



C O M P T A B I L I T E
A N A L Y T I Q U E
D ' E X P L O I T A T I O N

Maturité Suisse

I M P O R T A N T

Ce document est un support de cours. Les informations figurant dans ce dernier ne sont pas garanties. Elles ne font en aucun cas foi pour l'examen final de la Maturité Suisse.

La responsabilité de l'Ecole Bénédicte - Genève, ainsi que celle de l'auteur, n'est pas engagée.

Ce document ne peut être ni reproduit ni vendu.

1 - LES OBJECTIFS ET LES MOYENS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE.

A- Généralité

La comptabilité analytique est conçue pour :

- **Analyser** les résultats. Elle permet des contrôles de rendements et de rentabilité et fournit un grand nombre d'éléments pour la gestion de l'entreprise.
- **Compléter** la comptabilité générale en lui donnant des bases d'évaluations de certains éléments de l'actif.
- **Fournir** des bases pour établir les prévisions de charges et de produits et en assurer le contrôle.

Les objectifs d'une telle comptabilité conduisent à faire une analyse des charges et des produits, à calculer des coûts et à évaluer les stocks.

B- Analyse des charges

Une comptabilité analytique conduit nécessairement à une analyse détaillée des charges. Plusieurs procédures peuvent être envisagées.

- Analyse par fonction :

On entend par fonction un ensemble d'actions concourant à un même but. *Exemples : approvisionnement (achat), production (fabrication), distribution (vente), administration ...*

L'ensemble des activités d'une entreprise peut être subdivisé suivant le rôle qu'elles jouent et les charges correspondantes réparties suivant les mêmes critères.

- Analyse par produit :

Pour une entreprise fabriquant plusieurs produits ou plusieurs types de produits, il est de première importance de répartir les charges entre ces produits.

Cela permet de savoir si tous les produits sont rentables lorsque les prix de vente sont fixés indépendamment de la volonté des dirigeants de l'entreprise ou encore de fixer ces mêmes prix de vente permettant de réaliser des bénéfices sur tous les produits lorsque cela est possible.

- Analyse par commande :

Des entreprises, au lieu de fabriquer des produits pour les vendre ensuite sur un marché, produisent parfois à **la commande**. Une analyse des charges peut permettre de faire apparaître celles qui concernent chaque commande pour fixer le prix de vente ou pour savoir si la réalisation de telle ou telle commande entraîne un gain ou une perte.

Que se soit pour les produits ou les commandes, il apparaît d'ores et déjà qu'il serait intéressant de disposer d'une analyse prévisionnels.

- Analyse par centres d'activité

L'exploitation industrielle ou commerciale est fragmentée entre des services ou **centres d'activité** divers notamment des services techniques (ateliers, service d'entretien, ...), des services commerciaux (service achat, service expédition, ...) et des services généraux (secrétariat, comptabilité, ...).

L'activité des services est à l'origine des charges ; c'est pourquoi il est logique de chercher à répartir les charges d'une période par centre d'activité. Cette répartition permet de mieux contrôler les charges.

C- Notion de coûts

D'une manière générale, les différents **coûts** d'un bien ou service sont constitués par un ensemble de charges supportées par l'entreprise en raison de l'exploitation de ce bien ou service.

- Définitions :

Coûts : Somme d'éléments de charges qui, pour une marchandise, un bien, un service **ne correspond pas** au stade final d'élaboration du produit vendu.

Coût de revient : Somme d'élément de charges qui, pour une marchandise, un bien ou un service **correspondent au stade final d'élaboration** - vente incluse - du produit considéré.

Marge : Différence entre un prix de vente et un coût.

Résultat : Différence entre un prix de vente et un coût de revient.

- Composantes des coûts et coûts de revient

Les charges prises en considération pour calculer les coûts sont appelées **charges incorporables** ou **charges incorporées**.

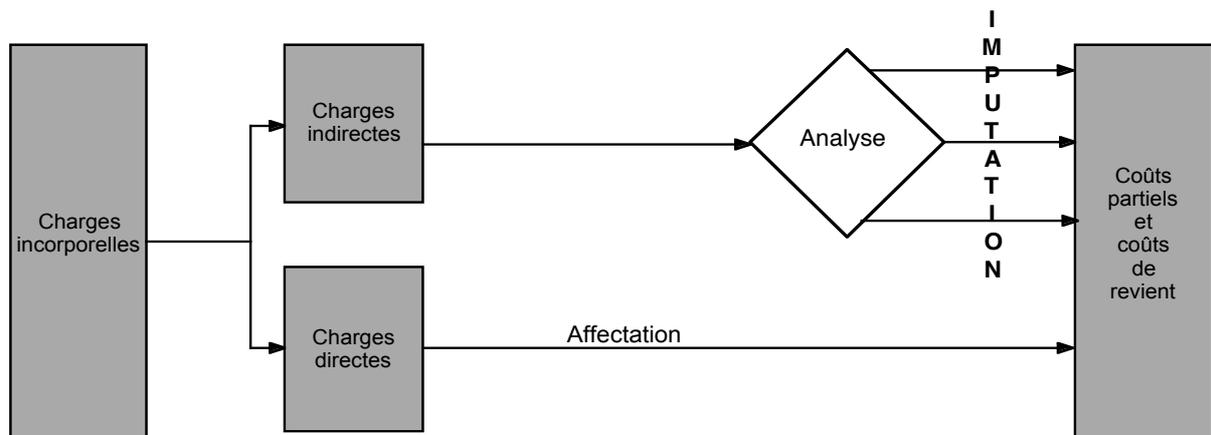
Charges directes : Ce sont les éléments qui concernent le coût ou le coût de revient d'un seul produit ou d'une seule commande.

Exemple : amortissement d'une machine ne servant qu'à la fabrication d'un seul produit.

Charges indirectes : Ce sont les éléments qui concernent plusieurs coûts et coûts de revient et doivent de ce fait faire l'objet d'une **analyse** avant **imputation**.

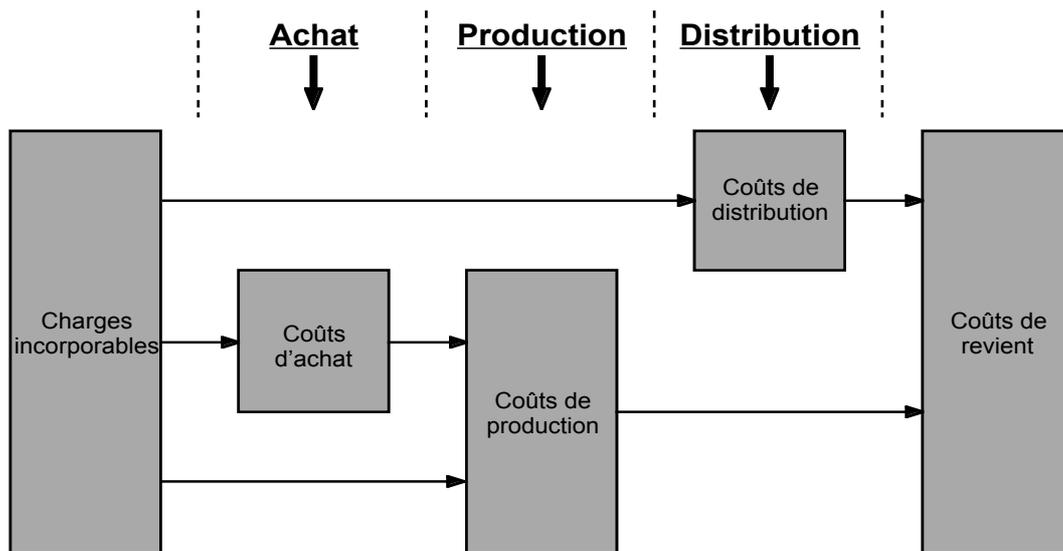
Exemple : des travaux d'entretien faits dans tous les ateliers.

Nous pouvons schématiser ainsi ces principes :



- Hiérarchie des différents coûts

Le cycle d'exploitation d'une entreprise industrielle fait apparaître des phases auxquelles correspondent des coûts successifs. Cela peut être schématisé de la manière suivante :



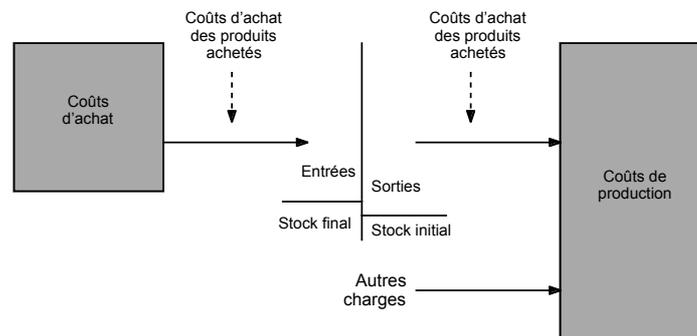
Les coûts d'achat sont constitués par l'ensemble des charges supportées en raison de l'achat des marchandises et des matières.

Les coûts de production sont constitués par l'ensemble des charges supportées en raison de la création de produits ou services par l'entreprise.

Les coûts de distribution sont constitués par l'ensemble des charges supportées en raison des opérations relatives à la conclusion et à l'exécution de la vente.

Pour tenir compte de l'aspect chronologique de ces stades de calculs, on parle souvent de hiérarchie. Il est à noter que en l'absence de stocks, les **coûts d'achat** sont **inclus** dans les **coûts de production** et que ces **coûts de production** ajoutés **aux coûts hors production** nous donnent le **coût de revient**.

En **présence de stocks**, le cycle de production modifie la procédure de calcul des coûts. On peut compléter, sans divulguer la méthode de calcul, le schéma précédent, comme suit :



D- Types de coûts

Dans ce qui précède, pour une première approche concrète, nous avons mis l'accent sur les coûts que l'on peut constater aux différents stades du cycle d'exploitation. Le Plan Comptable Général insiste sur leur définition par rapport à **trois critères** :

Le **contenu** des coûts : chaque coût calculé peut prendre en considération toutes les charges supportées (coût complet) ou seulement les charges ayant des caractéristiques particulières (coût partiel) comme les coûts variables, les coûts invariables, les coûts directs ou les coûts indirects.

Le **moment** de calcul des coûts : suivant que les coûts sont déterminés antérieurement aux faits qui les engendrent (coûts préétablis) ou postérieurement (coûts réels). La comparaison de ces coûts conduit à déterminer des « écarts ».

Le **champ d'application** du coût étudié à savoir :

- Coût par fonction économique
- Coût par moyen d'exploitation (magasin, rayon ou partie de rayon, usine, bureau ...)
- Coût par production (ensemble, famille de produits, unité de produit...)
- Coût par responsabilité (directeur, chef de service, contremaître...)
- Autres coûts (par région, par groupe de clients...)

2 - DETERMINATION DES CHARGES INCORPORABLES.

A- Généralité

Les charges que la comptabilité analytique incorpore dans les coûts et les coûts de revient constituent les **charges incorporables**.

Il faudra identifier les charges à retenir pour le calcul des coûts en faisant attention à la différence de temps entre le moment du calcul des coûts et celui où la charge a été enregistrée et tout en ne tenant pas compte des charges à caractère exceptionnelle.

B- Importance de la périodicité des calculs

Généralement, la période de calcul des coûts est généralement plus courte que l'exercice : période trimestrielle ou plus souvent mensuelle. Il faut s'assurer que tous les coûts concernent une même période et il faudra convertir certains dans ces périodes.

Exemple : les assurances annuelles à convertir en coûts mensuels ; il suffira de diviser par 12.

C- Importance du choix des charges

Il est important d'incorporer aux différents coûts d'un produit les éléments n'ayant pas un caractère anormal sans rapport avec l'activité conduisant à la fabrication et à la vente des produits. De même, il faut incorporer les éléments correspondant à tous les facteurs intervenant dans la fabrication et la vente et cela en assurant une permanence dans le temps et dans l'espace.

- Les charges supplétives

Dans le calcul des coûts, la comptabilité analytique peut prendre en compte des charges, non enregistrées par la comptabilité générale. Ces charges « fictives » sont dites **charges supplétives**.

Ces charges sont notamment prises en considération par des entreprises voulant calculer des coûts de revient qui ne dépendent ni du mode de financement de l'entreprise ni de son régime juridique (société ou entreprise individuelle par exemple).

3 - LES CHARGES DIRECTES ET LES CHARGES INDIRECTES.

A- Les charges directes et leur affectation

Les **charges directes** sont des charges qui concernent le coût d'un seul produit ou d'une seule commande et ces charges sont affectées aux coûts.

Les deux catégories essentielles de charges directes sont :

- 1° **Les matières et fournitures** : elles sont nécessairement des charges directes puisqu'elles entrent dans la composition des produits fabriqués.
- 2° **La main-d'œuvre directe** : il s'agit des frais de personnel résultant des travaux effectués sur un seul produit.

B- Les charges indirectes et leur imputation

- Notion de charges indirectes

Rappelons que l'on entend par **charges indirectes** celles qui ne concernent pas un seul mais plusieurs des coûts calculés.

Exemples : charges d'administration générale, énergie électrique consommé, amortissement d'une machine fabriquant plusieurs produits... .

- Traitement comptable des charges indirectes

Alors que les charges directes sont aisément affectées aux coûts, les charges indirectes **doivent être analysées et réparties** avant leur imputation.

Une méthode rapide, mais arbitraires, peut être envisagée pour faire cette répartition.

a- Première phase : pré-répartition

Compte tenu de la hiérarchie des différents coûts, on peut faire une pré-répartition séparant les charges imputables :

- Aux coûts d'achat : charges d'approvisionnement
- Aux coûts de production : charges de production
- Aux coûts de distribution : charges de distribution

Il s'agit d'une répartition par fonctions des charges indirectes. Les charges qui ne peuvent être réparties aisément entre ces trois fonctions, constituent les charges générales.

b- Deuxième phase : imputation aux coûts

Les totaux de charges indirectes de chaque fonction sont ensuite imputés aux coûts des produits proportionnellement à des **coefficients d'imputation**.

Citons quelques exemples :

- Pour les charges d'approvisionnement, partage entre les coûts d'achat des matières proportionnellement
 - . Aux quantités achetées,
 - . Aux prix d'achat.
- Pour les charges de production, partage entre les coûts de production proportionnellement
 - . Aux charges directes contenues dans ces coûts,
 - . Aux salaires directs (montant ou nombre d'heures),
 - . Aux matières consommées (montant ou quantités),
 - . Aux quantités de produits de chaque type fabriqués.
- Pour les charges de distribution, partage entre les coûts de distribution proportionnellement
 - . Au montant des coûts de production,
 - . Aux quantités vendues.

4 - LE TRAITEMENT DES CHARGES INDIRECTES.

A- Types de centres d'analyse

Il existe 2 types de centres d'analyse :

- Les centres auxiliaires : ce sont des centres dont les coûts sont imputés à d'autres centres d'analyse, appelés centres principaux.
- Les centres principaux : ce sont des centres dont les coûts sont imputés aux coûts de revient des produits

B- Mise en oeuvre de la méthode

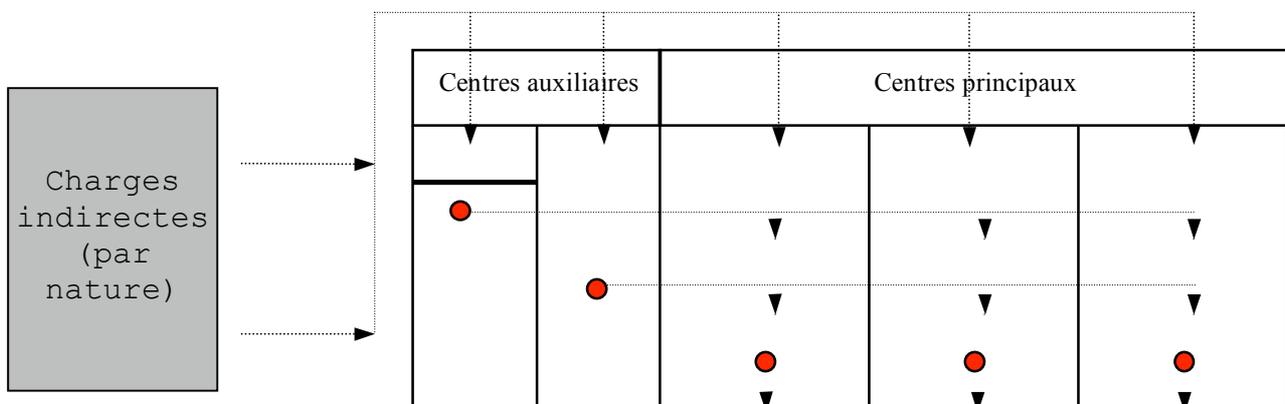
- Répartition primaire et répartition secondaire

On entend par **répartition primaire**, l'attribution des charges indirectes aux centres principaux ou auxiliaires,

- par affectation si l'on dispose de moyens de mesure des consommations de charges par natures par les centres (exemple : consommation d'électricité mesurées par compteurs)
- par répartition si l'on utilise des clés de répartition entre les centres (exemple : répartition de l'électricité proportionnellement aux nombres d'ampoules ou aux surfaces, en l'absence de compteurs par centres)

On entend par **répartition secondaire**, la cession des oeuvres des centres auxiliaires aux centres principaux.

- Schéma



5 - LES COÛTS D'ACHAT.

A- Définitions

On entend par **marchandises**, des biens achetés pour être revendus **sans transformation**.

On entend **matières** et **fournitures** des biens consommés pour obtenir un produit destiné à la vente **après transformation**.

On distinguera :

- les matières premières : biens destinés à être **incorporer aux produits** fabriqués.
Exemples : Fer, Aluminium, coke dans la fabrication de la fonte
- les matières et fournitures consommables : biens qui concourent à la fabrication ou même à la distribution **sans être incorporés aux produits**.
Exemple : Charbon ou mazout utilisés comme combustible.

Remarque :

Alors que les matières premières constituent toujours des charges directes, les matières et fournitures consommables constituent souvent des **charges indirectes** et sont alors réparties entre les centres d'analyse ou affectées à ces centres.

B- Composantes d'un coût d'achat

Les coûts d'achat représentent, pour les marchandises et les matières achetées, tout ce **qu'elles ont coûté** jusqu'au moment où leur **mise en stock** est **réalisée**.

Les composantes de ces coûts sont le **prix d'achat** et les **frais d'acquisition**.

6 - LA TENUE DES COMPTES DE STOCKS.

Remarque importante :

Quelle que soit la méthode utilisée, il faut **impérativement**, en premier lieu, classer les mouvements des biens dans un ordre chronologique.

A- Méthode du coût moyen pondéré (CMP)

Les sorties de biens sont évaluées au coût moyen pondéré des entrées, stocks initiaux inclus.

$$\text{CMP} = \frac{\text{Valeurs Globales (Entrées + Stock Initial)}}{\text{Quantités (Entrées + Stock Initial)}}$$

B- Méthode du « premier entré - premier sorti » ou F.I.F.O.

Les sorties sont considérés comme s'effectuant dans l'**ordre des entrées**.

C- Méthode du « dernier entré - premier sorti » ou L.I.F.O.

Les sorties sont considérés comme s'effectuant dans l'**ordre inverse des entrées**.

7 - LES COÛTS DE PRODUCTION.

A- Définition

On entend par **coût de production**, un coût obtenu après des opérations de transformation. Suivant les modalités du processus de fabrication, on peut avoir à calculer plusieurs coûts de production.

B- Composantes du coût de production

Un coût de production est déterminé par regroupement des charges directes ou indirectes nécessitées par la fabrication elle-même et les stades antérieurs à cette fabrications.

- Charges directes

- **Coût des matières consommées :**

- › **Matières premières et matières consommables directes** évaluées par l'une des méthodes d'évaluation des sorties de stock sur la base du coût d'achat.
- › **Produits intermédiaires** évalués suivant les mêmes principes mais sur la base du coût de production desdits produits lorsque le processus de fabrication conduit à des stockages intermédiaires.

- **Coût de la main d'œuvre directe**

- › Il s'agit de la **main-d'œuvre** qui peut être affectée au coût d'un produit ou d'une commande parce que le travail correspondant concerne directement ce produit ou cette commande.
- › Le coût de la **main-d'œuvre** directe comprend :
 - Les **salaires bruts** y compris les primes diverses éventuelles
 - Les **charges sociales** obligatoires ou facultatives supportées par l'entreprise.

- charges indirectes

Les charges indirectes des centres de production sont réparties entre les coûts de production des produits ou des commandes proportionnellement aux unités d'œuvre qui leur sont fournies par ces centres.

Rappelons, enfin, que les centres principaux (production, étude et recherche,...) reçoivent des prestations de centres auxiliaires (gestion du personnel, gestion des bâtiments,...).

En revanche, les centres « administration générale » et « gestion financière » doivent être considérés comme des **charges hors exploitation** et en conséquence, leurs coûts imputés aux coûts de revient et non aux coûts de production.

C- Les produits en cours

En fin de période de calcul, la totalité de la fabrication n'est pas achevée. Une partie des charges de la période concerne la fraction des produits qui reste **en cours de fabrication**.

$\text{Coût de production} = \text{Charges de la période} + \text{en-cours initiaux} - \text{en-cours finals}$
--

D- Les produits dérivés

Certaines fabrications donnent en plus du (ou des) produit principal que l'on veut obtenir, des **produits résiduels** (déchets et rebuts) et des **sous-produits**. Ces éléments ne sont généralement pas sans valeur, d'où la nécessité d'en tenir compte dans les calculs de coûts.

a) Produits résiduels.

Les **déchets** sont des résidus de fabrication, constitués souvent par les éléments de matières premières (exemple : copeaux de métal) ou encore des impuretés se dégageant à la fabrication (exemple : scories).

Les **rebut**s sont des produits finis impropres à l'usage prévu (exemples : pièces cassées ou détériorées, éléments à dimension non conforme, etc.).

b) Produits résiduels inutilisables.

Dans ce cas, déchets et rebuts n'ont pas de valeur d'échange, il est inutile d'en déterminer le coût ou d'en tenir un compte de stock.

Leur évacuation peut entraîner des frais (transport, manutention, recyclage...).

Ces **charges** sont **incorporées** aux **coûts de production** des **produits finis** :

- Produits résiduels vendus.

La solution : **prix de vente soustrait du coût de production**. Le calcul se fait par soustraction, dans le tableau.

- Produits résiduels réutilisés par l'entreprise.

Ils sont alors valorisés, soit au prix du marché, soit à un prix forfaitaire.

Leur valeur ainsi déterminée est soit, soustraite du coût de production du produit fini dont ils proviennent (comme pour les en-cours finals) soit, ajoutée au coût de production du produit fini dans la fabrication duquel sont utilisés ces déchets et rebuts (comme pour les en-cours Initiaux).

On utilise les comptes **stock de déchets** et **stock de rebuts**

c) Sous-produits

On entend par **sous-produit**, un produit secondaire obtenu au cours de la fabrication d'un produit principal, objet essentiel de l'exploitation. Ils seront traités comme une matière première dans un nouveau processus de production.

8 - LES COÛTS HORS PRODUCTION

A- Définitions

Les coûts hors production sont des coûts qui ne peuvent être imputés qu'aux coûts de revient des produits vendus. Parmi eux, nous trouvons essentiellement les coûts de distribution nécessitant une étude particulière.

B- Application

Comme pour les coûts de production, un coût de distribution résulte de l'addition de charges directes et de charges indirectes.

- Charges directes

Ce sont les charges qui peuvent être rattachées à un produit déterminé (exemple : étude de marché, publicité spécifique, certains transports ou manutentions...)

Il s'agit essentiellement de charges de personnel et de prestations de services.

- Charges indirectes

Ces charges qui ne concernent pas un produit déterminé sont regroupées dans les **centres de distribution**. Généralement plus importantes que les charges directes (celle ci-dessus), elles constituent souvent l'**ensemble du coût de distribution**.

Dans ce cas, il est inutile de déterminer un coût de distribution ; le centre de distribution est alors directement réparti entre les coûts de revient.

Quant à l'imputation, soit aux coûts de distribution s'ils sont calculés, soit directement aux coûts de revient, elle se fait le plus généralement en l'absence d'unités d'œuvre spécifiques.

On pourra retenir comme clés de répartition, appelés également **assiette de frais**, le coût de production des produits vendus, voire des produits fabriqués.

Lorsque l'entreprise dispose de plusieurs canaux de distribution, il est souhaitable de différencier les charges de distribution par catégories de clientèle (grossistes, détaillants...).

Ces coûts de distribution permettent ensuite de calculer des coûts de revient par produit et par canal de distribution.

9 - LES COÛTS DE REVIENT

A- Définition et composantes

Le coût de revient de biens ou de service représente tout ce qu'ils ont coûté au cours du cycle d'exploitation, lorsqu'ils ont atteint le **stade final, distribution incluse**.

La définition ci-dessus permet de dire qu'un coût de revient résulte de la sommation des éléments suivants :

- Pour une entreprise commerciale (**Remarque** : ici, il n'y a aucun usinage)

Coût de revient vendus	=	Coût d'achat des produits + Coûts hors production
----------------------------------	---	---

- Pour une entreprise industrielle

Coût de revient	=	Coût de production des produits vendus + Coûts hors production
-----------------	---	--

Nous insistons sur le fait qu'il s'agit du **coût de revient des produits vendus**. En conséquence. En présence de stocks, il est essentiel de ne pas prendre comme composant le **coût de production** des produits finis pendant la période (ou le coût d'achat des produits achetés pour une entreprise commerciale) mais celui des **produits vendus** ce qui nécessite une **évaluation des sorties de stocks**.

PROBLEME D'ENSEMBLE.

Une société fabrique des produits P résultant de l'assemblage de deux pièces A et B. Ces pièces sont usinées dans l'entreprise à partir d'aciers spéciaux achetés après d'un fournisseur.

- Au 30 septembre, les stocks étaient les suivants :
 - Aciers spéciaux : 1'600 kg à 4,- le kg,
 - Pièces A : 80 pièces à 422,80 la pièce,
 - Pièces B : 80 pièces à 760,- la pièces,
 - Objets P assemblés : 125 objets à 1'440,- la pièce.
- Les opérations du mois peuvent être résumées ainsi :
 - Achats d'aciers : 7'000 kg à 3,80 le kg,
 - Usinage de 115 pièces A nécessitant 1'036 kg d'aciers et 540 heures de main d'œuvre directe,
 - Usinage de 120 pièces B nécessitant 6'000 kg d'aciers et 720 heures de main d'œuvre directe,
 - Assemblage de 130 objets P nécessitant 360 heures de main d'œuvre directe.
- L'heure de main d'œuvre directe coûte 45,-.
- Les charges indirectes sont analysées dans le tableau suivant :

	Totaux	Centres auxiliaires		Centres principaux			
		Gestion personnels	Gestions Bâtiments	Approvisionnement	Usinage	Montage	Hors production
Matière consommables	16'000.-	500.-	1'500.-	1'000.-	8'000.-	3'000.-	2'000.-
Autres charges	93'520.-	23'500.-	11'500.-	11'355.-	20'815.-	11'995.-	14'355.-
Charges supplétives	2'000.-	2'000.-					
Clé de répartition des centres auxiliaires							
Gestion personnels			5	25	25	20	25
Gestion des bâtiments				15	35	35	15
Unités d'œuvres				kg de matière achetée	h de main d'œuvre directe	h de main d'œuvre directe	

- L'entreprise a vendu 240 objets P.

Travail demandé :

Calculer les coûts et coûts de revient et présenter les comptes de stocks, en calculant des coûts unitaires au sou le plus proche.

Solution

1. Coût d'achat de l'acier :

	Quantité	Prix unitaire	Total
Achats	7	3'800.00	26'600.00
Approvisionnement	7'000	3.00	21'000.00
Coût d'achat	7'000		<u>47'600.00</u>

ACIER

SI	1.6	4'000.00	6'400.00	Sortie A	1.036	6'279.07	6'505.12
Entrée	7		47'600.00	Sortie B	6	6'279.07	37'674.42
				SpB	1.564	6'279.07	9'820.47

$$CMP = 6'279.07$$

2. Coût de production de A :

	Quantité	Prix unitaire	Total
Matière Première	1.036	6'279.07	6'505.12
Main d'œuvre	540	45.00	24'300.00
Usinage	540	24.89	13'440.60
Coût de production	115		<u>44'245.72</u>

A

SI	80	422.80	33'824.00	Sortie P	130	400.36	52'046.50
Entrée	115	384.75	44'245.72	SpB	65	400.36	26'023.25

$$CMP = 400.36$$

3. Coût de production de B :

	Quantité	Prix unitaire	Total
Matière Première	6	6'279.07	37'674.42
Main d'œuvre	720	45.00	32'400.00
Usinage	720	24.89	17'920.80
Coût de production	120		<u>87'995.22</u>

B

SI	80	760.00	60'800.00	Sortie P	130	743.98	96'716.89
Entrée	120	733.29	87'995.22	SpB	70	743.98	52'078.33

$$CMP = 743.98$$

4. Coût de production de P :

	Quantité	Prix unitaire	Total
Matière Première A	130	400.36	52'046.80
Matière Première B	130	743.98	96'717.40
Main d'œuvre	360	45.00	16'200.00
Usinage	360	15.56	5'601.60
<u>Coût de production</u>	130		<u>170'565.80</u>

P							
SI	125	1'440.00	180'000.00	Sortie	240	1'374.77	329'943.80
Entrée	130	1'312.04	170'565.29	SpB	15	1'374.77	20'621.49

$CMP = 1'374.77$

5. Coût de Revient de P:

	Quantité	Prix unitaire	Total
Coût de production P	240	1'374.77	329'943.80
Hors Production			25'000.00
<u>Coût de Revient</u>	240		<u>354'944.80</u>