

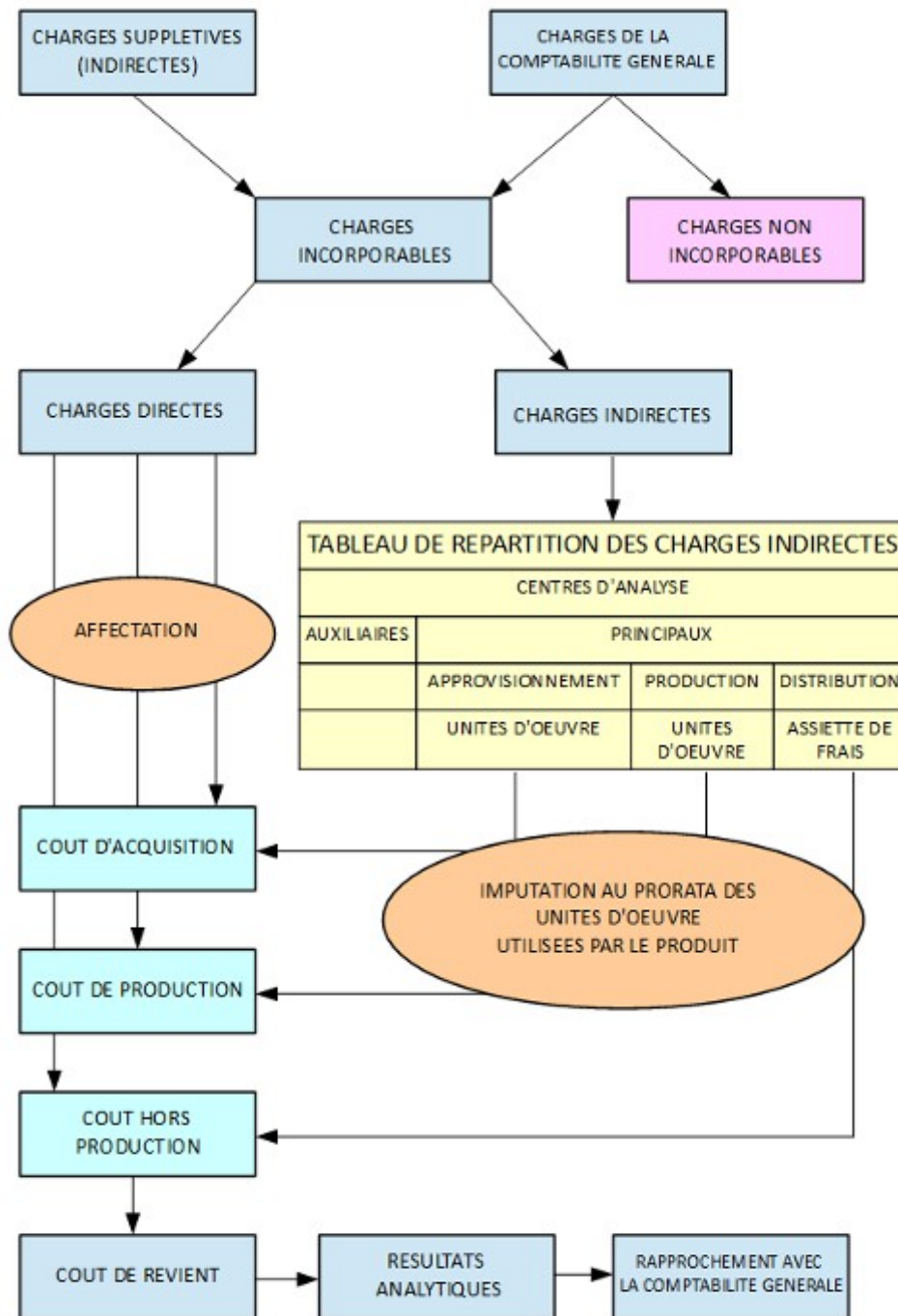
Chapitre 2 :

Coûts complets

Méthode des centres

d'analyse

I _ Présentation générale.



- Charge directe : affectée directement au produit.
- Charge indirecte : pas affectée directement au produit.
→ Réparties aux différents produits.
- **Comptabilité financière (obligatoire) ≠ comptabilité de gestion (non-obligatoire).**
- Charges non-incorporables : à ne pas prendre en compte.
- Charges supplétives : non-existantes en comptabilité générale.

1 _ Charges intégrées aux coûts.

- **Comptabilité de gestion** : conçue pour.
 - **Analyser le résultat général et le décomposer en résultats élémentaires par produit.**
 - Objectif : calculer leur rentabilité.
 - **Fournir à la comptabilité financière : bases d'évaluation de certains éléments d'actif.**
 - Exemple : stocks.
- **Objectifs : revoir les charges et produits de la comptabilité financière dans une optique économique.**
 - Définir : charges incorporables et supplétives.

a _ Coût complet traditionnel.

- **Coût complet traditionnel : prise en compte de l'ensemble des charges de la comptabilité générale.**
 - Aujourd'hui : non autorisé.

b _ Coût complet économique.

- **Coût complet économique : charges d'exploitation du plan comptable général et en rajoute d'autres.**
 - **Comptabilité financière : fortement influencée par des considérations juridiques et fiscales.**
 - **Comptabilité de gestion : libération de ces influences.**
 - Approche économique des phénomènes étudiés : privilégiée au maximum.
 - Répondre aux impératifs fixés.
- **Charges de la comptabilité financière : retraitements avant d'être intégrés dans les coûts.**
 - **Retraitements.**
 - **Éliminer certaines charges : non-incorporables.**
 - **Créer d'autres charges : charges supplétives.**
- **Charges non-incorporables.**
 - **Toutes les charges enregistrées en classe 6 sont incorporables : sauf.**
 - **Charges sans rapport direct avec l'activité de l'entreprise.**
 - Exemple : amende, prime d'assurance sur la tête d'un dirigeant, etc.
 - **Toutes les charges qui ne relèvent pas de l'exploitation.**
 - Exemple : vente d'immeuble.
 - **Charges n'ayant pas le caractère de charge.**
 - Exemple : impôts sur les sociétés, participation des salariés, etc.
- **Charges supplétives : coûts cachés ou coûts d'opportunités.**
 - **Coûts non-apparents en comptabilité générale : raisons juridiques ou fiscales.**
 - Exemples.
 - Coût des capitaux propres : dividendes.
 - Compte 457 : dividendes à payer.
 - Rémunération du travail de l'exploitant dans les entreprises individuelles (≠ sociétaires).
 - Compte 108 : compte de l'exploitant.
- **Retraitement des charges : étape indispensable pour obtenir l'expression économique des conditions d'exploitation de l'entreprise.**
 - Lorsque : ensemble des charges incorporables délimité.
 - Traitement des différents coûts.
- Charges incorporables aux coûts des objets = charges de la comptabilité générale + charges supplétives
- charges non-incorporables.

2 _ Charges directes et indirectes.

a _ Charges directes.

- **Charges directes : possible d'affecter au coût d'un objet sans calcul intermédiaire.**
 - Exemple : consommation de matière première et main d'œuvre directe.

b _ Charges indirectes.

- **Charges indirectes : concernant simultanément plusieurs objets de coûts (produits).**
 - **Imputation : nécessite un calcul.**
 - **Centre d'analyse.**

3 _ Centres d'analyse.

- **Centres d'analyse : division de l'entreprise regroupant des charges indirectes.**
 - **Objectif : permettre l'imputation des charges indirectes aux coûts des objets.**
 - Division en centre d'analyse fine : résultats précis.
 - Mais : coût de traitement élevé.

a _ Centres auxiliaires.

- **Centres auxiliaires : répartition secondaire.**
 - **Répartis dans les centres principaux par la suite.**
- **Centres auxiliaires : activité de support (SAV, pub, qualité, etc.).**
 - Considérés : subordonnés aux centres principaux.
 - **Hiérarchie des centres.**

b _ Centres principaux.

- **Activité production : principale.**
- **Mesure de l'activité des centres : utilisation de mesures.**
 - **Unités d'œuvre : mesure physique.**
 - **Assiettes de frais : mesure monétaire.**

c _ Caractère des centres principaux.

- **Coût des centres : imputé proportionnellement à des unités d'œuvre.**
 - Corrélation entre.
 - Charges indirectes du centre.
 - Unité d'œuvre utilisée.
 - Centre : doit être homogène.

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES						
Compte	Montant	Centres auxiliaires		Centres principaux		
		Entretien	Admin.	App.	Prod.	Distri.
Électricité	15000	10,00%	10,00%	20,00%	40,00%	20,00%
Fourniture d'entretien	3900	10,00%	10,00%	20,00%	30,00%	30,00%
Fourniture administrative	1800	10,00%	45,00%	20,00%	5,00%	20,00%
Loyer siège social	12000	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%
Entretien et réparation	4300	5,00%	15,00%	20,00%	55,00%	5,00%
Assurance	7500	15,00%	20,00%	15,00%	30,00%	20,00%
Mission et réception	5900	5,00%	20,00%	20,00%	5,00%	50,00%
Frais postaux et télécoms	1200	0,00%	35,00%	30,00%	5,00%	30,00%
Frais bancaires	5400	10,00%	20,00%	20,00%	30,00%	20,00%
Salaire administratif	139000	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Dotations amortissements	41000	10,00%	20,00%	10,00%	50,00%	10,00%
Totaux répartition primaire						
Centre d'entretien				40,00%	30,00%	30,00%
Centre d'administration				40,00%	20,00%	40,00%
Totaux répartition secondaire						

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES						
Compte	Montant	Centres auxiliaires		Centres principaux		
		Entretien	Admin.	App.	Prod.	Distri.
Électricité	15000	1500	1500	3000	6000	3000
Fourniture d'entretien	3900	390	390	780	1170	1170
Fourniture administrative	1800	180	810	360	90	360
Loyer siège social	12000	0	6000	6000	0	0
Entretien et réparation	4300	215	645	860	2365	215
Assurance	7500	1125	1500	1125	2250	1500
Mission et réception	5900	295	1180	1180	295	2950
Frais postaux et télécoms	1200	0	420	360	60	360
Frais bancaires	5400	540	1080	1080	1620	1080
Salaire administratif	139000	0	139000	0	0	0
Dotations amortissements	41000	4100	8200	4100	20500	4100
Totaux répartition primaire	237000	8345	160725	18845	34350	14735
Centre d'entretien		-8345		3338	2503,5	2503,5
Centre d'administration			-160725	64290	32145	64290
Totaux répartition secondaire				86473	68998,5	81528,5
Nature unités d'œuvres				Kg achetés	Heure de travail	Coût de production des produits vendus
Nombre d'unités d'œuvres				18900	1700	300000
Coût d'unités d'œuvres				4,58	40,59	0,27

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES						
Compte	Montant	Centres auxiliaires		Centres principaux		
		Entretien	Admin.	App.	Prod.	Distri.
Électricité	15000	10,00%	10,00%	20,00%	40,00%	20,00%
Fourniture d'entretien	3900	10,00%	10,00%	20,00%	30,00%	30,00%
Fourniture administrative	1800	10,00%	45,00%	20,00%	5,00%	20,00%
Loyer siège social	12000	0,00%	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%
Entretien et réparation	4300	5,00%	15,00%	20,00%	55,00%	5,00%
Assurance	7500	15,00%	20,00%	15,00%	30,00%	20,00%
Mission et réception	5900	5,00%	20,00%	20,00%	5,00%	50,00%
Frais postaux et télécoms	1200	0,00%	35,00%	30,00%	5,00%	30,00%
Frais bancaires	5400	10,00%	20,00%	20,00%	30,00%	20,00%
Salaire administratif	139000	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Dotations amortissements	41000	10,00%	20,00%	10,00%	50,00%	10,00%
Totaux répartition primaire	237000	8345	160725	18845	34350	14735
Centre d'entretien		X	10,00%	30,00%	30,00%	30,00%
Centre d'administration		5,00%	Y	30,00%	25,00%	40,00%
Totaux répartition secondaire		0	0			

→ **Système.**

$$\rightarrow X = 8345 + 0,05 Y$$

$$\rightarrow Y = 160725 + 0,1 X$$

→ **Résolution.**

$$\rightarrow X = \frac{8345 + 0,05 * 160725}{1 - 0,05 * 0,1} = 164663,57$$

$$\rightarrow Y = \frac{160725 + 0,1 * 8345}{1 - 0,05 * 0,1} = 162371,35$$

Totaux répartition primaire	237000	8345	160725	18845	34350	14735
Centre d'entretien		-16463,57	1646,36	4939,07	4939,07	4939,07
Centre d'administration		8118,57	-162371,35	48711,41	40592,84	64948,54
Totaux répartition secondaire		0	0	72495,48	79881,91	84622,61
Nature unités d'œuvres				Kg achetés	Heure de travail	Coût de production des produits vendus
Nombre d'unités d'œuvres				18900	1700	300000
Coût d'unités d'œuvres				3,84	46,99	0,28

II _ Hiérarchie des coûts.

→ Centre d'analyse : cas SMP (Société Mécanique de Précision).

Tableau d'analyse des charges indirectes				
	Approvisionnement	Usinage et finition	Distribution	Administration générale
Total après répartition secondaire	24208,8	232260	29625	77208,9
Assiette de frais	Kg acheté	Heure machine	Produit vendu	Coût de production des produits vendus
Nature de l'UO				
Montant de l'assiette	3080	735	2500	
Nombre d'UO				
Taux de frais	7,86	316	11,85	
Coût de l'UO				

→ **Coûts du mois : système actuel d'analyse des coûts.**

→ Achats du mois.

→ Matière X : 2680 kg pour un prix total de 144720 €.

→ Matière Y : 400 kg pour un prix total de 118800 €.

→ Stocks au 1^{er} du mois.

→ Matière X : 350 kg pour 21378,30 €.

→ Matière Y : 80 kg pour 24264 €.

→ Production du mois : toute transférée au client.

→ Pièce XL901 : 1200 unités.

→ Pièce XL902 : 1300 unités.

→ Consommation de facteurs pour la production réalisée.

	XL901	XL902
Matière X	2700 kg	
Matière Y		390 kg
Fournitures diverses	5% du coût des matières premières	
Heure atelier	540 h	195

→ Fournitures diverses : petites fournitures dont le coût est imputé forfaitairement aux produits.

→ Prix de cession des pièces au client.

→ XL901 : 325,00 €.

→ XL902 : 217,00 €.

1 _ Coût d'acquisition et stocks d'approvisionnement.

- **Coût d'acquisition et stocks d'approvisionnement** : comprend.
 - **Charges directes** : achats de matières premières et main d'œuvre directe.
 - **Charges indirectes** : centre d'analyse.
 - **Coût d'achat** : centre d'approvisionnement.
 - **Coût de production** : centre de production.
 - **Coût de revient** : centre de distribution.

a _ Coût d'acquisition.

Coût d'achat		Matière X			Matière Y		
		Quantité	Prix unitaire	Montant	Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges directes	Prix d'achat	2680	54	144720	400	297	118800
Charges indirectes	Approvisionnement	2680	7,86	21065	400	7,86	3144
Total		2680	61,86	165785	400	304,86	121944

b _ Stocks d'approvisionnements.

- **Inventaire permanent : tenue de comptes de stocks.**
 - Permet : suivi et valorisation des mouvements des éléments stockés.
 - Entrées et sorties de stocks : comptabilisées au jour le jour.
 - Niveau théorique de stock : fonction des factures d'achats vers la production.
- **Valorisation de stock : trois méthodes.**
 - **CUMP** : Coût Unitaire Moyen Pondéré.
 - **FIFO** : *First-In First-Out*.
 - **LIFO** : *Last-In First-Out*.
- **Inventaire physique : obtenir le niveau réel de stock.**
- **JAT : juste à temps.**
 - **Évaluation des stocks : pas nécessaire.**
 - Théoriquement : entreprise livrée en juste à temps.
 - Non présence de stocks.

Stock de matière	Matière X			Matière Y		
	Quantité	Prix unitaire	Montant	Quantité	Prix unitaire	Montant
Stock initial	350	61,08	21378,3	80	303,3	24264
Entrée	2680	61,86	165748,8	400	304,86	121944
Total	3030	61,77	187163,1	480	304,6	146208

- **Entrée en stock : au coût d'achat.**

2 _ Coût de production et stock de produit.

a _ Coût de production.

→ **Coût de production** : comprend.

→ **Charges directes** : consommation de matières premières et main d'œuvre directe.

→ **Charges indirectes** : tous les ateliers concernant la production.

B _ Stocks de produit.

→ **Principe** : identique aux stocks de matière.

→ **Entrées** : correspondent au coût de production des produits fabriqués par l'entreprise.

→ **Sorties évaluées au CUMP ou FIFO** : correspondent au coût de production des produits vendus.

Coût de production		Matière X			Matière Y		
		Quantité	Prix unitaire	Montant	Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges directes	Matières consommées	2700	61,77	166779	390	304,66	118817,4
Charges indirectes	Usinage	540	316	170640	195	316	61620
	Fournitures	166779	0,05	8338,95	118817	0,05	5940,85
Total		1200	288,13	345757,95	1300	143,37	186377,85

3 _ Coût de revient.

→ **Coût de revient** : pour chaque produit vendu par l'entreprise.

→ **Comprend.**

→ **Coût de production des produits finis.**

→ **Coût de distribution des produits vendus.**

→ **Toutes les charges indirectes après production.**

Coût de revient		Matière X			Matière Y		
		Quantité	Prix unitaire	Montant	Quantité	Prix unitaire	Montant
Coût de production		1200	288,13	345757,95	1300	143,37	186377,85
Coûts hors production	Distribution	1200	11,85	14220	1300	11,85	15405
	Administratif	757,95	0,15	50134,9	377,85	0,15	27043,3
Total		1200	341,79	410112,85	1300	176	228807,64

III _ Résultats analytiques et rapprochement avec la comptabilité financière.

→ **Détermination : résultat par produit, puis pour l'ensemble de l'entreprise.**

→ Résultat pour l'ensemble de l'entreprise : **différent de celui de la comptabilité financière.**

→ Comptabilité de gestion : bases de charges et de produits différentes de celle de la comptabilité financière.

→ Charges non incorporables, éléments supplétifs, etc.

→ **Départ du résultat de la comptabilité analytique : arriver au résultat de la comptabilité financière.**

→ Résultat analytique.

→ Déduire : charges supplétives.

→ Ajouter : charges diminuées.

Résultat analytique	Matière X			Matière Y		
	Quantité	Prix unitaire	Montant	Quantité	Prix unitaire	Montant
Chiffre d'affaire	1200	325	390000	1300	217	282100
Coût de revient	1200	341,76	410112,85	1300	176	228807,64
Total	1200	-16,76	-20112,85	1300	41	53292,36

IV _ Intérêts et limites de la méthode.

1 _ Intérêts.

- **Permet : calcul d'un coût de revient par produit.**
 - **Rentabilité de l'entreprise : connaissance de la contribution de chaque activité.**
- **Complémentaire de la comptabilité financière.**
 - Comptabilité financière : résultat global.
- **Aide à définir un prix de vente par produit : en comparant les prix du marché.**

2 _ Limites.

- **Méthode : longue, lourde et coûteuse à mettre en œuvre.**
 - Notamment pour : centres d'analyses nombreux et gamme des produits étendue.
- **Coût complet : constatation à posteriori, non-anticipation.**
 - **Connaissance : façon tardive.**
 - Raison : temps nécessaire à la collecte et la production d'information.
- **Principale critique : traitement de charges indirectes.**
 - **Unités d'œuvres.**
 - Trop souvent trop volumiques (kg achetés, heures travaillées, etc.).
 - Grande part d'arbitraire.
 - **Découpage de l'entreprise : centres cloisonnés.**
 - Ignorance : inter-relations (vision processus).
 - Entraînant : **choix erronés.**