problème, il est nécessaire de définir la notion de stock, ses éléments constitutifs et les couts qu'ils engendrent ainsi de déterminer les méthodes qui aident à leurs valorisations.

#### L'inventaire permanent :

A la différence de la comptabilité générale qui se contente de connaître les stocks et donc les consommations une fois par an à l'aide de l'inventaire « intermittent » et « physique ». La comptabilité analytique d'exploitation a mis en place une organisation comptable qui enregistre les mouvements de stocks (entrée, sortie) en quantité et en valeur et permet ainsi de déterminer à tout moment le stock final théorique. Cette organisation est appelé **l'inventaire permanent**.

Les principes de l'inventaire permanent sont valables pour tous les éléments stockés dans l'entreprise ; matières premières, produits intermédiaires, produits finis....

Le suivi des mouvements de stocks est réalisé sur des comptes de stocks (compte d'inventaire permanent) qui ont la structure suivante :

COMPTE D'INVENTAIRE PERMANENT MARCHANDISE										
Date		Entrées			Sorties			Stock		
	Libellé	Qté	P.U	MT	Qté	P.U	MT	Qté	P.U	MT

Pour déterminer le coût de la production d'un produit, il est nécessaire de connaître le coût des matières utilisées (consommées), ce qui implique la connaissance :

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

- des mouvements (entrées, sorties) de stock en **quantités** ;
- des **valeurs** des entrées et des sorties de stocks.

Pour déterminer le coût de revient d'un produit, on doit tout d'abord déterminer les coûts de sortie de magasin des MP et des fournitures. D'où l'importance de l'évaluation des coûts de sortie de magasin de stockage des MP.

Le coût d'entrée varie en fonction des éléments stockés :

- Pour les matières et fournitures ; il s'agit du coût d'achat
- Pour les produits intermédiaires et les produits finis : il s'agit du coût de production

Le coût de sortie dépend de la méthode d'évaluation utilisée par l'entreprise

Un compte de stock doit obligatoirement être équilibré ce qui permet d'écrire

$$SI + \text{entrées (E)} = SF + \text{sorties (S)} \quad \parallel$$

$$S = SI + E - SF$$

$$S = E + (SI - SF) \quad \parallel$$

$$S = E + \text{variation de stock}$$

### 6-1 Définition des stocks

Vus sont importance dans toutes entreprise, le stock attire l'attention de bon nombre d'auteurs.

Ce qui explique l'existence de plusieurs définitions du concept « stock », parmi lesquelles nous pouvons souligner :

**Définition 1 :** « Le stock est un ensemble des marchandises ou des articles accumulées dans l'attente d'une utilisation ultérieure plus ou moins proche et qui permet d'alimenter les utilisateurs au fur et à mesure de leur besoins, sans leur imposer les délais et les à-coup d'une fabrication ou d'une livraison par les fournisseurs.»<sup>32</sup>

**Définition 2 :** « Le stock est une provision des produits en instance de consommation »<sup>33</sup>

**Définition 3 :** « Le stock est l'ensemble des marchandises accumulées en attente d'être transformées et/ou vendues. »<sup>34</sup>

<sup>32</sup> RAMBEAU, « gestion économique des stocks » Edition DUNOD 1969, p 21

<sup>33</sup> ZERMATL.P, « la pratique de la gestion des stocks », Edition Dunod, Paris 1985, p.203

<sup>34</sup> VIZZA VONA P, « la gestion financière, 9ème édition, Atoll, Paris 1985, P.226

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

**Définition 4 :** « Le stock est une quantité de biens accumulés dans l'attente d'une utilisation, en vue d'harmoniser un flux d'entrée et un flux de sortie dont les rythmes sont différents. »<sup>35</sup>

**Définition 5 :** « Le stock est la conséquence d'un écart entre un flux d'entrée et un flux de sortie sur une période de temps. »<sup>36</sup>

### 6-2 Typologie des stocks

#### 1) Les stocks de marchandises :

Ce sont des biens économiques acquis à l'extérieur et destinés à être revendus en l'état. Elles constituent la valeur d'exploitation la plus importante d'une entreprise commerciale. Les marchandises sont aussi des réserves des biens économiques achetées pour être revendus sans subir ou après avoir subi une légère transformation. Objet, matières, fournitures destinés à être revendus en l'état.

#### 2) Les stocks des matières premières

Ce sont des substances, des objets, des éléments de stocks utilisés en vue d'assurer la fabrication des produits semi-œuvrés et des produits finis et qui se retrouvent dans la composition physique ou chimique de ces derniers. Objet, matières ou fournitures destinés à être incorporés aux produits fabriqués.

#### 3) Les stocks des matières consommables

Ce sont des matières qui concourent indirectement à la fabrication, à la distribution ou à l'administration. On fait aussi allusion aux réserves de biens qui concourent soit : directement à la fabrication du produit (qui se trouve dans le produit fabriqué) ou indirectement à cette dernière (sans être incorporé au produit fabriqué).

A noter que, dans l'industrie, les matières premières et les matières consommables peuvent être des produits très élaborés constituant des sous-ensembles, achetés ou fabriqués par l'entreprise destinés à être assemblés après usinage éventuel, pour constituer le produit fabriqué destiné à la vente. Tous les produits, matières ou fournitures qui concourent d'une manière indirecte à la fabrication ou à l'exploitation.

#### 4) Stocks produits semi-finis

Ce sont des réserves des matières qui ont été lancées au cycle de fabrication mais qui n'ont pas atteint la phase finale de la fabrication et qui sont rentrées temporairement en

---

<sup>35</sup> ROSSIGNOL. A, « gestion économie d'entreprise », 2ème édition, Foucher 1997, P.100

<sup>36</sup> DERRUPE JEAN, « les opérations de l'entreprise », Edition.Economica, Paris 1992, P.615

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

magasin pour une réintroduction ultérieure dans le processus de production. Produits qui ont atteint un stade déterminé de fabrication.

### 5) Stocks de produits finis

Ce sont des réserves des produits qui ont atteint le stade final du cycle de production et qui sont prêt à la vente<sup>37</sup>.

Ce sont des produits fabriqués et destinés à être vendus, loués ou fournis.

### 6) Stocks des produits en-cours

Les en-cours sont les produits et travaux en cours de formation ou de transformation en fin de période comptable au moment du calcul du coût. Ils sont en cours de fabrication et ont déjà consommés des ressources de l'entreprise (matières, main-d'œuvre, frais de centre). Les en-cours concernent donc : des produits, des travaux et des services. Produits ou travaux en cours de formation ou transformation et qui ne sont pas en magasin.

### 7) Stocks de sous-produits

Ce sont des éléments obtenus accessoirement aux produits principaux. On les appelle aussi : produits joints, produits liés ou produits secondaires.

### 8) Stocks de déchets ou rebuts

Il s'agit de déchets et rebuts obtenus au cours d'une phase du cycle d'exploitation. Résidus de toute nature, produits œuvrés et semi œuvrés impropres à une utilisation ou à un écoulement normal.

### 9) Stocks d'emballages commerciaux

Objets destinés à contenir les produits ou marchandises qui sont livrés à la clientèle au même temps que le contenu. On distingue : emballages perdus et emballages récupérables.

### 6-3 Les catégories des stocks

Plusieurs catégories de stocks sont identifiées dans une entreprise, ils constituent essentiellement :

- **Stock initial** : c'est le stock au début de l'exercice comptable

---

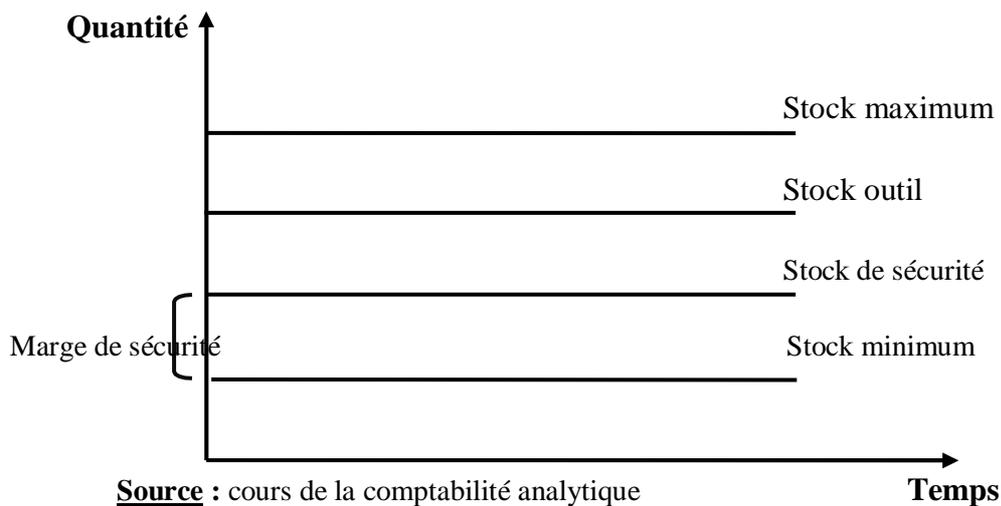
<sup>37</sup> Mémoire master 2 présenté par AidliThiziri et Mouhoubi Bahia, « La comptabilité analytique : Rôles et objectifs », pages 24.25, université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2012-2013.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

- **Stock final** : c'est le stock en fin de l'exercice comptable
- **Stock maximum** : il constitue le plafond à ne pas dépasser si non le coût de stockage devient trop onéreux.
- **Stock minimum** : ils reprisent la possibilité de poursuivre l'activité pendant un temps prédéterminé en cas d'arrêt complet des livraisons.
- **Stock de sécurité** : il est prudent de prévoir le cas d'une commande à exécuter d'urgence qui exigerait un prélèvement sur le stock minimum celui-ci doit être augmenté d'une marge de sécurité.
- **Stock outil** : lorsque les livraisons des commandes sont régulières, le stock en magasin entre le stock maximum et le stock de sécurité, la moyenne de cette variation constitue le stock outil<sup>38</sup>.

### 6-4 Représentation des niveaux des stocks

Figure N° 07 : Représentation des niveaux des stocks



### 6-5 Les avantages et les inconvénients des stocks

#### ➤ Utilité des stocks :

- Il sert tout d'abord à éviter la pénurie ;
- Des stocks peuvent être aussi constitués dans un but spéculatif ;
- Un stock permet aussi d'assurer une consommation régulière d'un produit bien que sa production soit régulière ;

<sup>38</sup> Mémoire master 2 présenté par AidliThiziri, Mouhoubi Bahia, « la comptabilité analytique : Rôle et objectif », pages 25/26, université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2012-2013.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

---

- En achetant par grande quantité, on bénéficie en général d'une réduction du prix unitaire ;
- L'existence d'un stock permet de faire face aux aléas de consommation ou livraison ;
- Lorsqu'un produit n'est pas disponible immédiatement, le stock permet d'en disposer dès que le besoin s'en fait sentir et d'éviter les surcoûts liés à des livraisons trop fréquentes ;
- Le stock sert de régulateur entre des utilisations et des livraisons qui se font sur des rythmes différents.

### ➤ Inconvénients des stocks :

- Caractère périssable de certains produits ;
- Potentialité d'individus (la vente au rabais de ces articles ne permet qu'une récupération partielle de la trésorerie immobilisée) et se traduit par une diminution de la rentabilité ;
- Une insuffisance de stocks peut conduire à la rupture, conduire donc à une perte de clientèle.

### 7- Valorisation des stocks

Les mouvements des stocks doivent être valorisés à l'entrée et à la sortie par différentes méthodes

#### 7-1 La valorisation des entrées en stocks

Les entrées ne posent en principe aucune difficulté quant à leur valorisation d'où : les achats sont valorisés au coût d'achat ; c'est-à-dire, le prix d'achat majoré des coûts accessoires d'approvisionnement.

#### 7-2 La valorisation des sorties de stocks

Pour la valorisation des mouvements de sorties de stocks, nous avons le choix entre différentes méthodes comme suite :

### 1) La méthode de cout unitaire pondéré

#### 1-1 Le CUMP après chaque entrée

Il s'agit d'additionner en quantité et en valeur toutes les entrées depuis le début de la période, y compris le stock initial. Le total des valeurs est ensuite divisé sur le total des quantités pour déterminer le coût unitaire de la matière première. Ce coût unitaire

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

servira à chiffrer toutes les sorties jusqu'à une nouvelle entrée qui nécessite le calcul d'un autre coût unitaire moyen calculer de la même façon.

Si on désigne par M1 et M2 les lots entrés durant une période, et P1, P2 les coûts unitaires correspondants :

$$\text{CUMP (Après chaque entrée)} = \text{SI} + \text{P1} / \text{QSI} + \text{M1} + \text{M2}$$

### 1-2 Le CUMP à la fin de la période

Elle consiste à additionner les valeurs de toutes les entrées y compris la valeur du stock initial et à diviser ce total sur l'ensemble des quantités réceptionnées jusqu'à la fin de la période y compris la quantité du stock initial.

$$\text{CUMP (fin de période)} = \text{SI} + \text{P1} + \text{P2} + \dots + \text{Pn} / \text{QSI} + \text{M1} + \text{M2} + \dots + \text{Mn}$$

## 2) La méthode d'épuisement des lots

Dans cette méthode, nous distinguons entre deux principales techniques d'épuisement des lots :

### 2-1 La méthode FIFO (First in First out)

Le principe de la méthode FIFO est d'évaluer les sorties selon que les premiers lots entrés sont les premiers sortis, d'où l'appellation en français PEPS (premier entré, premier sorti).

La méthode FIFO a l'avantage de rapprocher la valeur du stock de la valeur de renouvellement au fur et à mesure de l'épuisement des lots anciens mais elle a l'inconvénient de baisser les coûts en cas d'inflation donc augmenter le bénéfice fiscal.

### 2-2 La méthode LIFO (Last in First out)

Dans cette méthode, les lots entrés en derniers sont supposés sortir les premiers, d'où la traduction en français est DEPS (dernier entré, premier sorti).

Cette méthode fait éloigner la valeur du stock de sa valeur sur le marché, par contre la valeur des articles utilisés dans le calcul des coûts de revient est récente.

**NB** : il faut bien savoir que la méthode LIFO est exemptée par le système comptable financier (SCF) et les méthodes autorisées sont : CUMP et FIFO

### 7-3 Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation des stocks

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

Les avantages et les inconvénients des méthodes citées ci-dessus, sont présentés dans le tableau ci-après<sup>39</sup>:

**Tableau N° 05 : Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation des stocks**

Méthode	Avantages	Inconvénient
FIFO	<ul style="list-style-type: none"><li>• Equipement par ordre de réception.</li><li>• Eviter à l'entreprise des problèmes que peut poser le stockage de produit périssable nécessitant une consommation rapide.</li><li>• Calcul des coûts facile.</li><li>• N'entraîne pas de retard de valorisation des sorties.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Nécessite d'un suivi méticuleux.</li><li>• Réception d'enregistrement des stocks après chaque entrée et sortie.</li></ul>
LIFO	<ul style="list-style-type: none"><li>• Facile, calcul de routine.</li><li>• N'entraîne pas de retard de valorisation des sorties</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Dévalorisation des stocks leurs valeurs ne sont pas réelles en cas de hausse des prix</li><li>• La valeur des stocks est éloignée de sa valeur renouvellement.</li></ul>
CUMP	<ul style="list-style-type: none"><li>• Facile, le coût unitaire moyen est calculé une seule fois à la fin de la période.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Entraîne un retard considérable en ce qui concerne la valorisation des sorties de matière première.</li></ul>

**Source** : sahraoui Ali, « comptabilité analytique », édition Berti, Alger, 2004, P.30

Après avoir bien définie les notions de cout, charge et stock et dans le but de faciliter la prise de décision, divers outils sont à la disposition des gestionnaires en matière d'évaluation et d'analyse des couts. La comptabilité analytique d'une entité peut être organisée selon différentes méthodes de calcul des couts.

### **Exemple sur les méthodes de valorisation des stocks<sup>40</sup> :**

---

<sup>39</sup> Mémoire master 2 présenté par AidliThiziri, Mouhoubi Bahia, « la comptabilité analytique : Rôle et objectif », pages 29, université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2012-2013.

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

La société « ARIMEX » a réalisé les opérations suivantes au cours du mois de juin 2013:

01/06	stock initial	3000 articles à 105DA l'un
04/06	bon de sortie N° 14	1700 articles
12/06	bon d'entrée N°3	5000 articles à 108 DA l'un
17/06	bon de sortie N° 15	2000 articles
20/06	bon de sortie N° 16	1500 articles
26/06	bon d'entrée N° 4	3000 articles à 112 DA l'un

**TAF :** évaluer les sorties de stock en utilisant les différentes méthodes d'évaluation des stocks.

**Solution :**

**1° méthode de CMUP (après chaque entrée) :**

COMPTÉ D'INVENTAIRE PERMANENT MARCHANDISE										
Date	Libellé	Entrées			Sorties			Stock		
		Qté	P.U	MT	Qté	P.U	MT	Qté	P.U	MT
01/06	SI	3 000	105	315 000				3 000	105	315 000
04/06	BS N° 14				1 700	105	178 500	1 300	105	136 000
12/06	BE N°3	5 000	108	540 000				6 300	107.38	676 000
17/06	BS N° 15				2 000	107.38	214 761.8	4 300	107.38	461 378.2
20/06	BS N° 16				1 500	107.38	161 071.35	2 800	107.38	300 666.85
26/06	BE N°4	3 000	112	336 000				5 800	109.77	636 666.85
		11 000		1 191 000	5 200		554 333.15	5 800	109.77	636 666.85

**CMUP MENSUEL:**

COMPTÉ D'INVENTAIRE PERMANENT MARCHANDISE										
Date	Libellé	Entrées			Sorties			Stock		
		Qté	P.U	MT	Qté	P.U	MT	Qté	P.U	MT
01/06	SI	3 000	105	315 000				3 000	105	315 000
04/06	BS N°14				1 700	108,27	184 059	1 300	-	130 941
12/06	BE N°3	5 000	108	540 000				6 300	-	670 941

<sup>40</sup> Support cours « comptabilité analytique » enseignant Mr Brahim AOURIR, semestre 3, page10, 11, centre universitaire de Guelmim.Université IBN ZOHR MAROC2013/2014

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

17/06	BS N°15				2 000	108,27	216 540	4 300	-	454 401
20/06	BS N°16				1 500	108,27	162 405	2 800	-	291 996
26/06	BE N°4	3 000	112	336 000				5 800	-	627 996
		11 000		1 191 000	5 200	108,27	563 004	5 800	-	

1 191 000

CMUP mensuel =----- = 108.27

11 000

### 2° méthode de PEPS (ou FIFO) :

COMPTE D'INVENTAIRE PERMANENT MARCHANDISE										
Date	Libellé	Entrées			Sorties			Stock		
		Qté	P.U	MT	Qté	P.U	MT	Qté	P.U	MT
01/06	SI	3 000	105	315 000				3 000	105	315 000
04/06	BS N° 14				1 700	105	178 500	1 300	105	136 500
12/06	BE N°3	5 000	108	540 000				1 300	105	136 500
								5 000	108	540 000
17/06	BS N° 15				1 300	105	136 500	4 300	108	464 400
					700	108	75 600			
20/06	BS N° 16				1 500	108	162 000	2 800	108	302 400
26/06	BE N°4	3 000	112	336 000				2 800	108	302 400
								3 000	112	336 000
		11 000		1 191 000	5 200		552 600	5 800		638 400

### 2° méthode de DEPS (ou LIFO) :

COMPTE D'INVENTAIRE PERMANENT MARCHANDISE										
Date	Libellé	Entrées			Sorties			Stock		
		Qté	P.U	MT	Qté	P.U	MT	Qté	P.U	MT
01/06	SI	3 000	105	315 000				3 000	105	315 000
04/06	BS N° 14				1 700	105	178 500	1 300	105	136 500
12/06	BE N°3	5 000	108	540 000				1 300	105	136 500
								5 000	108	540 000
17/06	BS N° 15				2000	108	216 000	1 300	105	136 500
								3 000	108	324 000
20/06	BS N° 16				1 500			1 300	105	136500

## CHAPITRE 1 : Notion fondamentales sur la comptabilité analytique

								<b>1 500</b>	<b>108</b>	<b>162 000</b>
<b>26/06</b>	<b>BE N°4</b>	<b>3 000</b>	<b>112</b>	<b>336 000</b>				<b>1 300</b>	<b>105</b>	<b>136 500</b>
								<b>1 500</b>	<b>108</b>	<b>162 000</b>
								<b>3 000</b>	<b>112</b>	<b>336 000</b>
		<b>11 000</b>		<b>1 191 000</b>	<b>5 200</b>		<b>556 500</b>	<b>5 800</b>		<b>634 500</b>

### Conclusion du chapitre

Pour conclure, et à travers cet aperçu, nous pouvons dire que la comptabilité analytique remédie aux insuffisances de la comptabilité générale, car elle permet de mieux cerner le coût des différentes activités de l'entreprise. La comptabilité analytique est un complément de la comptabilité générale, le seul point de divergence entre les deux est leur orientation, la comptabilité analytique est destinée à fournir une information pour l'entreprise uniquement alors que la comptabilité générale fournit des informations pour l'intérieure et l'extérieur.

C'est pour cela, que la comptabilité analytique est le plus souvent présentée comme outil de gestion orientée vers l'intérieur de l'entreprise. De ce fait, elle peut être considérée comme outil complémentaire mais nécessaire à la bonne gestion et d'aide à la prise de décision.

Afin de remplir son rôle la comptabilité analytique procédera à une analyse des coûts par des méthodes qui se distinguent les unes des autres suivant la manière de traiter les différentes catégories de charges, on distingue la méthode du coût complet et la méthode des coûts partiels qu'on va présenter dans le deuxième chapitre.

# CHAPITRE 2

*LES DIFFERENTS SYSTEMES DE CALCUL DES COUTS*

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

La comptabilité analytique d'exploitation est un outil dont l'objectif principal est d'éclairer l'entreprise dans ses prises de décisions et d'orienter son action sur le marché (se permettre une bonne part de marché).

Selon A.Cibert, il y a plusieurs façons de calculer un coût comme il y a plusieurs coûts pour un même fait, il faut donc choisir des méthodes d'analyse qui puissent s'adapter aux différents objectifs poursuivis<sup>41</sup>

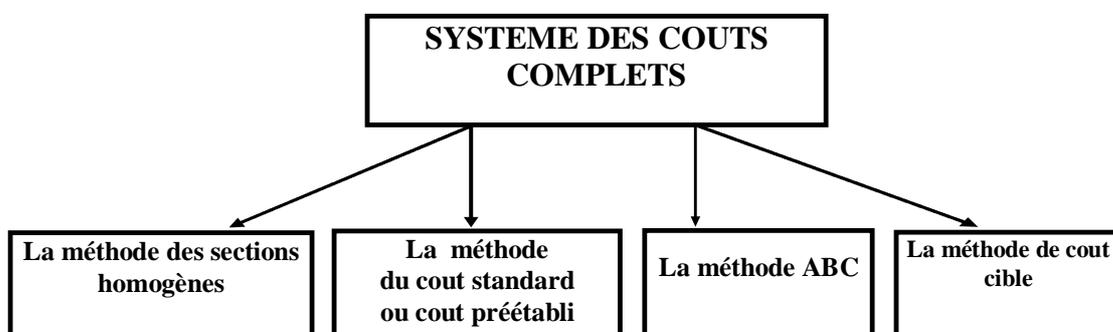
Donc, pour mieux, atteindre ces objectifs, il est important pour une entreprise de chercher une meilleure méthode de calcul des coûts en vue de déterminer efficacement les indicateurs et les outils de décision de gestion. C'est dans cette optique que le système de calcul des coûts est étudié.

Il existe deux systèmes fondamentaux de calcul des coûts : le système des coûts complets et le système des coûts partiels. Pour cela nous avons partagé ce chapitre en deux sections, la première sera consacrée au système des coûts complet, et la seconde pour le système des coûts partiel.

### Section 1 : Le système de calcul des coûts complets

Dans cette première section nous allons exposer les différentes méthodes de calcul des coûts définies par le système des coûts complets qui englobe : la méthode des sections homogène, la méthode de coût standard, la méthode ABC (activity based costing) et la méthode du coût cible.

**Figure N° 08 : Les différentes méthodes du système des coûts complets**



Source : Etablie avec nos propres soins

#### 1- La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyses

<sup>41</sup> Cibert. A, « comptabilité analytique », DUNOD, PARIS, 1976, P.12

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

Le coût complet d'un produit ou service est composé des charges directes propres à ce produit ou service et d'une quote-part de charges indirectes. S'il est relativement facile de déterminer les charges directes, la répartition des charges indirectes nécessite un traitement.

On utilise généralement la méthode des centres d'analyse pour la répartition des charges indirectes, le but est d'obtenir rapidement le coût de revient (coût complet d'un produit au stade final de son élaboration incluant, les coûts de distribution et les autres coûts hors production) exact d'un produit. C'est la démarche la plus ancienne mais qui reste encore la plus utilisée dans les entreprises.

### 1-1 Fondement de la méthode des sections homogènes<sup>42</sup>

La méthode des centres d'analyse connue aussi sous le nom de méthode des sections homogènes est proposée par le lieutenant-colonel Rimailho en 1928 dans un rapport à la commission générale d'organisation scientifique du travail de la confédération générale de la production française (CEGOS<sup>43</sup>). Cette méthode n'a été publiée qu'en 1937 avec une préface de d'Auguste Detoef.

Cette méthode se fonde sur l'idée que les charges directes jouent un rôle essentiel et les charges indirectes sont au contraire secondaires.

Les charges indirectes sont ventilées entre les centres d'activités en fonction de critères (ou « clés ») aussi précis que possible. Les coûts des centres sont ensuite incorporés (imputés) dans les coûts des produits en fonction des unités d'œuvres consommées.

### 1-2 Définition de la méthode des centres d'analyses

**Définition 1 :** Constitue sans aucun doute une forme d'analyse d'activités. Chaque centre est le lieu de consommation de ressources pour la production d'un service qui est consommé par les produits ou par un autre centre. La méthode des coûts complets ou des centres d'analyse est la méthode de base du plan comptable général. Reposant sur la décomposition du coût de revient calquée sur la structure du cycle de transformation de l'entreprise. Cette méthode se prête bien au calcul des coûts de revient d'une activité industrielle. La méthode des centres d'analyse est probablement la technique de la comptabilité analytique la plus développée tant du point de vue théorique que pratique. Elle repose sur la distinction entre charges directes et indirectes et l'affectation de la totalité de ces charges. Rappelons que les charges

---

<sup>42</sup> Mémoire de magister présenté par Mr MEBBANI Youcef « intérêt et conditions de la mise en œuvre de la méthode ABC dans une entreprise algérienne ». Université d'ORAN 2007/2008

<sup>43</sup> Commission générale d'organisation scientifique, cabinet de conseil et de formation pour les entreprises.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

directes sont imputées directement aux coûts et que les charges indirectes (ou frais) transitent dans les centres d'analyse préalablement à leur imputation dans les coûts.

**Définition 2 :** La méthode des centres d'analyse dite aujourd'hui méthodes des sections homogènes, peut être définie comme « une entité comptable dont l'activité peut être mesurée par une unité de mesure appelé unité d'œuvre. Cette section produit une seule activité selon un processus stable »<sup>44</sup>.

**Définition 3 :** La méthode des sections homogènes consiste à décomposer l'activité en centre de coûts, puis à répartir les charges indirectes dans ces subdivisions de l'entreprise. Chaque compartiment de charge indirecte doit avoir une activité autonome et homogène et être défini par une unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée « unité d'œuvre »<sup>45</sup>

**Définition 4 :** La méthode des sections homogène est une méthode de comptabilité de gestion qui permet de calculer le coût de revient d'un produit, d'un service ou de toute autre activité. Le principe de cette méthode consiste à introduire toutes les catégories de charge (directes, indirectes, variables et fixes).

**Définition 5 :** La méthode de calcul des centres d'analyse la plus connu est celle dite méthode des sections homogènes. Elle est apparue vers la fin des années vingt, c'est une méthode d'analyse global des coûts qui a démarré à partir d'une classification fonctionnelle de l'entreprise en deux types de sections auxiliaires et principales, elle repose sur une répartition des charges, en charges direct et qui sont affectées directement au cout des produits correspondants, et en charges indirectes qui sont réparties en fonction d'unité d'œuvre qui sont des unités physiques représentatives de l'activité d'un centre. La détermination des coûts complets est nécessaire afin de fixer un prix de vente, permettant d'une part d'être rentable, et d'autre part d'analyser la compétitivité du prix déterminé.

**Définition 6 :** La méthode des coûts complets est l'une des méthodes traditionnelles, elle se base sur le découpage de l'entreprise en termes de fonction, ou en centres d'analyse et en la distinction de toutes catégories de charges et de les répartir entre les différents produits, afin de calculer les différents coûts et de dégager un résultat analytique sur chaque produit.

---

<sup>44</sup> ALAZARD. Claude & SEPARI. Sabine, « contrôle des gestion, manuel et application », DUNOD, Paris 1998, P63

<sup>45</sup> DUPUY Yves : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », édition ECONOMICA, paris, 2003, P17

### **Définition du centre d'analyse :**

Le plan comptable général français de 1957 définit la section homogène comme : « un compartiment d'ordre comptable dans lequel sont groupés, préalablement à leur imputation aux coûts et prix de revient intéressés, les éléments de charges qui ne peuvent être directement affectés à des coûts ou prix de revient ».

Le plan comptable général français de 1986 substitue la notion de « section homogène » par une notion nouvelle « le centre d'analyse ».

Le plan comptable général de 1986 définit le centre d'analyse comme : « une division de l'unité comptable, où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés ».

La section homogène peut donc se définir comme une division réelle de l'entreprise, constituée par un groupement de moyens concourant au même but, dont l'activité peut se mesurer en unités physique dites unités d'œuvre. Ces derniers sont des centres de travail et de responsabilité présentant une homogénéité technique et administrative. Appelées initialement « section homogènes ». Les charges de chaque centre sont imputées dans les coûts proportionnellement à l'unité d'œuvre choisie.

« La section homogène est un ensemble de charges de telle sorte que le total des charges qui la constitue puisse être ramenées à une commune unité permettant leur contrôle et leur affectation ultérieure »<sup>46</sup>.

### **Classification de centres d'analyses<sup>47</sup> :**

Les centres d'analyse correspondent à des fonctions économiques de l'entreprise, leur nombre dépend du type de l'entreprise et de son organisation administrative.

On peut classer les centres d'analyse selon les grandes fonctions auxquelles ils sont rattachés<sup>48</sup>:

- Centre d'administration
- Centre de financement
- Centre de gestion de personnel

---

<sup>46</sup> GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 7<sup>ème</sup> édition, page 97.

<sup>47</sup> Mémoire de magister présenté par Mme boukssessa souhila kheira « la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne. Université d'ORAN 2009/2010

<sup>48</sup> Plan comptable général de 1986, cité dans : Claude Alazard et Sabine Sépari, contrôle de gestion, Dunod, 2001

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

- Centre de gestion des moyens matériels
- Centre des prestations connexes
- Centre d'approvisionnement
- Centre d'étude technique et recherche
- Centre de production
- Centre de distribution
- Autres frais à couvrir.

Ces centres sont répartis entre :

- **Les centres de structure**, tel que l'administration générale, financement..., pour lesquels aucune unité d'œuvre ne peut être définie. Dans ce cas l'unité qui permet l'imputation des coûts est une unité monétaire (dans ce cas l'imputation est réalisée par un pourcentage appelé taux de frais égal au coût du centre d'analyse /assiette conventionnelle en unités monétaires -milliers d'unités monétaires de chiffre d'affaires ....).
- **Les centres opérationnels**, dont l'unité d'œuvre est physique (exemple : heures machine, heures ouvrier, la tonne produite, kg de matière première consommée ....).

A l'intérieur des centres opérationnels, on distingue les centres principaux et centres auxiliaires :

- 1- **Les centres principaux** : C'est les fonctions liées directement au niveau de l'approvisionnement, au niveau de la production, et au niveau de la distribution, leur coût est imputé directement aux coûts des produits.
- 2- **Les centres auxiliaires** : Ils jouent un rôle secondaire car ils n'ont pas de relation directe avec le produit, leur coût sera cédé aux autres centres, ils fournissent des prestations aux centres principaux.

### 1-3 Principe de la méthode<sup>49</sup> :

Historiquement (les années 40), cette première méthode de calcul des coûts était destinée aux entreprises industrielles dont l'activité comprenait beaucoup d'opérations et de fonctions distinctes.

Elle permet, grâce à une subdivision détaillée de l'entreprise en centres d'analyse (des coûts), un suivi précis des opérations de transformation et des variations de coûts entre

---

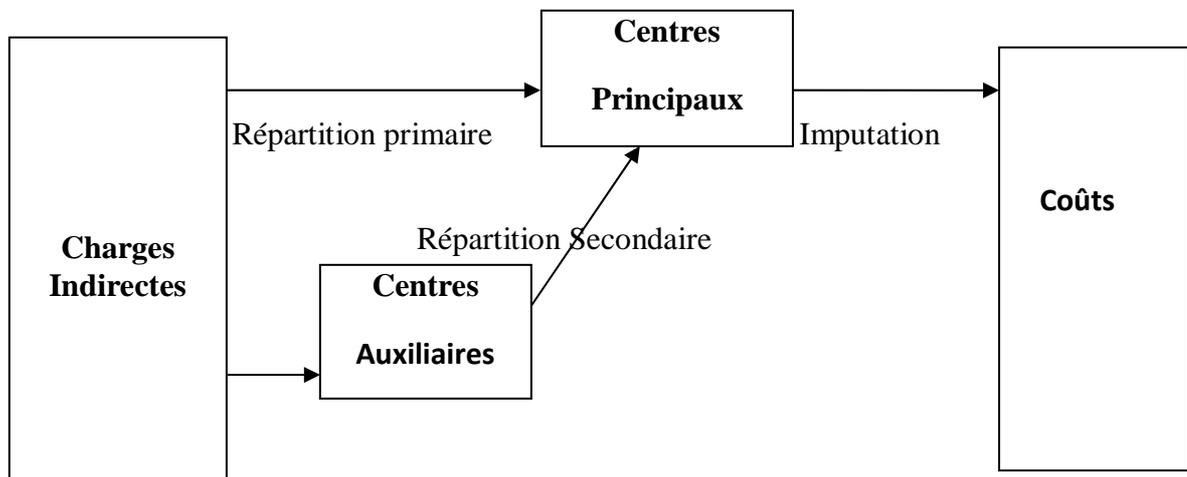
<sup>49</sup> <http://books.google.dz>

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

chaque stade de fabrication. Cette technique est par ailleurs bien adaptée aux entreprises travaillant sur devis (peu de problèmes de répartition des charges indirectes et surtout d'imputation, puisqu'il s'agit d'une prestation unique).

Elle consiste à analyser les charges incorporable en terme de charges directes et indirectes : les charges directes sont affectées directement aux produits concernés (ex : matières premières) alors que les charges indirectes sont réparties entre des centres d'analyse avant d'être imputées entre les produits en fonction d'unités d'œuvres (ex : salaire du chef d'atelier au prorata des quantités produites)<sup>50</sup>.

**Figure N° 09 : Le principe de la méthode des sections homogènes**



**Source :** Gervais Michel, « contrôle de gestion », édition Economica, 7<sup>ème</sup> édition, p.97

### 1-4 La démarche de la méthode :

- **La première étape** de calcul des coûts de revient dans cette méthode est la distinction entre charges directes et indirectes comme on les a déjà mentionné dans le chapitre précédent.
- **La deuxième étape** est consacrée au traitement des charges indirectes, il est plus facile dans un premier temps de ventiler les charges indirectes dans des centres d'analyse à partir de **clés de répartition**. La répartition des charges indirectes s'effectue généralement en deux temps, dans un tableau de répartition.
- \* **Clé de répartition** : un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes (classées par nature) entre les différents centres. Les clés sont donc utilisées en amont des unités

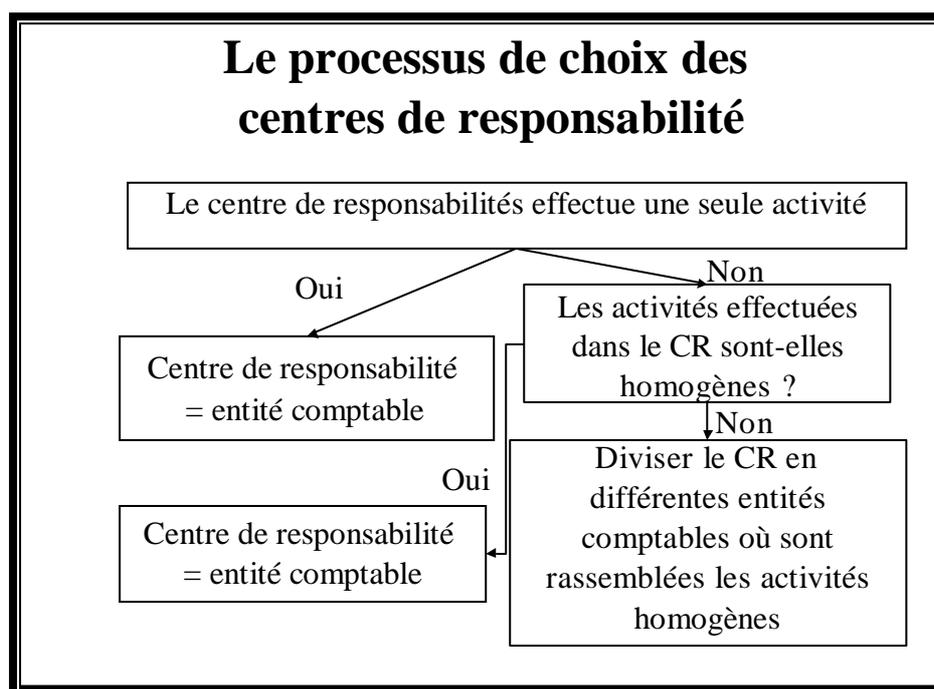
<sup>50</sup> LAURENCE le gallo « analyse des coûts et prise de décisions » ESC PAU\_FCD 2005-2007

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

d'œuvre et à défaut d'une mesure permettant une affectation « exacte » des charges indirectes aux différents centres<sup>51</sup>.

Le processus de choix de ces centres de responsabilité peut être schématisé comme suit :

Figure N° 10 : Le processus de choix des centres de responsabilité(CR)



**Source :** Dider VAN CAILLIE « principes de la comptabilité analytique et de comptabilité de gestion » page 149,2eme édition- juillet 2005.

### -Répartition primaire des charges indirectes

Cette étape consiste à répartir l'ensemble des charges indirectes entre les différents centres d'analyse. Si les charges sont indirectes par rapport aux produits mais directes par rapport aux centres (semi directes), elles seront aisément affectées aux centres concernés. S'il s'agit de charges indirectes par rapport aux produits et par rapport aux centres, on fait référence à des clés de répartition ou clés techno-comptable (répartir le loyer par exemple en fonction des surfaces des ateliers ou des centres), généralement exprimées en pourcentage.<sup>52</sup>

### Tableau N°06: Tableau de traitement des charges indirectes

<sup>51</sup> Mémoire Master2 présenté par Hadj Ali Yasmine et Hamoudi Kahina « évaluations des coûts de réalisation d'un gazoduc Université Mouloud Mammeri TIZI-OUZOU. 2018/2019

<sup>52</sup> Livre « principes généraux de la comptabilité analytique et calcul des coûts ».

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

Charges indirectes		Centres auxiliaires			Centres principaux				Répartition primaire
Désignation des charges	Montant total	CA 1	CA 2	CA 3	CP 1	CP 2	CP 3	CP 4	
Totaux de la répartition primaire par centre		Total CA 1	Total CA 2	Total CA 3	Total CP 1	Total CP 2	Total CP 3	Total CP 4	Répartition secondaire
		X	X	X	X	X	X	X	
		CA'2							
		X	X	X				X	
		CA'3							
					X	X			
					CP'1	CP'2	CP'3	CP'4	

**Source** : Dupuy. YVES « les bases de la comptabilité analytique de gestion » Edition Economica, Paris, 2003, P 19.

### Exemple sur la répartition primaire des charges indirectes<sup>53</sup> :

Le tableau des charges indirectes de l'entreprise « ARIMEX » pour le mois de janvier 2013 se présente comme suit :

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Administr ation	Entretien	Approvi- sionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
<b>Fournitures consommables</b>	1 500	15%	15%	10%	20%	10%	30%
<b>Location et charges Locatives</b>	2 000	-	-	0.15	0.3	0.3	0.25
<b>Entretien et réparation</b>	3 500	1/10	1/10	4/10	-	-	4/10
<b>Impôts et taxes</b>	4 000	10%	5%	-	-	-	85%
<b>Charges de personnel</b>	10 000	1		1	3	3	2
<b>Charges d'intérêts</b>	600	100%		-	-	-	-
<b>D.E.A</b>	3 000	15%	5%	10%	30%	20%	20%
	26 400						
<b>Charges supplétives</b>	500	40%	-	10%	-	-	50%

**TAF** : compléter le tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise « ARIMEX ».

### Solution :

<sup>53</sup> Support cours « comptabilité analytique » enseignant Mr Brahim AOURIR, semestre 3, page16, 17, centre universitaire de Guelmim.Université IBN ZOHR MAROC2013/2014

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
Fournitures consommables	1 500	225	225	150	300	150	450
Location et charges locatives	2 000	-	-	300	600	600	500
Entretien et réparation	3 500	350	350	1 400	-	-	1 400
Impôts et taxes	4 000	400	200	-	-	-	3 400
Charges de personnel	10 000	1 000	-	1 000	<u>3 000 *</u>	3 000	2 000
Charges d'intérêts	600	600	-	-	-	-	-
D.E.A	3 000	450	150	300	900	600	600
Charges supplétives	500	200	-	50	-	-	250
<b>Totaux primaires</b>	<b>25 100</b>	<b>3 225</b>	<b>925</b>	<b>3 200</b>	<b>4 800</b>	<b>4 350</b>	<b>8 600</b>

3

(\*) Atelier A :  $3\ 000 = 10\ 000 \times \frac{3}{1+1+3+3+2}$

### -Répartition secondaire des charges indirectes

La répartition secondaire consiste à virer les coûts des centres auxiliaires dans les autres centres bénéficiaires. Autrement dit, il s'agit de répartir le total de la répartition primaire de chaque centre auxiliaire entre les centres auxquels il a fourni des prestations.

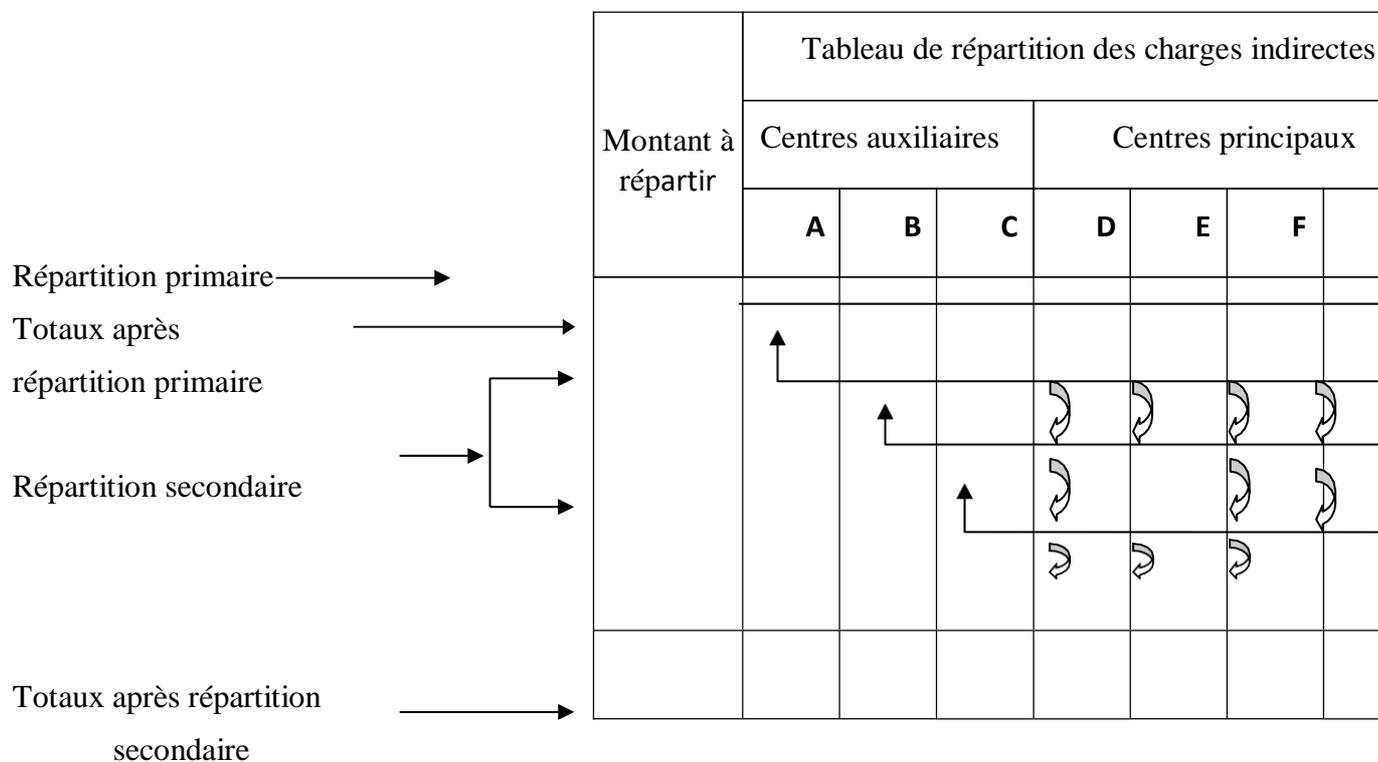
Il est important de noter que les centres receveurs peuvent être eux-mêmes des centres opérationnels ou des centres de structures.

La répartition secondaire donne lieu à deux types de transferts entre les centres d'analyse :

- Les transferts en escaliers
- Les transferts croisés
- Dans la méthode des transferts en escaliers, le coût constaté de chaque centre à un certain niveau de calcul est transféré aux suivants sans retour en arrière.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

Figure N° 11 : Transferts en escaliers



**Source:** GERARD MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, EDITION BREAL, 2004, p40

### Exemple sur la répartition secondaire des charges indirectes type transfert en escalier<sup>54</sup> :

Pour le mois de Janvier 2013 le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
<b>Totaux primaires</b>			<b>925</b>	<b>3 200</b>	<b>4 800</b>	<b>4 350</b>	<b>8 600</b>
<b>Répartition secondaire</b>							
<b>Administration</b>			<b>10%</b>	<b>10%</b>	<b>35%</b>	<b>35%</b>	<b>10%</b>
<b>Entretien</b>				<b>10%</b>	<b>40%</b>	<b>40%</b>	<b>10%</b>

**TAF :** Compléter le tableau de répartition des charges indirectes.

<sup>54</sup> Support cours « comptabilité analytique » enseignant Mr Brahim AOURIR, semestre 3, page17, centre universitaire de Guelmim. Université IBN ZOHR MAROC2013/2014

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

### Solution :

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principaux			
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
<b>Totaux primaires</b>	<b>25 100</b>	<b>3 225</b>	<b>925</b>	<b>3 200</b>	<b>4 800</b>	<b>4 350</b>	<b>8 600</b>
<b>Répartition secondaire</b>							
<b>Administration</b>		<b>-3 225</b>	322.5	322.5	1128.75	1128.75	322.5
<b>Entretien</b>			<b>-1 247.5</b>	<b>124.75*</b>	499	499	124.75
	<b>25 100</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3647</b>	<b>6428</b>	<b>5978</b>	<b>9047</b>

(\*)  $124.75 = (925+322.5)*10\%$

- Les cessions de prestations entre centres d'analyse s'effectuent selon la méthode des transferts croisés lorsque deux ou plusieurs centres auxiliaires se fournissent simultanément des prestations. Préalablement à la répartition secondaire, il est nécessaire de calculer le total de chaque centre auxiliaire à l'origine des prestations réciproques. Ce total tient compte des prestations reçues d'un ou de plusieurs centres d'analyse.

Si la méthode des transferts croisés présente l'avantage de déterminer équitablement les charges devant être affectées à chaque centre d'analyse, le processus comptable est toutefois plus complexe.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

Figure N° 12 : Transferts croisés (réciproques)

	Montant à répartir	Tableau de répartition des charges indirectes						
		Centres auxiliaires			Centres principaux			
		A	B	C	D	E	F	G
Répartition primaire	→							
Totaux après répartition primaire	→							
Répartition secondaire	→							
Totaux après répartition secondaire	→							

Diagram illustrating reciprocal transfers between auxiliary centers (A, B, C) and main centers (D, E, F, G). Arrows show the flow of costs from primary distribution to secondary distribution, with curved arrows indicating reciprocal transfers between auxiliary centers.

Source: Gerard MELYON « comptabilité analytique » édition breal, 2004, p42

### Exemple sur la répartition secondaire des charges indirectes type transfert croisé<sup>55</sup> :

Le tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise « LA GENERALE SUDISTE » se présentent comme suit :

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
<b>Totaux primaires</b>	<b>20 500</b>	<b>2 000</b>	<b>1 500</b>	<b>9 000</b>	<b>3 000</b>	<b>3 000</b>	<b>2 000</b>
<b>Administration</b>		-	15%	40%	20%	10%	15%
<b>Entretien</b>		5%	-	35%	25%	30%	5%

### TAF :

<sup>55</sup> Support cours « comptabilité analytique » enseignant Mr Brahim AOURIR, semestre 3, page18, 19, centre universitaire de Guelmim. Université IBN ZOHR MAROC 2013/2014

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

1. Calculer le montant des centres administration et entretien, compte tenu des prestations réciproques ;
2. Procéder à la répartition secondaire dans le tableau des charges indirectes ;

### Solution :

1. La détermination du total des centres administration et entretien exige la résolution d'un système d'équation à deux inconnues. Soit :

$X$  = le total du centre « administration » après répartition secondaire,

$Y$  = le total du centre « entretien » après répartition secondaire.

⊖ Le total  $X$  du centre « administration » est égal aux **2 000 DA** (total de la répartition primaire) augmenté de la part du **centre entretien** qui le concerne, soit **5% du total de ce dernier** ;

⊖ Le total  $Y$  du centre « entretien » est égal aux **1 500 DA** (total de la répartition primaire) augmenté de la part du **centre administration** qui le concerne, soit **15 % du total de ce dernier**.

Le système d'équation s'écrit :

$$X = 2000 + 0,05 Y$$

$$Y = 1500 + 0,15 X$$

Si on remplace  $Y$  dans  $X$ , on aura :  $X = 2000 + 0,05 (1500 + 0,15Y)$

$$X = 2091$$

Donc si on connaît le  $X$  il est possible de déduire la valeur de  $Y$  :

$$Y = 1814$$

$$X = \text{Administration} = 2\,091 \quad Y = \text{Entretien} = 1\,814$$

Les deux montants 2 091 et 1 814 représentent les totaux après répartition secondaire des centres « Administration » et « Entretien ».

2. Après le calcul des nouveaux totaux des centres « administration » et « entretien », le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
<b>Totaux primaires</b>	<b>20 500</b>	<b>2 000</b>	<b>1 500</b>	<b>9 000</b>	<b>3 000</b>	<b>3000</b>	<b>2 000</b>
<b>Administration</b>		<b>-2 091</b>	<b>314</b>	<b>836,4</b>	<b>418,2</b>	<b>209,1</b>	<b>313,65</b>
<b>Entretien</b>		<b>91</b>	<b>-1 814</b>	<b>634,7775</b>	<b>453,4125</b>	<b>544,095</b>	<b>90,6825</b>
<b>Totaux secondaires</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>10 471</b>	<b>3 872</b>	<b>3 753</b>	<b>2 404</b>

➤ **La troisième étape** c'est l'imputation des charges indirectes aux coûts. Chaque type de produit, va consommer, à chaque étape de calcul de coût, une partie de l'activité du centre d'analyse. Pour pouvoir évaluer cette consommation il suffit de déterminer pour chaque centre une unité de mesure de son activité : **unité d'œuvre**.

le P.C.A.N. définit l'unité d'œuvre comme étant « l'unité de mesure » du coût de l'activité des centres d'analyse, cette unité de mesure est appelée clé de répartition.

$$\text{Coût d'unité d'œuvre du centre} = \frac{\text{charges indirectes du centre}}{\text{nombre d'unités d'œuvre.}}$$

\* **Unité d'œuvre<sup>56</sup>** : L'unité d'œuvre est l'unité de mesure dans un centre d'analyse servant à imputer le coût du centre d'analyse aux coûts des produits (bien et service) ou de commandes (internes et externes) intéressés.

Les principales unités d'œuvres retenus sont :

- L'heure de main d'œuvre directe dans les ateliers peu mécanisés ;
- L'heure machine dans les ateliers très mécanisés ;
- Le poids ou le volume de la matière traitée ;
- Les unités de produits élaborés.

Le type d'unité d'œuvre dépend de la nature d'activité du centre d'analyse qu'on a déjà cité avant :

- Pour un centre d'analyse dont l'activité est mesurée par une unité physique :

<sup>56</sup> Support de cours « comptabilité analytique » Semestre 3, page 25 .Enseignant Mr Brahim AOURIR, centre universitaire Guelmim universitéIBN-ZOHR.MAROC

$$\text{Coût à imputer} = \text{Coût de l'unité d'œuvre} \times \text{Nombre d'unités d'œuvre consommées}$$

- Pour un centre d'analyse dont l'activité est mesurée par une unité d'œuvre monétaire :

$$\text{Coût à imputer} = \text{Taux de frais} \times \text{Assiette de frais}$$

\***Taux de frais**<sup>57</sup> : Dans la mesure où il n'est pas possible de parler d'une unité de mesure physique suffisamment représentative de l'activité d'un œuvre, une unité monétaire appelée **assiette de frais** (taux de frais) doit être utilisée (CA, coût de production des produits vendus).

$$\text{Taux de frais} = (\text{total des charges du centre}) / \text{Assiette}^{(*)}$$

(\*) *Assiette de frais est égal à l'équivalent de nombre d'unité d'œuvre*

Ensuite, les charges indirectes seront affectées aux coûts de chaque produit proportionnellement aux nombre d'unités d'œuvre consommées.

$$\text{Charges indirectes imputées} = \text{Consommation d'unités d'œuvre} \times \text{Coût d'unité d'œuvre}$$

### 1-5 Les intérêts et limites de la méthode des coûts complets

Si le coût complet apporte au gestionnaire des informations utiles aux décisions de gestion, il comporte des limites qui sont dues au coût complet même et des limites inhérentes au modèle des centres d'analyse.

#### ❖ Les limites<sup>58</sup> :

- La démarche est d'un maniement lourd et repose sur des procédés fastidieux et arbitraires, dès que le nombre de centres d'analyse et de produits réalisés est important ;
- Le raisonnement suppose qu'il existe une séparation nette entre le travail opérationnel qui transforme la matière pour en faire un produit (les centres principaux) et le travail fonctionnel qui prépare, coordonne et contrôle (les centres

<sup>57</sup> Support de cours « comptabilité analytique » semestre 3, page 25 .Enseignant Mr Brahim AOURIR centre Universitaire Guelmim université IBN-ZOHR.MAROC

<sup>58</sup> Michel GERVAIS « contrôle de gestion » 7 édition.Ed.ECONOMICA, page 69, 2000.PARIS

auxiliaires) ;

- La ventilation des coûts des centres auxiliaires dans les centres principaux pour ensuite calculer des coûts par produit entraîne une cascade d'imputation, ou l'équiproportionnalité des consommations doit aussi être maintenue ;
- L'usage des coûts complets en tant que normes prévisionnelles s'avère toujours délicat ;
- Une évaluation unique pour satisfaire différents objectifs peut mener à des paradoxes.

### ❖ Intérêts<sup>59</sup> :

- D'étudier l'évolution des coûts d'un produit, aux différents stades de son processus de fabrication et de distribution ;
- D'esquisser une analyse de coûts par centre de responsabilité ;
- Avec la connaissance du coût total, de prendre la décision : faire ou sous-traiter ;
- La méthode met également l'accent sur le difficile compromis qu'entraîne tout calcul complet.

## 2- La méthode des coûts préétablis (standards)

Tous les coûts étudiés jusqu'à présent (coût complet) et les coûts qu'on va voir dans la deuxième section de ce même chapitre (coût partiel) ; ont pour point commun d'être des coûts réels, calculés à posteriori (on parle également de coûts constatés) dans le but d'analyser l'activité passée. Mais il est également nécessaire de prévoir l'avenir et de fixer des objectifs. C'est le rôle des coûts standards (également appelés coûts préétablis).

La méthode des coûts standards est apparue aux Etats Unis dans les années 20, et a été reprise en France sous le nom de la méthode des coûts préétablis. Cette méthode est particulièrement utile pour les entreprises qui fabriquent de très nombreux produits selon des processus de fabrication bien déterminés.

### 2-1 Définition de la méthode des coûts préétablis

La méthode des coûts standards selon Patrick PIGET, « on établit a priori des coûts de production prévisionnels en fonction d'une norme servant d'étalon de référence et on confronte a posteriori ces coûts de production préétablis avec les coûts de production réels

---

<sup>59</sup> Michel GERVAIS « contrôle de gestion » 7<sup>e</sup> édition. Ed. ECONOMICA, page 68, 2000. PARIS

pour dégager des différences appelées écarts dont l'analyse permettra d'orienter et de contrôler efficacement la gestion et de calculer à partir des normes, la consommation théorique qu'une activité doit entraîner et par la même, elle dissuade la négligence et la fraude. Enfin, un écart n'a d'intérêt que si son constat débouche sur une action correctrice éventuelle adressé à une personne responsable capable de réagir ». <sup>60</sup>

### 2-2 Définition du cout préétabli

**Définition 1 :** Les couts préétablis sont des couts calculés a priori soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion pour l'analyse des écarts.

Calculés antérieurement aux faits qui les ont engendrés, les couts préétablis sont des couts de référence qui serviront de normes, d'objectifs ou de prévisions<sup>61</sup>.

**Définition 2 :** Un coût prévisionnel ou coût préétabli est un coût calculé à partir des charges estimé à l'avance. La comparaison des coûts prévisionnels et des coûts historiques ou réels permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écart élémentaires de diverses natures<sup>62</sup>.

**Définition 3 :** Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit standard, il présente généralement le caractère de norme<sup>63</sup>.

### 2-3 Principe de la méthode<sup>64</sup>

Les objectifs de l'entreprise sont déterminés de telle sorte qu'ils permettent, s'ils sont atteints, d'améliorer la performance. Il est nécessaire d'élaborer des prévisions. Ainsi, pour un niveau de production donné, il convient notamment de prévoir :

- La quantité de matières premières nécessaires à cette production ;
- Le nombre d'heures de main-d'œuvre ;
- Les machines nécessaires et le temps de leur utilisation.

Ces quantités sont alors multipliées par « le cout unitaire préétabli ou prévisionnel » pour obtenir les couts préétablis.

La comparaison du cout préétabli calculé a priori et le cout réel obtenu a posteriori permet

---

<sup>60</sup> Patrick PIGET, « comptabilité analytique », 4<sup>ème</sup> édition, 2003, page 117, PARIS.

<sup>61</sup> Patrick PIGET, « comptabilité analytique », 4<sup>ème</sup> édition, 2003, page 117, PARIS.

<sup>62</sup> BOISSELIER P « Contrôle de gestion, cours et application », 3<sup>ème</sup> Edition, Librairie Vuibert, Février 2005, P8.

<sup>63</sup> AIAZARD C, SEPARI.S; « contrôle de gestion », Edition DUNOD, paris, 1998, P340.

<sup>64</sup> Gérard MELYON « comptabilité analytique » 3<sup>e</sup> édition, Bréal édition 2004, page 206, PARIS.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

de mettre en évidence des écarts éventuels. Lorsque ces écarts sont significatifs, il appartient aux responsables de les analyser de manière à en identifier l'origine et prendre les mesures adéquates pour y remédier.

### **2-4 Objectifs de la méthode des coûts préétablis<sup>65</sup>**

Les traitements analytiques concernent notamment :

- L'évaluation des stocks ;
- L'estimation des consommations ;
- L'estimation du coût de production.

Ces traitements ont pour but :

- De pallier la lourdeur des méthodes de calculs des coûts historiques due essentiellement à la lenteur dans la collecte des informations (traitement des factures, imputation des charges au niveau des centres d'analyse) ;
- De simplifier les calculs et de fournir des informations pertinentes et rapides ;
- De permettre le contrôle du système de production de l'entreprise.

Bien que la liste ne soit pas exhaustive, les objectifs ou les finalités des coûts préétablis sont les suivants :

- Contrôle du système de production de l'entreprise ;
- Contrôle de la productivité de la main d'œuvre ;
- Prévision des coûts des projets ;
- Confrontation des normes aux réalisations afin de faire ressortir les écarts qui seront analysés ;
- Etablissement des normes dans le processus de fabrication ;
- Définition des responsabilités (externes ou internes à l'entreprise) dès lors que les écarts sont significatifs (principe de la gestion par exception) ;
- Mise en œuvre des actions correctives.

### **2-5 Typologie des coûts préétablis<sup>66</sup>**

---

<sup>65</sup> Gérard MELYON « comptabilité analytique » 3<sup>e</sup> édition, Bréal édition 2004, page 206/207, PARIS.

<sup>66</sup> Mémoire de magister présenté par Mme Boukssessa Souhila Kheira « la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne. Université d'ORAN 2009/2010

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

Selon le type et l'optique de leur calcul, on distingue quatre types de coûts préétablis.

a) Le coût standard : Les coûts standards représentent des coûts préétablis calculés à partir d'une analyse technique effectuée le plus souvent par le bureau des méthodes. Tout coût standard nécessite la détermination de deux éléments :

- *la nature et les quantités standard* de matières et de composants à utiliser : cette évaluation est faite par le bureau des méthodes ;
- *les coûts standards unitaires* à appliquer aux quantités : c'est en général au service des achats que ce travail est confié.

Plusieurs coûts standards peuvent être calculés selon la valeur qui leur est attribuée :

- *le standard de base* : c'est un standard stable à travers les années, il ne change pas périodiquement ;
- *le standard de performance historique moyenne* : le passé devient standard, il est facile à atteindre et ne dégage pas d'écarts significatifs ;
- *le standard idéal* : il tient compte d'une efficacité totale, c'est le coût minimal absolu, il est difficile à atteindre (conditions idéales).

b) Le devis : Le devis représente le coût déterminé a priori pour une commande précise.

c) Le coût budgété : Il est constitué d'éléments extraits d'un budget de charges.

d) Le coût prévisionnel : Il est déterminé par observation statistique (moyenne ou tendance) des périodes comptables antérieures et par anticipation des modifications prévisibles dans les conditions techniques et économiques de production.

### 2-6 Mise en œuvre de la méthode<sup>67</sup> :

Pour mettre en œuvre la méthode de calcul des coûts standards, trois phases sont nécessaires :

- Détermination des standards de quantités ;
- Détermination des standards de prix ;
- Détermination des niveaux d'activité prévisionnels.

### 2-7 Calcul et analyse des écarts

---

<sup>67</sup> ARAB, Z, op.cit, P.80.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

L'utilisation des coûts standards ne dispense pas du calcul des coûts réels. En réalité, la méthode suppose la tenue de deux comptabilités :

- Une comptabilité prévisionnelle qui permet d'établir les coûts standards,
- Une comptabilité de constatation établie à posteriori, à partir des données réelles de l'exercice.

La comparaison des coûts ainsi établis, dans les deux comptabilités, permet de dégager des renseignements :

- Pour la gestion de l'entreprise : rendements des centres d'analyse,
- Pour l'établissement des budgets futurs.

Cette comparaison se fait, élément par élément, et mis en évidence les écarts existants entre réalisation et prévisions. Les coûts standards sont essentiellement composés de trois catégories de charges (matières, main d'œuvre directe et charges indirectes des centres) que nous allons étudier successivement<sup>68</sup>.

On détermine ainsi deux types d'écarts :

- Les écarts sur éléments directs,
- Les écarts sur frais des centres d'analyse.

### 2-7-1 Calcul et analyse des écarts sur éléments directs :

Pour chacun de ces éléments, on détermine l'écart global qui correspond à la différence entre le montant réel et le montant prévu.

$$\text{Coût réel} = \text{coût unitaire réel} * \text{quantité réelle}$$

$$\text{Coût standard} = \text{coût unitaire standard} * \text{quantité standard}$$

$$\text{Ecart global} = \text{coût réel} - \text{coût standard}.$$

D'où il résulte que :

- L'écart > 0 est défavorable ;
- L'écart < 0 est favorable ;

Cet écart global peut être analysé :

---

<sup>68</sup> Mémoire de magister « le contrôle de gestion dans les entreprises publiques, cas de l'ENCC », présenté par Mr LAHLOU chérif, Université Oran.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

- *Pour les matières premières,*

- Ecart sur quantité,
- Ecart sur coût unitaire (ou prix unitaire).

- *Pour la main d'œuvre directe,*

- Ecart sur temps (quantité),
- Ecart sur coût unitaire (ou prix unitaire).

### 1) Analyse des écarts sur matières premières

#### *a- Ecart sur quantité*

L'écart sur quantité est déterminé comme suit :

$$E/Q = (Q_r - Q_s) * P_s$$

L'écart sur quantité peut relever de la responsabilité des approvisionnements.

E : Ecart,

Q : quantité,

S : standard,

R : réel,

P : prix (ou coût).

Si :  $Q_r > Q_s$  l'écart est défavorable (écart positif)

$Q_r < Q_s$  l'écart est favorable (écart négatif)

Quand cet écart est négatif, cela signifie que les consommations de matières sont supérieures à celles prévues.

#### *b- Ecart sur prix(ou coût) unitaire*

Cet écart est déterminé comme suit :

$$E/P = (P_r - P_s) * Q_r$$

L'origine de l'écart sur coût est à rechercher dans le service d'achat.

Si :  $P_r < P_s$  l'écart est défavorable (écart positif)

$P_r > P_s$  l'écart est favorable (écart négatif)

### 2) Analyse des écarts sur main d'œuvre directe <sup>69</sup>

L'écart sur main d'œuvre est calculé de la même manière que sur matières, sauf qu'au niveau des matières premières on parlera effectivement de quantité et de prix, alors qu'au niveau de la main d'œuvre directe on emploiera plus généralement les termes de temps et de taux.

Soit :

Tr : le taux horaire réel ;

Ts : le taux horaire standard ;

Hr : temps réel de travail ;

Hs : temps standard de travail ;

Ecart total = Cr – Cs

Or : Cr = Tr × Hr            Et: Cs = Ts × Hs

L'écart total devient donc :

$$(Tr \times Hr) - (Ts \times Hs)$$

#### ➤ *Ecart sur taux (Et) :*

$$Et = Hr (Tr - Ts) \quad Et = Hr \Delta \text{Taux}$$

Si : Tr > Ts → écart défavorable (écart positif)

Tr < Ts → écart favorable (écart négatif)

#### ➤ *Ecart sur temps (Eh) :*

$$Eh = Ts (Hr - Hs) \quad Eh = Ts \Delta \text{Temps}$$

Si : Hr > Hs → écart défavorable (écart positif)

Hr < Hs → écart favorable (écart négatif)

### 2-7-2 Calcul et analyse des écarts sur éléments indirects<sup>70</sup>

<sup>69</sup> Mémoire de magister « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON- », présenté par Mme BOUKSSESSA souhila kheira, 2009/2010

<sup>70</sup> Mémoire de magister « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON- », présenté par Mme BOUKSSESSA souhila kheira, 2009/2010

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

Les charges indirectes comprennent des charges fixes et des charges variables. Dans le système des standards, elles sont ramenées à un niveau d'activité normale permettant de définir un "taux standard de charges indirectes".

Appelons :

CFr : Les charges fixes réelles (effectivement supportées) ;

Hr : les heures réelles correspondant à la production obtenue (réelles) ;

TVr : le taux réel de charges variables (= charges variables réelles par heure de machine) ;

Hs : les heures standards correspondant à la production réelle ;

Hn : les heures machine correspondant à la capacité normale de production ;

TVs : le taux standard de charges variables (= charges variables standards / Hn) ;

TFs : le taux standard de charges fixes (= charges fixes standards / Hn) ;

L'écart total est représenté par la différence entre le coût réel et le coût standard adapté à la production réelle.

$$\text{Ecart total} = (\text{HR} \cdot \text{TVr}) + \text{CFr} - (\text{Hs} \cdot \text{TVs} + \text{Hs} \cdot \text{TFs})$$

Cet écart global se dissocie en quatre écarts :

### 1) ***Ecart sur budget pour les charges fixes (Ef) :***

Il est égal à :

$$\text{CFr} - \text{TFs} \cdot \text{Hn}$$

Ou :

$$(\text{Hr} \cdot \text{TVr} + \text{CFr}) - (\text{Hr} \cdot \text{TVr} + \text{Hn} \cdot \text{TFs})$$

En principe, quelle que soit l'activité de la période, les charges fixes restent les mêmes. Cependant, il peut y avoir en cours d'exercice, des modifications du prix unitaire (du taux) de ces charges fixes. D'où le fait que les charges fixes réelles peuvent être différentes des charges fixes prévues.

### 2) ***Ecart sur budget pour les charges variables ou écart de dépense (Ev) :***

C'est l'écart dû aux différences de coût unitaire des charges variables. Il est égal à :

$$\mathbf{Hr (TVr - TVs)}$$

Ou :

$$\mathbf{(Hr \cdot TVr + TFs \cdot Hn) - (Hr \cdot TVs + TFs \cdot Hn)}$$

### 3) Ecart de rendement (Er) :

Il permet de déterminer si la productivité a été meilleure ou moins bonne que prévue. C'est la différence entre les heures réelles et les heures standards correspondant à la production réelle, pondérée par le taux standard de charges variables.

Il est égal à :

$$\mathbf{(Hr - Hs) \cdot TVs}$$

Ou :

$$\mathbf{(Hr \cdot TVs + TFs \cdot Hn) - (Hs \cdot TVs + TFs \cdot Hn)}$$

### 4) Ecart de capacité (Ec) :

Il mesure la différence due à la sur ou sous-activité par rapport au niveau d'activité normale.

Il est égal à :

$$\mathbf{(Hn - Hs) TFs}$$

Ou :

$$\mathbf{(Hs \cdot TVs + TFs \cdot Hn) - (Hs \cdot TVs + TFs \cdot Hs)}$$

$$\mathbf{Ecart\ global = Ef + Ev + Er + Ec}$$

## 2-8 Intérêts et limites de la méthode des coûts standards<sup>71</sup>

### 1) Intérêts :

➤ Le contrôle peut s'effectuer facilement au niveau des centres de responsabilité

---

<sup>71</sup> SAADA.T, BURLAUD.A, SIMON.C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Ed Vuibert, 2005, p32.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

- Les écarts sont facilement identifiables et les actions de correction peuvent être opérées en temps opportun.
- Enfin, l'emploi des coûts préétablis facilite à la fois l'établissement des budgets et le contrôle de la rentabilité.

### 2) Inconvénients :

- Problème de la représentativité des coûts préétabli ; ils doivent être accessibles mais ambitieux.
- Mais le standard ne doit pas être trop flexible car il n'est plus possible d'apprécier la performance si l'unité de mesure est élastique.

### Exemple sur la méthode des coûts préétablis<sup>72</sup> :

La société CAPILLUS fabrique actuellement deux modèles de sèche-cheveux électriques :

- le modèle C : sèche-cheveux compact, léger et résistant, conçu pour être utilisé à la maison ou en voyage et comportant deux vitesses de ventilation et une puissance de chauffe de 1000 Watts.
- le modèle P : sèche-cheveux professionnel, robuste et superpuissant, conçu pour un usage professionnel, équipé d'un moteur d'une puissance de 300 à 1300 watts avec deux vitesses de ventilation et quatre allures de chauffe.

Les deux appareils, dont le corps est en matière plastique, sont munis d'un cordon électrique rotatif qui en facilite le maniement.

#### □ Prévisions d'un mois standard

Vente :

Il est prévu de vendre :

- modèle C : 10 000 appareils à 130 DA pièce.
- Modèle P : 8000 appareils à 190 DA pièce.

Le nombre d'appareils qu'il est prévu de produire est identique au nombre d'appareils qu'il est prévu de vendre.

#### Charges directes (par appareil) :

---

<sup>72</sup>Etude de cas : société CAPILLUS « calcul des standards des charges indirectes » contrôle de gestion, 2009/2010

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

Eléments	Quantités		Coût unitaire
	Modèle C	Modèle P	
Matière plastique	200g	250g	50 DA le Kg
Moteur	1	1	32 DA pour C 56 DA pour P
Cordon électrique	1,8 m	2m	7 DA le m
M.O.D Moulage	10 C.H(1)	12 C.H	54 DA l'H
M.O.D Montage	14 C.H	20 C.H	58 DA l'H
Commissions des vendeurs	6% du chiffre d'affaires		

(1) C.H : centième d'heure

Charges indirectes : Elles se répartissent comme suit entre les centres :

Charges totales	Centre administration	Centre moulage	Centre montage	Centre distribution
869 500	180 000	274 000	240 000	175 500

Le centre auxiliaire Administration se répartit à raison de :

- 30% au centre Moulage,
- 50% au centre Montage,
- 20% au centre distribution.

Les unités d'œuvre des centres principaux sont :

- pour le moulage : le Kg de matière plastique,
- pour le montage : l'H de M.O.D,
- pour la distribution : 100 DA de ventes

### Réalisations du mois de Janvier

Vente :

Il a été fabriqué et vendu en janvier :

- le modèle C : 9000 appareils
- Modèle P : 7500 appareils.

Les prix de vente unitaires réels ont été ceux prévus.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

### Charges directes :

- consommation de matière plastique au coût unitaire de 52 DA le Kg :
  - pour le modèle C : 1785Kg,
  - pour le modèle P : 1855 kg
- cordons au coût unitaire de 6 DA le m, à raison de 1,8m pour un appareil C et 2m pour un appareil P.
- moteurs au coût unitaire de 35 DA pour le modèle C et de 58 DA pour le modèle P.
- charges main-d'œuvre directe :
  - au taux horaire de 55,10 DA au moulage :

Pour le modèle C : 900 h

Pour le modèle P : 900h

- au taux horaire de 58, 52 DA au montage :

Pour le modèle C : 1250 h

Pour le modèle P : 1480 h

- commission des vendeurs au taux prévu.

### Charges indirectes :

- Administration : 172 000
- Moulage : 261 440
- montage : 227 950
- distribution : 157 630

### **Travail à faire :**

1. Déterminer le coût de revient standard complet d'un appareil de chaque modèle.
2. Calculer les résultats prévisionnels unitaires globaux pour les deux modèles d'appareils
3. Présenter en un seul tableau le coût de revient standard, le coût de revient standard imputé à la production de janvier et le coût de revient réel, élément de coût par

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

élément de coût, pour la production vendue des appareils du modèle C.

4. Déterminer le résultat unitaire et global sur la vente des appareils du modèle C.

### Corrigé :

1. Coût de revient standard complet unitaire :

Tableau de répartition des charges indirectes :

Charges	Administration	Moulage	Montage	Distribution	Total
Répartition 1	180 000	274 000	240 000	175 000	869 500
Administration	-180 000	54 000	90 000	36 000	
Répartition 2	0	328 000	330 000	211 000	869 500
Nature d'UO		Kg de MP	H de MOD	100da de vente	
Nombre d'UO		4000 <sup>(1)</sup>	3000 <sup>(2)</sup>	28 200 <sup>(3)</sup>	
Coût d'UO		82	110	7,5	

$$(1) C : 10\ 000 \times 0,2 = 2000 \text{ kg}$$

$$P : 8000 \times 0,25 = 2000 \text{ kg}$$

$$\underline{4000 \text{ kg}}$$

$$(2) C : 10\ 000 \times 0,14 \text{ h} = 1400 \text{ h}$$

$$P : 8000 \times 0,20 \text{ h} = 1600 \text{ h}$$

$$\underline{3000 \text{ h}}$$

$$(3) C : 10\ 000 \times 1,3 = 13\ 000$$

$$P : 8000 \times 1,9 = 15\ 200$$

$$\underline{28\ 200\text{da}}$$

Coût de revient standard par unité:

Éléments	Coût unitaire	Modèle C		Modèle P	
		Q	M	Q	M
Matière plastique	50	0,20	10	0,25	12,50
Moteur modèle C	32	1	32		
Moteur modèle P	56			1	56
Cordon	7	1,80	12,60	2	14
Chg MOD moulage	54	0,10	5,40	0,12	6,48
Chg MOD montage	58	0,14	8,12	0,20	11,60
Ch.ind moulage	82	0,20	16,40	0,25	20,50

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

Ch.ind montage	110	0,14	15,40	0,20	22
Ch.dir distribution	6	1,30	7,80	1,90	11,40
Ch.ind distribution	7,50	1,30	9,75	1,90	14,25
<b>Coût de revient</b>			<b>117,47</b>		<b>168,73</b>

### 2. Résultats prévisionnel unitaire et globaux :

Eléments	Modèle C	Modèle P
Prix de vente	130	190
Coût de revient	117,47	168,73
<b>Résultat unitaire</b>	<b>12,53</b>	<b>21,27</b>
Quantité	10 000	8000
<b>Résultat global</b>	<b>125 300</b>	<b>170 160</b>

### 3. Comparaison entre coût de revient standard et coût de revient réel :

Tableau de répartition des charges indirectes de Janvier :

Charges	Administration	Moulage	Montage	Distribution	Total
Répartition 1	172000	261 440	227 950	157 630	819 020
Administration	-172 000	51 600	86 000	34 400	
Répartition 2	0	313 040	313 950	192 030	819 020
Nature d'UO		Kg de MP	H de MOD	100da de vente	
Nombre d'UO		3640 <sup>(1)</sup>	2730 <sup>(2)</sup>	25 950 <sup>(3)</sup>	
Coût d'UO		86	115	7,4	

(1) C : 1785

P : 1855

3640

(2) C : 1250

P : 1480

2730

(3) C: 9000 x 1,3 = 11 700

P : 7500 x 1,9 = 14 250

25 950

Etablissement du budget flexible pour les **appareils C** fabriqués et vendus :

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

Eléments	Budget standard (Pdt normale : 10 000)			Budget flexible (Pdt réelle : 9000)			Budget réel (Pdt réelle : 9000)		
	QtéS	CUS	QsxCUS	Qté P	CUs	QxCUS	QtéR	CUr	Qr xCUr
Matière Plastique	2000	50	100 000	1800	50	90 000	1785	52	92820
Moteur	10 000	32	320 000	9000	32	288000	9000	35	315000
Cordon	18 000	7	126 000	16200	7	113400	16200	6	97200
Chg MOD Moulage	1 000	54	54 000	900	54	48600	900	55,10	49590
Chg MOD Montage	1400	58	81 200	1260	58	73080	1250	58,52	73150
Ch.ind Moulage	2000	82	164 000	1800	82	147600	1785	86	153510
Ch.ind Montage	1400	110	154 000	1260	110	138600	1250	115	143750
Ch.dir Distribution	13 000	6	78 000	11700	6	70200	11700	6	70200

### Etablissement du budget flexible pour les **appareils C** fabriqués et vendus :

Eléments	Budget standard (Pdt normale : 10 000)			Budget flexible (Pdt réelle : 9000)			Budget réel (Pdt réelle : 9000)		
	QtéS	CUs	QsxCUS	QtéP	CUs	QxCUS	QtéR	CUr	Qr xCUr
Matière Plastique	2000	50	100 000	1800	50	90 000	1785	52	92820
Moteur	10 000	32	320 000	9000	32	288000	9000	35	315000
Cordon	18 000	7	126 000	16200	7	113400	16200	6	97200
Chg MOD Moulage	1 000	54	54 000	900	54	48600	900	55,10	49590
Chg MOD Montage	1400	58	81 200	1260	58	73080	1250	58,52	73150
Ch.ind Moulage	2000	82	164 000	1800	82	147600	1785	86	153510
Ch.ind Montage	1400	110	154 000	1260	110	138600	1250	115	143750
Ch.dir distribution	13 000	6	78 000	11700	6	70200	11700	6	70200
Ch.ind distribution	13 000	7,50	97 500	11700	7,50	87 750	11 700	7,40	86 580
<b>Total</b>			<b>1 174 700</b>			<b>1 057 230</b>			<b>1 081 800</b>

Vérification du C.R. standard unitaire :

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

$$1\ 057\ 230 / 9\ 000 = 117,47$$

C.R. réel unitaire :

$$1\ 081\ 800 / 9\ 000 = 120,20$$

#### 4. Résultat réel unitaire et global :

Prix de vente	130
Coût de revient	120,20
Résultat unitaire	9,80
Quantité	9000
Résultat global	8800

### 3- La méthode à base d'activité (méthode ABC)

Le modèle classique dont la variable essentiel est le volume, conduit à des arbitrages parfois grossiers entraînant des choix inadaptés pour l'entreprise compromettant ainsi sa rentabilité voir même sa pérennité. Un système d'information de gestion basé sur une comptabilité par activité semble être l'alternative aux multiples attentes des décideurs. N'étant pas seulement une technique nouvelle de calcul de coût de revient, elle permet une perception du point de vue stratégique afin d'entreprendre les mesures adéquates et correctives nécessaires pour rester dans la "course"<sup>73</sup>.

#### 3-1 Origines de la méthode ABC <sup>74</sup>

Afin de réagir efficacement aux perturbations pouvant affecter la vie de l'entreprise, le CAMI (Consortium Advanced Management International : qui a débuté ces travaux en 1996 associe des grands groupes industriels, des cabinets de consultants, des universités,...), sous forme d'un programme de recherche appelé « Cost Management System (CMS) », regroupant des entreprises (Général Motors, IBM, Boeing,...), des cabinets d'audit et d'experts comptables ainsi que des universitaires, consacre une de ses recherches à développer un programme de comptabilité analytique. Cela débouche ainsi sur une nouvelle méthode de calcul et de contrôle des coûts dénommée Activity Based Costing (ABC) ou la comptabilité par activités (CA).

Cette méthode est apparue aux Etats-Unis à la fin des années 1980, suite à la publication de l'article de Miller et Vollmann (1985) « *The Hidden factory* » puis des deux ouvrages «

---

<sup>73</sup> Mémoire de magister « Intérêt et conditions de la mise en œuvre de la méthode ABC (Activity Based Costing) dans une entreprise Algérienne : Cas de la société GAO ORAVIO Unité d'Aliment de Bétail Mostaganem » présenté par Mr MEBBANI Youcef. Université d'ORAN 2007/2008

<sup>74</sup> Hamid Bachir BENDAOUZ pages 1/5.op.cit.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

*Relevance Lost* » de Kaplan et Johnson (1987) et « *Cost management for Today's Advanced Manufacturing* » par Berliner et Brimson (1988) sur l'initiative du CAMI, de même que les articles de Cooper de 1987 à 1989 ont tous marqués l'arrivée sur la scène internationale de l'approche par les activités<sup>75</sup>.

Elle est souvent présentée comme une innovation majeure permettant de calculer des coûts plus « justes », plus représentatifs de la réalité industrielle (Kopper et Kaplan, 1991).

### 3.2 Définition de la méthode ABC

**Définition 1 :** « La méthode à base d'activité (ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation faible des charges indirectes »<sup>76</sup>.

**Définition 2 :** « L'Activity Based Costing consiste à placer entre les centres de travail et les produits une catégorie intermédiaire : L'activité, calculer le coût des activités fournies par les différents centres, et regarder dans quelle proportion tel produit utilise telle activité, de manière à obtenir une évaluation des coûts des produits plus fiable ».<sup>77</sup>

**Définition 3 :** « le système de comptabilité par activité repose sur une relation de causalité entre les ressources et les activités. L'étude de causalité renvoie à relier chaque travail à sa finalité, chaque niveau à un niveau supérieur qui lui donne un sens, afin de tracer la relation entre consommation et finalité poursuivie. Cette relation est traditionnellement résumée ainsi : les produits (objets de coûts) consomment des activités qui consomment des ressources. »<sup>78</sup>

**Définition 4 :** C'est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certaines pratiques simplistes de calcul des coûts (les Américains ignorant évidemment la méthode française des centres d'analyse). Elle s'oppose aussi aux comptabilités à base de coûts partiels. La méthode des coûts à base d'activités présente beaucoup d'analogies avec la méthode des centres d'analyse<sup>79</sup>.

---

<sup>75</sup> Mémoire de magister « Intérêt et conditions de la mise en œuvre de la méthode ABC (Activity Based Costing) dans une entreprise Algérienne : Cas de la société GAO ORAVIO Unité d'Aliment de Bétail Mostaganem » présenté par Mr MEBBANI Youcef. Université d'ORAN 2007/2008

<sup>76</sup> BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptable Maleseherbes, paris 1994, P186.

<sup>77</sup> Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, Edition Economica.1997, page 174.

<sup>78</sup> Hamid Bachir BENDAOU. op.cit, page 8

<sup>79</sup> Georges LANGOIS, Michel BRINGER et Carole BONNIER « Contrôle de gestion ». Edition Foucher, MALAKOFF (France), 2014

**Définition 5 :** La définition de la comptabilité par activité (CPA) selon Kaplan et Atkinson (1989, citée dans Benjamin et al. 1994) « la comptabilité par activité est une méthode ayant pour objectif la recherche d'une meilleure compréhension des facteurs qui créent une demande pour les frais généraux de fabrication et les ressources (attribuables aux activités) de support (à la production) afin d'assigner aux produits le cout de ces ressources selon leur demande à leur égard ».

Pour eux, la CPA consiste donc essentiellement à l'identification des liens de causalités (les inducteurs de couts), entre les activités et les produits, permettant de distribuer le cout des activités aux produits selon leur réelle consommation par ces derniers<sup>80</sup>.

### 3-3 Principe de la méthode ABC

La configuration actuelle de l'entreprise se caractérise par les phénomènes suivants :

- Complexité de la production liée à la flexibilité ;
- Orientation marquée vers le marché.

Au lieu d'un ensemble de centres indépendants cherchant à minimiser les coûts, l'entreprise devient un processus d'activité interdépendant ayant pour finalité, La maximisation de la valeur ajoutée.

La logique du nouveau système peut se résumer comme suit<sup>81</sup> :

- Les activités consomment des ressources au niveau du processus,
- Les produits consomment des activités.

### 3-4 Les concepts fondateurs de la méthode ABC

En effet, plusieurs concepts accompagnant la mise en œuvre de la méthode ABC et qui en constituent la colonne vertébrale :

- 1) **La tâche :** La tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de cout.

Exemple : Trier des pièces comptables, la passation des écritures, décharger un camion ... sont des tâches.

---

<sup>80</sup> Mémoire « la CPA appliquée à la petite entreprise manufacturière de haute technique de moins de 50 employés : une recherche action », présenté par Mr Louis RIVARD, université Trois-Rivières, QUEBEC decembre 1997.

<sup>81</sup> Mémoire de magister « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON- », présenté par Mme BOUKSSESSA souhila kheira, université d'Oran 2009/2010

### 2) **L'activité** : La définition de l'activité diffère d'un auteur à l'autre :

Pour M. Porter, une activité est une entité fonctionnelle, dont un ensemble d'objectifs qui consistent à obtenir un avantage concurrentiel ; à comprendre le comportement des coûts et ; à connaître les sources existantes de différenciation.

Pour Mevellec, l'activité « permet de traduire ce qu'on fait dans les organisations »

Synthétisons ces définitions pour dire qu'une activité est un ensemble de tâches ordonnées et liées entre elles, qui vise l'atteinte d'un objectif déterminé.

Exemple : La collecte des pièces comptables, leur tri, la passation des écritures, la consultation des comptes, l'édition des balances ... sont cinq (5) tâches dont l'ensemble constitue l'activité de comptabilité.

### 3) **Le processus** : Selon H. Bouquin un processus désigne les différentes étapes et les différents stades dans la réalisation d'une opération économique ou tout simplement le mouvement dans le temps et dans l'espace de développement d'une activité<sup>82</sup>.

Généralement, un processus est combinaison d'activités ; il se caractérise par une finalité, des moyens et une possibilité de pilotage, il représente une suite logique d'activités représentant le cycle de fabrication du produit.

Exemple : Activités de prise de commande du client, de réception des composants, d'usinage et de montage une ligne de fabrication, suivies enfin des activités de mise à disposition des clients ... sont des activités qui forment un processus d'exécution d'une commande.

### 4) **Les ressources**<sup>83</sup> : Il est impératif de revenir à ce niveau du moins brièvement sur la notion *d'input*. Car toutes les ressources consommées par l'activité, qu'il s'agisse de composants, de matières premières, d'informations ou d'utilisation d'équipements, ne sont pas de la même catégorie. Il faut distinguer les deux principales ressources ; les ressources permanentes et ressources consommables. Du point de vue de la performance économique de l'activité, il n'y a aucune raison de différencier entre les divers types de ressources qu'elle consomme. L'usure d'une machine est un input, au même titre qu'une consommation de stock ou d'énergie. Toutes ces ressources coûtent et sont absorbées dans le produit, matériellement ou immatériellement.

---

<sup>82</sup> H. Bouquin, Comptabilité de gestion, Sirey, 1993.

<sup>83</sup> Mémoire de magister « Intérêt et conditions de la mise en œuvre de la méthode ABC (Activity Based Costing) dans une entreprise Algérienne : Cas de la société GAO ORAVIO Unité d'Aliment de Bétail Mostaganem » présenté par Mr MEBBANI Youcef. Université d'ORAN 2007/2008

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

Cependant, pour des raisons d'organisation ou de culture, certaines entreprises préfèrent différencier entre ressources consommables (matière, énergie) et ressources permanentes, celles qui font l'objet d'investissements et d'une maintenance (les machines, le personnel, l'information). Dans ce cas, il faut distinguer pour chaque activité les ressources de nature permanente et celles qui sont consommables.

Pour le faire, il est indispensable de préciser la frontière entre ressource permanente et ressource consommable en fixant un seuil de délai de consommation, en deçà duquel la ressource est réputée consommable (par exemple, une ressource consommée en moins de deux ou trois mois est dite consommable).

**5) Inducteur d'activité<sup>84</sup> :** Unité d'œuvre permettant de répartir les coûts des activités entre les productions d'une entreprise (objets de coût). Exemples : heures de main d'œuvre directe, nombre de séries, etc. Ces inducteurs sont liés aux différents types d'activités assurées au sein d'une entreprise. Ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management des coûts.

**6) Inducteur de cout (cost-driver) :** Tout ce qui peut expliquer les consommations de charge par les activités et la consommation d'activités par les produits. En effet, la terminologie n'est pas figée :

- Dans les premières versions de l'ABC (P. Mévellec), on parle d'inducteur de cout (cost-driver) ; cette notion se substitue à celle d'unité d'œuvre.
- D'autres auteurs parlent : D'inducteur d'activité ; c'est l'évènement qui déclenche l'activité et il sert de base à l'allocation des couts (Bescos et Mendoza).
- Chez Lorino, on parle d'inducteur d'activité et d'inducteur de performance mais l'optique est davantage celle de la gestion de la performance (Activities Based Management : ABM), le concept d'unité d'œuvre restant pertinent pour l'allocation des couts.

Pour ne pas entrer dans ces divergences d'appellation, on pourra se limiter au terme d'inducteur de cout.

Pour chaque activité il faut déterminer les inducteurs de cout (facteurs générateurs de couts) qui reflètent la consommation des ressources par cette activité, autrement dit, la recherche

---

<sup>84</sup> Mémoire de magister « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON-« », présenté par Mme BOUKSSESSA souhila kheira, université d'Oran 2009/2010

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

des causes qui influencent l'activité, son existence, l'augmentation ou la diminution de son niveau.

Les inducteurs de coûts peuvent être regroupés en 4 catégories :

- **Inducteurs de volume** : heure-machine, heure de main d'œuvre, quantité de matière première, ...etc.
- **Inducteurs d'organisation ou de gestion** : nombre de séries fabriquées, nombre de fournisseurs, nombre de clients, ... etc.
- **Inducteurs caractéristiques de l'entreprise** : superficie, chiffre d'affaire, ...etc.

### 3-5 Objectifs de la méthode ABC

Un système amélioré de suivi des coûts doit être le moyen d'accroître les profits de l'entreprise avant d'être le moyen d'avoir des coûts plus précis. L'utilisation de la méthode ABC améliorera la rentabilité de l'entreprise grâce à une plus grande précision dans l'analyse des coûts qui permettra d'établir de meilleures stratégies de gestion des produits et des activités.

Les objectifs de la méthode ABC sont en nombre de quatre (4) et seront présentés selon leur importance :

- 1) **Obtenir des coûts plus précis** : La répartition approximative des importantes charges indirectes par des clefs très souvent volumiques conduit à sous-évaluer les coûts des produits en petites séries par rapport à ceux d'une grande série. L'imprécision des coûts peut même conduire l'entreprise à des décisions dangereuses en matière de tarification et développement de produits.
- 2) **Rendre visible des activités cachées** : Un découpage plus fin du fonctionnement permet de faire apparaître le coût des activités « accessoires » (par rapport au processus principal de production, et restées pour cette raison cachées pour la comptabilité analytique) parfois coûteuses alors qu'elles peuvent n'apporter que peu de valeur.
- 3) **Rendre variable des charges fixes** : Les charges fixes ne le sont souvent que par rapport au niveau d'activité général, ainsi les frais d'un bureau d'études sont fixes, mais le coût du bureau d'études dépend du nombre de modèles qu'il conçoit ou améliore. Il faut donc déterminer un ou plusieurs inducteurs de coûts pour chaque activité afin d'obtenir une relation causale pertinente.
- 4) **Donner un modèle de fonctionnement pertinent et cohérent** : A partir de l'activité, des applications multiples et flexibles peuvent être construites afin de déterminer

des coûts par produits, par processus, par projets, ... etc.

De plus, dans le cadre d'un processus, peuvent être suivis de manière cohérente : le délai, la qualité des produits empruntant le processus. Enfin, la détermination d'unités d'œuvre plus « vraies » facilite la construction de budgets plus crédibles.

### 3-6 La mise en place de la méthode ABC<sup>85</sup>

Pour la mise en place de la méthode ABC cinq (5) phases s'imposent :

**1) Identifier les activités :** L'importance de cette phase est essentielle car les activités constituent le point central de la démarche. La difficulté majeure qui se présente est de définir les activités avec un degré de précision suffisant pour que les résultats soient pertinents.

Le nombre d'activités doit rester raisonnable pour ne pas générer une complexité trop grande. Les activités sont composées de tâches élémentaires qui s'enchaînent vers un objectif commun.

**2) Calculer le coût des activités :** Une des principales hypothèses de la méthode ABC repose sur le fait que les produits ne consomment pas directement des coûts mais des activités qui utilisent des ressources qui, elles-mêmes, ont un coût. Toute ressource est donc liée directement à une activité, toute ressource est acquise pour un certain usage bien déterminé. Mais cette hypothèse simple cache une des difficultés majeures de la méthode ABC.

En effet, il arrive que plusieurs ressources soient utilisées pour la même activité, dans des proportions différentes ou non. Chaque fois qu'il existe des moyens non affectés à une activité précise, la ventilation des charges se fait grâce à des critères qui sont des inducteurs de ressources. Ce sont en réalité les activités qui impliquent l'usage d'une ressource.

**3) Définir les inducteurs de coût :** La méthode ABC met en opposition les unités d'œuvre des méthodes traditionnelles et les inducteurs d'activité. Ces derniers définissent le lien de causalité entre les objets de coût, d'une part, et les activités, d'autre part.

Les inducteurs d'activité permettent de réaliser l'affectation aux objets de coûts du coût des

---

<sup>85</sup> Mémoire de magister « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON- », présenté par Mme BOUKSSESSA souhila kheira, université d'Oran 2009/2010

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

activités qu'ils ont consommés.

Le choix des inducteurs de coûts dépend de plusieurs facteurs :

- Des objectifs pour lesquels le système est mis en place
- Du degré de finesse des activités
- De la disponibilité et du coût des informations.

Pour un haut degré de finesse des activités, les unités d'œuvres sont suffisantes pour traduire un lien entre la consommation des ressources et l'objet de coût. Si, par contre, les activités englobent de nombreuses tâches hétérogènes, le choix des facteurs de consommation est le meilleur.

**4) Valoriser les objets de coût :** Le coût des objets se fait par affectation du coût des activités grâce aux inducteurs. C'est à cette étape que les subventionnements croisés sont problématiques et parfois inévitables, même si les calculs sont faits de manière rigoureuse et les inducteurs déterminés judicieusement. Le phénomène est le plus souvent présent lorsqu'il existe un décalage dans le temps entre l'engagement des coûts et la vente des produits.

C'est principalement le cas de toutes les activités qui ne peuvent s'analyser que sur un horizon pluriannuel et qui sont rattachables à des produits vendus dans des exercices comptables différents de celui de leur engagement, comme, par exemple, la recherche et développement, la maintenance des produits, le service après-vente.

Les techniques comptables destinées à assurer le rattachement de ce type de charges aux produits concernés existent, mais elles restent insuffisantes pour diverses raisons. Pour les frais de recherche et développement, la règle est de comptabiliser ces dépenses en charge de l'exercice en vertu du principe de prudence, et ce n'est qu'à titre exceptionnel que peuvent être inscrites à l'actif les dépenses relatives à des projets nettement individualisées et qui ont de fortes chances de rentabilité commerciale.

Le plus souvent, les entreprises ne suivent pas, de manière précise, leur activité de recherche et développement, ce qui ne leur permet pas de piloter leurs activités et d'avoir des opportunités de réduire leurs coûts. La mise en application de la méthode ABC exigerait un suivi très précis des frais les plus significatifs. Pratiquement, cela implique la mise en place d'un système extracomptable de suivis des frais :

- fiche de temps remplie par le personnel de recherche,
- affectation des achats externes à des projets identifiés,

- Attachement des temps d'utilisation du matériel technique pour chaque projet.

Ces frais s'accumulent donc tout au long de l'exercice comptable comme des travaux en court jusqu'au début des ventes des produits concernés où ils commencent à être amortis.

**5) Interpréter les résultats :** Un des principaux arguments des promoteurs de la méthode ABC est qu'elle permet, plus finement que les méthodes traditionnelles, d'identifier les liens de causalité existant entre les ressources consommées et les objets de coût. Dans de nombreux cas, une confusion est apparue quant aux notions auxquelles fait appel la méthode ABC, notamment entre charges directes et variables, ainsi qu'entre causalité et consommation de ressources.

L'origine de cette erreur est que la méthode rend toutes les charges directes dans la mesure où elle les rattache à des activités. Cette constatation ajoutée aux ambiguïtés décrites ci-dessus laisse penser que toutes les charges pourraient être considérées comme variables et directes. Or, en réalité, la méthode ABC, pas plus que les méthodes traditionnelles, ne résout les difficultés induites en matière d'analyse de coût par la coexistence de charges fixes et variables. La méthode amène au contraire à une meilleure répartition des charges indirectes et rend utile le calcul d'un coût standard correspondant à un niveau d'activité normal.

Un des objectifs de la méthode est de décrire la formation du coût pour la mettre en parallèle avec la formation de la valeur. Dans cette perspective, l'identification des coûts de sous-activité est essentielle car elle constitue typiquement un coût sans valeur ajoutée.

Dans le cadre d'une réflexion sur l'organisation et les processus de l'entreprise, l'identification des capacités de chaque activité s'avère également très utile.

### **3-7 Intérêts et limites de la méthode ABC<sup>86</sup>**

#### **1) Intérêts :**

- Elle met l'accent sur la nécessité de se calquer sur le processus réel de fabrication-vente et d'adopter un mode d'évaluation qui révèle en même temps l'origine des coûts.
- La notion de répartition des charges est abandonnée. Elle est remplacée par l'affectation du coût des ressources consommées à des activités et une utilisation variable des activités par les produits.

---

<sup>86</sup> Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, page 191-195, Edition Economica.1997

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

- Au plan stratégique, le système permet de mesurer l'incidence sur les activités de l'entreprise de telle ou telle décision relative à un produit (recours à la sous-traitance, commandes personnalisées).
- Cette méthode permet aussi de calculer facilement des coûts de processus. Par exemple, dans un contexte de juste à temps et de maximisation de la valeur pour le client, il est intéressant d'estimer le coût du processus de traitement d'une commande (correspondant à l'enchaînement suivant : enregistrement de la commande par le service commercial, planification de sa fabrication par le service gestion de la production, contrôles de qualité en cours et/ou en fin de fabrication, conditionnement et expédition, facturation et recouvrement).
- L'emploi des coûts par activités autorise un usage modéré des refacturations internes. Avec la notion d'activité, l'influence des prestations fournies par un centre fournisseur, sur le fonctionnement et le coût d'un centre client, est immédiatement lisible.
- La suppression de la distinction : centre auxiliaire/centre principal évite la répartition secondaire des charges indirectes, souvent source d'arbitraire et d'approximation dans le calcul.

### 2) Limites :

- Connaître le volume des différents inducteurs suppose de disposer de données physiques, ce qui demande de mettre en place des systèmes de comptage dans les activités qui n'ont pas forcément l'habitude de faire l'objet de mesure.
- Avant de commencer la réflexion sur la mise en place d'un système ABC, il est donc essentiel de s'assurer que les données nécessaires seront disponibles.
- La mise en œuvre d'un système de coûts par activités coûte cher en temps et en argent.
- Il est tentant de décomposer finement chaque centre de travail ou chaque processus et de multiplier les inducteurs. Mais un trop grand nombre d'inducteurs d'activité risque de rendre le modèle trop complexe et peu compréhensible par les utilisateurs.
- La méthode reste centrée sur un optique coût et la ventilation des charges indirectes. Elle n'intègre pas l'autre aspect de la compétitivité.

### Exemple sur la méthode ABC<sup>87</sup> :

---

<sup>87</sup> Exemple d'application « cours contrôle de gestion » master2 CA, enseignante Mme Taguelmint. Université d'Abderrahmane mira BEJAIA. 2019/2020.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

Une entreprise souhaite mettre en place une comptabilité par activité pour calculer le cout de revient de ses deux produits M et L. Elle fait appel à vous et vous transmet les informations suivantes :

Produit	M	L
Quantité à fabriquer	35 000 unités	20 000 unités
Prix de vente unitaire	280 DA	420 DA
Nombre de lots	170	100

Le cout unitaire des deux produits est :

	M		L	
	Quantité	Prix	Quantité	Prix
Matière première 1	0,3 kg	50 DA	0,35 kg	50 DA
Matière première 2	-	-	1 kg	70 DA
Composant	1kg	30 DA	-	-
<b>Usinage</b>				
Heure machines	2 h	25DA	4 h	25 DA
<b>Montage</b>				
Heure MOD	2,5 h	15 DA	3 h	15 DA

Les activités de l'entreprise :

Activité	Cout	Inducteur de cout
Lancement de fabrication	700 000 DA	Heures machines
Gestion des matières	300 000 DA	Quantités consommées
Réglage machine	135 000 DA	Nombre de lots
Gestion des composants	80 000 DA	Quantités consommées
Expédition	125 000 DA	Nombre de lots
Montage manuel	980 000 DA	Heures de MOD
Gestion des lots	450 000 DA	Nombre de lots

**TAF** : Calculer le cout de revient, et le résultat attendu pour chaque produit.

**Corrigé** :

Regroupement des activités par inducteur (matrice)

Inducteur / Activité	H Machine	Qtés consommées	Nbre lots	H MOD
Lancement fabrication	700 000			
Gestion des matières		300 000		
Réglage machine			135 000	

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

Gestion des composants		80 000		
Expédition			125 000	
Montage manuel				980 000
Gestion des lots			450 000	
Cout total de l'inducteur	700 000	380 000	710 000	980 000

### Calcul du cout unitaire de l'inducteur de cout

Inducteur	Activité	Cout des activités	Volume	Cout de l'inducteur
H machine	Lancement fab	700 000	150 000 <sup>(1)</sup>	4,67
Qt consommées	Gest machine Gest composant	380 000	72 500 <sup>(2)</sup>	5,24
Nbre lots	Réglage, expd, gest lot	710 000	270 <sup>(3)</sup>	2629,63
H MOD	Montage manuel	980 000	147 500 <sup>(4)</sup>	6,64

<sup>(1)</sup>  $(2h \times 35\ 000) + (4h \times 20\ 000) = 150\ 000$

<sup>(2)</sup>  $[(0,3 \times 35\ 000) + (1 \times 35\ 000)] + [(0,35 \times 20\ 000) + (1 \times 20\ 000)] = 72\ 500$

<sup>(3)</sup>  $170 + 100 = 270$

<sup>(4)</sup>  $2,5 \times 35\ 000 + 3 \times 20\ 000 = 147\ 500$

### Calcul du cout de revient

	M (35 000)			L (20 000)		
	Px	Qt	Mt	Px	Qt	Mt
<b>Cout direct</b>						
-Matière première1	50	10 500	525 000	50	7 000	350 000
-Matière première2	-	-	-	70	20 000	1 400 000
-composant	30	35 000	1 050 000	-	-	-
-H machine	25	70 000	1 750 000	25	80 000	2 000 000
-H MOD	15	87 500	1 312 500	15	60 000	900 000
<b>Cout direct</b>			<b>4 637 500</b>			<b>4 650 000</b>
<b>Cout indirect</b>						
-Gest matière, Gest composant	5,24	45 500	238 420	5,24	27 000	141 480
-lanc fabrication	4,67	70 000	326 900	4,67	80 000	373 600
-rég machine	2629,63	170	447 037,1	2629,63	100	262 963
-mon manuel	6,64	87 500	581 000	6,64	60 000	398 400
<b>Cout indirect</b>			<b>1 593 357,1</b>			<b>1 176 443</b>
<b>Cout de revient</b>			<b>6 230 857,1</b>			<b>5 826 443</b>
CA	280	35 000	9 800 000	420	20 000	8 400 000
<b>Rt</b>			<b>3 569 142,9</b>			<b>2 573 557</b>

#### 4- La méthode du cout cible (target costing)

La méthode du coût cible (target costing) est une technique qui permet de répondre à la problématique : Comment l'entreprise peut-elle concilier ses contraintes internes en termes de coût avec la contrainte externe (marché) ?

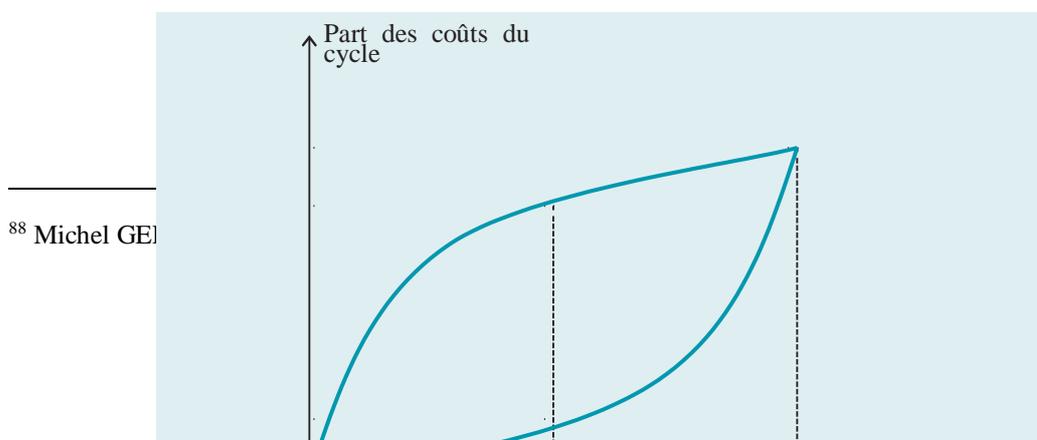
L'entreprise va calculer le coût de revient de son produit, appelé coût estimé. L'objectif du target costing est de mettre en œuvre un plan d'action permanent de rapprocher ce coût estimé du coût cible, afin de pouvoir répondre aux attentes du marché en termes de prix.

### 4-1 Origines et enjeux de la méthode<sup>88</sup>

Dans le cycle de vie classique d'un produit, une phase de maturité longue permet d'assurer la rentabilité. Cette situation est de moins en moins fréquente. Aujourd'hui, la rentabilité des produits est essentiellement conditionnée par les phases de conception et de planification. Par exemple, l'industrie aéronautique cherche sans cesse à concevoir de nouveaux avions, plus performants et plus économes en kérosène. Pour décrocher des commandes importantes auprès des compagnies aériennes, les industries aéronautiques telles qu'Airbus doivent investir des montants importants en phase de conception, tout en cherchant à maîtriser le coût d'utilisation d'un avion par une compagnie aérienne. On parle alors de « design to cost ».

La phase de conception est donc cruciale car elle détermine la capacité de l'entreprise à transformer son offre en valeur pour le client. Dans le même temps, cette phase est très consommatrice en ressources et nécessite donc une attention particulière, notamment de la part du contrôle de gestion.

Figure N° 13 : coût et cycle de vie



**Source** : Florence DUCREAU et Michel BOUTRY « la méthode du cout cible (target costing) » I.A.E-Université de NANCY2

L'objectif de la méthode des coûts cibles est d'améliorer les performances futures du produit tout en maîtrisant les coûts. Cela passe par une optimisation des phases initiales de conception du produit. En effet, la majorité des coûts sont engagés en phase de conception, avant le démarrage de la production, même s'ils ne sont dépensés qu'ultérieurement (figure n° 17).

### 4-2 Définition de la méthode du cout cible

**Définition 1** : Pour Sakurai, le cout cible est un cout de gestion permettant de réduire le cout total d'un produit sur l'intégralité de son cycle de vie.

**Définition 2** : pour Robin Cooper, l'objectif du cout cible consiste à identifier le cout de production d'un produit, il fournira la marge de profit désiré.

**Définition 3** : Le coût cible est un ensemble de méthodes et outils de gestion permettant de passer d'objectifs de coûts et d'activités à la conception et la planification de nouveaux produits, de fournir une base au contrôle effectué par la suite lors de la phase opérationnelle, et de s'assurer que ces produits atteignent les objectifs de rentabilité fixés pour leur cycle de vie. »<sup>89</sup>

**Définition 4** : Le coût cible est celui qui génère la rentabilité attendue (il pourrait s'agir de l'efficacité attendue pour une administration) au regard de la qualité, des fonctionnalités, du prix et du volume prévisionnel de vente (ou du volume de prestation).<sup>90</sup>

**Définition 5** : Selon Yukata KATO, la méthode du « coût cible » est un système de gestion

---

<sup>89</sup> MELYON Gérard, « comptabilité analytique », Edition 4, France, P272.

<sup>90</sup> BOISSELIER Patrick : « Contrôle de Gestion ; Cours et Application », 3<sup>ème</sup> édition, février 2005, P.457., librairie Vuibert, Paris.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

stratégique des profits intégrant un programme complet de réduction des coûts par les techniques d'« ingénierie de la valeur » (analyse de la valeur appliquée à des produits nouveaux) et la réduction de la diversité en conception et le « Kaisen de coût » (politique continue de réduction des coûts) en production.

### 4-3 Principe de la méthode<sup>91</sup>

La méthode du coût cible inverse les relations traditionnelles entre prix, coût et marge en considérant le coût comme une contrainte à priori qu'il faut absolument satisfaire pour réaliser ses objectifs stratégiques.

<b>Le fournisseur roi</b> <i>marché porteur savoir produire</i>	<b>Prix de vente</b> (fixé librement)	=	<b>Coût estimé</b> (imposé par l'état de la technique)	+	<b>Profit cible</b> (résultant de l'application d'un taux de marge librement fixé)
<b>Le client roi</b> <i>domination du client savoir vendre</i>	<b>Profit</b> (non maîtrisé du fait du faible pouvoir de marché)	=	<b>Prix de vente</b> (imposé par le marché)	-	<b>Coût estimé</b> (imposé par l'état de la technique)
<b>Le partenariat client-fournisseur</b> <i>Recherche de solution « gagnant gagnant »</i>	<b>Coût cible</b> (à s'efforcer d'atteindre par l'ingénierie de la valeur et le kaizen du coût)	=	<b>Prix de vente</b> (fondée sur la valeur perçue par le client)	-	<b>Profit cible</b> (résultant de la planification stratégique des profits)

Déterminé, d'une part, par le prix de vente (PV) dont le niveau est imposé par la valeur du produit perçue par le client, d'autre part, par l'exigence de marge cible ( $M_c$ ) engendrée par les choix stratégiques de l'entreprise, le coût cible ( $C_c$ ) apparaît comme une contrainte à satisfaire.

A partir du coût estimé ( $C_e$ ) évalué sur la base des compétences actuelles de l'entreprise, généralement supérieur au coût cible, la méthode du coût cible met en lumière et mesure l'exigence de progrès (EP) cohérente avec les ambitions et les possibilités techniques de l'entreprise.

$$EP = C_e - C_c$$

$$\text{Avec : } C_c = PV - M_c$$

$$\text{Et l'objectif : } EP = 0$$

<sup>91</sup> Florence DUCREAU et Michel BOUTRY « la méthode du coût cible (target costing) » page 2, I.A.E-Université de NANCY2

### 4-4 Les objectifs de la méthode

Les objectifs de cette démarche sont :

- **De maîtriser** : Les coûts en amonts des phases de production et de distribution ;
- **De réduire** : Ces coûts.
- **De développer** : Des produits correspondants aux besoins des clients.
- **D'aider** : à la prise de décision sur la stratégie de l'entreprise.

### 4-5 Les caractéristiques de la méthode

- La méthode du coût cible est un processus continu ;
- Transversale et mobilisatrice des compétences de l'ensemble des acteurs ;
- Anticipatrice et inscrite dans la durée ;
- Axée sur un pilotage de la performance non exclusivement financier.

### 4-6 La mise en œuvre de la méthode<sup>92</sup>

Le coût cible d'un composant appelle les 8 étapes suivantes :

1. **Évaluation du coût cible global du produit** : à quelle valeur le client visé estime-t-il les services rendus par le produit (prix de vente cible) ? quelle part des profits planifiés alloue-t-on au produit sur sa durée de vie ? A quel coût cible faut-il parvenir pour être cohérent ?
2. **Analyse fonctionnelle du produit** : quels besoins satisfait-il du point de vue du client ?
3. **Définition de l'intérêt de chaque fonction** : quelle importance le client visé attribue-t-il à chaque fonction ?
4. **Valorisation des fonctions** : Quelle part de la valeur totale représente chaque fonction compte tenu de son importance ?
5. **Décomposition organique du produit** : quelle contribution chaque composant apporte-il à la réalisation de chaque fonction ?
6. **Détermination de l'intérêt de chaque composant** : quelle coût devrait-on consacrer au composant compte tenu de sa contribution à l'ensemble des fonctions ?
7. **Calcul du coût estimé** : combien coûte chaque composant compte tenu des compétences actuelles de l'entreprise ?

---

<sup>92</sup> Florence DUCREAU et Michel BOUTRY « la méthode du coût cible (target costing) » page 3, I.A.E- Université de NANCY2

8. **Définition d'un indice de valeur par composant** : le coût consacré à chaque composant est-il satisfaisant compte tenu de sa contribution à la valeur perçue du produit ?

### 4-7 Intérêts et limites de la méthode<sup>93</sup>

#### 1) Limites :

On reproche au *target costing* et à l'analyse de la valeur un certain nombre de limites :

- La première limite rencontrée concerne la banalisation des produits. Le risque d'affaiblir l'attractivité des nouveaux produits au nom des prix bas est un risque réel.
- Une autre limite concerne l'application trop mécanique de certains principes de l'analyse de la valeur. L'idée est de mesurer ce que chaque composant apporte dans le processus de création de valeur et, à partir de là, de lui assigner un niveau de coût à ne pas dépasser. Or, il n'est pas toujours possible de séparer les attributs de valeur et de conserver l'adéquation coût-valeur à tous les niveaux. D'une vision orientée vers le marché, on risque de passer à une analyse tournée vers l'élaboration de solutions techniques.
- beaucoup d'auteurs soulignent le stress considérable des agents concernés par l'atteinte des objectifs de réduction des coûts trop ambitieux ainsi que les conflits organisationnels qu'ils entraînent.

#### 2) Intérêts :

- L'apport essentiel de la démarche d'analyse de la valeur s'inscrit dans le développement de la transversalité qu'elle engendre. Elle conduit en effet à interagir avec d'autres fonctions de l'entreprise comme le marketing et la gestion de projets.
- Notons également que l'expérience montre que la méthode est très efficace dans les activités d'assemblage, surtout là où le marché est très concurrentiel, les coûts de conception élevés et la durée des produits relativement courte.

### Exemple sur la méthode du cout cible<sup>94</sup> :

Les responsables d'une société ont décidés de fabriquer et commercialiser un nouveau

---

<sup>93</sup> Zouhair DJERBI, Xavier DURAND et Catherine KUSZLA « contrôle de gestion : Anticiper les coûts » page 117, DUNOD.Paris.

<sup>94</sup> Exercice série de TD « cours contrôle de gestion » master2 CA, enseignante Mme Taguelmint. Université d'Abderrahmane mira BEJAIA. 2019/2020.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

produit qui va se situer sur un marché très concurrentiel. Son prix devrait se situer aux environs de 1060 DA. Ce produit nécessite un investissement nouveau (équipement de production) d'une valeur de 6 500 000DA, amortissable en linéaire sur 5ans.

L'estimation des charges relatives à ce produit (une unité) est :

Charges de production	Charges de distribution	Charges générales de structure
Matières et composants : 250DA	Main d'œuvre : 40DA	900 000DA par an
Main d'œuvre : 120DA	Autres charges : 20DA	
Autres charges : 80DA		

Les études de marché faites par les responsables concernant le volume de production, indiquent les prévisions suivantes :

Année 1	Année 2	Année 3	Année 4	Année 5
5 000	6 000	7 000	7 000	4 000

**TAF** : à partir des informations précédentes :

- 1- Déterminer le cout cible de ce nouveau produit qui permettrait d'obtenir une marge de 20% du prix de vente.
- 2- Calculez le cout estimé pour une production de 5 000 unités.
- 3- Calculez le cout estimé pour chaque année .Commentez.

**Corrigé** :

### 1- Détermination du cout cible

Cout cible = prix de vente – marge bénéficiaire

Marge bénéficiaire = 20% × 1060 = 212 Um

Cout cible = 1060 – 212 = 848 Um

### 2- Calcul du cout estimé

Cout estimé = charges de production + charges de distribution + charges fixes de l'année1 + amortissement de l'année 1(charges fixes)

Cout estimé = (250 + 120 + 80) + (40 + 20) + (900 000 / 5 000) + (1 / 5 000) × (6 500 000 / 5)

Cout estimé = 950 Um

Cout estimé > cout cible ⇒ situation défavorable pour l'entreprise, celle-ci doit revoir ses

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

couts

### 3- Calcul du cout estimé pour chaque année

$$\text{Cout estimé} = 510 + 900\,000/X + (1/X) 6\,500\,000/5$$

X : nombre d'unité produite

Année	Année 2 X = 6 000	Année 3 X = 7 000	Année 4 X = 7 000	Année 5 X = 4 000
Cout estimé	876,67	824,29	824,29	1060

Commentaire : on constate que le cout estimé varie d'une année à l'autre en fonction du niveau d'activité. Il est inférieur au cout cible pour les années 3 et 4.

## Section 2 : Le système de calcul des coûts partiels

Dans cette seconde section nous présentons le système de calcul des couts partiels qui englobe la méthode du cout variable simple (direct costing), la méthode du cout variable spécifique ou direct costing évolué et la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes et en dernier la méthode du cout marginal.

### 1- La méthode du cout variable simple (direct costing)

La méthode du cout variable simple est également appelée 'méthode du direct costing <sup>95</sup>simple', le terme direct étant traduit par 'variable' et non pas par 'direct', cette méthode elle repose sur la distinction entre les charges opérationnelles (variable en fonction du niveau d'activité) et les charges de structure (indépendantes du niveau d'activité); il est défini comme le niveau d'activité que l'entreprise doit atteindre pour couvrir l'intégralité de ses charges, autrement dit ses la distinction entre les charges variables (matière consommés) et les charges fixes (loyers, charge de personnel).<sup>96</sup>

<sup>95</sup> PiGET .P, « comptabilité analytique », p73, édition ECONOMICA ,2003.

<sup>96</sup> C.Pérochon,J.Leurion, « analyse comptable gestion prévisionnelle »,foucher ,1982.

### 1-1 Définition de la méthode du cout variable :

**Définition 1 :** Le cout variable est un cout partiel à opposer au cout complet, la méthode du cout variable consiste à n'imputer qu'aux différents couts les seuls charges variables afin de déterminer des marges très utiles en contrôle de gestion, elle permet notamment de déterminer le seuil de rentabilité.<sup>97</sup>

**Définition 2 :** La méthode des couts variables simple est constituée de l'ensemble des charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité, elles sont réparties entre les produits afin de calculer le cout variable de chaque produit.

Cette méthode ne comprend pas des charges de structures qui sont fixes pour la période de calcul considérée. Les charges fixes ne sont pas réparties par produit mais traitées globalement pour la détermination du résultat global.

### 1-2 Principe de la méthode :

Cette méthode donne un cout partiel du produit en ce sens que les charges fixes en sont exclues :

Un cout variable comprend :

- Le cout des matières
- Le cout de la main d'œuvre direct
- Les frais commun de fabrication variable
- Les frais variable de distribution

Sont ainsi exclus du calcul du cout variable :

- Les charges fixes relatives à la production et à la distribution
- Les frais d'administration

La situation des charges dans le cadre de cette méthode peut être présentée de la manière suivante :

---

<sup>97</sup> IDELHAKKAR Brahim : « comptabilité analytique » ,277 ,6eme édition, paris, 2009.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

	Charges fixes	Charges variable
Charges directes	Exclues	A affecter
Charges indirectes	exclues	A imputer

Ne sont retenues dans le cout variables que :

- Les charges variables directes
- Les charges variables indirectes

Les charges variables directes sont affectées directement aux couts, comme dans la méthode des centres d'analyses.

Les charges variables indirectes sont réparties puis imputées aux couts, il est fait donc appel au tableau de répartition de charges indirectes.

En conséquence la colonne de chaque centre d'analyse du tableau est subdivisée en deux colonnes correspondant chacune :

- Aux charges variables directes
- Aux charges variables indirectes

### 1-3 La distinction entre les charges fixes et les charges variables<sup>98</sup> :

#### ➤ Charge fixe ou de structure :

Les charges fixes sont, comme en s'en doute, celles dont le montant ne varié pas en cas de fluctuations du niveau de l'activité ». Il en est ainsi, par exemple ; des salaires du personnel administratif ou du personnel d'encadrement, de l'impôt foncier, des assurances, des loyers, des annuités de leasing, du chauffage, des intérêts des emprunts à long et moyen terme, des

---

<sup>98</sup> DIDIER Leclère, « comptabilité analytique, analyse, prévision et contrôle des couts », Eyrolles université, 1991.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

amortissements, etc.

Le coût fixe est composé de tous les charges de structures, qui sont indépendantes du niveau d'activité de l'entreprise, quel soit le nombre d'unités produites, le coût fixe totale reste identique. Est une charge qui est liée à l'existence de l'entreprise, elle n'est pas fonction de l'activité, c'est-à-dire qu'elle demeure indépendant du niveau de vente ou de production. Elle sera donc supportée par l'entreprise et décaissée et même si aucun chiffre d'affaire n'a été généré. Exemples : l'amortissement des immobilisations, les assurances, les salaires du personnel, les loyers.<sup>99</sup>

**Caractéristiques** : Ces charges dépendent du potentiel économique mis en place par l'entreprise, en fait de moyens humains permanents, de moyens matériels ou de moyen financiers, c'est la raison pour laquelle, les charges fixes sont souvent appelées frais généraux ou charges de structure.<sup>100</sup>

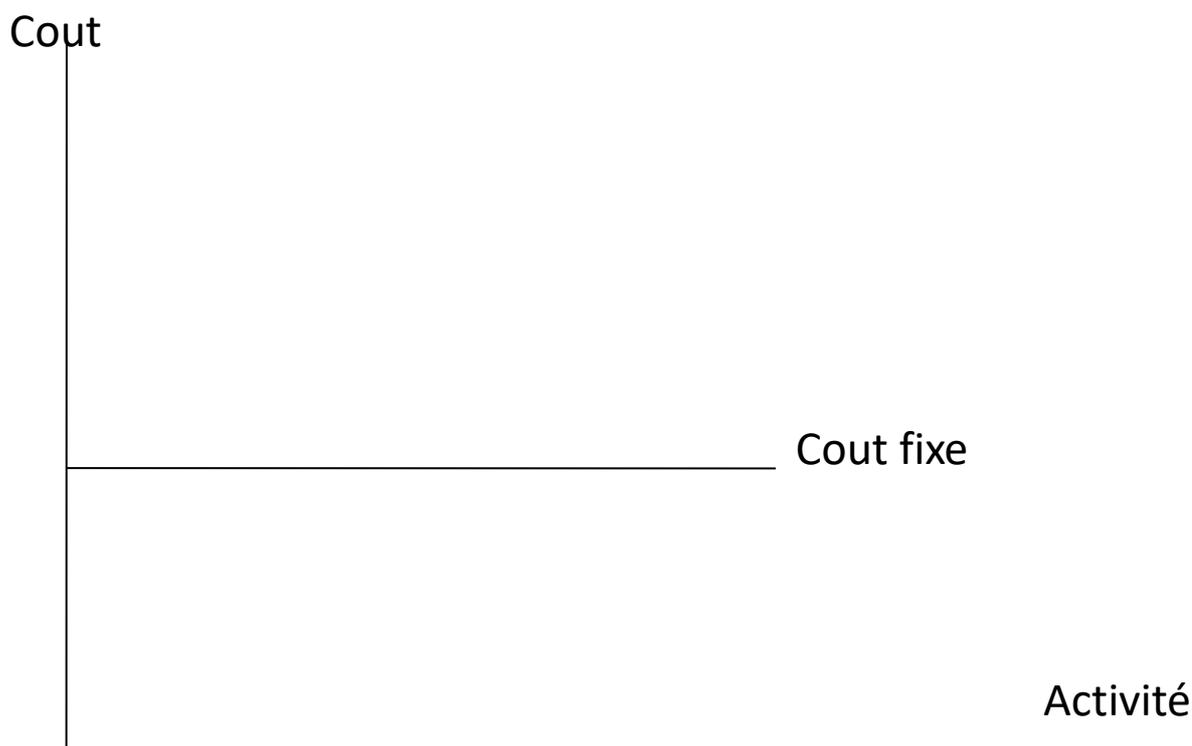
Le coût fixe peut être représenté graphiquement de la manière suivante :

### Figure N° 14 : Représentation graphique du coût fixe

---

<sup>99</sup> CIBEART .A ; « comptabilité analytique », DUNOD, paris ,1976 .P 11

<sup>100</sup> Dubrulle L et Jourdain, D « comptabilité analytique », Dunod, Paris, 2003.



➤ **Charge variable :**

Charge d'activité ou charge opérationnelle, représente une charge liée au fonctionnement de l'entreprise. Elle varie selon le volume d'activité : plus l'activité progresse plus les charge variable sont importantes. Exemple ; les achats de matières, les commissions, consommation d'énergie électrique.....<sup>101</sup>

Les charges variables sont celles dont le montant fluctue avec le niveau de l'activité, « ce sont les consommations de matières premières, les consommations d'énergies, les frais de personnel d'exécution, les commissions des représentants, les frais de transport, les frais financiers liés au financement des besoins en fonds de roulement ».

**Caractéristiques :** L'étude du comportement des charges en fera par ailleurs que l'on prenne en considération telle ou telle unité de mesure de l'activité, certaines charges, en

---

<sup>101</sup> DUBRULLE .L et JOURDAN D ; op cit , p,185 .

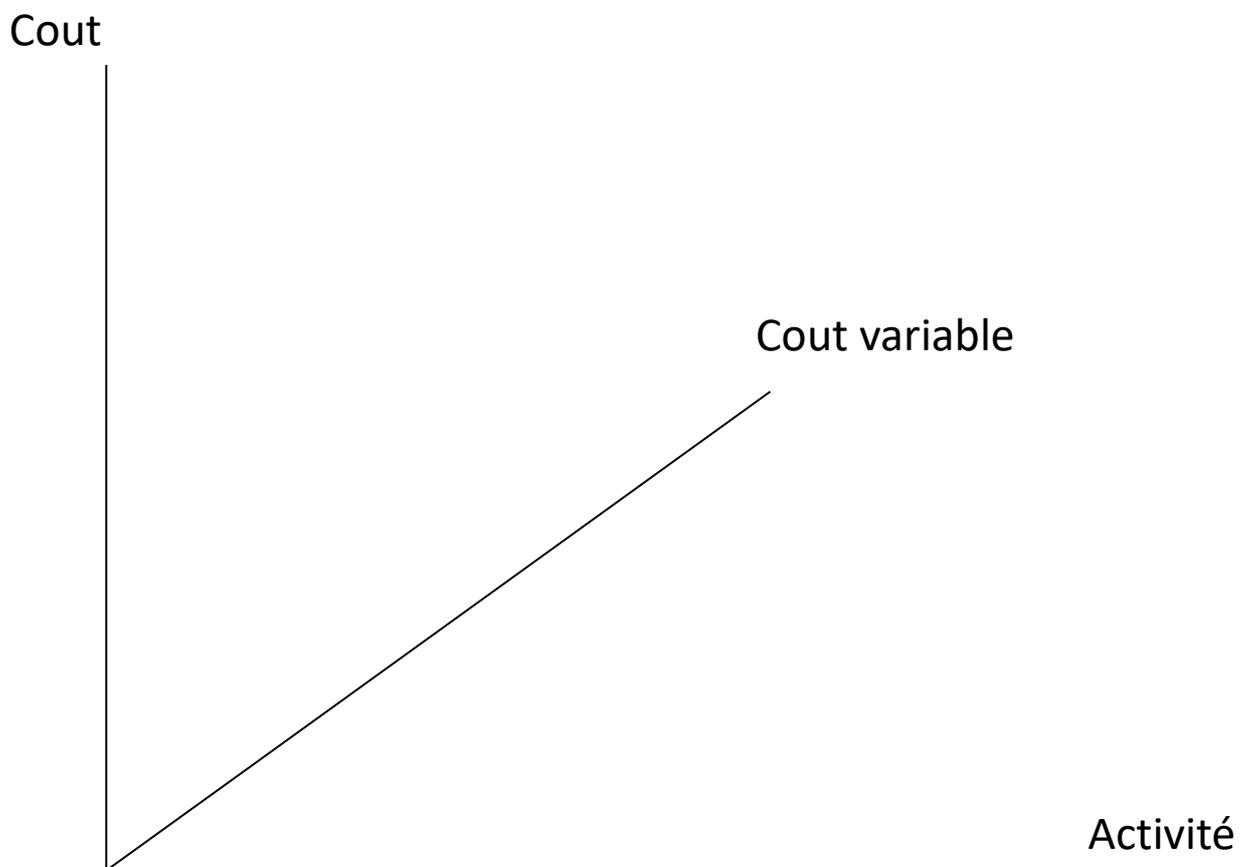
## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

effet, seront plus spécialement liées au chiffre d'affaires, d'autres aux quantités produites, d'autres au nombre d'heures de travail.

Le cout variable peut être représenté graphiquement de la manière suivante :

**Figure N° 15 : Représentation graphique du cout variable**



### **1-4 La distinction entre charge direct et charge indirect :**

#### **➤ Les charges directes**

Une charge est dite directe, si elle est spécifique à une seule destination, plus précisément sur un seul produit. Cette catégorie de charges, est affectée directement, sans calcul intermédiaire au coût de revient, on distingue principalement :

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

- Les charges de matières premières utilisées pour la production ;
- Les charges de main d'œuvre directe
- Éventuellement les charges d'amortissement, si l'équipement est spécifique à un seul produit.
  
- **Les charges indirectes**

Une charge est dite indirecte, si elles sont communes a plusieurs produits. Elles doivent subir une répartition avant d'être affecté au cout d'un produit déterminé. Les charges indirectes sont généralement :

- Les frais de publicité portant sur plusieurs produits ;
- Les loyers et charges locatives ;
- L'amortissement d'un matériel concourt la fabrication de tous types de produits;
- Les dépenses d'assurance ;
- Les coûts de services généraux (direction générale, services commerciaux,...) ;
- Electricité, eau, téléphone de local de l'entreprise.

### ➤ **La distinction charges directes/ charges indirectes :**

Cette distinction est essentielle car le traitement de ces deux types de charges est différé.

Les charges directes sont celles que l'on peut affecter en totalité, sans calcul préalable, a un produit ou à une activité déterminée selon le critère d'analyse choisi. Les autres charges communes à plusieurs produits ou activités, sont dites indirectes.

Nous insistons sur le caractère conventionnel de cette distinction. Il n'y a pas de charges directes « en soi », comme nous essaierons de le montrer à travers quelques exemples : les

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

pièces détachées qu'un garagiste monte sur les véhicules qu'il répare constituent généralement des charges directes. Le coût de chaque pièce est affecté à une réparation bien identifiée, le détail devant d'ailleurs figurer sur la facture destinée au client. De même, le coût horaire de l'ouvrier mécanicien qui a effectué le travail constitue une charge directe.

En revanche, les petites pièces (boulons, rondelles, écrous, ct) ne font pas l'objet d'un inventaire permanent et ne sont pas affectées aux différentes réparations. On ajoute simplement X% au coût de la main d'œuvre pour tenir compte de ces consommations qui constituent alors des charges indirectes. Pourtant un boulon est remplacé sur un véhicule au même titre qu'une bougie. Seul le traitement comptable diffère.

Si l'on cherche à calculer le coût complet de chaque réparation effectuée par le garage, le salaire du chef d'atelier constitue une charge indirecte puisqu'il ne réalise aucune réparation pouvant être facturée aux clients. Il a simplement pour rôle d'organiser le travail des ouvriers de son atelier. Mais si l'on se contente de calculer le coût complet de l'activité « réparation mécanique » du garage pour une période donnée, le salaire du chef d'atelier qui n'a participé qu'à cette seule activité devient une charge directe. Les seules charges indirectes sont alors celles qui concernent plusieurs activités du garage (mécanique, carrosserie, vente de véhicules) tels les frais administratifs.

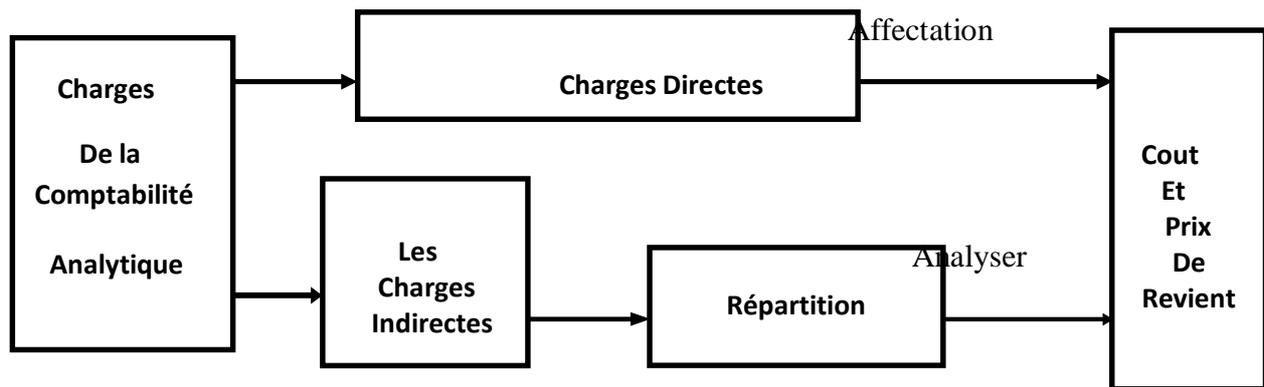
Ces exemples montrent que le caractère direct ou indirect d'une charge résulte de deux conditions :

- Le degré de finesse du suivi comptable des différentes consommations
- La définition du produit ou de l'activité dont on souhaite calculer le coût, autrement dit, le choix de l'objet de coût ou de son champ d'application.<sup>102</sup>

**Figure N° 16 : Distinction entre charge directe et charge indirecte**

---

<sup>102</sup>Patrick PIGET, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 5eme EDITION, ECONOMIC, PARIS.



Source : LAZARY, « la comptabilité analyse des coûts » paris, 2001, P13

### 1-5 Objectif de la méthode des coûts variables :

L'objectif de cette méthode est de mesurer la contribution de chaque produit à la réalisation de la marge globale de l'entreprise et à la couverture de ses charges fixes, elle permet aussi de déterminer le seuil de rentabilité et de prévoir l'évaluation du résultat en cas de variation de l'activité.

La méthode de direct costing est caractérisée par les deux relations suivantes :<sup>103</sup>

Chiffre d'affaire (CA) – cout variable(CV) =marge sur cout variable(MCV).....(1).

MCV – cout fixe (CF) = résultat analytique(RA)..... (2)

### 1-6 La mise en œuvre de la méthode :

La mise en œuvre de la méthode du cout variable simple se déroule en cinq étapes :

**Etape 1** : dans cette étape il s'agit simplement de calculer le chiffre d'affaire de l'exercice.

**Etape 2** : imputation des seul charges variables aux différents produits avec d'une part l'affectation des charges variables directes, et d'autre part l'imputation des charges variables indirectes, ici on récence toutes les charges incorporables (directes et indirectes).

---

<sup>103</sup> Idem (52), p, 75.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

Ensuite on les ventile en cout variable et en cout fixe.

Tableau des charges incorporable incorporées par la méthode du cout variable simple.

Charge incorporables	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	incorporées	Non incorporées
Charges indirectes	incorporées	Non incorporées
Total	Cout variable	Cout fixe

(Source : FERDJELLAH Mohamed la comptabilité des coûts et prix de revient).<sup>104</sup>

**Etape 3 :** on procède aux calculs successifs des coûts variables en tenant compte des variations de stocks.

**Etape 4 :** on calcul la marge sur cout variable (MCV).

Est une marge correspond à la différence entre un prix de vente et un cout partiel si ce cout partiel est variable, la marge calculer appelée « marge sur cout variable », sa formule de calcul est la suivante :

$$\text{MCV} = \text{chiffre d'affaire (CA)} - \text{cout variable (CV)}$$

La marge sur cout variable est souvent exprimée en pourcentage par rapport au chiffre d'affaire. Elle est alors appelée « taux de marge sur cout variable (TMCV) » et se calcule comme suit :

$$\text{TMCV} = \text{MCV} / (\text{chiffre d'affaire} * 100)^{105}$$

**Etape 5 :** Dans cette dernière étape on procède au calcul du résultat, qui correspond à la différence entre la marge sur cout variable et les couts fixe, la formule est la suivante :

<sup>104</sup> FERDJELLAH Mohamed : « la comptabilité des coûts et prix de revient », Edition ENAG, Alger p, 80.

<sup>105</sup> GERRARD MAYLON « comptabilité analytique », p143, 3eme EDITION, EDITION BREAL 2004.PARIS

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

$$\text{Résultat} = \text{MCV} - \text{coûts fixes}$$

- ✓ Si le résultat est positif cela signifie que l'entreprise réalise un bénéfice.
- ✓ Si le résultat est négatif l'entreprise supporte une perte.

### **Exemple sur la méthode des coûts variables simples :**<sup>106</sup>

L'entreprise JOGUERI fabrique et commercialise les produits U2, UB40 et UE30. A La clôture de l'exercice N, les renseignements suivants vous sont communiqués :

Elément	Produit U2	Produit UB40	PRODUIT UE30
Prix de vente	400	500	600
Quantité produite et vendue	1500	1600	1000
Coût variable	280	400	450
Charge fixe	350000		

### **TAF :**

- 1) Calculer dans le tableau la marge sur coût variable unitaire ainsi que le résultat de l'entreprise en faisant apparaître le taux de marge de chaque produit.
- 2) Classer les produits en fonction de leur rentabilité après avoir indiqué les différents critères de classement possibles.

### **Solution :**

1)

PRODUIT	Produit U2			
Elément	Quantité	Px unitaire	Montant	Pourcentage
CA	1500	400	600000	100
Coût variable	1500	280	420000	70
Marge sur coût variable	1500	120	180000	30

<sup>106</sup> Gérard Melyon , « comptabilité analytique » p 144-145, 3eme édition , , Bréal édition 2004, PARIS

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

Cout fixe	350000			
Résultat				

Produit	Produit UB40			
Elément	Quantité	Px unitaire	Montant	Pourcentage
CA	1600	500	800000	100
Cout variable	1600	400	640000	80
Marge sur cout variable	1600	100	160000	20
Cout fixe	350000			
Résultat				

Produit	Produit UE30				
Elément	quantité	Px unitaire	montant	pourcentage	Total
CA	1000	600	600000	100	2000000
Cout variable	1000	450	450000	75	1510000
Marge sur cout variable	1000	150	150000	25	490000
Cout fixe					350000
Résultat					140000

### 2) Classement des produits :

Trois critères de classement peuvent être retenus :

a) La marge sur cout variable unitaire des produits : ce critère est intéressant dans la mesure où il indique la performance d'une unité produite, il doit être retenu s'il n'y a pas de contraintes de production il donne le classement suivants :

UE30, U2, et UB40.

b) La marge sur cout variable totale de la production : ce critère est retenu si la plus grande absorption des charges fixes est privilégiée le produit qui absorbe le plus de charge fixe est U2 suivi de UB40 et de UE30.

c) Le taux de marge ou marge sur cout variable relative : ce critère est privilégié si le chiffre d'affaires est la seule contrainte, le produit qui pour un franc de chiffre d'affaire rapporte plus de marge est U2, UE30 et de UB40.

PRODUIT	Manant de la marge sur cout variable
U2	30 %
UE30	25%

UB40	20%
------	-----

### 1-7 Le seuil de rentabilité :

Le seuil de rentabilité est le point à partir duquel la marge sur les coûts variables couvre les charges fixes.

$$SR = CA * CF / MCV$$

#### 1-7-1 Définition du seuil de rentabilité :

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaire que l'entreprise doit réaliser pour couvrir la totalité de ses charges et pour lequel elle ne dégage ni bénéfice ni perte, ou bien le chiffre d'affaire que l'entreprise doit dépasser pour réaliser des bénéfices.<sup>107</sup>

#### 1-7-2 La marge sur coût variable MCV :

Se la différence entre le prix de vente et un coût partiel correspondant à une marge, la marge est appelée marge sur coût variable.

$$\text{Marge sur coût variable} = \text{chiffre d'affaire} - \text{coût variable}$$

#### 1-7-3 La détermination du seuil de rentabilité :

Il existe trois méthodes de calcul du seuil de rentabilité :

- La marge sur coût variable = aux charges fixes
- Le résultat est nul

---

<sup>107</sup> BEATRICE ET FRANCOIS GRADGUILLOT « l'essentiel du contrôle de gestion » p53, édition gualino 2018.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

➤ Le chiffre d'affaire= le total des charges

**a. MCV = CF**

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque la marge sur cout variable est égale aux charges fixes.

Seuil de rentabilité= chiffre d'affaire\*charge fixes /marge sur cout variable

$$\mathbf{SR = CA.CF / MCV}$$

**b. R = 0**

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul.

$$\mathbf{CA - CF - CV = 0}$$

$$\mathbf{R = 0 \text{ et } SR = CA}$$

**c. CA = CV + CF = CT**

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le chiffre d'affaire couvre le cout total des charges.

**Seuil de rentabilité= charges fixes / taux de marge sur cout variable**

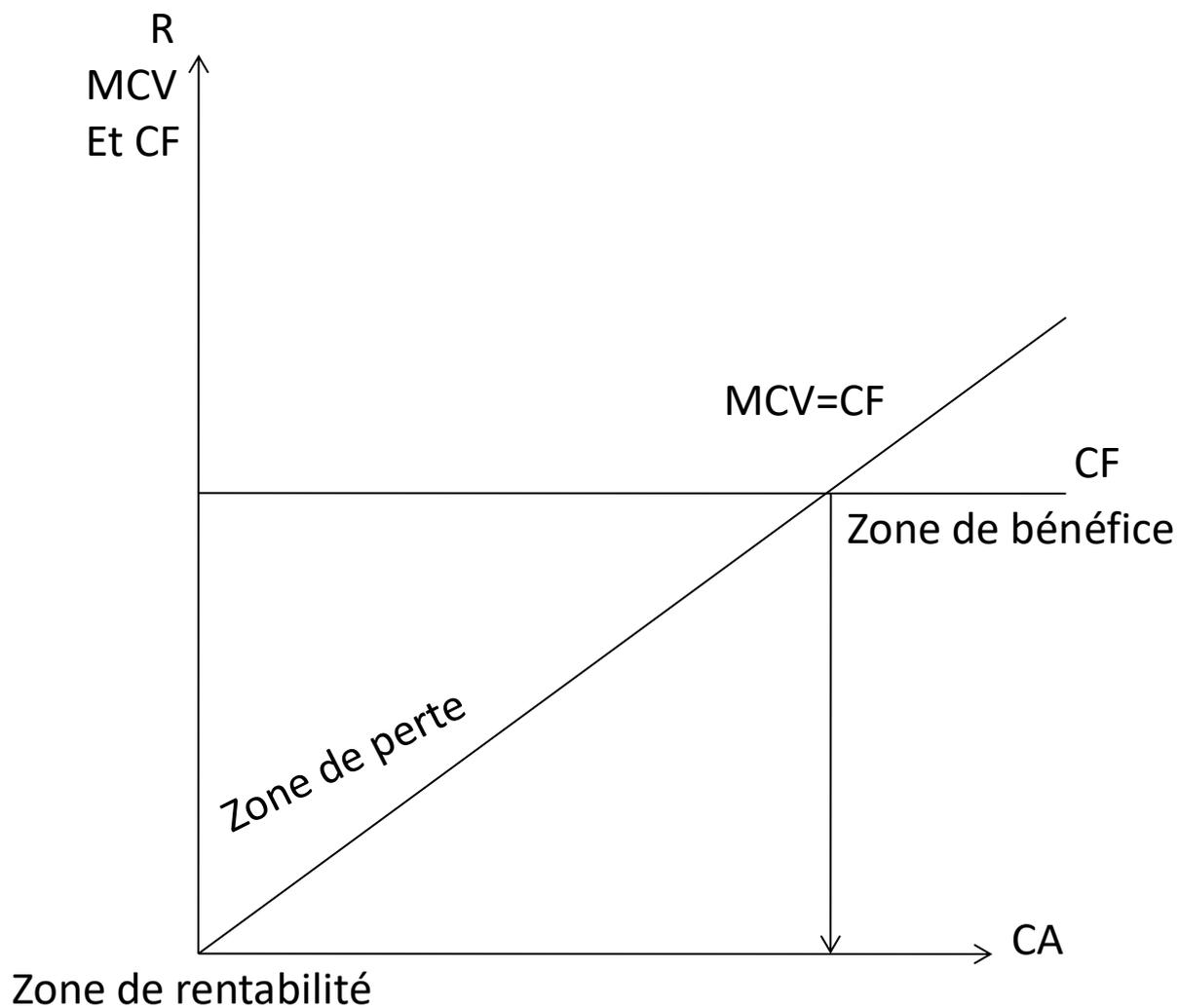
$$\mathbf{SR=CF /TMCV}$$

### 1-7-4 La représentation graphique du seuil de rentabilité :

- **SR = CA.CF / MCV**

La présentation graphique est la suivantes :

**Figure N° 17 : Présentation graphique du seuil de rentabilité lorsque MCV = CF**



- Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul ( $R = 0$ ).<sup>108</sup>

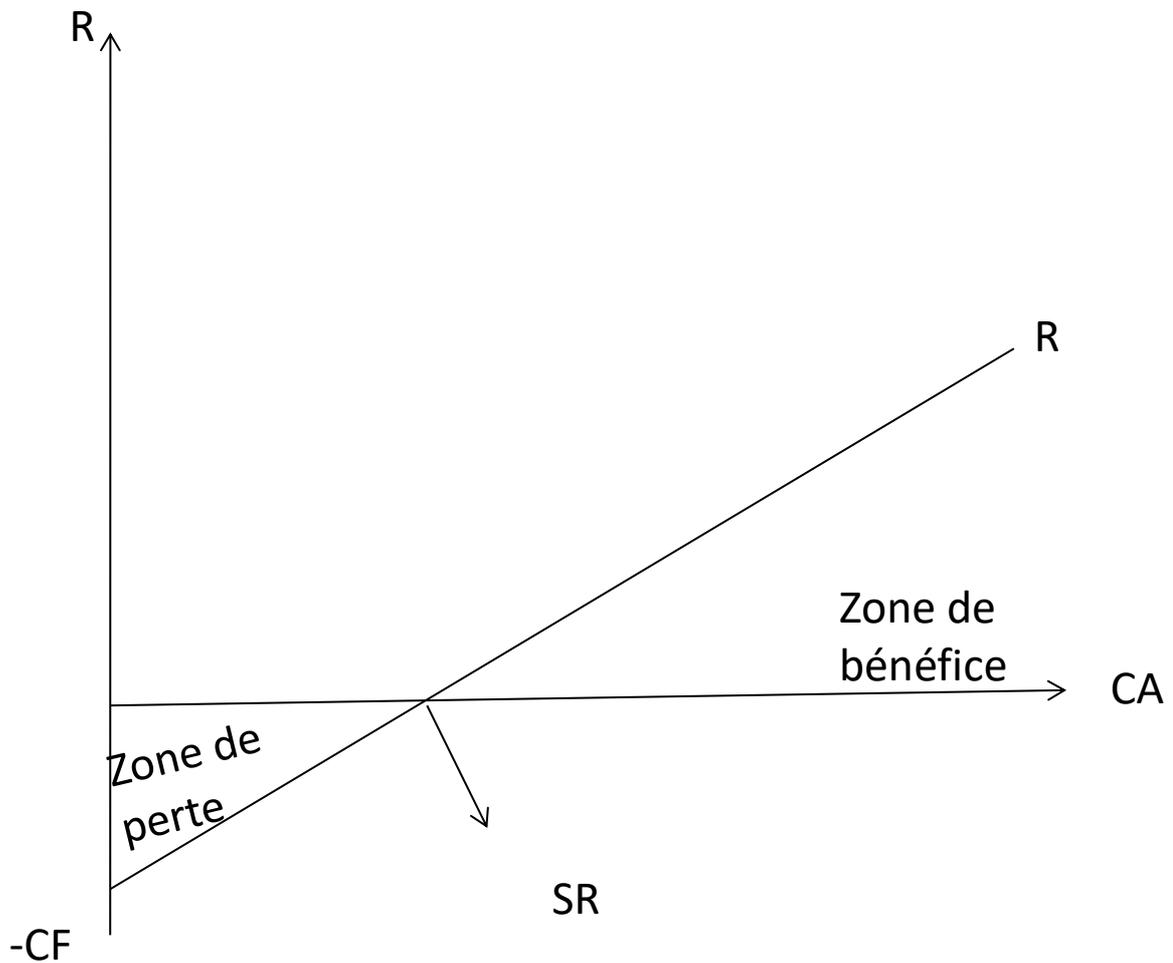
$$R = 0 \text{ et } CA - CF - CV = 0$$

La présentation graphique est la suivante :

**Figure N° 18 : Présentation graphique du seuil de rentabilité lorsque  $R = 0$**

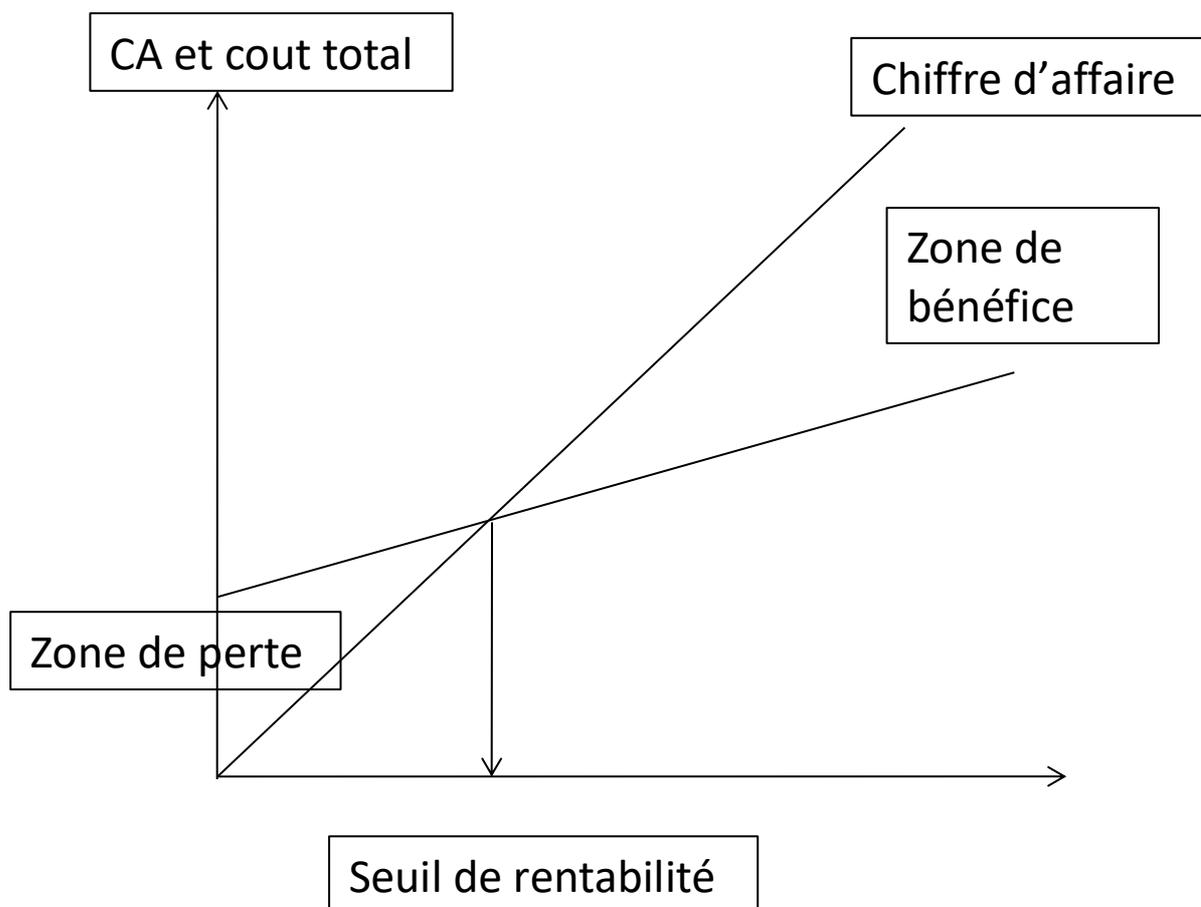
---

<sup>108</sup> Idem p ,146 .



- Seuil de rentabilité = charges fixes / taux de marge sur cout variable
- La présentation graphique est la suivantes :

**Figure N° 19 : Présentation graphique du seuil de rentabilité lorsque  $CA=CV+CF$**



**Source :** GERARD MAYLON, « les couts partiel », p : 147 ,148 et 149<sup>109</sup>

### 1-8 Les indices de gestion :

Ce sont des ratios de la relation entre le chiffre d'affaire et le résultat ou les charges de structure, on distingue entre

- La marge de sécurité
- L'indice de prélèvement
- Le levier opérationnel
- Indice de sécurité

---

<sup>109</sup> LANGLOIS. L et AL « contrôle de gestion », édition BERTT, Alger ,2006

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

➤ Le point mort

**-La marge de sécurité (MS)** : représente la baisse du chiffre d'affaire qui peut être supportée par l'entreprise sans subir de perte, une marge de sécurité importante permet de traverser sans grave difficultés une période de crise.

$$MS = CA - SR$$

**-Indice de prélèvement (IP)** : il mesure l'importance du chiffre d'affaire à réaliser par l'entreprise pour couvrir ses charges fixes, plus il est élevé plus l'entreprise rencontre des difficultés à atteindre le point mort.

$$IP = CF / CA$$

**- levier opérationnel (coefficient de volatilité)**:il détermine l'élasticité c'est-à-dire la réaction du résultat au changement d'activité ou de chiffre d'affaires.

Il exprime la performance économique dans le cas d'un accroissement du chiffre d'affaires, le risque économique dans le cas d'une diminution.

**E** : levier opérationnel, **Rt** : le résultat

$$E = \text{variation du } Rt / \text{variation du CA. CA / Rt}$$

Le levier opérationnel peut être calculé par la formule qui met une relation entre le levier opérationnel et l'indice de sécurité comme suit :

$$E = CA / CA - SR = 1 / MS$$

**-indice de sécurité (IS)** : il indique la baisse que l'entreprise peut avant d'enregistrer une perte, plus l'indice est élevé la sécurité est la meilleur.

$$IS = CA - SR / CA ;$$

$$IS = MS / CA$$

### **-le point mort :**

Il représente la date à laquelle le chiffre d'affaire critique est atteint (le seuil de rentabilité), c'est-à-dire à partir de quel moment l'activité de l'entreprise commence à dégager des bénéfices.

**Point mort= seuil de rentabilité /chiffre d'affaire. 360 jours**

### **Exemple sur le calcul du seuil de rentabilité :<sup>110</sup>**

L'entreprise SANDRA est spécialisée dans la production et la vente de planches à voile, elle utilise pour sa gestion la méthode du cout variable.

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

Fabrication et vente de planches à voile : 10000 unités

Prix de vente d'une planche : 500 DA

Cout variable de fabrication d'une planche : 250 DA

Cout variable unitaire de commercialisation : 50 DA

Charges fixes : 1000000 DA

### **Travail à faire :**

-calculer la marge sur cout variable et le résultat de l'entreprise SANDRA.

-déterminer le seuil de rentabilité.

-calculer la marge et l'indice de prélèvement.

-calculer le levier opérationnel.

---

<sup>110</sup> Gérard MELYON : « comptabilité analytique » , p 153-154, 3eme édition, dirigée par Philippe RAIMBOURG, edition bréal 2004. PARIS.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

### Corrigé :

Marge sur cout variable et résultat :

Eléments	Quantité	Prix unitaire	Montant	Pourcentage
Chiffre d'affaire	10000	500	5000000	100
Cout variable de fabrication	10000	250	2500000	50
Cout variable de distribution	10000	50	500000	10
COUT VARIABLE	10000	300	3000000	60
Marge sur cout variable	10000	200	2000000	40
Charge fixes			-1000000	20
Résultat			1000000	20

Seuil de rentabilité :

-Seuil de rentabilité en quantité :

$$SRQ = CF/P - CV_u$$

$$SRQ = 1000000 / 500 - (250 + 50) = 5000 \text{ planches}$$

-seuil de rentabilité en valeur est de :

$$SR = CA \cdot CF/MCV$$

$$SR = 5000000 \cdot 1000000 / 2000000$$

$$SR = 2500000 \text{ DA}$$

Marge de sécurité = CA - SR

$$5000000 \text{ DA} - 2500000 \text{ DA} = 2500000 \text{ DA}$$

-Indice de sécurité = MS/CA.100

$$IS = 2500000 / 5000000 \cdot 100$$

$$IS = 50 \text{ Pourcent}$$

-indice de prélèvement = CF/CA

$$IP = 1000000 / 5000000$$

$$IP = 20 \text{ POURCENT}$$

### **1-9 Avantages et limites de la méthode :**

#### **1) Les avantages de la méthode des coûts variables :**

- Cette méthode est plus simple à mettre en œuvre que celles des coûts complet.
- Elle facilite les comparaisons entre produits car les coûts variables ne sont pas affectés significativement par les variations de l'activité.
- Fournir l'élément essentiel sur l'utilisation d'une capacité de production.
- Concernant la rentabilité de l'entreprise cette méthode est de loin la méthode par excellence permettant l'identification du chiffre d'affaire à partir duquel l'entreprise pourra réaliser des bénéfices.
- La comparaison entre les marges sur coût variable et prix de vente permet d'apprécier les activités les plus intéressantes à développer.
- Simplification du calcul des coûts.
- Détermination facile du point mort et des indices dérivés.

#### **2) Les limites de la méthode :**

- La difficulté de distinguer entre les charges fixes et les charges variables.
- La méthode ne permet pas d'obtenir de coût de revient complet ni de résultat analytique par produit étant donné que toutes les charges ne sont pas incorporées aux coûts des produits (notamment les charges fixes).
- La distinction entre charge fixes et variable n'est pas toujours facile.
- La part des charges fixes indirectes dans la structure des coûts a tendance à s'accroître dans certaines activités industrielles de telle façon que la méthode du coût variable simple peut devenir inadaptée.

### 2- La méthode du cout variable spécifique ou costing évolué :

La méthode du cout variable évolué est également appelée « méthode du direct costing évolué » ou « méthode du cout variable spécifique »

#### 2-1 Définition de la méthode :<sup>111</sup>

La méthode des couts spécifiques prolonge la démarche de celles des couts variables. Elle impute à chaque produit les charges fixes directes qui lui sont propres, elle permet ainsi de dégager une marge sur cout spécifique du produit qui doit permettre la couverture des charges fixes indirectes. Ou cette méthode consiste à dissocier les charges directes et indirectes, et à n'imputer aux couts que les charges directes comme pour le cout variable simple. On détermine des couts partiels ainsi que des marges et l'on n'impute pas aux <sup>112</sup>différents produits les charges communes, représentées ici par les charges indirectes. Le tableau ci-dessous illustre son utilisation.

**Tableau 07 : Tableau de détermination du résultat analytique par la méthode du direct costing évolué.**

Eléments	Global	Produit A	Produit B
Chiffre d'affaire	Chiffre d'affaires total	Chiffre d'affaire A	Chiffre d'affaire B
-charges directes	Charges directes totales	Charges directes A	Charges directes B
= marge sur cout direct	Marge sur cout direct total	Marge sur cout direct A	Marge sur cout direct B
- charges indirectes communes	Charges indirectes totales	Charges indirectes A	Charges indirectes B
= résultat analytique	Résultat analytique total	Résultat analytique de A	Résultat analytique de B

(Source : GUERFI Lamia « analyse des systèmes de calcul des couts, cas SONARTACH »)

Cette méthode est le plus souvent utilisée comme complément d'autres outils, sa technique

<sup>111</sup> BOUGHABA ABDELLAH « comptabilité analytique d'exploitation » p 300, édition BERTI, ALGER, 1998.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

et ses résultats sont intégrés dans la méthode des couts spécifique.

### 2-2 Principe de la méthode :

La méthode du cout variable évolué est en fait la méthode du cout simple améliorée. Elle consiste à intégrer dans le cout de chaque produit, uniquement les charges variables (directes et indirectes) et charges fixes directes.

La méthode du cout variable évolué se différencie de la méthode du cout variable simple par la prise en compte, également des charges fixes directes.

Les deux méthodes donnent des couts partiels la méthode du cout variable simple exclue l'ensemble des charges fixes, alors que la méthode du cout variable évolué exclue seulement les charges fixes indirectes.

Schématiquement cette méthode peut être présentée comme suit :

	Charges fixes	Charges variable
Charges directs	A affecter	A affecter
Charges indirects	A exclure	A imputer

### 2-3 Mise en œuvre de la méthode :

Les étapes de la mise en œuvre de la méthode sont identiques à celles du cout variables simple, à la seule différence que nous devons déterminer en plus d'une marge sur cout variable. « Une marge sur cout variable spécifique (MCVS) ou marge de contribution à la couverture des charges fixes communes » ce dernier se calcule de la manière suivante :

$$\text{MCVS} = \text{MCV} - \text{Cout fixes}$$

Cet indicateur est appelé « marge de contribution » car il sous-entend que pour qu'un produit donné contribue positivement à la couverture des charges fixes commune et au résultat de l'entreprise, il doit tout d'abord couvrir totalité des charges qu'il engendre :

C'est-à-dire celles liées à son activité propre (charges variables) ainsi que celles liées à sa structure propre (charges fixes directes ou spécifique).

### **2-4 Intérêt et limites de la méthode :**

#### **1) Intérêt de la méthode :**

- Elle permet de prendre des décisions techniques et commerciales, en plus de pouvoir fournir des arguments pour les décisions d'abandon de certaines activités : étant <sup>113</sup>donné que la connaissance des marges sur cout spécifique permet d'apprécier leur incidence sur la rentabilité globale.
- La méthode s'avère utile pour la fixation des prix de vente à court terme.
- La méthode est fiable objective et plus complète que son prédécesseur.
- La méthode permet l'étude des causes de variation des couts unitaire ainsi que la simulation commerciale et les prévisions.

#### **2) Les limites de la méthode :**

- Les stocks sont généralement sous-évalués par rapport à leur cout complet et ne peuvent servir à la valorisation comptable.
- Les couts découlant de cette méthode ne constituent pas une bonne référence pour la fixation des prix à long terme.
- La méthode présente des difficultés d'application liées à la ventilation des charges .car la

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

distinction entre charges fixes et variables n'est pas évidente, et leur ventilation entre les activités doit aussi tenir compte de l'identification des charges fixes directes.

### 3- La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes (IRFF)

#### 3-1 Définition de la méthode :

La méthode des imputations rationnelles des charges fixes est la seule qui donne à l'aspect volume d'activité l'importance qu'il mérite.<sup>114</sup>

Cette méthode s'attache à neutraliser la variabilité du cout de revient complet unitaire en tenant compte d'un niveau d'activité normale de manière à rationaliser et ajuster les charges fixes compte tenu de l'activité réelle.<sup>115</sup>

#### Activité normale et activité réelle :<sup>116</sup>

A chaque stade de production et de distribution, le montant de charges fixes impute au cout est égale à leur montant réel multiplié par un coefficient appelé taux d'activité ou coefficient d'imputation rationnelle (CIR) calculé selon la formule suivant :

$$\text{Taux d'activité ou CIR} = \frac{\text{niveau réel d'activité}}{\text{Niveau normal d'activité}}$$

Ainsi :

$$\text{Charges fixes imputés} = \text{charges fixes constatées} \cdot \text{Taux d'activité}$$

L'activité normale fixée a priori peut être mesurée suivant le cas :

-soit en référence à la capacité de production ;

<sup>114</sup> PIGET PATRIQUE, « comptabilité analytique », p147 ,4eme édition, 2003.

<sup>115</sup> GERVAIS MICHEL, « contrôle de gestion », p115, 7eme édition, ECONOMICA, paris 2000.

<sup>116</sup> Gérard Melyon , « comptabilité analytique » ,p 196 -202 , 3eme édition, edition bréal 2004.PARIS .

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

-soit par le moyen périodique de l'activité réelle de l'année précédente ;

Pour le conseil national de la comptabilité, l'activité normale correspond à l'activité théorique maximale diminuée des déperditions incompressibles de l'activité (temps de congé, arrêt de travail, entretien) et aux contraintes structurelles de l'organisation (changements d'équipe).

L'activité réelles est constatée à exprimer dans la même unité et dans la même période que l'activité normale. Au terme de la période de référence, il convient de comparer les charges fixes réelles aux charges fixes imputées en vue de déterminer la différence sur le niveau d'activité.

**Charges fixes constatées - charges fixes imputées = différence d'imputation**

Trois situations sont possibles ainsi que l'indique le tableau ci-dessous :

Nature de la différence sur niveau d'activité	Signification
Charges fixes réelles supérieur charges fixes imputées	La différence d'imputation est positive , elle constate un dépassement provenant de la répartition des charges fixes sur des quantité inférieures aux quantités produits ,elle exprime un cout de sous-activité appelé également <b>cout de chômage</b> .le taux d'activité est dans cette hypothèse inférieur à l'unité, une part des charges fixes n'ont eu pas être absorbée par l'activité réelle .
Charges fixes réelle inférieur charges fixes imputées	La différence d'imputation est négative elle constate une économie provenant de la répartition des charges fixes sur des quantités produites supérieurs aux quantités prévus, elle exprime <b>un boni de suractivité</b> . Le taux d'activité dans cette hypothèse est supérieur à l'unité, les charges fixes sont absorbées par un surcroit d'activité.
Charges fixes réelles= charges fixes imputées	L'activité réalisée correspond à l'activité prévue.

### 3-2 Principe de la méthode :<sup>117</sup>

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes consiste à tenir compte de la sous-activité et de la suractivité et de rendre les couts unitaires fixes constants en introduisant un coefficient des charges fixes. Il s'agira d'inclure dans les couts que la part des charges fixes calculées sur la base d'un niveau d'activité défini comme le niveau normal.<sup>118</sup>

Cette méthode cherche à conserver les avantages de l'analyse en charges variables et charges fixes, mais propose un traitement particulier pour ces dernières.

### 3-3 Fonctionnement de la méthode :

Après avoir distingué entre les charges variables et les charges fixes, il convient de :

#### 1) Déterminer l'activité normale de chaque centre d'analyse :

L'activité normale se détermine soit par référence au passé (des productions passées), soit par rapport à la capacité théorique de production diminuée des aléas de fabrication (temps de congés, arrêt de travail ...).

#### 2) Calcul du coefficient d'imputation rationnelle (CIR) pour chaque centre :

$$\text{CIR} = \text{Niveau d'activité réel} / \text{Niveau d'activité normal}$$

#### 3) Calcul de la part des charges fixes imputées :

---

<sup>117</sup> SAADAT : « comptabilité analytique et contrôle de gestion », p80, paris, 2008.

<sup>118</sup> ABDELKRIM TOUDJINE, « l'analyse des couts dans l'entreprise », P, 104, office des publications universitaire ben-Aknoun Alger, 2005.

$$\text{Charges fixes a imputées} = \text{Charges fixes constatées} * \text{CIR}$$

#### 4) Calcul du cout d'imputation rationnel :

$$\text{Cout d'imputation rationnel} = \text{CV} + \text{part des charges a imputées}$$

#### 5) Calcul de différence d'imputation rationnelle (DIR) :

$$\text{DIR} = \text{Charges fixes constatées} - \text{Charges fixes imputées}$$

- Si **DIR** supérieur à **0** : c'est-à-dire que l'activité réelle inférieure à l'activité normale, donc un mali de sous activité, appelé aussi cout de chômage.
- Si **DIR** inférieur à **0** : signifie que l'activité réelle supérieure à l'activité normale, donc un boni de sur activité.
- Si **DIR = 0** : C'est-à-dire qu'on n'a réalisé ni un boni ni un mali de sous activité.

### 3-4 Objectifs de la méthode :

L'imputation rationnelle des charges fixes est une méthode de calcul de cout qui a pour objectif de neutraliser l'impact de ces variations de volume d'activité sur les couts unitaires de production.

Elle consiste à inclure dans les couts une part de charges fixes calculées par rapport à un niveau d'activité préalablement défini comme « normal ». il devient alors possible de calculer un gain de suractivité ou un cout de sous-activité.

L'imputation rationnelle a permet en quelque sorte de « variabiliser » les charges fixes.

Cette méthode consiste à inclure dans les couts la part de charges fixes calculées par rapport à un niveau d'activité préalablement défini comme « normal ». Le cout d'une sous – activité ou le gain d'une suractivité est ainsi mis en évidence.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

### 3-5 Application et intérêt de la méthode :

L'entreprise MONGEIN fabrique une pièce mécanique pour l'industrie automobile. Son activité normale est de 15000 unités par mois, les éléments du cout pour une unité produite sont les suivants :

Consommation de matière première 70 DA

Main d'œuvre directe et autres charges variables 90 DA

Les charges fixes mensuelles s'élèvent à 1275000 DA

Le prix de vente unitaire d'une pièce est de 320 DA

Dans un souci d'analyse l'évolution des couts le contrôleur de gestion a établi le tableau suivant :

Production	Activité normal (prévue) 15000 unités	Activité réelle (réalisée) 16000 Unités	Activité réelle (réalisée) avec IRCF (a) 16000 Unités
Cout variable	160 unitaires, 2400000 GLOBAL	160UN, 2560000 GL	160 UN ,2560000GL
Cout fixe	85 UN ,1275000 GL	79 ,69 UN, 1275000GL	85 UN ,1360000 GL (1)
COUT TOTAL	245 UN, 3675000 GL	239 ,69 UN, 3835000 GL	245 UN, 3920000 GL
Chiffre d'affaires	320 UN, 4800000 GL	320 UN, 5120000 GL	320 UN, 5120000 GL
Résultat	75UN, 1125000 GL	80 ,31 UN, 1285000 GL	75 UN ,1200000 GL

#### (a) Imputation rationnelle des charges fixes

(1) Coefficient d'imputation rationnelle=  $16000/15000=1,066666666$

$$1275000 \cdot 1,066666666=1360000$$

On peut observer que le seul facteur d'évolution des couts est le volume d'activité car les couts unitaires avec imputation rationnelle des charges fixes sont identiques à ceux de

l'activité normale.

### **Intérêt de la méthode :**

- En éliminant fictivement les effets de la variation d'activité, il devient possible d'affiner l'information fournie par la méthode des coûts complets.
- Les coûts unitaires calculés avec imputation rationnelle des charges fixes sont indépendants du niveau d'activité, ils peuvent donc révéler d'éventuelles déviations des coûts. à contrario la méthode des coûts réels peut masquer les facteurs d'évolution des coûts autres que le niveau d'activité.
- Cette méthode fournit donc des informations plus fiables pour la fixation des prix de vente, elle ne prétend pas se substituer à la méthode des coûts complets mais constitue plutôt un prolongement.
- Enfin, la valorisation de la sous-activité ou de la suractivité permet de sensibiliser davantage les acteurs de l'entreprise à ce type de problème.

### **3-6 Avantages et inconvénients de la méthode :**

#### **1) Les avantages :**

- Elle permet une meilleure connaissance du coût de revient des produits.
- Cette méthode permet d'éliminer l'influence des charges de structures sur les coûts unitaires.
- Éviter de gonfler la valeur des stocks en période de sous-activité.
- Le coût d'imputation rationnelle permet de bien mesurer l'efficacité des centres de responsabilité.
- Les coûts unitaires obtenus peuvent être comparés facilement au coût de même produit pendant deux périodes différentes.
- La simplification du calcul de coût parce que l'imputation des charges indirectes est limitée seulement aux charges variables.
- La méthode permet la fixation d'un prix de vente rationnelle tenant compte de toutes les charges.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

### 2) Les inconvénients :

L'imputation des charges indirectes qu'elle soit variable ou fixes nécessite l'emploi du tableau de répartition.

- La méthode de l'imputation rationnelle est lourde à mettre en place et à utiliser.
- La difficulté dans la fixation du niveau de l'activité normale
- Cette n'est pas plus correcte et précise que celle des couts complet.
- La difficulté dans la fixation du niveau de l'activité normal.

### **Exemple sur la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes (IRFF)**

En janvier N, les charges du centre « atelier » de la société VALMIR sont de 700000 DA, pour une activité réelle de 7000 unités d'œuvre.

L'étude du comportement des charges indique la ventilation suivante :

Charges fixes de structure : 280000 DA

Charges opérationnelles : 420000 DA

L'activité mensuelle normale du centre « atelier » est de 8000 unités d'œuvre.

### **Travail à faire :**

- 1- calculer et indiquer la signification du taux d'activité du centre « atelier ».
- 2- calculer le cout d'imputation rationnelle et la différence d'imputation du centre « atelier ».
- 3- indiquer la signification de la différence d'imputation rationnelle.
- 4- calculer la différence d'imputation de centre « atelier » et préciser la signification de l'écart mis en évidence.

### **Corrigé**

- 1- Taux d'activité et interprétation :

Le taux d'activité ou coefficient d'imputation rationnelle correspond à la valeur du rapport :

$$7000 / 8000 = 0,875$$

L'activité réelle est inférieure à l'activité normale, pour cet atelier la société VALMIR est en situation de sous-activité puisque le taux d'activité est inférieur 1

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

### 2- Cout d'imputation rationnelle

Cout d'imputation rationnelle	
Charges opérationnelles	420000
+ Charges fixes imputées : 280000.0 ,875	+ 245000
= cout d'imputation rationnelle	= 665000

### 3- signification de la différence d'imputation rationnelle :

La différence entre charges fixes réelle et les charges fixes imputées est qualifiée de différence d'imputation rationnelle. Cet écart doit être repris en fin d'exercice dans le calcul du résultat, pour assurer la concordance du résultat des deux comptabilités (analytiques et générales).

### 4- Différence d'imputation et signification :

Différence d'imputation	
Charges fixes réelles	280000
- charges fixes imputées	- 245000
= différence d'imputation	= 35000

Vérification	
Charges total 420000+280000	700000
- cout d'imputation rationnelle	- 665000
= différence d'imputation	= 35000

La différence sur niveau d'activité constitue un mali de sous-activité ou cout de chômage du centre

### 4- La méthode du cout marginal :

#### 4-1 Définition de la méthode :

Le cout marginal est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaire à cette même production majorée ou minorée d'une unité.<sup>119</sup>

Un cout marginal est égal à la différence entre le cout total de  $n+1$  produits et celui de  $n$  produite.

On peut définir aussi comme l'accroissement de cout qui résulte de la fabrication (cout marginal de production) ou la vente (prix de revient marginal) d'une unité supplémentaire de bien ou de service.

On peut dire aussi que le cout marginal est égal au cout de la dernière unité fabriquée pour atteindre un niveau de production donnée.<sup>120</sup>

#### 4-2 Le principe de la méthode :

La connaissance du cout marginal par tranche de production permet de déterminer dans le cadre d'une structure donnée, l'optimum de production et compte tenue de prix de vente possible on obtient l'optimum de rentabilité, c'est également sur la base du cout marginale qu'il est possible d'étudier la possibilité d'accorder les prix de vente plus bas, en veillant à une pratique commerciale cohérente.

La méthode des couts marginaux consiste à étudier la variation des charges quelles soit leur nature (variables, fixes directes ou indirectes) en fonction d'une variation d'activité ou d'une modification du programme de production et de constater l'influence de ces variations sur le résultat global.

---

<sup>119</sup> DUBRUELLE Louis, JOURDAN Didier, « comptabilité analytique de gestion », EDITION DUNOD, paris 2003.

<sup>120</sup> Gérard Melyon « comptabilité analytique », 3eme édition, dirigée par raimbourg ,edition bréal 2004, page 192-196-202.PARIS

### 4-3 Les objectifs de la méthode :

- L'objectif principale étant de comparer le coût marginal au chiffre d'affaire supplémentaire qui la peut espérer.
- Eclairer la décision de développement envisagé.
- Déterminer l'optimum de productivité et de rentabilité.
- Déterminer l'économie marginale que l'on ferait en abandonnant une production et la comparer au chiffre d'affaire auquel cela obligatoire à renoncer.
- La réduction des activités entraîne une diminution des charges variables.
- Déterminer les coûts prévisionnels des produits nouveaux.

### 4-4 La mise en œuvre de la méthode :

- Calcul du coût marginal

**Coût marginal = variation du coût total / variation de la quantité**

**Coût marginal = dérivée du coût total**

- La recette marginale : supplément du chiffre d'affaire procuré par la dernière unité vendue.

**Le résultat marginal = recette marginale – coût marginal**

### **Exemple 1 sur la méthode du coût marginal** :<sup>121</sup>

<sup>121</sup> Gérard Melyon , « comptabilité analytique »,3 eme édition ,fiche 51,p 202 ,edition bréal 2004,PARIS.

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

L'entreprise Hélène est spécialisée dans la fabrication de sacs en croute de cuir .sa production actuelle est de 2400 unités par mois, les charges fixes mensuelle s'élèvent à 1920 DA et les charges variables unitaire à 22 DA .Au –delà de la production de 2400 unités, les charges fixes augmenteront de 50 pourcent du fait de nouveaux investissements nécessaires.

### Travail à faire :

Calculer dans un tableau pour des fabrications de 2000, 2200, 2400, 2600,2800, et 3000 sacs :

- le cout total de production ;
- le cout moyen unitaire ;
- le cout marginal d'une série ;
- le cout marginal d'un sac ;

### Corrigé :

Quantités /éléments	2000	2200	2400	2600	2800	3000
Charges variables	44000	48400	52800	57200	61600	66000
Charges fixes	1920	1920	1920	2880	2880	2880
<b>Cout total</b>	<b>45920</b>	<b>50320</b>	<b>54720</b>	<b>60080</b>	<b>64480</b>	<b>68880</b>
Cout moyen	22 ,96	22 ,87	22,8	23 ,11	23,03	22,96
Cout marginal d'une série		4400(1)	4400	5360	4400	4400
Cout marginal d'un sac		22	22	26 ,8	22	22

(1) **Cout marginal d'une série :  $50320-45920=4400$ .**

**Cout moyen = cout marginal**

### Exemple 2 sur la méthode du cout marginal

L'entreprise JACKIE fonctionne à 80 pourcent de sa capacité de production et fabrique 12000 Unités du produit TXB. La structure des coûts pour cette production entièrement écoulee sur son marché et considérée comme normal est les suivants :

Cout variables : 1200000 DA	Cout de structure : 600000 DA
-----------------------------	-------------------------------

### Travail à faire :

Un client nouveau, monsieur DUFOUR, commande 1000 unités de TXB, trois prix de vent

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts

---

sont possible : 80da, 110da, et 130DA.

1-quel prix faut-il préférer ? Justifier la réponse.

2-quelle est l'incidence de ce choix sur le résultat si le prix retenu est de 110 DA ?

### Corrigé :

#### 1- Choix du prix de vente :

Capacité de production totale de l'entreprise :  $12000/0,80=15000$  unités

Les 1000 unités supplémentaires n'entraînent pas de dépassement de la capacité de production, le choix du prix de vente s'effectue à l'aide du coût marginal.

Puisque le coût marginal n'est constitué que de charges variables, le coût unitaire est le suivant :  $1200000/12000=100$  DA

Le prix de vente doit être supérieure au coût marginale unitaire, deux prix sont alors possibles : 110 DA et 130 DA.

#### 2- l'incidence du prix de vente de 110 DA Sur le résultat

Recette marginale 110 DA. 1000 =	110000 DA
Coût marginal 100 DA.1000 =	100000 DA
Résultat additionnel (bénéfice)	10000 DA

Le résultat augmente de 10000 DA

### **4-5 Les composants du coût marginal :**

Il est composé des coûts variables éventuellement des coûts fixes supplémentaires qu'il est nécessaire de supporter pour augmenter la production (changement de structure).

Deux cas peuvent se présenter :

- ✓ Le coût marginal est constitué seulement de coût variable (cm unitaire = cv unitaire).
- ✓ La production supplémentaire entraîne une augmentation de coût fixes , le coût marginal est alors constitué de coût variable et de coût fixe (cm = cv unitaire + cf unitaire).

On peut dire aussi que le coût marginal se compose des charges variables de la production élémentaire :

- majorées du coût de la structure complémentaire qu'il est nécessaire de mettre en place

pour obtenir la production additionnelle.

-ou minorées du coût de la réduction de structure qu'il est possible de réaliser en cas de diminution de la production.

Lorsque la production s'accroît, le coût marginal ne se compose que des charges variables, tant que la capacité maximale de production correspondant à un seuil de charges de structure n'est pas atteinte.

Il est donc possible d'écrire :

<b>Coût marginal d'une unité = coût variable unitaire</b>
---

Toute majoration de cette capacité maximale de production augmente considérablement le coût marginal qui subit alors l'impact d'une hausse des charges de structure. Dans cette situation le coût marginal est composé de charges variables et des charges fixes.

### **4-6 Les différents types de coûts marginaux :**

Les coûts marginaux peuvent être classés différemment :

#### **4-6-1 Classification selon la nature de l'activité :**

On distingue des coûts de production marginaux pour une activité industrielle et des coûts de distribution marginaux dans les entreprises commerciales.

#### **4-6-2 Classification selon l'importance de la variation du niveau d'activité :**

La variation peut porter sur un lot de 100 unités ou seulement sur une seule unité.

#### **4-6-3 Classifications selon le sens de la variation du niveau d'activité :**

Il existe :

- ✓ Un coût marginal d'expansion.
- ✓ Un coût marginal de régression.

### 4-7 Avantages et inconvénients de la méthode :

#### 1) Les avantages :

- ✓ Elle permet de décrire les équilibres à long et moyen terme en comparant le prix de vente avec le coût complet moyen.
- ✓ Elle permet d'éclaircir la décision du développement envisagé en connaissant le résultat marginal.
- ✓ Le coût marginal permet à certaines entreprises de différencier par les prix d'un même produit par tranche de clientèle.
- ✓ Transparence des responsabilités car les coûts et les résultats sont personnalisés.
- ✓ Eclaire sur la contribution au résultat final d'une nouvelle commande, nouvelle activité.
- ✓ Facilité d'utilisation qui permet d'orienter une décision rapide.

#### 2) Les inconvénients :

- ✓ Il est difficile de mesurer avec précision l'impact d'une production supplémentaire sur la productivité du personnel et des machines ou sur les coûts organisationnels.
- ✓ La difficulté de distinguer un coût marginal d'un coût variable.
- ✓ Ne permet pas de connaître l'impact des ventes supplémentaires sur la productivité des moyens de production.
- ✓ Insuffisante pour le contrôle des activités car l'évaluation des coûts de revient et des stocks est partielle.
- ✓ La réduction des frais de structure induit une difficulté de licenciement du personnel.
- ✓ Difficulté de vente du matériel et des installations (seule condition pour ne plus supporter les amortissements correspondants).

#### Conclusion de chapitre :

A travers cet aperçu sur les systèmes de calcul des coûts (coût complet et coût partiel) qui englobe des méthodes nous pouvons conclure que toutes les entreprises calculent des coûts de revient quel que soit les méthodes appliquées sont en réalité qu'un retraitement intelligent

## CHAPITRE 2 : Les différents systèmes de calcul des couts

---

des différentes charges, elles auront des significations précise.

Cependant, ces différentes méthodes de calcul restent imprécises quel que soit les degrés de perfection et dans l'espace qui convient.

# CONCLUSION GENERALE

## CONCLUSION GENERALE

---

Toute entreprise qu'elle soit publique ou privée , industrielle ou de service ,se trouve actuellement au cœur d'un domaine profondément influencé par l'environnement concurrentiel qui devient incertain, elle doit donc chercher une meilleure rentabilité pour améliorer sa position concurrentiel , se prépare à affronter l'avenir ,prendre des décisions rationnelles et munir un moyen de prévention contre toutes formes de menace pouvant affecter la pérennité ,ceci passant par un ensemble d'outil de contrôle de gestion qui est la comptabilité analytique.

Notre recherche, bien qu'il a été caractérisée par une courte durée nous a permet de concrétisé non acquis théorique dont le premier chapitre sur la comptabilité analytique et dont le deuxième chapitre sur les méthodes de calcul de cout de revient dans lesquelles on a essayé de vérifier nos objectifs.

La comptabilité analytique est l'un des outils de contrôle de gestion qui contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise, et qui permet d'assurer une analyse des couts et un contrôle de rentabilité à travers des méthodes de calcul des couts qui propose une modélisation du fonctionnement de l'entreprise.

La comptabilité analytique est un outil indispensable au pilotage d'une organisation car, à travers ces méthodes d'analyse des couts, elle aide les dirigeants à donner des bases pour la prise de décision de gestion, elle constitue donc un aide à la prise de décision.

L'étude effectuée nous a affirmé que dans la comptabilité analytique existe deux systèmes fondamentaux de calcul du cout de revient : système des couts complets et systèmes des couts partiels.

Pour accomplir sa mission, la comptabilité analytique procédera à une analyse des couts par différentes méthodes.

## CONCLUSION GENERALE

---

La méthode du cout complet permet à l'entreprise d'évaluer les couts des différents produits, en les comparant avec leur vente et de déterminer les résultats.

La méthode du cout variable qui ne prend en compte que certaines charges est un aide à la décision dans la mesure où elle permet de reconnaître la marge réalisée par chaque produit.

La méthode de l'imputation rationnelle est un mode de traitement des charges fixes, elle ne retient dans le calcul des couts de revient que le montant des charges fixes qui correspondent à l'activité réelle « cout fixe rationnel », on aura alors un cout de revient rationnel.

Le cout marginal consiste à étudier la variation des charges en fonction d'une variation d'activité et de constater l'influence de ces variations sur le résultat global.

Les couts standards sont des couts calculés antérieurement aux faits qui les engendrent, ils serviront de prévisions et permettent de prendre des mesures correctives après calcul et analyse des écarts entre prévisions et réalisations.

La méthode des couts à base d'activité (ABC) constitue un système efficace de calcul des couts, elle permet d'éviter les sous-estimations et surestimation du cout. La méthode ABC calcul le cout de chaque activité et affecte ce cout aux autres objets de couts (biens et services produits) sur la base de l'activité consacrée à la production de chacun des biens et services.

En fin nous pouvons dire que ce travail de fin d'études nous a apportée de nombreux enrichissements personnels que nous mettrons à profit dans notre vie professionnelle et nous espérons que notre travail a pu apporter des éclaircissements pour tous ceux qui ont besoin d'informations concernant le sujet traité.

REFERENCES  
BEBLIGRAPHIQUES

### Ouvrage :

- 1- CIBERT. A, « comptabilité analytique », DUNOD, PARIS, 1976.
- 2- DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier « comptabilité analytique de gestion », édition DONOD, paris, 2007.
- 3- C .GOUJET, Christian RAULET « comptabilité analytique et contrôle de gestion », édition DUNOD, paris 2001.
- 4- ALAIN –Charles MARTINET et AHMED SILEM, « lexique de gestion », édition DALLOZ, 2000.
- 5- BOUGHABA A : « comptabilité analytique d’exploitation », BERTIE Edition ALGER ,1991.
- 6- J .MARGERIN, G.AUSSET « comptabilité analytique : outil de gestion, AIDE A LA Décision », édition d’organisation ,1994 .
- 7- IDELHAKKAR Brahim : « comptabilité analytique » ,6ème édition, paris, 2009.
- 8- C.PEROCHON, J.LEURION, « analyse comptable gestion prévisionnelle »,foucher ,1982.
- 9- ANTHONY R-N : « contrôle de gestion et planification d’entreprise », 1965.
- 10- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine :« contrôle de gestion, manuel et application », DUNOD paris, 1998.
- 11- GIBERT Patrick : « contrôle de gestion », Vuibert, février paris.
- 12- LAZARY : « la comptabilité analytique », Ed .ES-SALEM.CHERAGA, 2001.
- 13- BERNARD M, HEIM J : « Dictionnaire de la comptabilité », 4ème édition la ville guèrin, paris, 1993.
- 14- CULLMANN H, « la comptabilité analytique », édition Bouchéne, paris.
- 15- MARTINET A-C & A-SILEM, « Lexique de la gestion », 6<sup>eme</sup> édition, édition Dalloz, Paris, 2003.
- 16- Didier LECLERE, « l’essentiel de la comptabilité analytique », 4<sup>eme</sup> édition, édition d’organisation, Paris, 2006.
- 17- BOUGHABA Abdellah, « comptabilité analytique d’exploitation », édition BERTI, ALGER, 1998.
- 18- RAMBEAU, « gestion économique des stocks » Edition DUNOD 1969.
- 19- ZERMATIP, « la pratique de la gestion des stocks », Edition Dunod, Paris 1985.
- 20- VIZZA VONA P, « la gestion financière, 9ème édition, Atoll, Paris 1985.

- 21- ROSSIGNOL. A, « gestion économie d'entreprise », 2ème édition, Foucher 1997.
- 22- DERRUPE JEAN, « les opérations de l'entreprise », Edition Economica, Paris 1992.
- 23- DUPUY Yves : « les bases de la comptabilité analytique de gestion », édition ECONOMICA, paris, 2003.
- 24- ALAZARD Claude et SEPARI sabine « contrôle de gestion », Dunod, 2001.
- 25- LAURENCE le gallo « analyse des couts et prise de décisions » ESC PAU\_FCD 2005-2007.
- 26- Livre « principes généraux de la comptabilité analytique et calcul des coûts ».
- 27- BOISSELIER P « Contrôle de gestion, cours et application », 3<sup>ème</sup> Edition, Librairie Vuibert, Février 2005.
- 28- SAADA.T, BURLAUD.A, SIMON.C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Ed Vuibert, 2005.
- 29- BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptable Maleseherbes, paris 1994.
- 30- Michel GERVAIS, Contrôle de gestion, Edition Economica.1997.
- 31- Georges LANGOIS, Michel BRINGER et Carole BONNIER « Contrôle de gestion ».Edition Foucher ,MALAKOFF(France),2014.
- 32- H. Bouquin, Comptabilité de gestion, Sirey, 1993.
- 33- MELYON Gérard, « comptabilité analytique », Edition 4, France.
- 34- BOISSELIER Patrick : « Contrôle de Gestion ; Cours et Application », 3<sup>ème</sup> édition, février 2005, librairie Vuibert, Paris.
- 35- Zouhair DJERBI, Xavier DURAND et Catherine KUSZLA « contrôle de gestion : Anticiper les couts », DUNOD.Paris.
- 36- IDELHAKKAR Brahim : « comptabilité analytique »,6eme édition, paris, 2009.
- 37- DIDIER Leclère, « comptabilité analytique, analyse, prévision et contrôle des couts », Eyrolles université, 1991.
- 38- CIBEART .A ; « comptabilité analytique », DUNOD, paris ,1976.
- 39- Patrick PIGET, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 5eme EDITION, ECONOMIC, PARIS.
- 40- FERDJELLAH Mohamed : « la comptabilité des couts et prix de revient », Edition ENAG, Alger.
- 41- BEATRICE ET FRANCOIS GRADGUILLOT « l'essentiel du contrôle de gestion », édition gualino 2018.
- 42- LANGLOIS. L et AL « contrôle de gestion », édition BERTT, Alger ,2006
- 43- Gérard MELYON : « comptabilité analytique », 3eme édition, dirigée par Philippe RAIMBOURG, edition bréal 2004. PARIS.

- 44- PIGET PATRIQUE, « comptabilité analytique », 4<sup>ème</sup> édition, 2003.
- 45- GERVAIS MICHEL, « contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, paris 2000.
- 46- SAADAT : « comptabilité analytique et contrôle de gestion », paris, 2008.
- 47- DUBRUELLE Louis, JOURDAN Didier, « comptabilité analytique de gestion », EDITION DUNOD, paris 2003.
- 48- Florence DUCREAU et Michel BOUTRY « la méthode du cout cible (target costing) », I.A.E- Université de NANCY2.

### Mémoires :

- 49- Thèse AMALOU Mourad « Etude de la mise en place d'un système de comptabilité analytique par la méthode des sections homogène dans un hôpital », 2009.
- 50- Rapport de stage d'expertise comptable, ARAB Zoubir : « ma comptabilité dans une entreprise –rôle et objectif », novembre 2000.
- 51- Mémoire master 2 présenté par AidliThiziri et Mouhoubi Bahia, « La comptabilité analytique : Rôles et objectifs », université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2012-2013.
- 52- Mémoire Master2 présenté par Hadj Ali Yasmine et Hamoudi Kahina « évaluations des couts de réalisation d'un gazoduc Université Mouloud Mammeri TIZI-OUZOU. 2018/2019
- 53- Mémoire de magister « le contrôle de gestion dans les entreprises publiques, cas de l'ENCC », présenté par Mr LAHLOU cherif, Université Oran.
- 54- Mémoire de magister « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'ORAN –ALFON- », présenté par Mme BOUKSSESSA souhila kheira, 2009/2010
- 55- Etude de cas : société CAPILLUS « calcul des standards des charges indirectes » contrôle de gestion, 2009/2010
- 56- Mémoire de magister « Intérêt et conditions de la mise en œuvre de la méthode ABC (Activity Based Costing) dans une entreprise Algérienne : Cas de la société GAO ORAVIO Unité d'Aliment de Bétail Mostaganem » présenté par Mr MEBBANI Youcef. Université d'ORAN 2007/2008.
- 57- Mémoire « la CPA appliquée à la petite entreprise manufacturière de haute technique de moins de 50 employés : une recherche action », présenté par Mr Louis RIVARD, université Trois-Rivières, QUEBEC décembre 1997.

### Cours :

- 58- Commission générale d'organisation scientifique, cabinet de conseil et de formation pour les entreprises.

- 59- ARAB, Z, op.cit, P.80.
- 60- Support cours « comptabilité analytique » enseignant Mr Brahim AOURIR, semestre 3, centre universitaire de Guelmim.Université IBN ZOHR MAROC2013/2014.
- 61- GUIBERT Patrick: op, cit.
- 62- ABDELKRIM TOUDJINE, « l'analyse des couts dans l'entreprise », office des publications universitaire ben-Aknoun Alger, 2005.
- 63- RAIBMULT Guy, Op cit, p12.
- 64- Exemple d'application « cours contrôle de gestion » master2 CA, enseignante Mme Taguelmint. Université d'Abderrahmane mira BEJAIA. 2019/2020.
- 65- Exercice série de TD « cours contrôle de gestion » master2 CA, enseignante Mme Taguelmint. Université d'Abderrahmane mira BEJAIA. 2019/2020.
- 66- Hamid Bachir BENDAOU .op.cit.

**Sites internet :**

- 67- <https://www.tifawt.com>
- 68- <http://books.google.dz>

# Table des matières

Dédicace

Remerciements

Liste des tableaux

Liste des schémas

**Introduction générale.....01**

**Chapitre 1 : Notions fondamentales sur la comptabilité analytique.....05**

Introduction au chapitre.....05

**Section 1 : Généralité sur la comptabilité analytique.....05**

**1- Histoire de la comptabilité analytique ..... 05**

**2- Définition de la comptabilité analytique ..... 05**

**3- Caractéristiques, objectifs, insuffisances et avantages de la CA..... 07**

3-1 Les caractéristiques de la comptabilité analytique.....07

3-2 Les objectifs de la comptabilité analytique.....08

3-3 Les insuffisances et les avantages de la comptabilité analytique.....11

**4- La comptabilité analytique comme outil du contrôle de gestion.....12**

4. 1 Définition du contrôle de gestion.....12

4. 2 Les outils du contrôle de gestion.....12

A) La comptabilité analytique.....13

B) La gestion budgétaire.....13

C) Le tableau de bord.....13

D) Le reporting.....14

E) Système d'information.....14

**5- Mise en place d'un système de comptabilité analytique.....14**

5-1 Conception et mise en œuvre.....15

5-2 Exploitations.....15

5-3 Les conditions de réussite.....16

**6- Les sources d' comptabilité analytique.....16**

6-1 Les données comptables et financière.....17

6-2 Les données quantitatives.....17

6-3 Eléments supplétifs.....18

**7- Les insuffisances de la comptabilité générale.....18**

**8- Les caractéristiques comparées des deux comptabilités.....19**

8-1 La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.....19

8-2 La relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.....20

8-3 Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique.....22

**Section 2 : Elément de base de calcul des coûts et valorisation des stocks.....24**

**1- Notion de coût.....24**

1-1 Définition.....24

1-2 Les caractéristiques d'un coût.....25

# Tables des matières

---

1) Le champ d'application du calcul.....	25
2) Le moment de calcul.....	26
3) Le contenu.....	26
1-3 Classification des coûts.....	28
1) En fonction de leur l'objet.....	28
2) En fonction de stade d'élaboration d'un produit.....	28
3) En fonction de la période de calcul.....	28
4) En fonction de leur relation avec le volume de vente et de production.....	29
5) En fonction des charges à imputer.....	29
1-4 La hiérarchie des coûts.....	30
<b>2- Notion de charge.....</b>	<b>31</b>
2-1 Définition.....	31
2-2 Les charges de la comptabilité incorporées dans le calcul des couts.....	32
1) Les charges incorporables.....	33
2) Les charges non incorporables.....	33
3) Les charges calculées.....	34
4) Les charges supplétives.....	35
<b>Exemple sur les charges de la comptabilité analytique.....</b>	<b>36</b>
<b>Solution.....</b>	<b>36</b>
<b>3- Notion de coût de d'achat, de cout de production et cout hors production.....</b>	<b>36</b>
3-1 Cout d'achat.....	36
- Définition.....	36
- Composition.....	37
- Méthode de calcul.....	37
<b>Exemple sur le calcul du cout d'achat.....</b>	<b>38</b>
<b>Solution.....</b>	<b>38</b>
3-2 Cout de production.....	39
- Définition.....	39
- Composition.....	39
- Méthode de calcul.....	39
<b>Exemple sur le calcul du cout de production.....</b>	<b>40</b>
<b>Solution.....</b>	<b>40</b>
3-3 Cout hors production.....	40
1) Le cout de distribution.....	40
- Définition.....	41
- Composition.....	41
- Méthode de calcul.....	41
2) Les autres charges hors production.....	41
<b>Exemple sur les couts hors production.....</b>	<b>41</b>
<b>Solution.....</b>	<b>42</b>
<b>4- Notion de cout de revient.....</b>	<b>43</b>
4-1 Définition.....	43
4-2 L'utilité du coût de revient.....	44
4-3 Les composants du coût de revient.....	45
4-4 Le calcul du coût de revient.....	45
- Les étapes de calcul pour l'entreprise commerciale.....	45
- Les étapes de calcul pour l'entreprise industrielle.....	46
<b>Exemple sur le calcul du cout de revient.....</b>	<b>48</b>
<b>Solution.....</b>	<b>49</b>

# Tables des matières

---

<b>5- Notion de résultat analytique.....</b>	<b>50</b>
5-1 Définition.....	50
5-2 Calcul du résultat analytique.....	50
<b>6- Les stocks.....</b>	<b>51</b>
6-1 Définition des stocks.....	52
6-2 Typologie des stocks.....	53
1) Les stocks de marchandises.....	53
2) Les stocks des matières premières.....	53
3) Les stocks des matières consommables.....	53
4) Stocks produits semi-finis.....	53
5) Stocks des produits finis.....	54
6) Stocks des produits en-cours.....	54
7) Stocks de sous-produits.....	54
8) Stocks de déchets ou rebuts.....	54
9) Stocks des emballages commerciaux.....	54
6-3 Les catégories des stocks.....	54
6-4 Représentation des niveaux de stocks.....	55
6-5 Les avantages et les inconvénients des stocks.....	55
1) Utilité des stocks.....	55
2) Inconvénients des stocks.....	56
<b>7- Valorisation des stocks.....</b>	<b>56</b>
7-1 La valorisation des entrées en stock.....	56
7-2 La valorisation des sorties de stock.....	56
1) La méthode de coût unitaire moyen pondéré (CUMP).....	56
1-1 Le CUMP après chaque entrée.....	56
1-2 Le CUMP à la fin de la période.....	57
2) La méthode d'épuisement des lots.....	57
2-1 La méthode FIFO (First in First Out).....	57
2-2 La méthode LIFO (Last in First Out).....	57
7-3 Avantages et inconvénients des méthodes de valorisation des stocks.....	57
<b>Exemple sur les méthodes de valorisation des stocks.....</b>	<b>58</b>
<b>Solution.....</b>	<b>59</b>
Conclusion au chapitre.....	61
<b>Chapitre 2 : Les différents systèmes de calcul des coûts.....</b>	<b>62</b>
Introduction au chapitre.....	62
<b>Section 1 : Le système de calcul des coûts complet.....</b>	<b>62</b>
<b>1- La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyses.....</b>	<b>62</b>
1-1 Fondements de la méthode.....	63
1-2 Définition de la méthode des centres d'analyse.....	63
- Définition du centre d'analyse.....	65
- Classification des centres d'analyses.....	65
1-3 Principe de la méthode.....	66
1-4 La démarche de la méthode.....	67
1) La première étape.....	67

# Tables des matières

---

2) La deuxième étape .....	67
A- Répartition primaire des charges indirectes.....	68
<b>Exemple sur la répartition primaire des charges indirectes.....</b>	<b>69</b>
<b>Solution.....</b>	<b>69</b>
B- Répartition secondaire des charges indirectes.....	70
<b>Exemple sur la répartition des charges indirectes type transfert en escalier.....</b>	<b>71</b>
<b>Solution.....</b>	<b>72</b>
<b>Exemple sur la répartition des charges indirectes type transfert croisé.....</b>	<b>73</b>
<b>Solution.....</b>	<b>74</b>
3) La troisième étape.....	74
1-5 Les intérêts et limites de la méthode des couts complets.....	76
1) Limites.....	76
2) Intérêts.....	77
<b>2- La méthode des couts préétablis (standards).....</b>	<b>77</b>
2-1 Définition de la méthode des coûts préétablis.....	77
2-2 Définition du cout préétabli.....	78
2-3 Principe de la méthode.....	78
2-4 Objectif de la méthode.....	79
2-5 Typologie des coûts préétablis.....	79
a) Le cout standard.....	80
b) Le devis.....	80
c) Le cout budgété.....	80
d) Le cout prévisionnel.....	80
2-6 Mise en œuvre de la méthode.....	<b>80</b>
2-7 Calcul et analyse des écarts.....	80
2-7-1 Calcul et analyse des écarts sur éléments directs.....	81
1) Analyse des écarts sur matière première.....	82
2) Analyse des écarts sur main d'œuvre directe.....	83
2-7-2 Calcul et analyse des écarts sur éléments indirects.....	83
1) Ecart sur budget pour les charges fixes.....	84
2) Ecart sur budget pour les charges variables ou écart de dépenses.....	84
3) Ecart de rendement.....	85
4) Ecart de capacité.....	85
2-8 Intérêts et limites de la méthode des couts standards.....	85
1) Intérêts.....	85
2) Inconvénients.....	86
<b>Exemple sur la méthode des couts préétablis.....</b>	<b>86</b>
<b>Solution.....</b>	<b>89</b>
<b>3- La méthode à base d'activité (ABC).....</b>	<b>92</b>
3-1 Origines de la méthode (ABC).....	92
3-2 Définition de la méthode (ABC).....	93
3-3 Principe de la méthode.....	94
3-4 Les concepts fondateurs de la de la méthode.....	94
1) La tache .....	94
2) L'activité.....	95
3) Le processus.....	95
4) Les ressources.....	95
5) Inducteur d'activité.....	96
6) Inducteur de cout.....	96

# Tables des matières

---

3-5 Objectifs de la méthode ABC.....	97
3-6 Mise en place de la méthode.....	98
1) Identifier les activités.....	98
2) Calculer les couts des activités.....	98
3) Définir les inducteurs de cout.....	98
4) Valoriser les objets de cout.....	99
5) Interpréter les résultats.....	100
3-7 Intérêts et les limites de la méthode.....	100
1) Les intérêts.....	100
2) Les limites.....	101
<b>Exemple sur la méthode ABC.....</b>	<b>102</b>
<b>Solution.....</b>	<b>102</b>
<b>4-La méthode du coût cible.....</b>	<b>104</b>
4-1 origines et enjeux de la méthode.....	104
4-2 Définition de la méthode du coût cible.....	105
4-3 Principe de la méthode.....	106
4-4 Les objectifs de la méthode.....	107
4-5 Les caractéristiques de la méthode.....	107
4-6 La mise en œuvre de la méthode.....	107
1) Evaluation du cout cible global du produit.....	107
2) Analyse fonctionnelle du produit.....	107
3) Définition de l'intérêt de chaque fonction .....	107
4) Valorisation des fonctions.....	107
5) Décomposition organique du produit.....	107
6) Détermination de l'intérêt de chaque composant.....	107
7) Calcul du cout estimé.....	108
8) Définition d'un indice de valeur par composant.....	108
4-7 Les intérêts et les limites de la méthode.....	108
1) Les limites.....	108
2) Les intérêts.....	108
<b>Exemple sur la méthode du cout cible.....</b>	<b>109</b>
<b>Solution.....</b>	<b>109</b>
<b>Section 2: Le système de calcul des coûts partiels.....</b>	<b>110</b>
<b>1- La méthode des coûts variables simple.....</b>	<b>110</b>
1-1 Définition.....	111
1-2 Principe de la method.....	111
1-3 La distinction entre charges fixes et charges variables.....	112
1-4 La distinction entre charges directes et charges indirectes.....	115
1-5 Objectifs de la méthode des couts variables.....	118
1-6 La mise en œuvre de la méthode.....	118
- Etape 1.....	118
- Etape 2.....	118
- Etape 3.....	119
- Etape 4.....	119
- Etape 5.....	119
<b>Exemple sur la méthode des couts variable simple.....</b>	<b>120</b>
<b>Solution.....</b>	<b>120</b>

## Tables des matières

---

1-7 Le seuil de rentabilité .....	122
1-7-1 Définition du seuil de rentabilité.....	122
1-7-2 La marge sur cout variable.....	122
1-7-3 La détermination du seuil de rentabilité.....	122
1-7-4 La représentation graphique du seuil de rentabilité .....	123
1-8 Les indices de gestion.....	126
1) La marge de sécurité.....	127
2) Indice de prélèvement.....	127
3) Indice de sécurité.....	127
4) Le point mort.....	128
<b>Exemple sur le seuil de rentabilité .....</b>	<b>128</b>
<b>Solution.....</b>	<b>129</b>
1-9 Les avantages et les limites de la méthode.....	130
1) Les avantages.....	130
2) Les limites.....	130
<b>2- La méthode du cout variable spécifique .....</b>	<b>131</b>
2-1 Définition de la méthode.....	131
2-2 Principe de la méthode.....	132
2-3 Mise en œuvre de la méthode.....	132
2-4 Intérêts et limites de de la méthode.....	133
1) Intérêts de la méthode.....	133
2) Limites de la méthode.....	133
<b>3- La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes.....</b>	<b>134</b>
3-1 Définition.....	134
3-2 Principe de la méthode.....	136
3-3 Fonctionnement de la méthode.....	136
1) Déterminer l'activité normale de chaque centre.....	136
2) Calcul du coefficient d'imputation rationnelle pour chaque centre.....	136
3) Calcul de la part des charges fixes imputer .....	136
4) Calcul du cout d'imputation rationnelle.....	137
5) Calcul de la différence d'imputation rationnelle.....	137
3-4 Objectifs de la méthode.....	137
3-5 Application et intérêts de la méthode.....	138
3-6 Avantages et inconvénients de la méthode.....	139
1) Les avantages .....	139
2) Les inconvénients.....	140
<b>Exemple sur la méthode d'imputation des charges fixes.....</b>	<b>140</b>
<b>Solution.....</b>	<b>140</b>
<b>4-La méthode du coût marginal.....</b>	<b>142</b>
4-1 Définition de la méthode.....	142
4-2 Principe de la méthode.....	142
4-3 Les objectifs de la méthode.....	143
4-4 La mise en œuvre de la méthode.....	143
<b>Exemple 1 sur la méthode du cout marginal.....</b>	<b>143</b>
<b>Solution.....</b>	<b>144</b>
<b>Exemple 2 sur la méthode du cout marginal.....</b>	<b>144</b>
<b>Solution .....</b>	<b>145</b>
4-5 Les composants du cout marginal.....	145
4-6 Les différents types de couts marginaux.....	146

# Tables des matières

---

4-6-1 Classification selon la nature de l'activité.....	146
4-6-2 Classification selon l'importance de la variation du niveau d'activité.....	146
4-6-3 Classification selon le sens de la variation du niveau d'activité.....	146
4-7 Les avantages et les inconvénients de la méthode.....	147
1) Les avantages de la méthode.....	147
2) Les inconvénients de la méthode.....	147
Conclusion au chapitre.....	147
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>148</b>
<b>Références bibliographiques</b>	
<b>Table des matières</b>	
<b>Résumé</b>	

## *ANALYSE DES COUTS ET EVALUATION DU COUT DE REVIENT*

### Résumé

« La comptabilité générale est une technique quantitatives de collecte, de traitement et d'interprétation de l'information appliquée aux faits matériels juridiques et économique, ayant une incidence patrimoniale pour un sujet économique : individu, ménage, état »

Par comptabilité analytique on entend une analyse des chiffres présentés par la comptabilité générale pour mieux expliquer les résultats de l'entreprise et ainsi identifier les leviers de croissance. la comptabilité analytique constitue l'un des instruments fondamentaux du contrôle de gestion, permettant d'une part la détermination des différents coûts par plusieurs méthodes et la maîtrise du prix de revient, et d'autre part d'apporter aux dirigeants et aux responsables des données périodique et chiffrées pouvant servir de base à la prise de décision.

Ce travail s'intéresse à présenter la contribution de la comptabilité analytique, basée sur la description et l'analyse du système de calcul de coût de revient au sein de l'entreprise.

**Mot clés :** contrôle de gestion, comptabilité analytique, comptabilité générale, les coûts, les charges, méthode de calcul des coûts.

