

Introduction

L'évolution de la conjoncture économique, ne permet plus aux entreprises de continuer à gérer leurs ressources par les méthodes archaïques et souvent inadaptées. Ces dernières se trouvent donc confrontées à la nécessité d'une gestion optimale et rationnelle pour faire face aux différents risques pouvant contraindre sa rentabilité et sa survie.

C'est ainsi que les grandes entreprises se sont dotées de procédures d'*autocontrôle préventives*, permettant de soumettre chaque service à des contraintes internes aussi fortes, aussi incitatives que celles provenant d'un marché.

Ces procédures d'autocontrôle s'appuient sur un système d'information interne qui a d'ailleurs évolué. On est en effet passé d'une :

- Comptabilité industrielle à une
- Comptabilité analytique d'exploitation (CAE), puis à
- L'analyse des coûts ou encore analyse et contrôle des coûts ou enfin à
- La comptabilité de gestion (management accounting)¹.

Ce changement de vocabulaire est tout à fait significatif de la progression de cette technique qui ne s'appliquait initialement qu'à l'industrie et s'applique maintenant à toutes les organisations. Dans la mesure où il s'agit encore d'une comptabilité, ce n'est qu'une comptabilité de flux, mettant en relation des consommations de facteurs (inputs) avec des produits (outputs) mais ne décrivant en aucun cas une situation patrimoniale. Le concept central est celui de **coût**.

Un coût est un calcul par lequel on regroupe des charges selon un critère jugé pertinent, ce qui suppose que l'on ait défini préalablement l'usage que l'on souhaitait en faire.

Dans la plupart des organisations, on a recours à un ou plusieurs modes de regroupement suivants :

- par produits ;
- par activité ;
- par centre (ou section ou service).

Résultant d'un calcul interne à l'entreprise, un coût est une opinion, non un fait.

Le présent cours a comme objectif de présenter les différents principes de la comptabilité analytique, les modalités d'incorporation et de traitement de charges, ainsi que les différentes méthodes de calcul des coûts.

¹ Le Plan comptable général Français de 1982 parle de « comptabilité analytique » mais de nombreux ouvrages récents préfèrent traiter d'« analyse des coûts ». Le Conseil national (français) de la comptabilité a aujourd'hui une commission « comptabilité de gestion ». Les ouvrages anglo-saxons traitent de *management accounting* ou de *cost accounting*. Dans les pays de langue allemande, on parle de *Kostenrechnung*, soit, mot à mot, de calcul des coûts.

Chapitre 1 : Les principes de la Comptabilité Analytique

1. Définition de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique, ou comptabilité de gestion, est un **outil de gestion** destiné à suivre et à examiner **les flux** internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.

La comptabilité analytique est donc une discipline de la comptabilité essentiellement orientée à l'usage interne de l'entreprise, ayant comme objectif : le calcul, le suivi et le contrôle des coûts.

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

D'une part :

- ⇒ **Connaître les coûts** des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- ⇒ **Expliquer les résultats** en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de ventes correspondants ;

D'autre part :

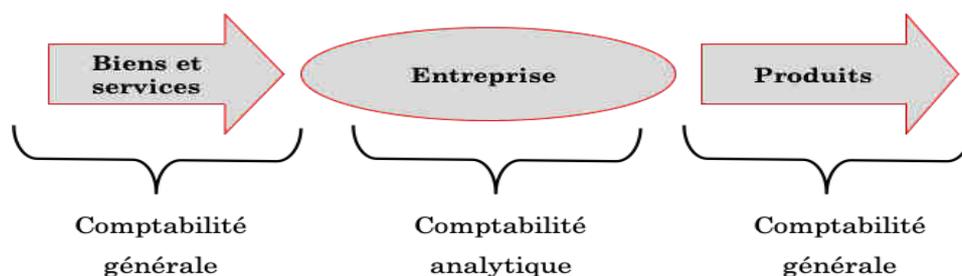
- ⇒ **Etablir les prévisions** de charges et produits courants ;
- ⇒ **En constater la réalisation et expliquer les écarts** qui en résultent ;

2. Objectifs de la comptabilité analytique

a- La comptabilité générale est entièrement orientée vers :

- la saisie de données d'après leur nature
- vers la détermination :
 - ⇒ des résultats globaux de l'entreprise.
 - ⇒ des situations active et passive à un moment donné.
- Son optique est financière et fiscale ;
- L'information comptable n'est pas adaptée à la prise de décision de gestion pour plusieurs raisons :
 - ⇒ Le résultat comptable concerne une période d'un an et n'est obtenu qu'en fin d'exercice (en retard) ;
 - ⇒ Le résultat net comptable concerne toutes les activités de l'entreprise ;
 - ⇒ L'information produite obéit le plus souvent à des préoccupations juridiques plutôt qu'économiques ;
 - ⇒ Le classement des charges n'est effectué ni par centre de responsabilité, ni par produit, ni par fonction.

b- La comptabilité analytique décrit les événements qui se produisent à l'intérieur de l'entreprise.



c - La comptabilité analytique fournit des informations correspondant aux besoins d'analyse propres à l'entreprise.

d - La comptabilité analytique fournit des informations fréquemment et rapidement.

e - La comptabilité analytique peut décrire l'avenir, et ensuite, comparer les réalisations aux prévisions.

La comptabilité analytique permet donc de fournir à la direction des informations préalables afin que celle-ci prenne ses décisions et exercer son pouvoir de contrôle.

f - La Comptabilité Analytique est présente à tous les stades de production, de la livraison de la matière à la sortie du produit fini.

g - Elle permet la connaissance du coût à chaque stade de la production : au niveau du coût d'achat, du coût de Production, et ce, par section de production (ou atelier).

h - Elle permet de connaître ses vraies marges par rapport au prix de vente qui reste une source exogène du marché.

3. Comparaison entre la CA et la CG

Critères de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizons	Passé	Présent - futur
Natures des flux observés	Observations des flux externes	Observations des flux internes
Documents de base	Externes	Externes et internes
Classement des charges	Classement par nature	Classement par destination
Objectifs	Financiers	Économiques
Règles	Rigides et normative	Souples et évolutives
Utilisateurs	Tiers + direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise, certifiée, formelle	Rapide, pertinente, approchée
Synthèse	<i>Outil juridique et financier</i>	<i>Outil de gestion et d'aide à la décision</i>

La comptabilité générale présente cependant quelques limites que nous allons exposer dans les deux exemples ci-après :

Exemple 1 :

L'entreprise « ANWAL » fabrique deux produits « A » et « B ». Les éléments de son exploitation pour l'exercice N sont les suivants :

Eléments	Produit A	Produit B
- Ventes	300 000 DH	260 000 DH
- Achats consommés de matières et fourniture	127 500 DH	114 000 DH

Par ailleurs, on vous communique les informations suivantes :

- Autres charges externes : 90 000,00 DH
- Impôts et taxes : 15 000,00 DH
- Charges de personnel : 80 000,00 DH
- Amortissements : 36 000,00 DH

Travail à faire :

1. Dégager le résultat de l'exercice.
2. Déterminer le produit le plus rentable pour l'entreprise.

Solution :

1. Calcul du résultat de l'exercice :

CPC simplifié

Charges	Sommes	Produits	Sommes
Achats consommés de matières	241 500,00	Ventes de biens et services	560 000,00
Autres charges externes	90 000,00		
Impôts et taxes	15 000,00		
Charges de personnel	80 000,00		
Amortissements	36 000,00		
Résultat de l'exercice (bénéfice)	97 500,00		
Total	560 000,00		560 000,00

2. Détermination du produit le plus rentable :

La comptabilité générale ne permet pas de déterminer le produit le plus rentable.

En effet, pour répondre à cette question, il est important de connaître les charges consommées par chaque produit, de comparer ensuite ces charges au chiffre d'affaires réalisées par chaque produit.

Il faut alors faire appel à une autre méthode de calcul, notamment la comptabilité analytique.

Exemple 2 :

Reprenons l'**exemple 1** et répondons aux questions suivantes :

1. Présenter deux comptes de produits et charges distincts de façon à faire apparaître le résultat pour chaque produit, sachant que :

- ⇒ Les autres charges externes sont imputables pour 20% au produit « A » et pour 80% au produit « B » ;
- ⇒ Les impôts et taxes et les amortissements sont à répartir également entre le produit « A » et le produit « B » ;
- ⇒ Les charges de personnel sont imputables pour 30% au produit « A » et pour 70% au produit « B » ;
2. Quelle conclusion peut-on tirer de l'examen des comptes de produits et charges distincts pour la gestion de l'entreprise ?

Solution :

1. Présentation du CPC par produit :

Compte de produits et charges du produit « A » Au 31/12/N

Charges	Sommes	Produits	Sommes
Achats consommés de matières	127 500,00	Ventes de biens et services	300 000,00
Autres charges externes	18 000,00		
Impôts et taxes	7 500,00		
Charges de personnel	24 000,00		
Amortissements	18 000,00		
Résultat de l'exercice (bénéfice)	105 000,00		
Total	300 000,00		300 000,00

Compte de produits et charges du produit « B » Au 31/12/N

Charges	Sommes	Produits	Sommes
Achats consommés de matières	114 000,00	Ventes de biens et services	260 000,00
Autres charges externes	72 000,00		
Impôts et taxes	7 500,00		
Charges de personnel	56 000,00		
Amortissements	18 000,00		
Résultat de l'exercice (Perte)	-7 500,00		
Total	260 000,00		260 000,00

Vérifions :

Résultat global= 105 000,00 – 7 500,00 = 97 500,00 (bénéfice)

2. Conclusion :

L'entreprise « ANWAL » pourrait envisager de revoir les prix pratiqués pour son produit « B » et essayer de les augmenter sensiblement.

Elle pourrait aussi revoir sa gestion pour essayer de réduire les coûts de ce produit.

Mais surtout, ne pas abandonner le produit « B » qui peut influencer le résultat du produit « A ».

4. Prix, produits, charges et coûts

Avant d'étudier les différentes méthodes de calcul des coûts, il convient de définir certains termes utilisés par la comptabilité analytique ;

a. Prix :

Le prix est le résultat d'une transaction avec une personne extérieure à l'entreprise. C'est une **expression monétaire** qui s'applique uniquement aux relations de l'entreprise avec **le milieu extérieur**.

On oppose généralement le **prix d'achat** au **prix de vente**.

b. Les produits :

En **comptabilité générale**, le terme produit désigne la contrepartie monétaire des biens et services vendus par l'entreprise.

En **comptabilité analytique**, le terme produit désigne les biens et services créés par l'entreprise durant le cycle d'exploitation.

Selon la date d'achèvement de la prestation, on distingue :

- Les produits en-cours ;
- Les produits intermédiaires ;
- Les produits finis.

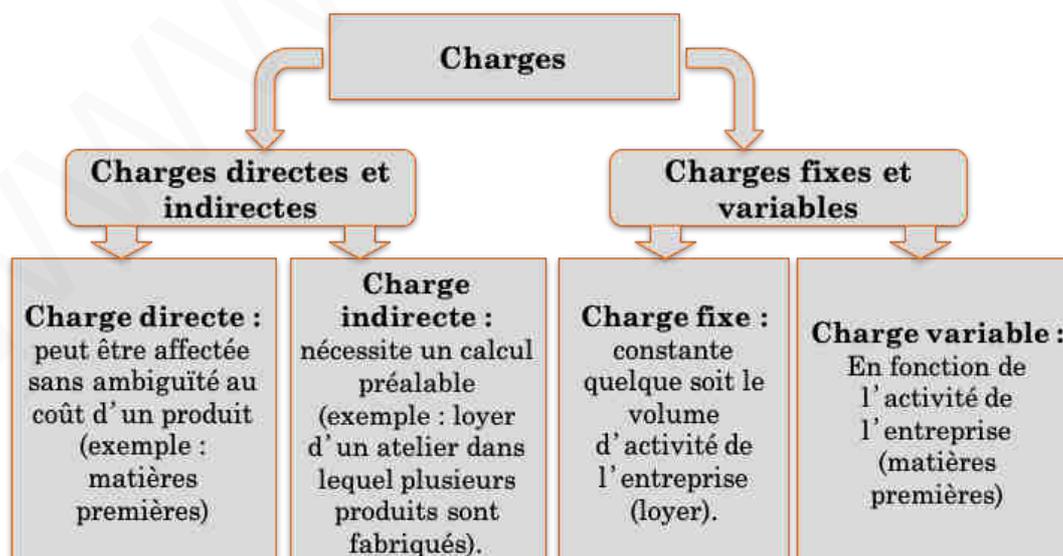
c. Les Charges :

Il s'agit d'une consommation de ressources par l'entreprise. Une charge correspond à un facteur d'appauvrissement pour l'entreprise.

Pour l'entreprise, les charges sont liées aux décaissements de « monnaie » : Achats et consommation de matières, salaires du personnel, frais d'entretien et de gestion.

Ces flux de valeurs d'exploitation doivent pour certaines d'entre elles subir des retraitements appropriés aux objectifs de la comptabilité analytique avant l'imputation à un coût.

⇒ **Typologie des charges**



d. Coûts :

Un coût est constitué par l'**accumulation** de charges sur un produit déterminé (biens ou services). Il s'agit d'un **concept interne** à l'entreprise.

Autrement dit, un coût est la somme des charges afférentes à un produit ou à un service à un stade donné : Stade de l'achat, stade de la production et stade de la vente.

Selon le stade d'élaboration du produit, divers coûts peuvent être déterminés.

Stade (Fonction)	Activité	Coût
Approvisionnement	Achat de Matières premières et fournitures	Coût d'achat
Production	Fabrication des produits	Coût de production
Distribution	Vente des produits	Coût de revient

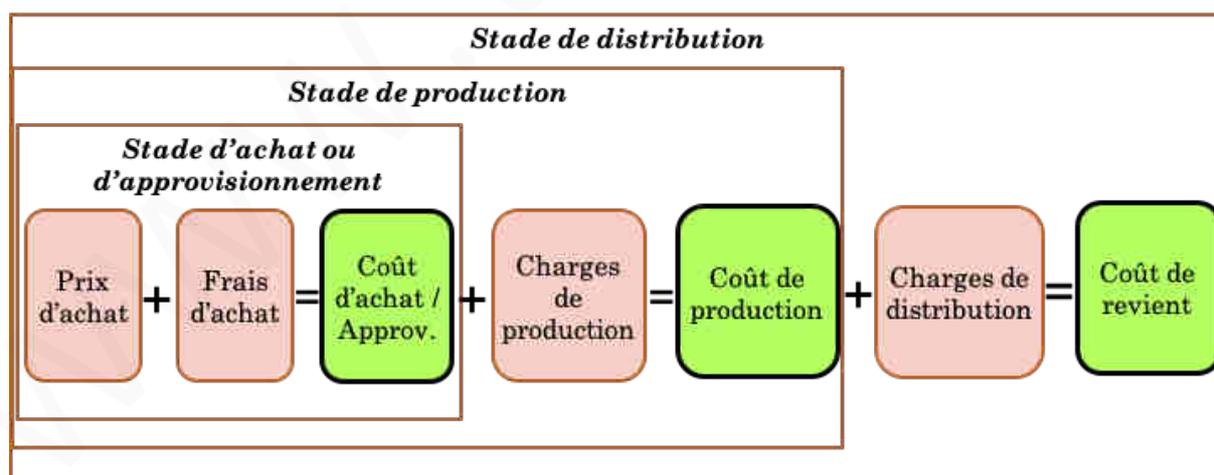
⇒ *La hiérarchie des coûts :*

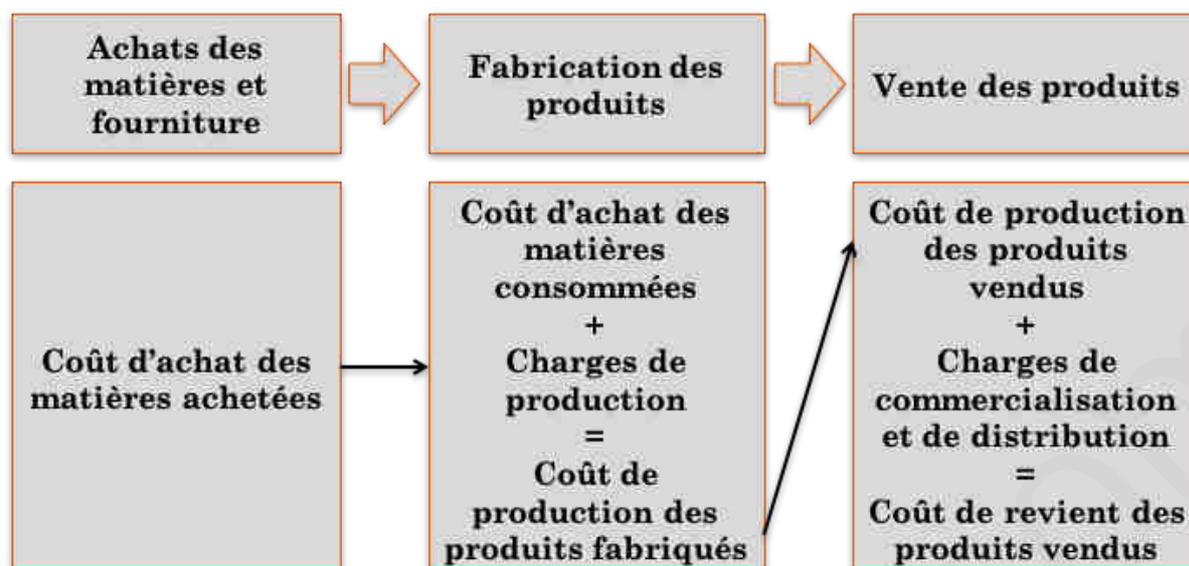
A chaque étape de son processus de production et de commercialisation, un produit consomme des ressources.

Afin de déterminer le coût de revient final d'un produit mis à la disposition d'un client, il est nécessaire de reconstituer son cheminement :

- ✓ Quelles sont les matières et les composantes qu'il a consommées ?
- ✓ Par quelles étapes de fabrication est-il passé ?
- ✓ Quels efforts de commercialisation et de distribution a-t-il nécessité ?

Le schéma suivant met en évidence l'existence d'une hiérarchie entre les différents coûts déterminés par l'entreprise :





La première étape consiste donc à déterminer le **coût d'achat des matières achetées**.

Le coût d'achat est constitué du prix d'achat des matières premières et de l'ensemble des dépenses d'approvisionnement encourues (frais de transport, de douane, frais du personnel affecté au service achat, frais de fonctionnement du service achat, etc.).

Attention : la quantité des matières achetées au cours d'une période n'est pas nécessairement la même que la quantité de matières consommées (phénomène de stockage et de déstockage).

Le **coût de production** est calculé à partir des matières consommées.

Le coût de production est constitué du coût d'achat des matières et composants consommés et des charges de fabrication encourues (salaires, amortissements, énergie, etc.).

Pour chaque élément faisant l'objet d'une transformation, un coût de production est ainsi déterminé.

Afin de vendre les produits, l'entreprise doit généralement engager des dépenses commerciales et de distribution. Ces dépenses devront être prises en compte pour calculer le **coût de revient des produits**.

Le coût de revient est constitué du coût de production et des dépenses de commercialisation et de distribution ;

La détermination du coût de revient suppose donc l'identification des différentes étapes d'élaboration du produit en calculant pour chacune d'elles des coûts intermédiaires.

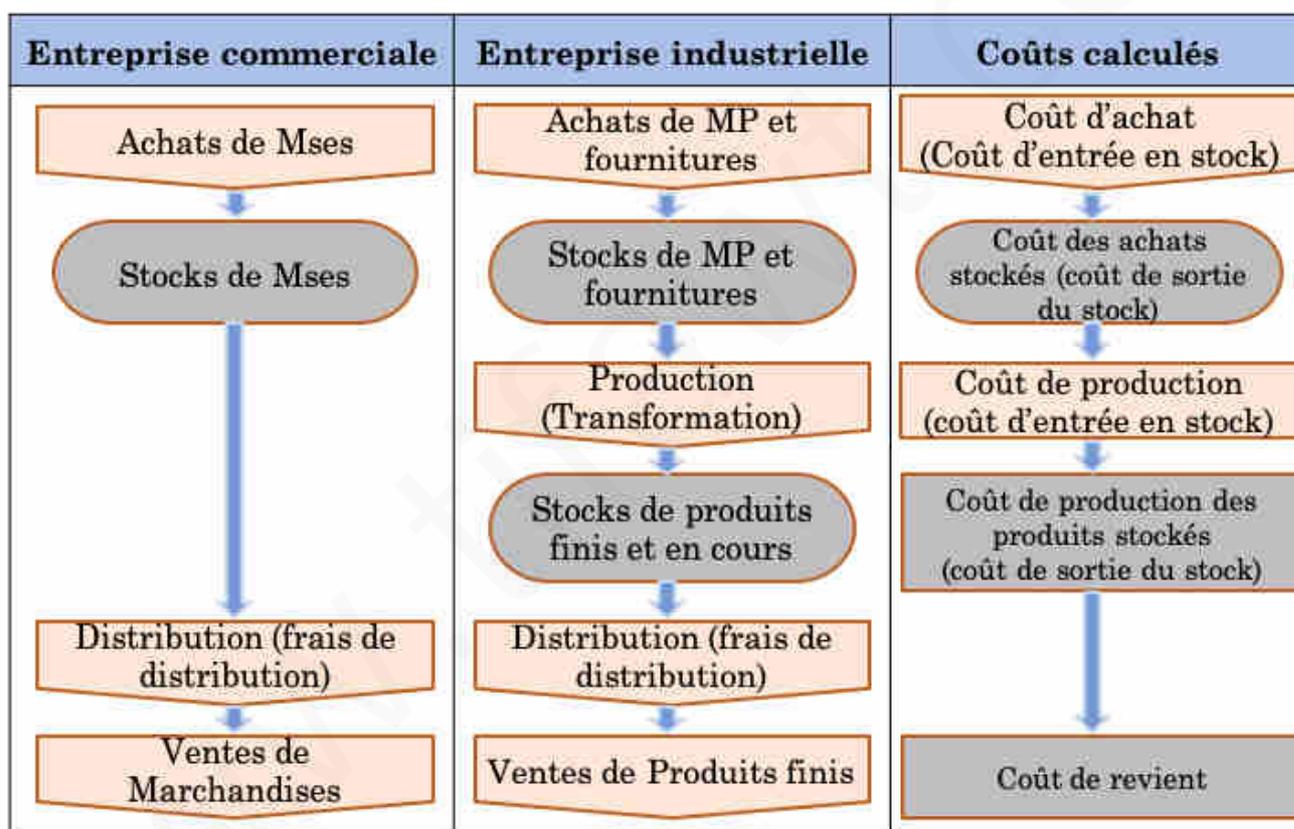
La hiérarchie des coûts diffère selon la nature de l'activité de l'entreprise (entreprise commerciale ou industrielle).

5. L'organisation de la comptabilité analytique

L'organisation de la comptabilité analytique doit être adaptée aux particularités structurelles de l'entreprise.

Il s'agit de prendre en considération la nature de l'activité de l'entreprise (commerciale ou industrielle) :

- ⇒ L'entreprise commerciale achète des marchandises pour les revendre en l'état. Elle n'effectue pas de calcul de coût de production.
- ⇒ L'entreprise industrielle transforme des matières premières en produits finis. Elle utilise les étapes intermédiaires du coût de production et du coût de sortie des stocks des produits fabriqués.



6. L'incorporation des charges aux coûts

La CA doit fournir des informations économiquement significatives en matière de coûts et de résultats. Ceci implique à l'évidence que les charges entrant dans son réseau soient également économiquement significatives eu égard à l'activité de l'entreprise.

Les différences de conception entre la CA et la CG conduisent à un retraitement des charges de la CG pour déterminer les charges qui doivent entrer dans le réseau de la CA.

Les charges non incorporables :

Ce sont des charges qui ont été régulièrement comptabilisées en classe 6 suivant les critères de la CG mais qui ne reflète pas les conditions normales d'une exploitation de l'entreprise ; L'incorporation de ces charges viendraient artificiellement majorer le coût des produits, empêchant de juger les évolutions significatives des coûts dans le temps.

Les charges supplétives :

Les charges supplétives sont des charges qui ne sont pas prises en considération au niveau de la comptabilité générale mais qui sont prises en compte en comptabilité analytique.

Exemple : salaire de l'exploitant, intérêt des capitaux propres.

$$\boxed{\text{Charges incorporées en CA}} = \boxed{\text{Charges de la CG}} - \boxed{\text{Charges non incorporables}} + \boxed{\text{Charges supplétives}}$$

Charges non incorporable

- Impôt sur les bénéfices
- Charges personnelles de l'exploitant
- Charges non liées à l'exploitation de l'entreprise
- Charges non courantes
- Dotation aux amortissements de frais préliminaires

Charges supplétives

- Salaire de l'exploitant
- Intérêt des capitaux propres
- Autres charges non prises en considération en comptabilité générale mais qui sont liées à l'exploitation

Les charges de substitution :

Dans le but de déterminer un coût économique, certaines charges sont incorporées aux coûts pour des montants différents de ceux de la comptabilité générale.

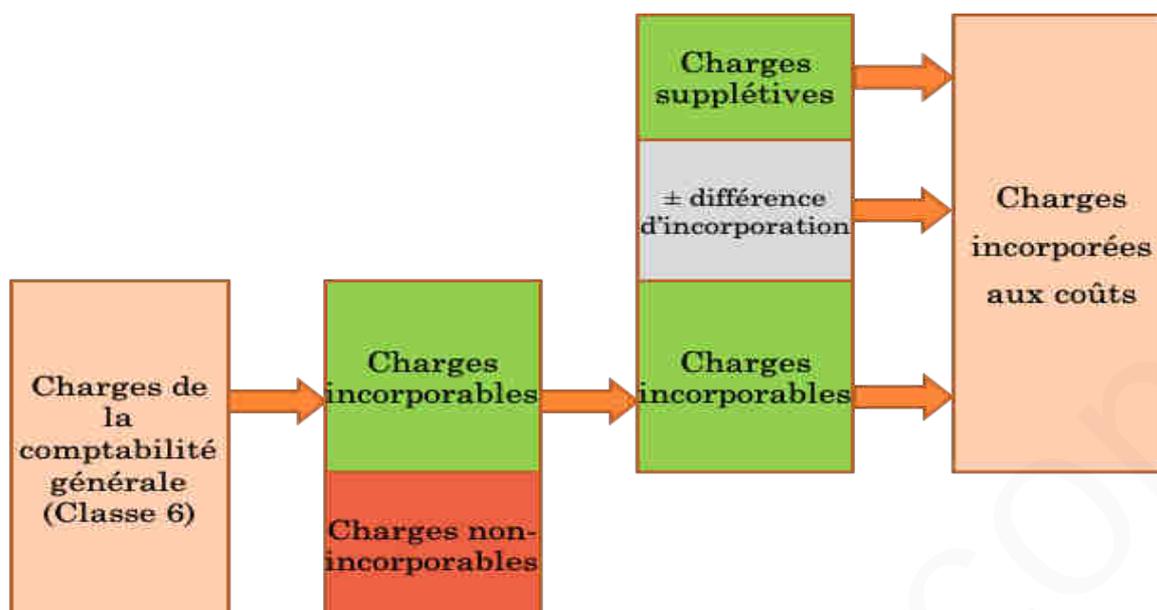
Ces charges, qualifiées de charges de substitution, concernent les amortissements, les provisions, les consommations de matières et la pratique de l'abonnement (exemple : Assurance : Calcul de la charge en prorata...).

La différence d'incorporation :

La différence entre les charges de substitution et les valeurs retenues en comptabilité générale constitue des différences d'incorporation.

$$\boxed{\text{Charges de substitution} - \text{charges de la CG} = \pm \text{différence d'incorporation}}$$

Les charges supplétives constituent aussi des différences d'incorporation.



L'incorporation des frais aux coûts et coût de revient ne se fait pas de la même façon.

En effet, parmi les frais, on peut faire une distinction entre les charges directes et les charges indirectes.

Les charges **directes** sont les charges qui peuvent être *affectées directement et exclusivement aux coûts* et coût de revient d'une seule section.

Exemples : Matières premières, Main d'œuvre directe, L'annuité d'amortissement d'une machine qui ne sert à fabriquer qu'un seul produit, Frais de publicité spécifique à un produit ...

Les charges **indirectes** sont des charges qui *ne peuvent pas être affectées directement* à une seule section **car elles sont globales** ; c'est-à-dire elles intéressent l'ensemble ou une partie de l'ensemble des sections de l'entreprise et ses produits. Elles sont regroupées dans des sections homogènes, appelées aussi Centres d'analyse.

Exemples :

L'annuité d'amortissement des machines qui sert à fabriquer plusieurs produits, Consommation de l'électricité, l'assurance des locaux ; Frais d'entretien des machines, Frais d'administration...

Application :

Du compte de produits et charges de l'entreprise « ANWAL » relatif au mois de Septembre N, on extrait les informations suivantes:

Charges de la CG	Montant en DH
Achats consommés de matières et fourniture	250 000,00
Location et charges locatives	160 000,00
Impôts, taxes et droits assimilés	9 000,00
Rémunérations du personnel	25 000,00
Dotations d'exploitation	16 000,00
Charges d'intérêts	3 000,00
Charges non courantes	6 000,00

Lors de l'imputation des charges aux différents coûts et coût de revient, le comptable de l'entreprise « ANWAL » a fait les constatations suivantes :

- Le compte « Location et charges locatives » comporte 20.000,00 DH comme loyer personnel de l'exploitant ;
- Le compte « Impôts, taxes et droits assimilés » comporte 5.000,00 DH de vignette de la voiture personnelle de l'exploitant ;
- Le compte « Rémunérations du personnel » ne comporte pas le salaire de l'exploitant qui exerce un travail de direction. Ce salaire peut être estimé à 15.000,00 DH ;
- Les dotations d'exploitation concernent un matériel qui doit être normalement amorti sur 5 ans, alors que l'entreprise l'a amortie sur 2 ans et demi pour bénéficier des dispositions du code des investissements ;
- Les charges financières ne tiennent pas compte des intérêts du capital (capital s'élève à 900.000,00 DH). Le taux annuel est de 12 %

T.A.F. : Procéder aux redressements nécessaires permettant de déterminer les charges de la comptabilité analytique.

Solution :

Tableau de redressement en DH

Postes	Montants	Redressement		Charges de comp. Analy
		+	-	
Achats consommés de matières et fourniture	250 000,00	-	-	250.000,00
Location et charges locatives	160 000,00	-	20.000,00	140.000,00
Impôts, taxes et droits assimilés	9 000,00	-	5.000,00	4.000,00
Rémunérations du personnel	25 000,00	15.000,00	-	40.000,00
Dotations d'exploitation	16 000,00	-	8.000,00	8.000,00
Charges d'intérêts	3 000,00	9.000,00	-	12.000,00
Charges non courantes	6 000,00	-	6.000,00	0
TOTAUX	469.000,00	24.000,00	39.000,00	454.000,00