

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.

Partie 1 : La méthode des coûts complets

- ◉ La méthode des coûts complets ou méthodes des centres d'analyse (la détermination du prix de revient des produits industriels (théorie des sections homogènes (centre d'analyse)) est apparue grâce aux travaux du lieutenant colonel RIMAILHO développés pendant les années 30.
- ◉ Le coût complet d'un produit est un coût qui incorpore toutes les catégories de charges : **fixes et variables, directes et indirectes.**
- ◉ La méthode des coûts complets consiste à intégrer l'ensemble des charges déclarées incorporées dans des coûts calculés en fonction de l'organisation interne de l'entreprise, selon un schéma technique spécifique.

Partie 1 : La méthode des coûts complets

D'autres charges appelées des charges supplétives sont prises en compte. Il s'agit des charges fictives telles que la rémunération du travail de l'exploitant et la rémunération des capitaux propres de l'entreprise.



Le coût complet peut être utilisé pour fixer un prix de vente catalogue ou pour un devis. C'est également, le coût imposé par le plan comptable général (PCG) pour valoriser les stocks au bilan de l'entreprise. Parmi les méthodes utilisées pour la valorisation des stocks il y a le CUMP (Coût Unitaire Moyen pondéré).



Elle consiste aussi à répartir les charges indirectes (la répartition des charges directes ne représentant pas de difficultés) dans des centres de répartition selon des clefs de répartition. Ces clefs, qui sont en fait des rapports, sont fixées, plus ou moins arbitrairement pour le contrôleur de gestion.

Partie 1 : La méthode des coûts complets

- La méthode des centres d'analyse est une méthode de calcul du coût complet d'un produit.

Les types des centres d'analyse

Les centres principaux dont les charges sont imputées aux produits en fonction des unités d'œuvre.

Les centres auxiliaires dont les charges transférées aux centres principaux

Partie 1 : La méthode des coûts complets

La répartition des charges indirectes se fait alors en deux étapes :



1 ère étape

- La répartition primaire : les charges indirectes sont réparties entre les différents centres d'analyse (auxiliaires et principaux

2 ème étape

- La répartition secondaire : les coûts des centres auxiliaires sont répartis entre les différents centres principaux. On dit qu'ils sont « vidés ».

PLAN

Chapitre I : Les charges de la comptabilité analytique

I) Les charges non incorporables (exclues du calcul de coûts)

II) Les charges incorporables aux coûts

A) Les charges incorporables directes

B) Les charges incorporables indirectes

III) Les charges supplétives

A) La rémunération du travail de l'exploitant

B) La rémunération des capitaux propres

IV) Le traitements des charges incorporables

- A) Charges d'usage substituées aux amortissements :
- B) Charges étalées substituées aux provisions :
- C) Charges abonnées

V) Différences entre charges incorporables et charges incorporées

VII) Représentation schématique d'un cycle d'exploitation

IX) Concordance entre le résultat analytique et le résultat de la comptabilité générale

VIII) Calcul des charges de la comptabilité analytique

Chapitre 1 : Les charges de la comptabilité analytique d'exploitation

- ⦿ C'est dans la comptabilité générale que sont puisées les informations à la Comptabilité Analytique. En particulier, les charges de la classe 6 sont reprises, puis retraitées, pour déterminer les **charges incorporables** dans les coûts ; en conséquence ces dernières ne sont généralement pas identiques aux charges de la Comptabilité Générale.
- ⦿ En effet, certaines charges de la comptabilité générale sont considérées comme des **charges non incorporables** et ne sont pas incorporées aux coûts. De plus, certains coûts non comptabilisés dans la classe 6 sont pris en considération dans les calculs analytiques : Ce sont **les charges supplétives**.
- ⦿ Les différences entre les charges de la comptabilité analytique et les charges de la comptabilité générale sont appelées **différences d'incorporation**.

I) Les charges non incorporables (exclues du calcul de coûts)

Ces charges sont enregistrées en comptabilité générale mais sont écartées du calcul des coûts en comptabilité analytique car elles ne concernent pas les conditions normales et courantes du fonctionnement de l'entreprise. Ces charges regroupent notamment : Primes d'Assurance, impôt sur les sociétés, impôt sur le revenu.....

II) Les charges incorporables aux coûts

Les charges incorporables sont des charges enregistrées par la comptabilité générale (dans le compte de CPC (résultat)) et doivent être reprises en comptabilité analytique pour le calcul des coûts. Il faut distinguer entre les charges incorporables directes et les charges incorporables indirectes

A) Les charges incorporables directes

- Elles concernent un seul coût et peuvent être directement affectées à celui-ci. Exemple : les achats des matières premières, la main-d'œuvre directe de production, la dotation aux amortissements.....

B) Les charges incorporables indirectes

- Elles ne peuvent être incorporées à un seul coût car elles concernent plusieurs coûts simultanément. Un tableau de répartition est nécessaire avant leur affectation.

Par ailleurs, la plupart des **charges directes sont variables** (matières premières utilisées dans la fabrication du produit considéré, main d'œuvre utilisé pour la fabrication de ce produit...) et la plupart des **charges indirectes sont fixes (loyer....)**. Mais il existe des charges directes fixes (amortissement d'une machine utilisé pour un seul produit, budget publicitaire pour un produit précis...) et des charges indirectes variables (Main d'œuvre participant à la fabrication de plusieurs produits, Energie pour faire fonctionner une machine utilisée pour la fabrication de plusieurs produits...).

III) Les charges supplétives

- ◉ Les charges supplétives sont des charges tenues par la comptabilité analytique en les intégrant dans les coûts globaux. Elles ne sont pas prises en compte en comptabilité générale parce qu'elles sont irréelles (fictives).
- ◉ Elles doivent entrer dans le calcul des coûts car elles correspondent à la rémunération de l'un des facteurs de production :

Facteur travail

Rémunération de l'exploitant
individuel ;

Facteur capital

Rémunération des apporteurs
des capitaux.

A) La rémunération du travail de l'exploitant

- Dans l'entreprise individuelle d'exploitant reçoit un bénéfice et non un salaire. Pour le calcul des coûts, il faut tenir compte de la rémunération fictive de son compte afin que les coûts soient comparables à ceux des sociétés où les gérants sont rémunérés par un salaire. C'est à dire le montant de salaire qu'il percevrait s'il était salarié.

Exemple 1 :

Le travail de l'exploitant d'une entreprise est de 24 000 Dhs par an.

Les charges supplétives du mois de décembre sont :

Rémunération de l'exploitant : $24\ 000 \times 1 / 12 = 2\ 000$ Dhs.

Exemple 2 :

Pour l'exercice 2001, on a :

Rémunération du travail de l'exploitant : 15 000 Dhs par mois ;

Les charges supplétives annuelles sont :

Rémunération de l'exploitant : $15\ 000 \times 12 = 180\ 000$ Dhs

B) La rémunération des capitaux propres

- Contrairement aux capitaux empruntés, les capitaux propres dont dispose l'entreprise ne sont pas rémunérés par des intérêts. Donc, pour le calcul des coûts, la comptabilité analytique inclut les charges d'intérêts supportés fictivement (théoriquement) sur les capitaux propres afin de rendre la comparaison possible entre les entreprises qui recourent pour financement de leur exploitation, aux capitaux empruntés et celles qui font appel aux capitaux propres.
- Autrement dit, l'entreprise qui finance l'acquisition d'un matériel de production peut le faire par l'emprunt ou par fonds propres. Si elle recourt à l'emprunt, les intérêts financiers seront en toute logique affectés au coût de production des biens que la machine contribue à fabriquer. A l'inverse, si elle finance l'opération par apport de capitaux, elle n'enregistrera pas d'intérêts financiers dans ses comptes. Il est donc logique, afin de tenir compte du coût du capital, de réintégrer dans ses calculs de coûts, l'équivalent du prix du financement.

Exemple 1 :

Pour l'exercice 2001, on a :

Rémunérations des capitaux propres (800 000 Dhs) : 12 % l'an.

Les charges supplétives annuelles sont :

Rémunération des capitaux propres : $800\ 000 \times 12\ \% = 96\ 000\ \text{Dhs}$.

Exemple 2 :

Le montant des capitaux propres de l'entreprise Rayan (capital + Réserves+ Report à nouveau + Provisions réglementées) est de 3 000 000 Dhs

Le taux moyen des emprunts à long terme est de 10 % l'an.

La périodicité de calcul des coûts est mensuelle

Les charges supplétives mensuelles s'élèveront à :

$3\,000\,000 \times 10\% \times 1/2 = 25\,000$ Dhs pour l'exercice N.

Ces charges fictives sont incorporées au coût de production des biens et services de l'entreprise.

Exemple 3 :

Le capital de l'entreprise est de 80 000 Dhs. On estime que ces fonds propre pourraient être rémunérés au taux annuel de 6% auprès des établissements financiers.

Les charges supplétives sont :

Rémunération conventionnelle des capitaux propres : $80\,000 \times 0.06 = 4\,800$ Dhs / an.

IV) Le traitements des charges incorporables

Différence constatée, entre les charges figurant en comptabilité générale « Comptes de charges » et les charges incorporées aux coûts en comptabilité analytique s'appelle **différence d'incorporation**.

Pour ces charges, il faut effectuer des retraitements (changement du montant à la hausse ou à la baisse) et ceci pour des raisons économiques. Il s'agit surtout **des charges de substitution**.

Par ailleurs, il existe aussi des charges de substitution (aux charges enregistrées en comptabilité générale, on substitue des charges dont les montants son différents) , il s'agit :

A) Charges d'usage substituées aux amortissements :

- • Elles se substituent aux dotations aux amortissements enregistrées en comptabilité générale. L'annuité est calculée sur la valeur actuelle du bien = $\text{Valeur actuelle} / \text{Durée d'usage}$.
- • La charge d'usage est incorporée au coût du bien. La durée d'usage peut être différente de la durée de vie retenue en comptabilité générale.

Exemple :

Pour un exercice donné, une machine subit un amortissement fiscalement autorisé de 10 % l'an. La machine coûte 200 000 Dhs. Le chef d'entreprise pense que la machine qui vaut actuellement 250 000 Dhs (prix de marché) servira utilement pendant 8 ans.

Annuité d'amortissement :

En comptabilité générale : $200\ 000\ \text{Dhs} \times 10\ \% = 20\ 000\ \text{Dhs}$.

Annuité pour charge d'usage : $250\ 000\ \text{Dhs} / 8 = 31\ 250\ \text{Dhs}$.

Différence d'incorporation sur amortissements : $31\ 250 - 20\ 000 = 11\ 250$ Dhs.

B) Charges étalées substituées aux provisions :

- Elles se substituent aux dotations aux provisions constatées par la comptabilité générale. Cette charge étalée est calculée librement selon les critères retenus par l'entreprise. L'enregistrement des dotations des provisions en comptabilité générale répond à des exigences juridiques.
- La comptabilité analytique permet de déterminer les coûts en substituant aux dotations aux provisions inscrites en comptabilité générale des charges étalées selon des critères purement économiques.

Exemple :

Une entreprise doit normalement engager dans 4 ans des réparations évaluées à 400 000 Dhs. Elle devrait cette année constituer une provision pour charge de $400\ 000 / 4 = 100\ 000$ Dhs. Or, pour des raisons de ralentissement économique passager, elle ne constitue en comptabilité générale qu'une provision de 30 000 Dhs.

En comptabilité Analytique, la charge étalée doit être de 100 000 Dhs, il en résulte une différence d'incorporation de $100\ 000$ Dhs – 30 000 Dhs = 70 000 Dhs

C) Charges abonnées :

Certaines charges n'apparaissent pas dans la comptabilité générale d'une période car elles ont une périodicité différente de celle du calcul des coûts. Elles correspondent à des charges qui interviennent à des périodes d'apparition différentes de celles retenues pour les calculs de coûts.

Exemple 1:

Le loyer annuel est payé le 31 / 12 pour 60 000 Dhs.

Pour le calcul mensuel des coûts on retient 5 000 Dhs (60 000 / 12).

Exemple 2 :

Prime annuelle d'assurance : 12 000 Dhs.

Durée de l'exercice travaillé : 12 mois.

Charges mensuelles à incorporer aux coûts : $12\ 000\ \text{Dhs} / 12\ \text{mois} = 1\ 000\ \text{Dhs}$.

V) Différences entre charges incorporables et charges incorporées

Dans la pratique, l'incorporation des charges est un travail délicat. Des différences peuvent alors se produire entre le montant des achats et charges enregistrées par la comptabilité générale et le montant repris par la comptabilité analytique. Les causes peuvent en être diverses, mais le plus souvent elles proviennent :

1

De la non –
coïncidence entre la
période de calcul des
coûts et la période
comptable ;

2

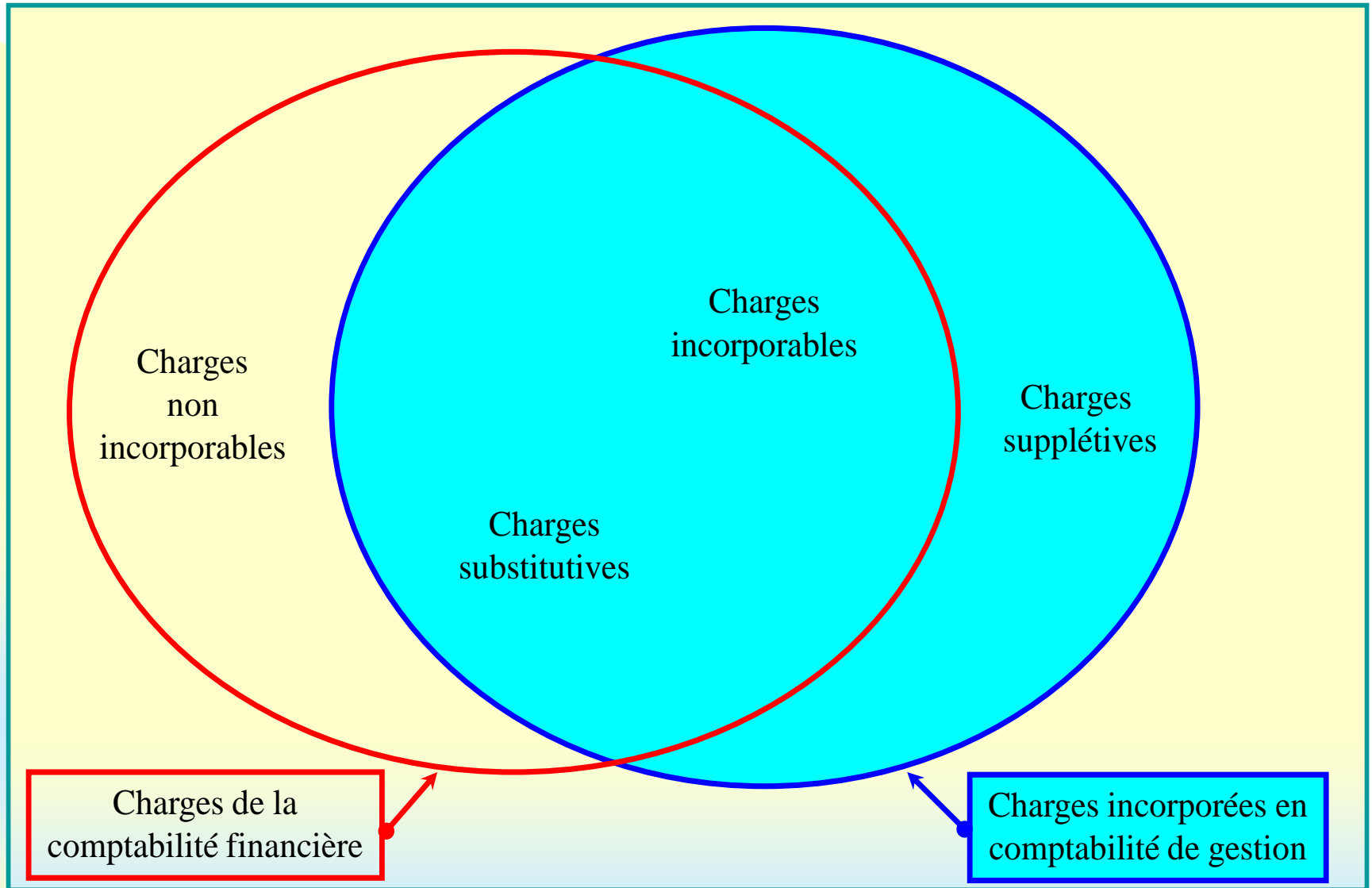
De la pratique des
abonnements de
charges et de la
répartition des
amortissements
annuels entre les
périodes de calcul des
coûts.

CHARGES INCORPOREES =

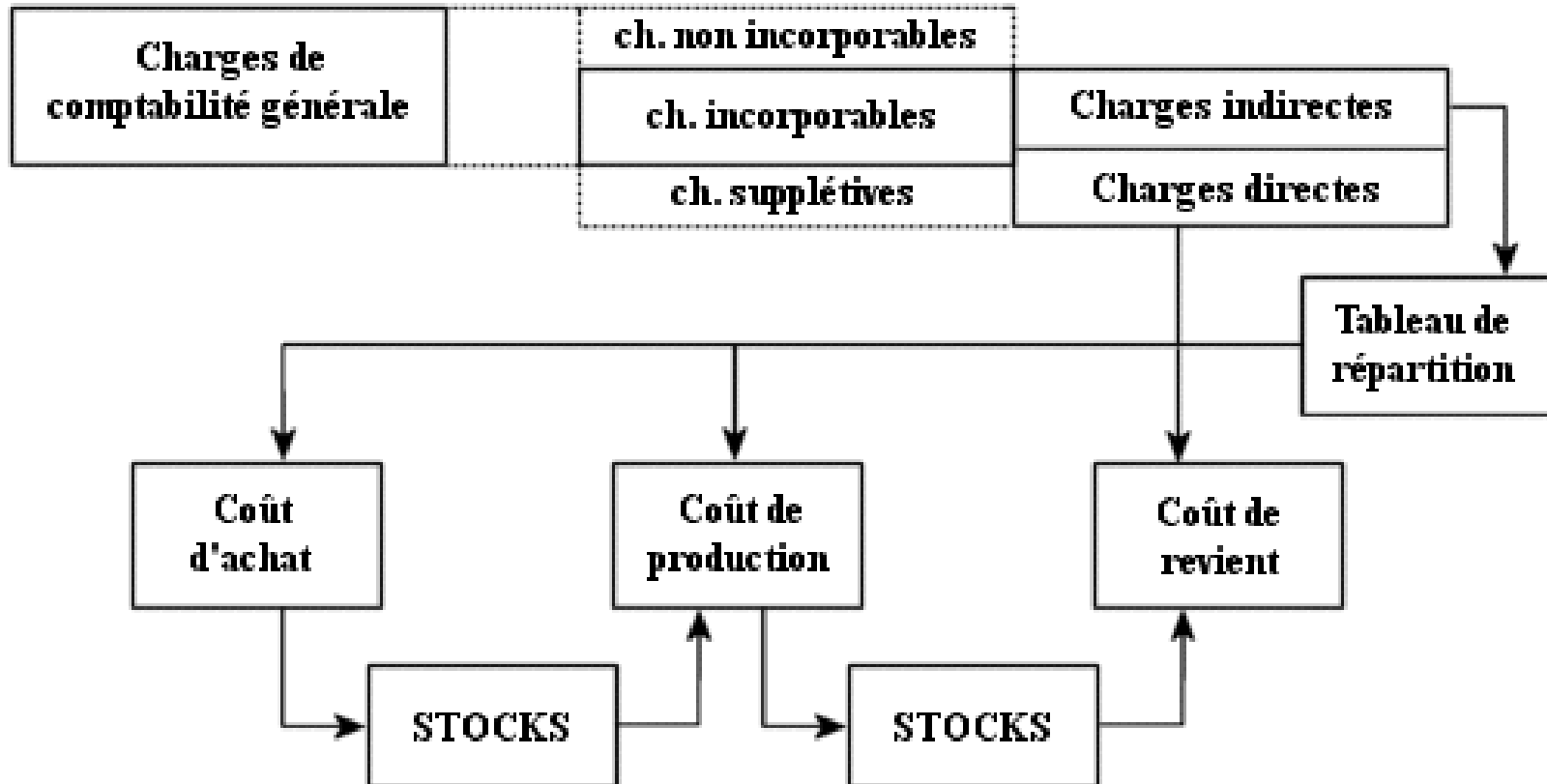
Charges incorporables

+ou – Différence d'incorporation (sur matières premières, abonnement de charges, charges usages ou charges étalées)

Incorporation des charges de la comptabilité financière en comptabilité de gestion



VII) Représentation schématique d'un cycle d'exploitation



VIII) Calcul des charges de la comptabilité analytique

CHARGES DE LA COMPTABILITE GENERALE
- CHARGES NON INCORPORABLES
+ CHARGES SUPPLETIVES
= CHARGES INCORPORABLES DE LA
COMPTABILITE ANALYTIQUE
D'EXPLOITATION

RESULTAT DE LA COMPTABILITE GENERALE
+ CHARGES NON INCORPORABLES
- CHARGES SUPPLETIVES
= RESULTAT DE LA COMPTABILITE
ANALYTIQUE D'EXPLOITATION

IX) Concordance entre le résultat analytique et le résultat de la comptabilité générale

- ◉ Le résultat comptable et le résultat analytique sont différents. Le résultat comptable est obtenu par la différence : produits - charges de l'exercice (année) alors que le résultat analytique est obtenu par la différence chiffre d'affaires - coût de revient. Ce résultat détaillé par produit ou par activité est obtenu la différence entre les produits retenus et les charges incorporées aux coûts.
- ◉ Le résultat global de la CAE n'est pas nécessairement identique à celui de la CG. Cette différence s'explique essentiellement par des raisons suivantes :
 - Les différences d'incorporation des charges et des produits ;
 - Les différences d'inventaire relatives aux stocks ;
 - Les différences d'imputation des charges indirectes.

Afin d'éliminer tout risque d'erreur dans les calculs des coûts, il est important d'effectuer un rapprochement entre le résultat de la CAE et celui de la CG.

Au résultat de la CAE	Ajouter	Déduire
Les charges non incorporables		x
Les produits non incorporables	x	
Les charges supplétives	x	
Les excédents en stock (physique > théorique)	x	
Les manquants en stock (physique < théorique)		x
Les différences sur coûts (arrondi par défaut)		x
Les différences sur coûts (arrondi par excès)	x	
= Résultat de la Comptabilité Générale)		

Exemple :

La société Brahim vous présente les renseignements suivants :

- ⊙ Résultat de la Comptabilité Analytique d'Exploitation : 352 968 Dhs ;
- ⊙ Résultat de la Comptabilité Générale : 579 168 Dhs ;
- ⊙ Charges non courantes : 112 500 Dhs ;
- ⊙ Produits non incorporables : 48 000 Dhs.
- ⊙ Rémunération du travail de l'exploitant : 273 000 Dhs ;
- ⊙ Rémunération des capitaux propres : 18 000 Dhs ;
- ⊙ Stocks de Matières premières : Stock réel : 54 750 Dhs, Stock comptable : 55 200 Dhs, Malis de 450 Dhs ;
- ⊙ Stocks de Produits finis : Stock réel : 13 200 Dhs, Stock comptable : 13 050 Dhs, Bonis de 150 Dhs.

Le tableau de rapprochement (concordance) entre la CAE et la CG est le suivant :

<i>Résultat de la CAE</i>	<i>352 968</i>	
<i>Les charges non incorporables</i>		<i>112 500</i>
<i>Les produits non incorporables</i>	<i>48 000</i>	
<i>Les charges supplétives</i>	<i>291 000</i>	
<i>Bonis</i>	<i>150</i>	
<i>Malis</i>		<i>450</i>
<i>= Résultat de la Comptabilité Générale</i>	<i>579 168</i>	

Exercices des charges incorporables, non incorporables et supplétives

Exercice 1 : Entreprise MOUNIR

L'entreprise industrielle Mounir vous présente les charges suivantes :

- ⊙ Les charges incorporables pour le mois d'Octobre sont de 1 140 000 Dhs ;
- ⊙ La rémunération annuelle de l'exploitant est de 270 000 Dhs ;
- ⊙ La rémunération des capitaux propres qui sont de 375 000 Dhs est de 12 % l'année.

Travail à faire :

Calculer le total des charges incorporables.

Exercice 2 : Entreprise RANIA

L'entreprise RANIA dont le capital est de 2 250 000, présente sa comptabilité analytique chaque mois.

Pour le mois de Mai 2016, elle vous présente ses informations suivantes :

Achats de matières premières	296 100
Location et charges locatives (par trimestre)	10 800
Publicité	11 700
Impôts et taxes (par an)	87 480
Rémunération du personnel	585 000
Charges financières (par semestre)	27 000
Pénalité fiscale	3 750

Autres informations :

- ⊙ Les immobilisations s'élèvent à 630 000 Dhs et ont une durée de 25 ans (la valeur d'origine est estimée à 180 000 pour une durée de vie de 10 ans amortissables linéairement).
- ⊙ Les capitaux propres sont rémunérés au taux annuel de 12 %. La charge est trimestrielle.
- ⊙ Le dirigeant reçoit des rémunérations.

Travail à faire :

- 1) Déterminer les charges de la comptabilité générale.**
- 2) Déterminer les charges supplétives.**
- 3) Déterminer les charges non incorporables.**
- 4) Déterminer les charges d'usage.**
- 5) Déterminer les charges de la comptabilité analytique.**