

PLAN

Partie 1 : La méthode des coûts complets

- **Chapitre 1** : Les charges de la comptabilité analytique d'exploitation
- **Chapitre 2** : Les charges directes et les charges indirectes
- **Chapitre 3** : La hiérarchie des coûts dans une entreprise commerciale
- **Chapitre 4** : La hiérarchie des coûts dans une entreprise industrielle
- **Chapitre 5** : L'inventaire permanent et la valorisation des sorties des stocks (la tenue des stocks)
- **Chapitre 6** : Le traitement des en-cours de production, des déchets, des rebus et des sous – produits.

Chapitre 2 : Les charges directes et les charges indirectes

I) Définition d'une charge et d'un coût

II) Charges directes

III) Charges indirectes

IV) Principes de traitement analytique des charges

A) L'affectation des charges directes

B) L'imputation des charges indirectes

V) Les centres d'analyses

A) Définition

B) Principaux centres d'analyse

1) Centres principaux

2) Centres auxiliaires

3) Centres de structure

4) Ventilation des charges indirectes dans les centres

a) La répartition primaire

b) La répartition secondaire

c) Les unités d'œuvre et le taux de frais

d) Les Prestations réciproques (Prestations croisées) entre centres auxiliaires.

Exercices

Le coût complet :

Le coût complet représente le coût constitué par la totalité des charges qui peut lui être incorporées par traitement analytique approprié : affectation, répartition imputation. Ainsi, **l'affectation** correspond à une répartition des charges sans calcul intermédiaire alors que **l'imputation** correspond à une répartition des charges avec calcul intermédiaire. Le classement des charges incorporables afin de mesurer les coûts conduit à distinguer deux catégories de charge : **les charges directes et les charges indirectes**, qui sont traitées différemment en comptabilité analytique dans la méthode des coûts complets.

I) Définition d'une charge et d'un coût

En termes comptables, un coût est une charges ou une somme de charges. Une charge est un emploi particulier, consommé définitivement pendant la période ; il entraîne la renonciation à tout autre emploi. C'est donc une composante négative du résultat

II) Charges directes

Les charges directes sont affectées aux coûts sans calcul intermédiaire. Ce sont toutes les charges (facture relative à un produit déterminé, bon de sortie du magasin, commission sur vente, etc.) qui concerne qu'un seul coût. Elles sont appelées charges directes par le Plan Comptable qui en donne la définition suivante : « *Une charge directe est une charge qu'il est possible d'affecter immédiatement sans calcul intermédiaire au coût auquel il se rapporte* ».



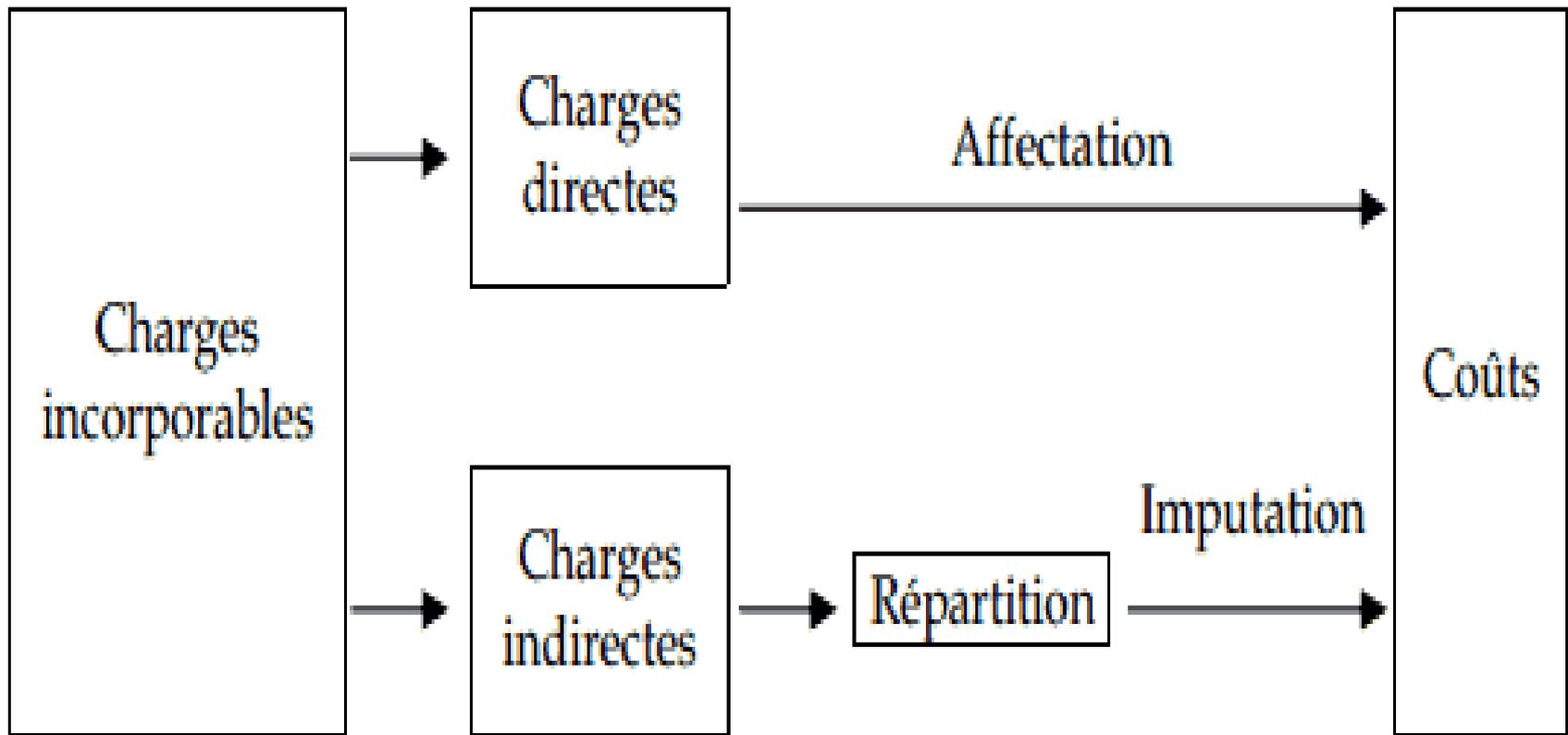
Par exemple, dans une menuiserie industrielle, on fabrique des chaises et des tables. Lorsqu'un ouvrier est occupé à fabriquer une chaise, il ne l'est pas à fabriquer une table, parce qu'il ne peut pas faire deux choses différentes en même temps. Le salaire de cet ouvrier pendant le temps de fabrication des chaises constitue une charge directe, qui peut être affecté au coût de production.

III) Charges indirectes

Les charges indirectes sont celles qui nécessitent une opération de répartition (c'est-à-dire un calcul permettant le partage de charge plusieurs coûts) avant d'être imputées dans les coûts.

Ce sont les charges qui concernent tout à la fois plusieurs coûts. Le Plan Comptable appelle **charges indirectes** et les définit ainsi « *Une charge indirecte est une charge qui nécessite un calcul intermédiaire pour être imputé aux coûts auxquels elle se rapporte* ».

Par exemple, la consommation d'électricité pour l'éclairage des différents bureaux (achat, production et distribution) donnée par un compteur unique est répartie entre ces bureaux. Cette consommation constitue une charge indirecte qui peut être affectée au coût d'achat, au coût de production et au coût de distribution).



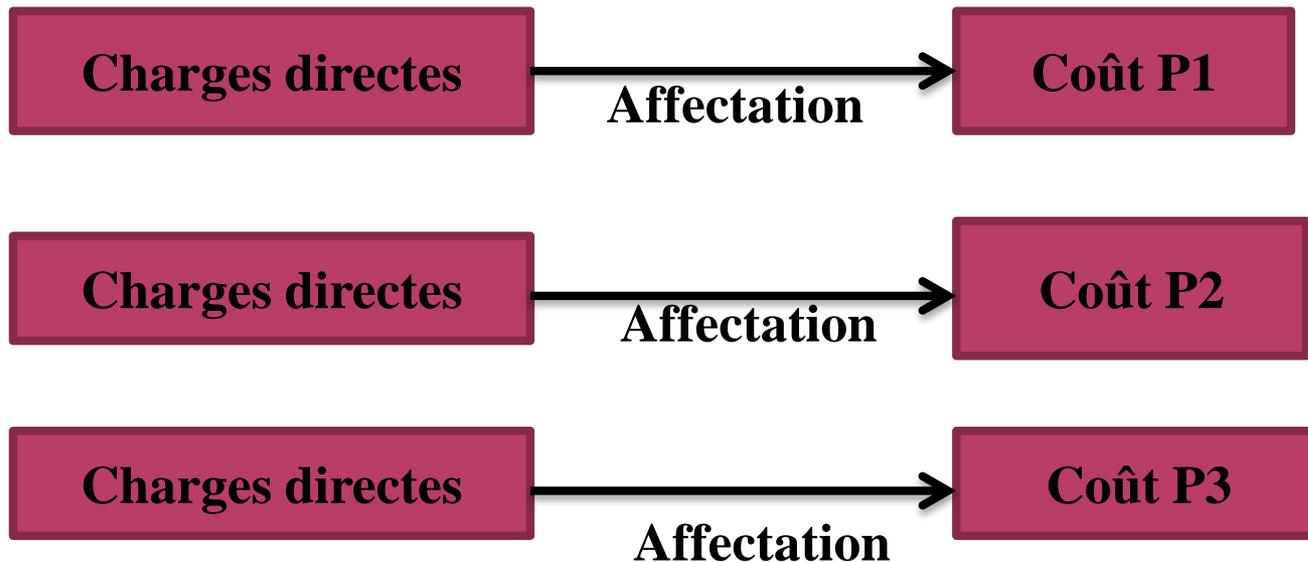
IV) Principes de traitement analytique des charges

De la séparation des charges en deux catégories (directes et indirectes) découle le traitement à leur appliquer .

A) L'affectation des charges directes

L'affectation des charges directes se fait sans calcul. Le montant de la charge qui concerne un coût en particulier est affecté à ce coût.

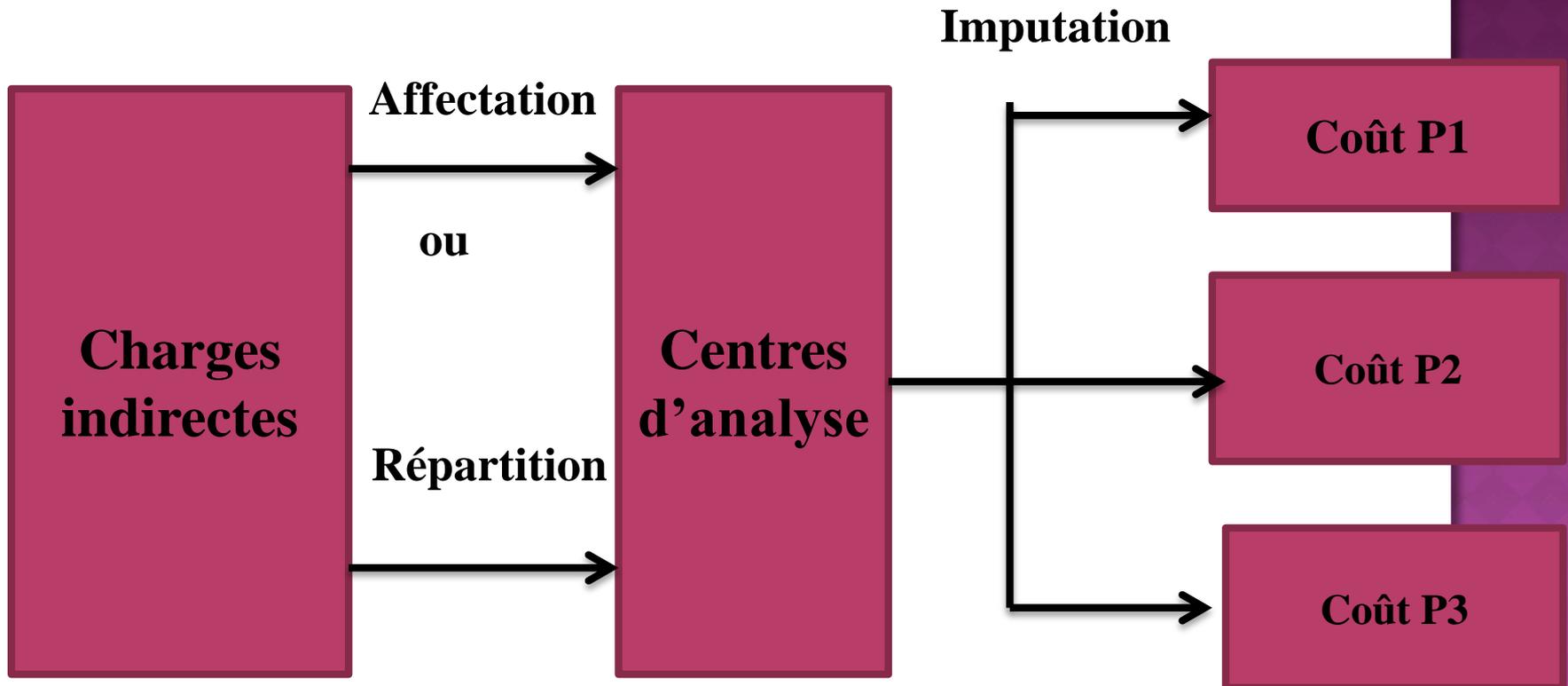
Schéma d'affectation des charges directes



B) L'imputation des charges indirectes

Il s'agit des charges indirectes (charges d'administration, charges financières, énergie consommée.....) qui doivent être analysées pour être réparties entre les coûts. Pour effectuer cette répartition on utilise la méthode des centres d'analyse.

Schéma d'imputation des charges indirectes



V) Les centres d'analyses

A) Définition :

Un centre d'analyse correspond à une division de l'unité comptable dans laquelle seront analysés des éléments de charges indirectes avant leur imputation aux coûts des produits intéressés.

B) Principaux centres d'analyse :

La liste des centres d'analyse dépend de l'organisation et de l'activité de l'entreprise

1) Centres principaux

Les centres principaux sont ceux dont les charges sont imputées aux coûts d'acquisition des matières, ou aux coûts de production ou de distribution des produits.

Ils comprennent :

- Les centres d'approvisionnement : comprennent aux Fonctions d'achat, de stockage (exemple : bureau d'achat, magasin des matières et fournitures.....) ;
- Les centres de production : Correspondent aux fonctions de production (exemple : ateliers de coupe, de couture et de finition.....) ;
- Les centres de distribution : comprennent aux fonctions de production (exemple : service des relations avec clients....).

2) Centres auxiliaires

Les centres auxiliaires sont au service des centres principaux (exemple : service des ressources humaines, service d'entretien).

Les charges des centres auxiliaires ne peuvent pas être imputées directement aux coûts. Elles sont elles même réparties entre les centres Principaux.

3) Centre de structure

Les centres de structure sont réservés à la répartition des charges indépendantes des activités d'approvisionnement, production et distribution. Il s'agit essentiellement des charges administratives (exemple : direction générale, comptabilité générale et comptabilité de gestion, informatique).

Les charges de structure sont des charges communes à toutes les fonctions de l'entreprise.

Les charges communes sont imputées aux coûts de revient.

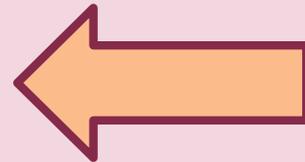
4) Ventilation des charges indirectes dans les centres

a) La répartition primaire

La répartition de toutes les charges indirectes entre les différents centres d'analyse (centres auxiliaires et centres principaux) en fonction **des clés de répartition** s'appelle **la répartition primaire**.

Exemple

Une entreprise fabrique deux produits à partir d'une même matière première. Le produit 1 est usiné dans l'Atelier 1, le produit 2 est usiné dans l'Atelier 2.



Exemple : Entreprise M

Monsieur P, comptable de l'entreprise M, a estimé que les charges indirectes, pour le mois de janvier, se répartissent ainsi :

Charges à répartir	Montants	Centres auxiliaires		Centres principaux		
		Gestion de personnel	Gestion des matériels	Approvisionnement	Fabrication	Distribution
Energies	12 000	15 %	10 %	20 %	45 %	10 %
Salaires et traitements	132 000	10 %	10 %	25 %	35 %	20 %
Charges sociales	66 000	10 %	10 %	25 %	35 %	20 %
Services extérieurs	5 000	12 %	10 %	15 %	30 %	33 %
Loyers commerciaux	18 000	12 %	10 %	10 %	30 %	38 %
Dot Am et Pr	28 000	10 %	20 %	5 %	55 %	10 %
Rémunération du capital	1 000	10 %	20 %	5 %	55 %	10 %
Total de répartition primaire						

La répartition primaire consiste à affecter à chaque centre une quote –part des charges, en fonction d’une clé de répartition (souvent en pourcentages), alors on aura le tableau suivant :

Charges à répartir	Montants	<i>Centres auxiliaires</i>		<i>Centres principaux</i>		
		Gestion de personnel	Gestion des matériels	Approvisionnement	Fabrication	Distribution
Energies	12 000	1 800	1 200	2 400	5 400	1 200
Salaires et traitements	132 000	13 200	13 200	33 000	46 200	26 400
Charges sociales	66 000	6 600	600	16 500	23 100	13 200
Services extérieurs	5 000	600	500	750	1 500	1 650
Loyers commerciaux	18 000	2 160	1 800	1 800	5 400	6 840
Dot Am et Pr	28 000	2 800	5 600	1 400	15 400	2 800
Rémunération du capital	1 000	100	200	50	550	100
Total de répartition primaire	262 000	27 260	29 100	55 900	97 550	52 190

Ainsi, comment définir cette clé si elle n'existe pas ?

Dans notre exemple, imaginons que les frais d'entretien, qui pour janvier s'élèvent à 5 000 Dhs (services extérieurs) se répartissent proportionnellement aux surface des locaux de l'entreprise est la suivante :

- ⊙ L'atelier où sont assemblées les caissettes : 120 m² ;
- ⊙ Le local administratif (bureau de direction, du vendeur, secrétariat) ;
- ⊙ Le local Maintenance des matériels : 40m² ;
- ⊙ Un entrepôt de stockage des matières achetées : 100m² ;
- ⊙ Un entrepôt de stockage des produits finis : 80m².
- ⊙ **Total = 120 m²+60 m²+40 m²+100 m²+80 m²= 400 m².**

La répartition des frais d'entretien s'effectuera donc selon la clé suivante :

- ⊙ $120 / 400 = 0,30$ soit 30% pour l'atelier (centre Fabrication) ;
- ⊙ $60 / 400 = 0,15$ soit 15% pour le local administratif (centre Gestion de personnel) ;
- ⊙ $40 / 400 = 0,10$ soit 10% pour la Maintenance (centre Gestion matériels) ;
- ⊙ $100 / 400 = 0,25$ soit 25% pour l'entrepôt de stockage des matières (centre Distribution)
- ⊙ Après on élabore notre tableau de répartition à partir de cette clé de répartition.

b) La répartition secondaire

Du fait de l'existence des centres d'analyse auxiliaires, les coûts de ces derniers (qui sont calculés après la répartition primaire) seront répartis entre les centres principaux : c'est le cas de la répartition secondaire.

Par ailleurs et on reprenons le même exemple, on a les renseignements complémentaires suivants ;

Le Centre « Gestion des moyens matériels » est un centre auxiliaire qui fournit ses services aux centres d'analyse de la manière suivante :

- 40 % Atelier 1 ;
- 40 % Atelier 2 ;
- 10 % Centre Administration-Finances ;
- 10 % Centre Distribution.

Présenter la répartition secondaire.



La répartition secondaire :

Charges	Total	Centres d'analyse				
		Gestion moyens matériels	Atelier 1	Atelier 2	Adminis- tration Finances	Distrib- ution
Total primaire	953 000	100 650	123 050	94 200	377 500	257 600
Répartition secondaire Gestion moyens matériels (GMM)		- 100 650	40 260 (1)	40 260	10 065	10 065
Total secondaire	953 000	0	163 310	134 460	387 565	267 665

(1) GMM donne 40 % à l'Atelier 1 : $100\ 650 \times 40\ \% = 40\ 260 \dots\dots$

c) Les unités d'œuvre et le taux de frais

L'activité du centre d'analyse est mesurée, si cela est possible, par une unité physique appelée : « unité d'œuvre ». L'unité d'œuvre est généralement exprimée en unité de temps (une heure par exemple) sinon une autre unité physique (un kilogramme, un mètre carré, etc.) à défaut en unité monétaire.

S'il n'existe pas d'unité physique susceptible de rendre compte de l'activité du centre, le Plan comptable général propose d'utiliser une unité monétaire appelée assiette de frais.

On calcule le coût d'unité d'œuvre ou le taux de frais en rapportant le coût total du centre au nombre d'unités d'œuvre ou à la valeur de l'assiette de frais observé dans la période.

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{Coût du centre d'analyse}}{\text{Nombre d'unités d'œuvre du centre}}$$

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Coût du centre d'analyse}}{\text{Montant de l'assiette de répartition}}$$

Détermination le coût des unités d'œuvre et le taux de frais

Charges	Total	<i>Centres d'analyse</i>			
		Atelier 1	Atelier 2	Administra tion Finances	Distributio n
Total secondaire	953 000	163 310	134 460	387 565	267 665
Unités d'œuvre		H MOD	H MOD	Coût de production	C.A
Taux de frais					
Nombre U O ou assiette		1 250	1 250	?	2 200 000
Coût de l'U.O. ou taux de frais		130,648	130,648		0,12166 Ou 12,166 %

Administration-Finances : on ne peut encore calculer le taux de frais de ce centre d'analyse, son assiette (le coût de production des articles terminés) n'est pas encore connue. Lorsque, un peu plus loin dans nos calculs de coût, nous aurons déterminé les coûts de production des articles terminés, nous pourrons **alors** effectuer le calcul de ce taux de frais.

Distribution

$$\text{Taux de frais} = \frac{267\ 665}{2\ 200\ 000} = 0,12166.$$

Nota :

Ce taux de frais peut être calculé en pourcentage (12,166 % du chiffre d'affaires réalisé).

c) Les prestations réciproques (Présentations croisées entre centres auxiliaires)

Certains centres auxiliaires peuvent fournir des prestations à d'autres centres auxiliaires dont ils reçoivent eux-mêmes des prestations : Ce sont des prestations réciproques entre centres auxiliaires.

Exemple :

On vous présente le tableau de répartition des N :



Charges indirectes	Montant	Centres auxiliaires			Centres principaux		
		Adminis- tration	Entre- tien	Trans- port	Atelier A	Atelier B	Distribu- tion
Totaux R P	107 959,5	4 500	5 688	9 972	21 799,5	36 000	30 000
Répartition secondaire							
Totaux R S							
- Administra		-100 %	10 %	5 %	15 %	20 %	50 %
- Entretien		-	- 100 %	10 %	25 %	40 %	25 %
- Transport		-	10 %	- 100 %	40 %	40 %	10 %
Unité d'œuvre					Kg de matière traîtée	1 h de MOD	1 dh de coût de productio n des produits vendus
Nombre d'U O					5 000	4 000	140 598
Coût de L'U O							

PRÉSENTATION DU TABLEAU DE RÉPARTITION DES CHARGES INDIRECTES ET CALCUL DES PRESTATIONS RÉCIPROQUES.

<i>Charges indirectes</i>	<i>Montant</i>	<i>Centres auxiliaires</i>			<i>Centres principaux</i>		
		<i>Admini</i>	<i>Entretien</i>	<i>Transport</i>	<i>Atelier A</i>	<i>Atelier B</i>	<i>Distribution</i>
Totaux R P	107 959,5	4 500	5 688	9 972	21 799,5	36 000	30 000
Totaux R S							
- Administration		- 4 500	450	225	675,00	900,00	2 250,00
- Entretien		-	- 7 230	723	1 807,50	2 892,00	1 807,50
- Transport		-	1 092	-10 920	4 368,00	4 368,00	1 092,00
Répartition R S	107 959,5	0	0	0	28 650,00	44 160,00	35 149,50
<i>Unité d'œuvre</i>					<i>Kg de matière traitée</i>	<i>1 h de MOD</i>	<i>1 dh de coût de production des produits vendus</i>
Nombre d'U O					5 000	4 000	140 598
Coût de L'U O					5,73	11,04	0,25

Prestations réciproques :

$$E = 5\,688 + 4\,500 \times 10\% + 10\% T$$

$$T = 9\,972 + 4\,500 \times 5\% + 10\% E$$

$$E = 5\,688 + 450 + 10\% T$$

$$T = 9\,972 + 225 + 10\% E$$

$$E = 6\,138 + 10\% T$$

$$T = 10\,197 + 10\% E$$

$$E = 6\,138 + 0,10 (10\,197 + 0,10 E) = 6\,138 + 1\,019,7 + 0,01 E$$

$$E = 7\,157,7 + 0,01 E$$

$$0,99 E = 7\,157,7$$

$$E = 7\,230$$

Alors :

$$T = 9\,972 + 225 + 0,10 (7\,230)$$

$$T = 9\,972 + 225 + 723 = 10\,920$$

Rappel de quelques points importants :

- **Répartition primaire** :

Charges indirectes  Centres d'analyse

- **Répartition secondaire** :

Centres auxiliaires  Autres centres

- **Coût d'unité d'œuvre (en Dhs)** : Total réparti dans le centre divisé par le nombre d'unités d'œuvre

- **Taux de frais (en % ou pour 1 Dh)** : Total réparti dans le centre divisé par le total de l'assiette.

Exercices des charges directes et les charges indirectes

Exercice 1 : Entreprise ROA

L'entreprise ROA, spécialiste dans le bâtiment, vous fait parvenir un extrait du tableau de répartition des charges indirectes du mois de novembre N :

	Total	Recherche	Approvisionnement	Centre gros œuvre	Centre aménagement	Administration
Services extérieurs	420 000	20 %	10 %	15 %	25 %	30 %
Autres services extérieurs	570 000	3	2	1	2	2
Charges de personnel	210 000	1 / 3				2 / 3
Dotations aux amortissements	150 000					100 %

Travail à faire :

1) Faire la répartition primaire des charges indirectes ;

2) Sachant que le centre recherche fournit :

- 50 % de ses prestations au centre gros œuvre ;

- 40 % de ses prestations au centre aménagement ;

- 10 % de ses prestations au centre administration ;

Effectuer la répartition secondaire.

Exercice 2 : Entreprise AHD

La lecture du compte de résultat de l'entreprise AHD fournit les éléments suivants :

- Consommations intermédiaires : 240 000 Dhs ;
- Impôts et taxes et versements assimilés : 36 500 Dhs ;
- Charges de personnel : 431 000 Dhs ;
- Autres charges : 7 750 Dhs ;
- Dotations aux amortissements : 31 000 Dhs.

Les charges d'analyse sont les suivantes :

- Energie (centre auxiliaire) ;
- Approvisionnement ;
- Atelier ;
- Distribution ;
- Administration.

Charges par nature	Centre auxiliaire	Centres principaux			
	Energie	Approvi sionnement	Atelier	Distrib ution	Adminis tration
Consommations	1	1	4	1	3
intermédiaires	5	1	1	1	2
Impôts.....	1	1	6	1	1
Charges de personnel	1	1	1	1	1
Autres charges	2	1	8	6	3
Dotations aux amortissements	7 000	450	7 100	1 300	11 150
Charges supplétives					

Travail à faire :

- 1) Procéder à la répartition primaire des charges.**
- 2) La répartition du centre Energie doit être effectuée à partir des coefficients 1, 2, 3 et 4 suivant l'ordre des centres principaux. Procéder à la répartition secondaire.**

Exercice 3 : Entreprise LAILA

Le tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise LAILA se présente comme suit :

Charges	Total	Centres auxiliaires		Centres principaux		
		Adminis- tration	Entre- tien	Approvisio- n nement	Produc- tion	Distri- bution
Total de Répartition primaire	11 200	2 000	1 000	1 500	5 000	1 700
Répartition secondaire		10 %	15 %	20 %	40 %	25 %
Administration				20 %	40 %	30 %
Entretien						
Total de Répartition secondaire						

Travail à faire :

- 1) Calculer le montant des centres administration et entretien.**
- 2) Procéder à la répartition secondaire.**