

Les fondamentaux de la comptabilité de gestion

Professeur : Kaoutar El Menzhi

La Comptabilité Analytique

Professeur : Kaoutar El Menzhi

Objectifs du cours

- Permettre à l'étudiant de cerner les différents types de charges : directes et indirectes, fixes et variables
- Familiariser l'étudiant avec les différents calculs relatifs à la détermination des coûts complets, des coûts variables et du seuil de rentabilité
- Initier l'étudiant à l'établissement des budgets et à l'analyse des écarts entre réalisations et prévisions

Bibliographie

- B. & F. Grandguillot : Comptabilité de gestion, Gualino éditeur, 2003
- D. Leclère : L'essentiel de la comptabilité analytique, Editions d'Organisation, 2004
- T. Saada, A. Burlaud, C. Simon : Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, 2005
- G. Langlois, M. Bringer, C. Bonnier : Contrôle de gestion, DCG 11, Sup'Foucher, 2007
- C. Alazard, S. Sépari : Contrôle de gestion, cas pratiques, DCG 11, Dunod 2009

PLAN / Partie I

Introduction

- I- Présentation de la comptabilité de gestion
- II- Classement des charges

Partie I : La méthode des centres d'analyse

Chapitre 1 : Les principes de base de l'analyse des coûts complets

- I- Le passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique
- II- Le traitement des charges indirectes

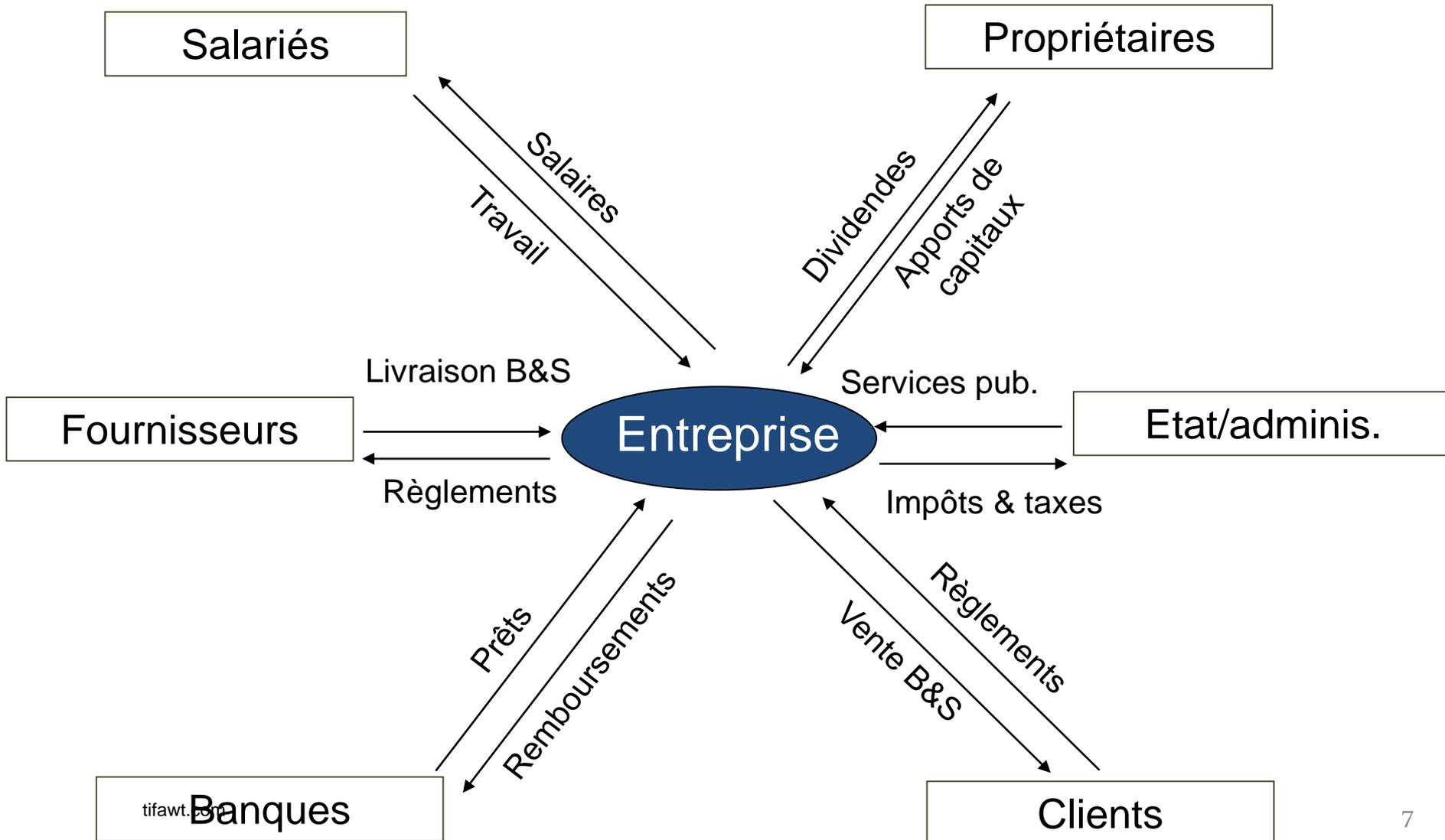
Chapitre 2 : Méthodologie de calcul des coûts complets

- I- L'organisation générale de la méthode du full-costing
- II- Problèmes particuliers
- III- Concordance entre résultat analytique et résultat comptable

INTRODUCTION

**Présentation de
la comptabilité de gestion**

L'entreprise et ses partenaires



Limites de la comptabilité générale

Comptabilité
générale



La comptabilité générale enregistre toutes les opérations de l'entreprise dans le but de déterminer les résultats globaux de l'entreprise (compte de résultat) et les situations active et passive (bilan) à un moment donné (fin d'exercice).



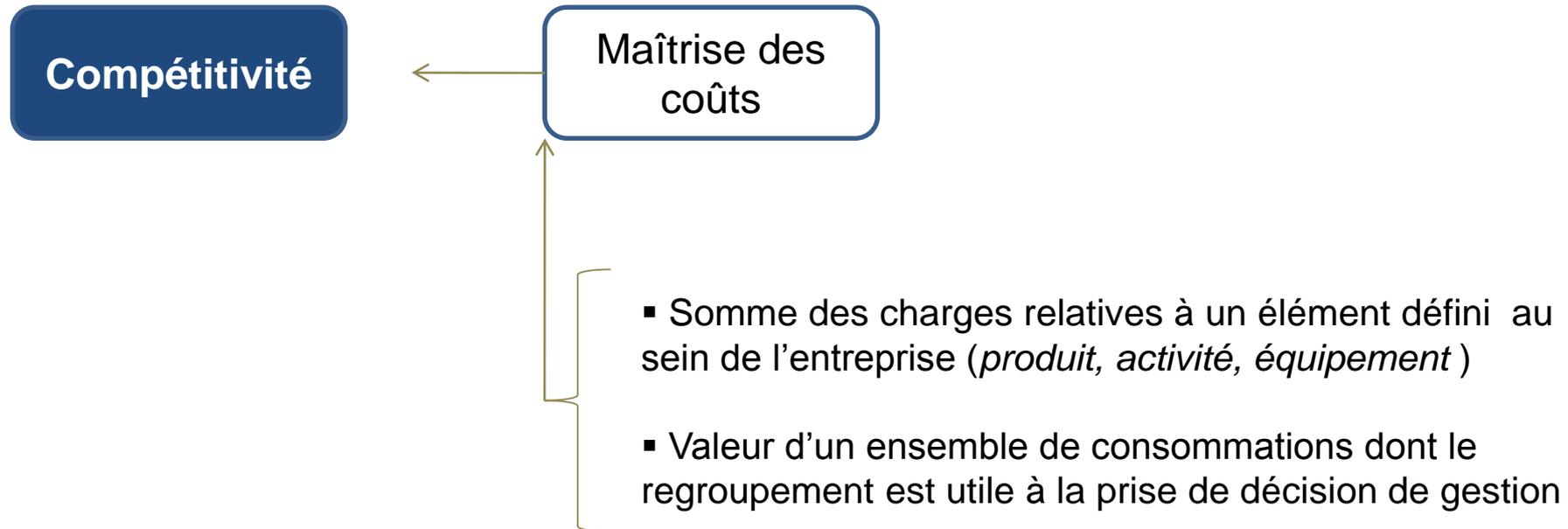
- Quelle est la situation de l'entreprise ?
- Pourquoi est-elle ainsi ?
- Comment l'améliorer ?
- Comment répartir équitablement les résultats après prélèvement fiscal ?

Limites de la comptabilité générale

On vous communique l'extrait du compte de résultat d'une entreprise qui fabrique des barques et des planches à voile

Produits d'exploitation	12.150	▪ Quel est le résultat de l'entreprise ?
Charges d'exploitation	8.025	
Résultat d'exploitation	4.125	▪ A quel moment ce résultat est-il obtenu ?
Produits financiers	-	▪ Peut-on connaître le résultat obtenu pour les barques et pour les planches à voile à l'aide de la comptabilité générale ?
Charges financières	100	
Résultat financier	-100	▪ Pourquoi ?
Résultat courant	4.025	
Produits non courants	-	▪ Comment devraient être ventilées les charges ?
Charges non courantes	-	
Résultat non courant	-	
Résultat avant impôt	4.025	

Rôle de la comptabilité de gestion



Rôle de la comptabilité de gestion

La société XYZ fabrique quatre produits A, B, C et D. Le résultat de la comptabilité générale est de 200.000. Les résultats par produit fournis par la comptabilité analytique sont les suivants :

Produit	A	B	C	D
Résultat	120.000	30.000	- 40.000	90.000



Le résultat de la comptabilité générale peut cacher l'existence d'une activité qui fonctionne à perte.
Faut-il ou non supprimer le produit C ?
Analyser l'impact de la suppression du produit C sur le résultat des autres produits.
Si on garde le produit C et si on développe les autres produits, que se passera-t-il ?

Rôle de la comptabilité de gestion

La comptabilité analytique permet de ...

- Répartir les charges entre les différents coûts (*d'achat, de production, de distribution, hors production, de revient*).
- Déterminer pour chaque produit fabriqué, son résultat analytique.

La comptabilité analytique nous apprend à ...

- Connaître l'importance des coûts dans le processus de production.
- Savoir qu'il existe des produits bénéficiaires et des produits moins rentables ou déficitaires.

Comptabilité de gestion, un outil de gestion

Comptabilité
analytique
historique

Détermination des coûts réels constatés.

Calcul des résultats.

Comptabilité
analytique
prévisionnelle

Détermination des coûts préétablis.
Contrôle, par comparaison, avec les
coûts réels.

Analyse des écarts.

**Aide à la prise de
décisions**

Niveaux de décision

Exemples

Stratégique (à long terme)

Décisions de produire des voitures de type monospace, de ramener de 5 à 3 ans le délai de conception des modèles, de délocaliser une production au Portugal et de vendre par un réseau de concessionnaires exclusifs.

Courant ou Tactique (à court terme)

Définition des variantes (motorisation, accessoires) des voitures monospace, organisation des équipes de conception des modèles, définition de l'effectif et de la qualification des personnels de l'usine portugaise, définition des objectifs de vente et de la marge bénéficiaire des concessionnaires.

Exécution (à très court terme)

Fixation du nombre de voitures à produire dans chaque modèle pour les 10 jours à venir, embauche d'un employé, facturation des voitures livrées à un concessionnaire.

Comptabilité financière VS Comptabilité de gestion

Critères de comparaison	Générale	Analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizons	Passé	Présent – Futur
Nature des flux observés	Externes	Internes
Classement des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	Financiers	Économiques
Utilisateurs	Tiers – Direction	Tous les responsables

INTRODUCTION

Classement des charges

Classement des charges ou définition d'un objet de coût

Par fonction ou activité

Ensemble de tâches élémentaires de même nature accomplies en vue de contribuer à la valeur d'un produit (approvisionnement, production, distribution...)

Par produit

Le classement s'effectue à ce niveau par produit fini.

Par centre d'activité ou d'analyse

Il s'agit d'une division organisationnelle de l'entreprise (usine, service, atelier) qui correspond à des centres de responsabilité.

Différentes façons d'analyser les charges

Par fonction

Au cours du mois de janvier n+1, les charges de l'entreprise « RABATMER », qui produit des barques et des planches à voile, sont les suivants :

N° de compte	Intitulé	Montant
61211	Achats de matières premières (polyester)	1.500
61212	Achats de matières premières (résine)	600
613/614	Autres charges externes	900
616	Impôts et taxes	200
617	Charges de personnel	1.200

Différentes façons d'analyser les charges

Par fonction

La répartition des charges entre les différentes fonctions se fait en fonction des clés de répartition suivantes :

Clés de répartition des charges par fonction

Intitulé	Approvisionnement	Production	Distribution
Achat de polyester	100%	-	-
Achat de résine	100%	-	-
Autres charges externes	10%	50%	40%
Impôts et taxes	20%	40%	40%
Charges de personnel	10%	70%	20%

TAF : Compte tenu des renseignements donnés ci-dessus, établir le tableau d'analyse des charges par fonction.

Différentes façons d'analyser les charges

Réponse

Clés de répartition des charges par fonction

Intitulé	Total	Approvisionnement	Production	Distribution
Achat de polyester	1.500	1.500	-	-
Achat de résine	600	600	-	-
Autres charges externes	900	90	450	360
Impôts et taxes	200	40	80	80
Charges de personnel	1.200	120	840	240
TOTAL	4.400	2.350	1.370	680

Analyse des charges
par fonction



Mise en évidence des
fonctions les plus coûteuses.

Différentes façons d'analyser les charges

Par produit

Répartition des charges par produits			
Intitulé	Total	Barques	Planches à voile
Achat de polyester	1.500	100%	-
Achat de résine	600	-	100%
Autres charges externes	900	70%	30%
Impôts et taxes	200	50%	50%
Charges de personnel	1.200	62,5%	37,5%

TAF : Établir le tableau d'analyse des charges par produit

Différentes façons d'analyser les charges

Réponse

Répartition des charges par produits			
Intitulé	Total	Barques	Planches à voile
Achat de polyester	1.500	1.500	-
Achat de résine	600	-	600
Autres charges externes	900	630	270
Impôts et taxes	200	100	100
Charges de personnel	1.200	750	450
Total	4.400	2.980	1.420

Analyse des charges
par produits



Mise en évidence des
produits qui consomment
le plus de charges.

Différentes façons d'analyser les charges

Sachant qu'au cours du mois de janvier, l'entreprise a vendu toute sa production de barques et de planches soit, 50 planches à voile pour un total de 1.200 et 15 barques pour un total de 3.600, calculer le résultat analytique global et unitaire sur les barques et les planches à voile.

Résultat analytique							
Éléments	Barques			Planches à voile			Total
	Q	PU	T	Q	PU	T	
Prix de vente							
- coût de revient (charges)							
Résultat analytique							

Que constatez-vous au niveau des résultats analytiques ?

Différentes façons d'analyser les charges

Réponse

Résultat analytique							
Éléments	Barques			Planches à voile			Total
	Q	PU	T	Q	PU	T	
Produits	15	240	3.600	50	24	1.200	4.800
- coût de revient	15	198,66	2.980	50	28,4	1.420	4.400
Résultat analytique	15	+ 41,34	+ 620	50	-4,4	- 220	+ 400


 Résultats mensuels sont positifs.
 Mais perte sur les planches à voile.

Différentes façons d'analyser les charges

Par centre d'activité ou d'analyse

- Services techniques (ateliers, bureaux d'études, services d'entretien...)
- Services commerciaux (achat, marketing, expédition, magasins de vente)
- Services généraux (secrétariat, comptabilité, services financiers, direction générale, service informatique...)

Différentes façons d'analyser les charges

Par centre d'activité ou d'analyse

Les barques et les planches à voile sont fabriquées par passages successifs dans deux ateliers :

- * Atelier I : fabrication des pièces élémentaires de chaque produit
- * Atelier II : assemblage des pièces élémentaires

Soit la répartition des charges par centres d'activité suivante :

Clés de répartition des charges par centres d'activité

Intitulé	Service administratif	Atelier I	Atelier II
Achat de polyester	-	90%	10%
Achat de résine	-	20%	80%
Autres charges externe	45%	30%	25%
Charges de personnel	20%	30%	50%

TAF : Compte tenu des renseignements donnés ci-dessus, établir le tableau d'analyse des charges par centres d'analyse

Différentes façons d'analyser les charges

Réponse

Tableau de répartition des charges par centres d'activité

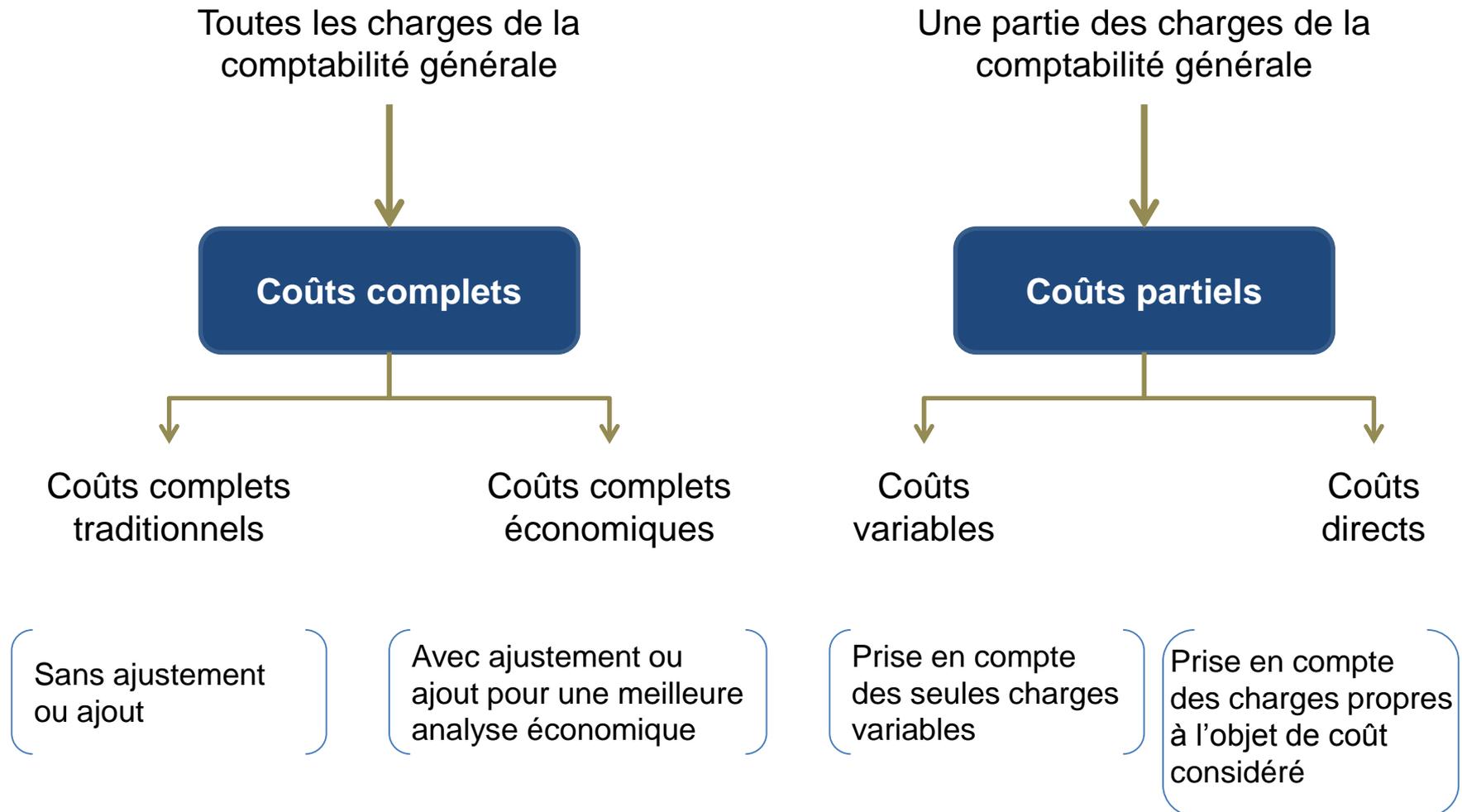
Intitulé	Totaux	Service administratif	Atelier I	Atelier II
Achat de polyester	1.500	-	1.350	150
Achat de résine	600	-	120	480
Autres charges externe	900	405	270	225
Charges de personnel	1.200	240	360	600
Total	4.200	645	2.100	1.455

→ { Contrôle des charges.

Mise en jeu des responsabilités.

Etendue des coûts

Les coûts sont calculés , pour une période déterminée, en incorporant soit



Pour conclure...

Etendue des coûts	Période de calcul	Objet de coût
a. Coûts complets	a. Coûts constatés ou réels	a. Fonction
b. Coûts partiels	b. Coûts préétablis ou prévisionnels	b. Produit
<ul style="list-style-type: none"> - Coût variable - Coût direct 		c. Centre d'analyse ou de travail ou de responsabilité

Ainsi, on peut vouloir calculer le coût complet préétabli par responsabilité.

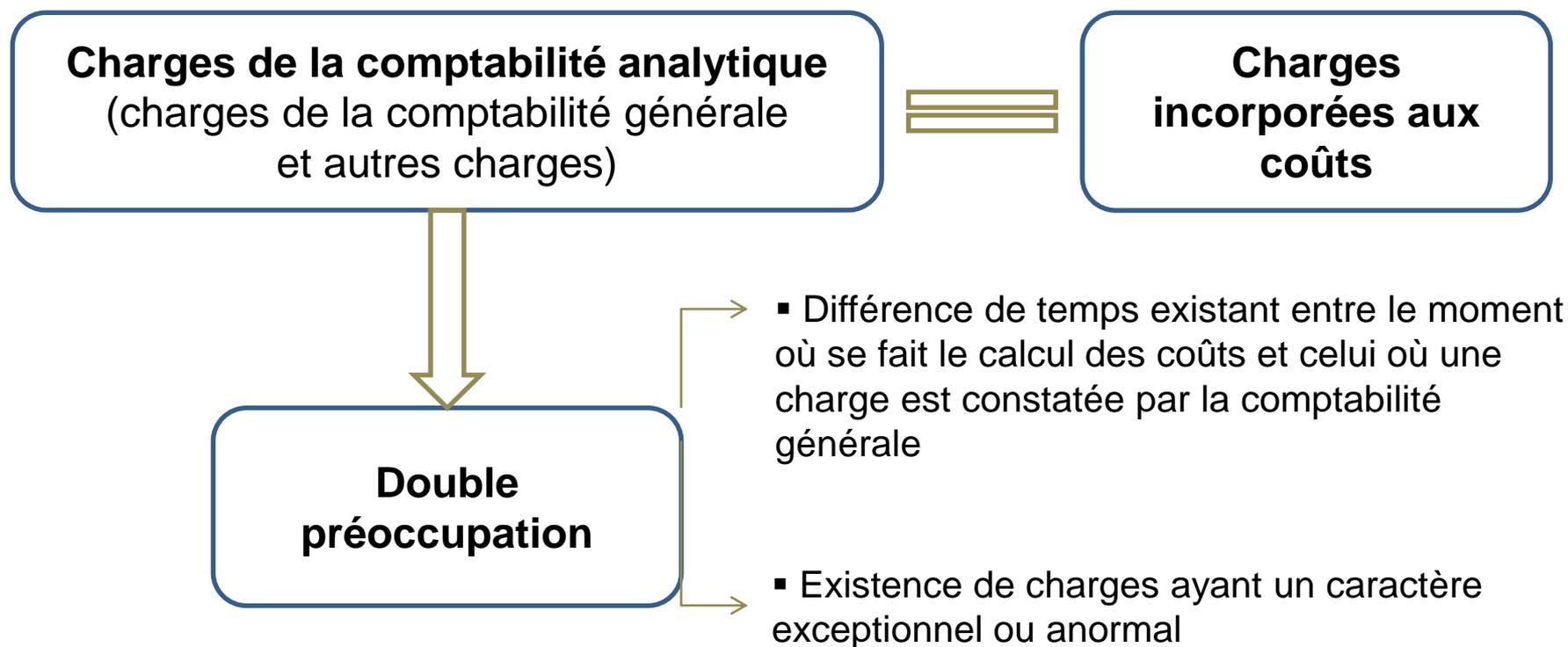
Partie 1 :

Les principes de base de l'analyse des coûts complets
(full-costing)

CHAPITRE I

Passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique

De la comptabilité générale à la comptabilité analytique



Importance de la périodicité des charges

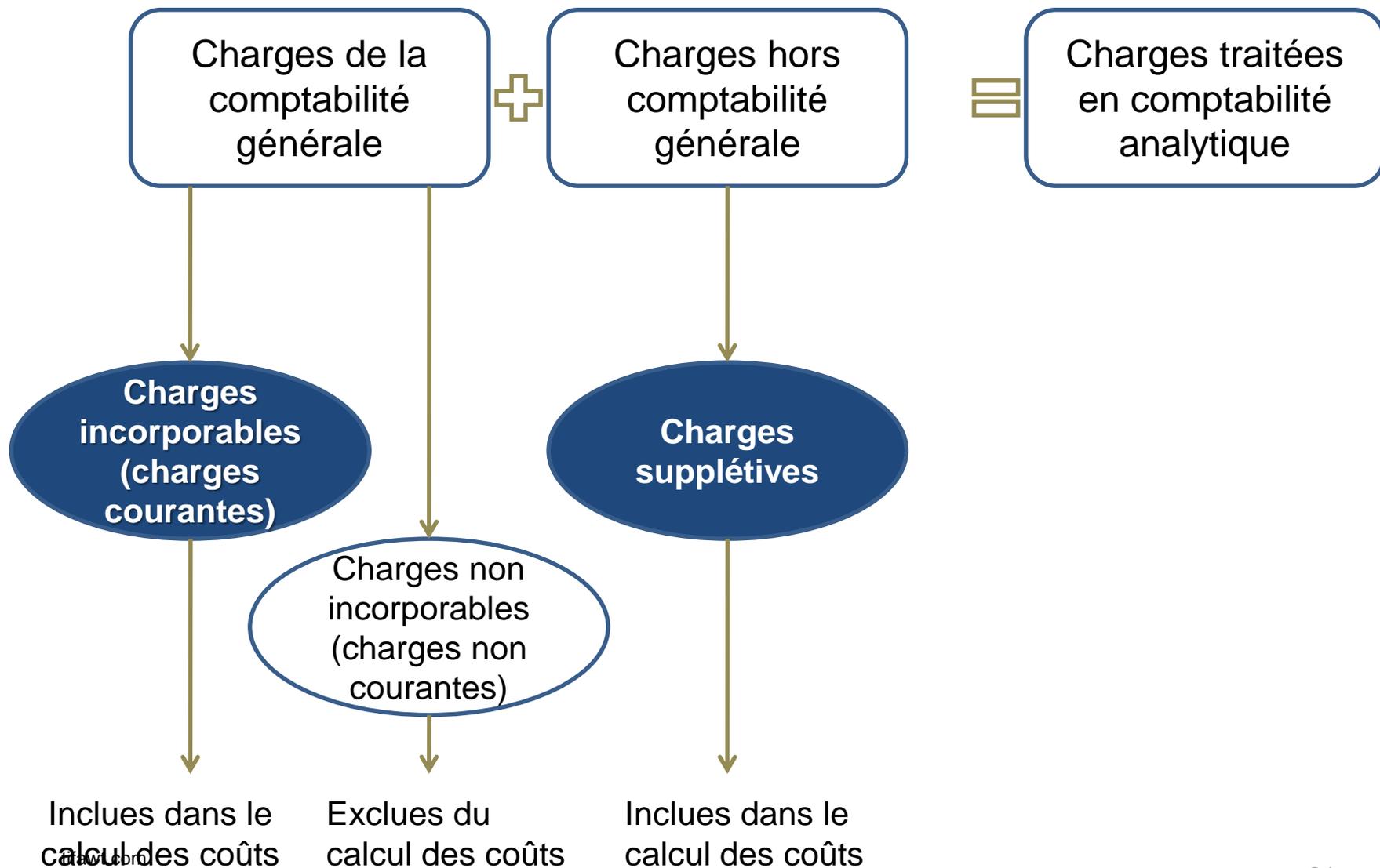


Consiste à répartir les charges trimestrielles ou annuelles d'une manière égale sur les mois de l'année

Exemple d'abonnement des charges non mensuelles

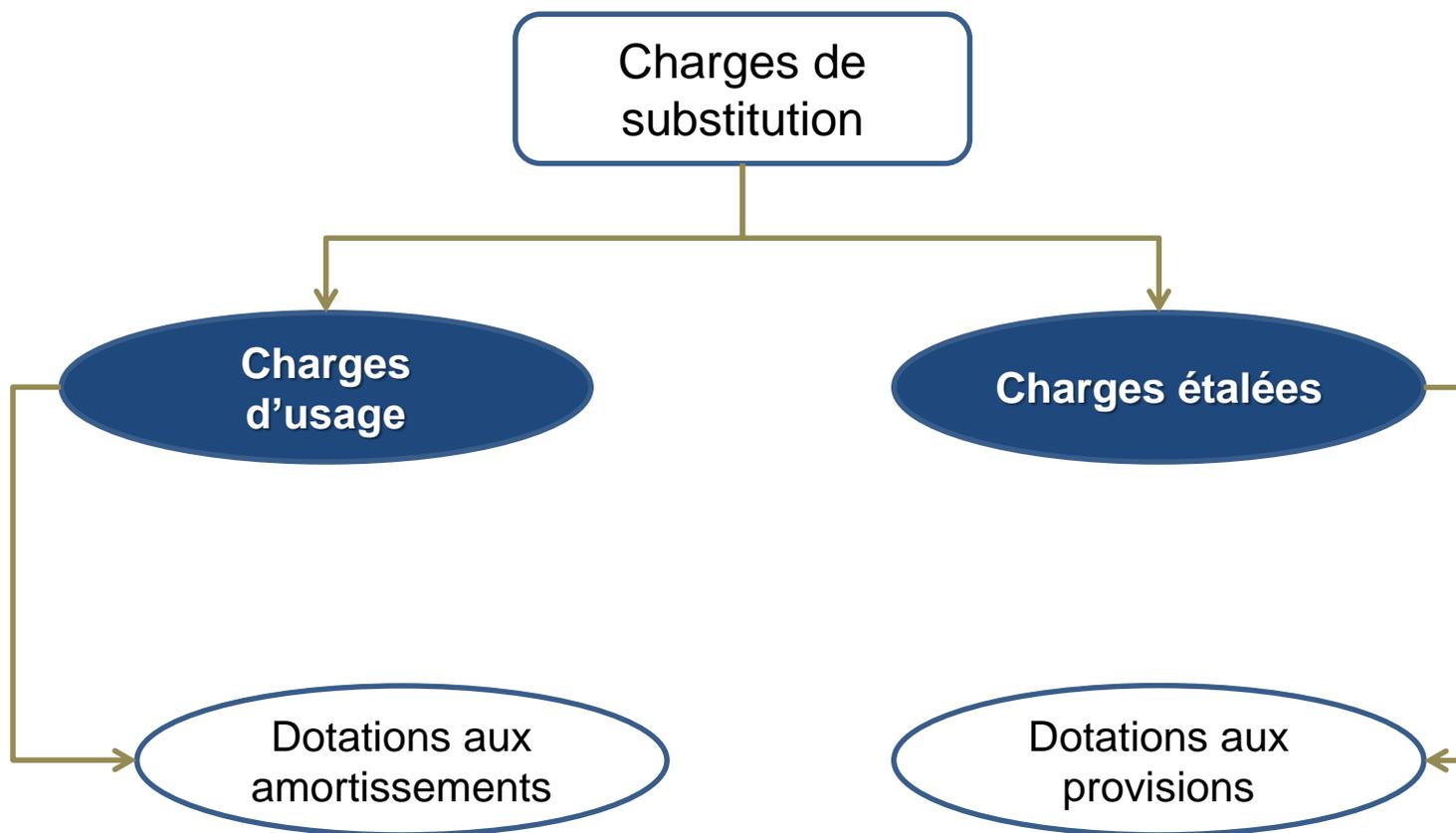
Nature	Périodicité	Montant	Abonnement pour un mois
Locations et charges locatives	Trimestre	4.500	1.500
Prime d'assurances	Année	2.400	200
Intérêts des emprunts et dettes	Année	3.000	250
Dotations aux amortissements	Année	48.000	4.000

Importance du choix des charges

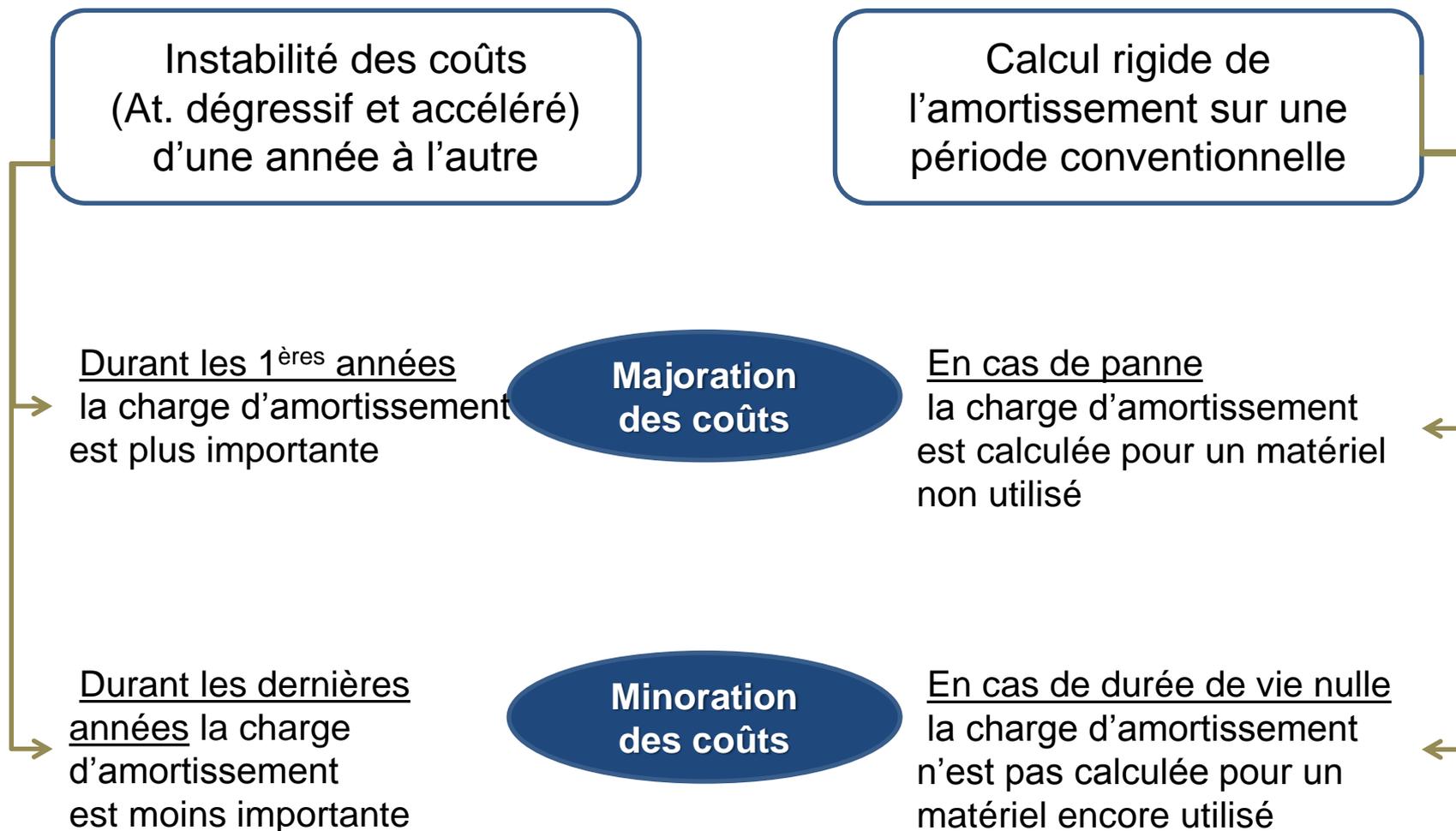


Charges incorporables retraitées

Charges devant être corrigées en vue
d'une meilleure expression économique



Charges d'usage



Charges d'usage

Caractéristiques d'une charge d'usage

- Elle est calculée sur la valeur actuelle et non sur la valeur d'origine.
- Elle est incorporée aux coûts tant que l'immobilisation reste en service.
- La durée d'usage peut être différente de celle prévue dans le plan d'amortissement (*durée économique*).

Charge d'usage = valeur d'usage de l'immobilisation / durée prévue d'usage

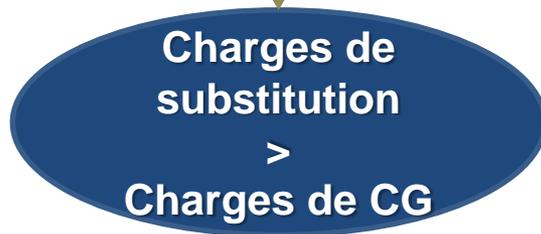
Charges étalées

Elles sont calculées d'après des critères économiquement justifiés définis par l'entreprise, il faut donc écarter :

- Dotations aux provisions réglementées (provision pour hausse des prix, fluctuations des cours, ...).
- Charges ne présentant pas un caractère habituel dans la profession et devant être considérées comme un risque (provisions pour dépréciation, provisions pour litige..).

Les différences d'incorporation

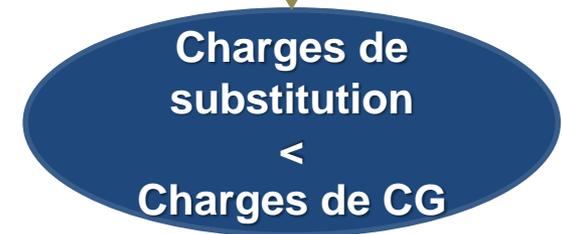
$$\text{Différences d'incorporation} = \text{Charges de substitution} - \text{Charges de la comptabilité générale}$$



Augmentation des coûts



Différence à ajouter



Réduction des coûts



Différence à retrancher

Exemple de différences d'incorporation

a- Un matériel acquis en N à 10.000 est amorti sur 5 ans.
La valeur d'usage est estimée à 15.000 pour une durée d'usage de 8 ans.

b- Une provision pour risques enregistrée en comptabilité générale pour 13.000 est économiquement justifiée pour 19.000 dhs.

TAF : Calculer les différences d'incorporation.

	Charge comptable	Charge d'usage / Charge étalée	Différence d'incorporation
Pour l'amortissement	$10.000/5 = 2.000$	$15.000/8 = 1.875$	- 125
Pour la provision	13.000	19.000	6.000

Charges supplétives

Ce sont des charges fictives créées pour prendre en compte le coût des facteurs économiques qui interviennent dans un processus courant d'exploitation sans générer de charges en comptabilité générale , on parle de coût d'opportunité.

Coût d'opportunité

=

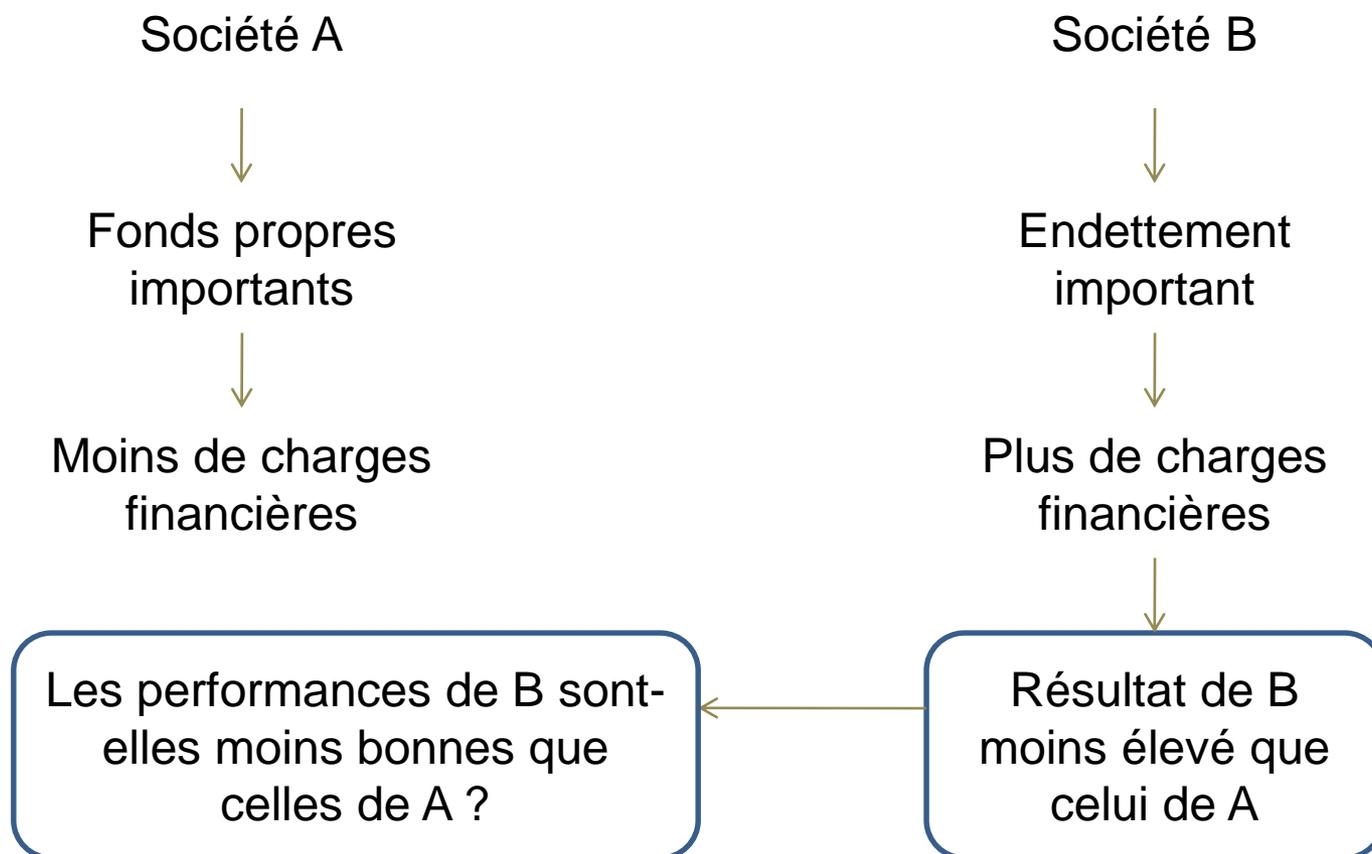
Manque à gagner entraîné par l'utilisation d'une ressource disponible à l'intérieur de l'entreprise alors que cette ressource pourrait entraîner une recette si elle était utilisée en dehors de l'entreprise.

tifawt.com

Objectif :

- Réaliser de meilleures comparaisons dans le temps et dans l'espace.
- Effectuer des analyses économiquement pertinentes indépendamment des disparités juridiques entre entreprises.

Charges supplétives : rémunération des capitaux propres



Charges supplétives : rémunération des capitaux propres

Appréciation sereine des coûts et des performances



Rémunération fictive des capitaux propres

Soit une entreprise dont les capitaux propres s'élèvent à 265.000 . Le taux de placement du marché est égal à 12%. Quel est le coût mensuel d'utilisation du capital ?

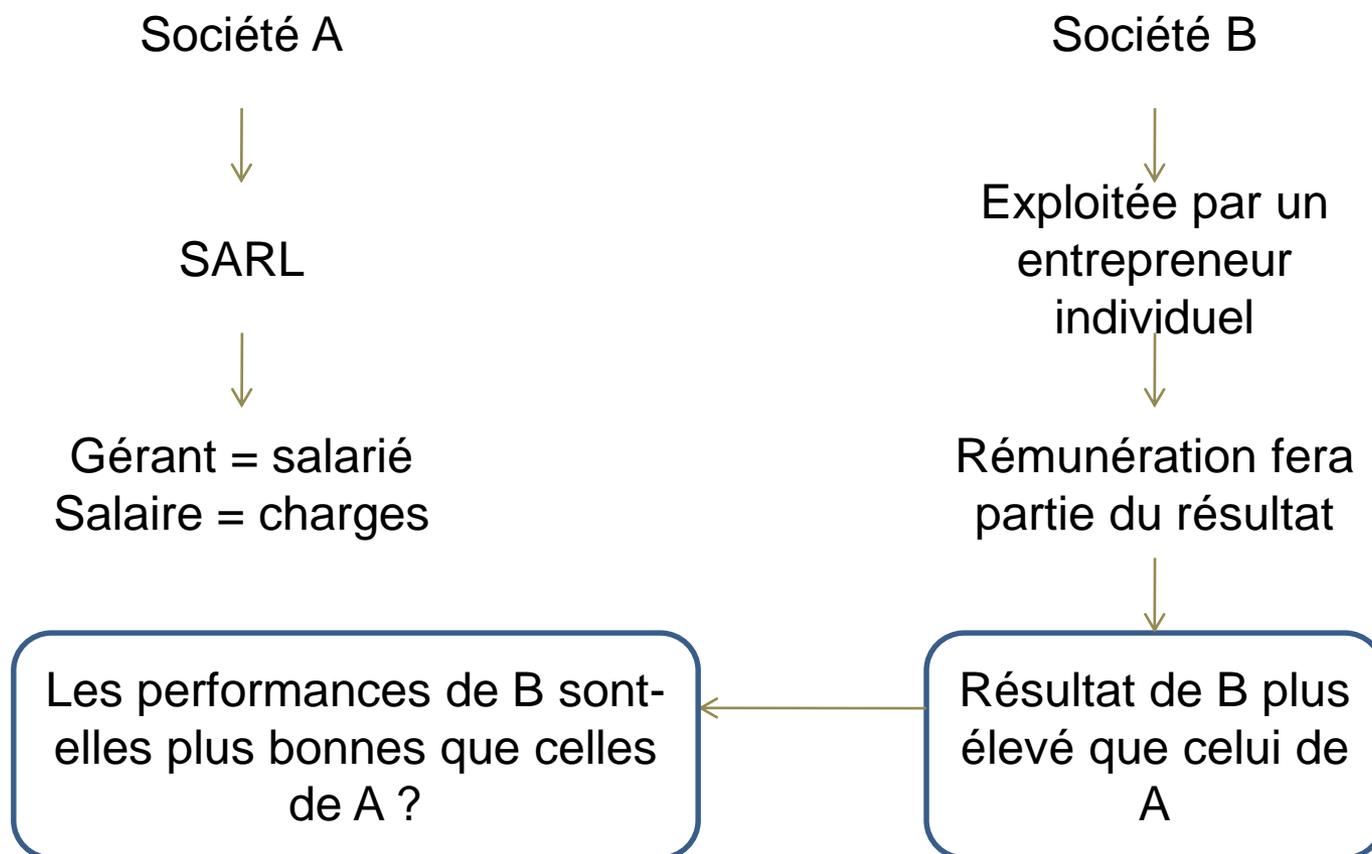
La rémunération mensuelle des capitaux propres s'élève à :
 $265.000/12 \times 0,12 = 2.650$

Incorporer, dans le calcul des coûts, les frais financiers supplétifs correspondants



taux de rémunération
 =
 taux moyen de placement
 de l'argent à long terme

Charges supplétives : rémunération du travail de l'exploitant



Charges supplétives : rémunération du travail de l'exploitant

Appréciation sereine des coûts et des performances



Comptabilisation d'un salaire fictif pour l'entrepreneur B

La rémunération annuelle de l'exploitant est estimée à 135.000. Calculer la rémunération de l'exploitant pour le mois de septembre.

La rémunération mensuelle de l'exploitant s'élève à :
 $135.000/12 = 11.250$



Incorporer, dans le calcul des coûts, le salaire fictif correspondant



La rémunération est calculée sur la base d'un taux conventionnel.

Charges incorporées aux coûts = ...

Charges de la Comptabilité Générale

–

Charges Non Incorporables

+

Différences d'Incorporation

+

Charges Supplétives

=

**Charges traitées en comptabilité
analytique**

=

Charges Incorporables

+

Différences d'Incorporation

+

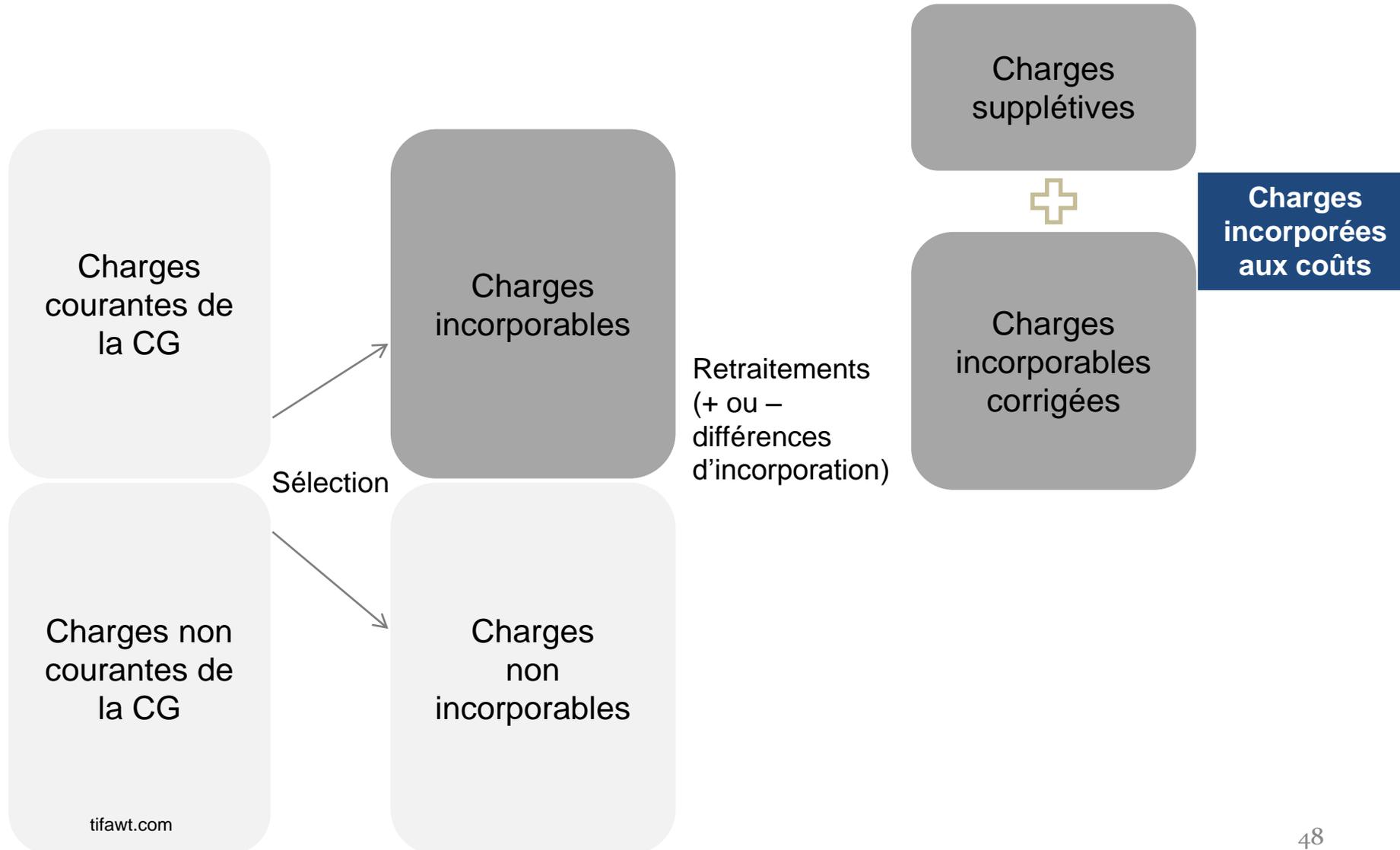
Charges Supplétives

ou bien

Méthode de détermination des charges incorporées aux coûts

1. Supprimer les charges non incorporables
2. Recenser les charges incorporables
3. Évaluer les charges de substitution
4. Calculer les différences d'incorporation sur charges de substitution
5. Corriger les charges incorporables des différences d'incorporation
6. Ajouter les charges supplétives
7. Définir le montant des charges incorporées

Schéma d'obtention des charges incorporées aux coûts



Exercice

Au cours du mois de décembre l'entreprise ABC, dont les capitaux propres s'élèvent à 36.000, a enregistré les charges suivantes au cours du mois de décembre :

- Achats de matières premières : 1.980
- Achats non stockés : 6.300
- Autres charges externes : 1.842
- Charges de personnel : 19.800
- Charges financières : 1.230
- Charges non courantes : 582

Informations complémentaires à fin décembre :

- 280 d'achats non stockés ne sont pas consommés
- Les autres charges externes comprennent notamment :
 - un abonnement annuel de 180
 - la prime d'assurance annuelle de 420
 - le loyer trimestriel de 900

Exercice (suite)

- Une provision pour créance douteuse de 745 est injustifiée sur un montant de 1.630.
- Les dotations aux amortissements s'élèvent à 9.840. Les durées d'usage étant différentes des durées prévues dans le plan d'amortissement, il y a lieu de prendre en compte 12.432 d'amortissement annuel.
- La rémunération annuelle de l'exploitant est de 14.400.
- Le taux conventionnel de rémunération des capitaux propres est de 8% l'an.

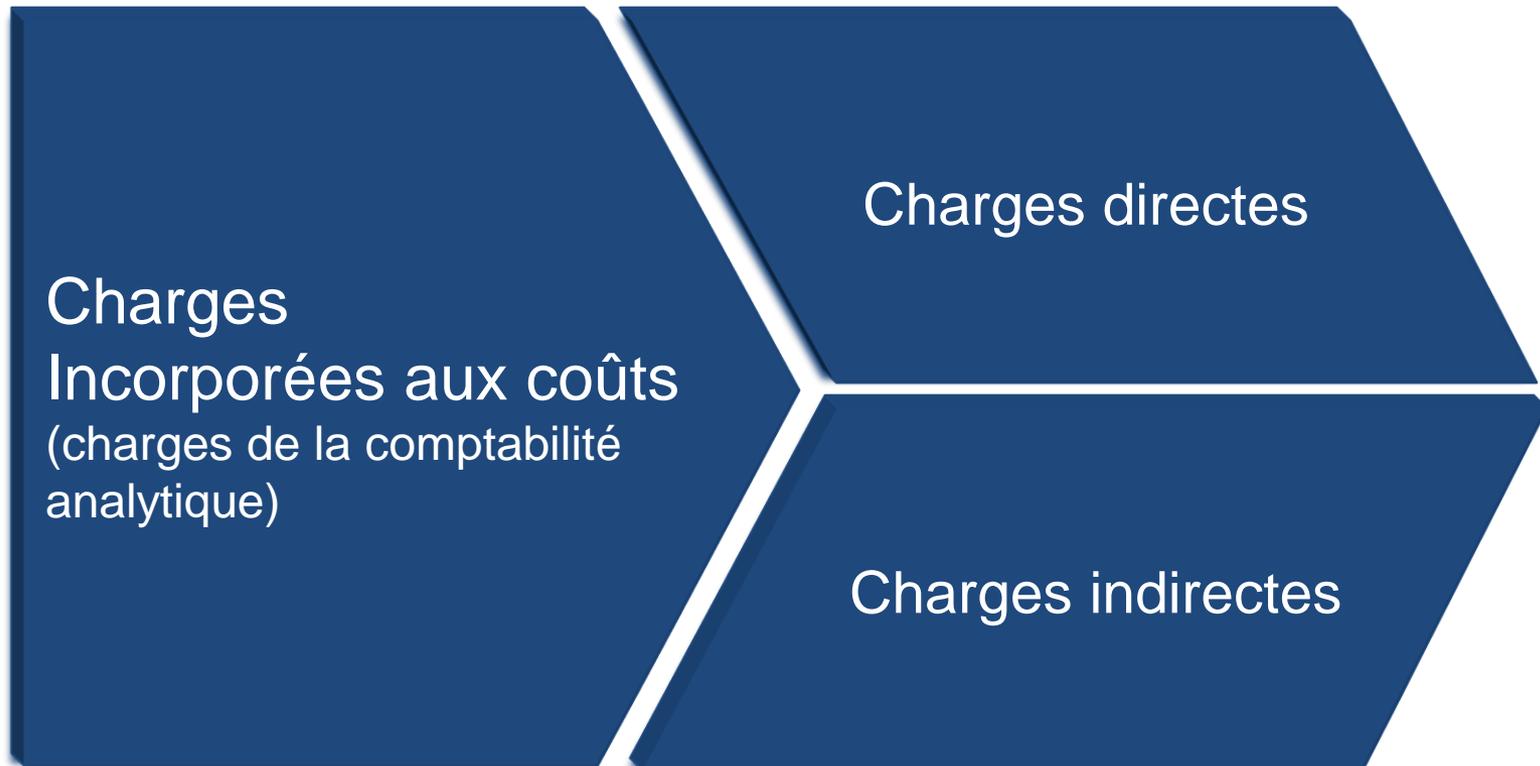
TAF : Calculer le montant des charges incorporées aux coûts du mois de décembre en utilisant le tableau suivant :

Charges par nature		Charges non incorporables	Charges incorporables (1)	Différences d'incorporation (2)	Charges supplétives (3)	Charges incorporées (4) = (1)+(2)+(3)
Intitulé	MT					

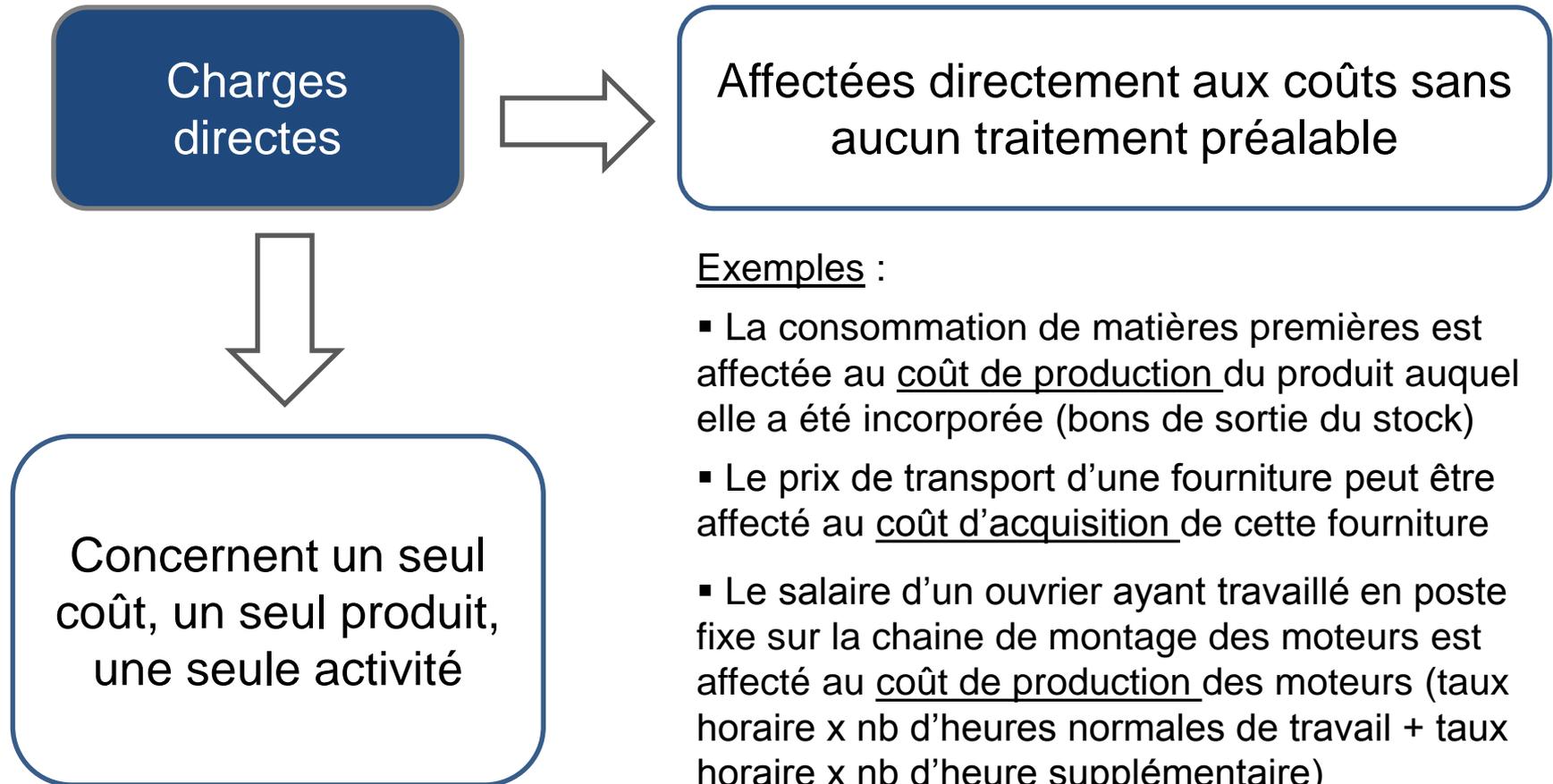
CHAPITRE I

L'analyse des charges indirectes

Charges directes Vs Charges indirectes



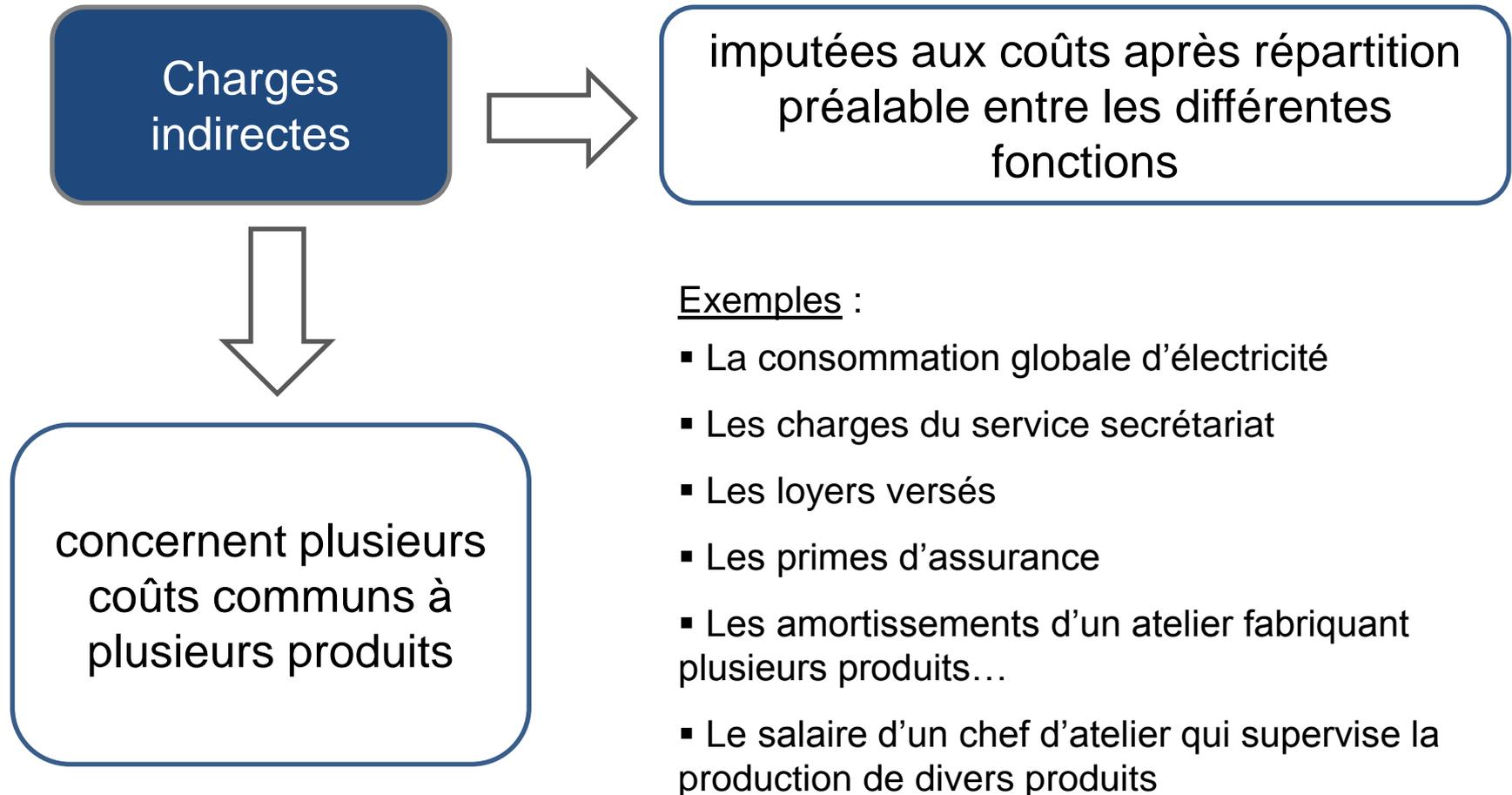
Charges directes Vs Charges indirectes



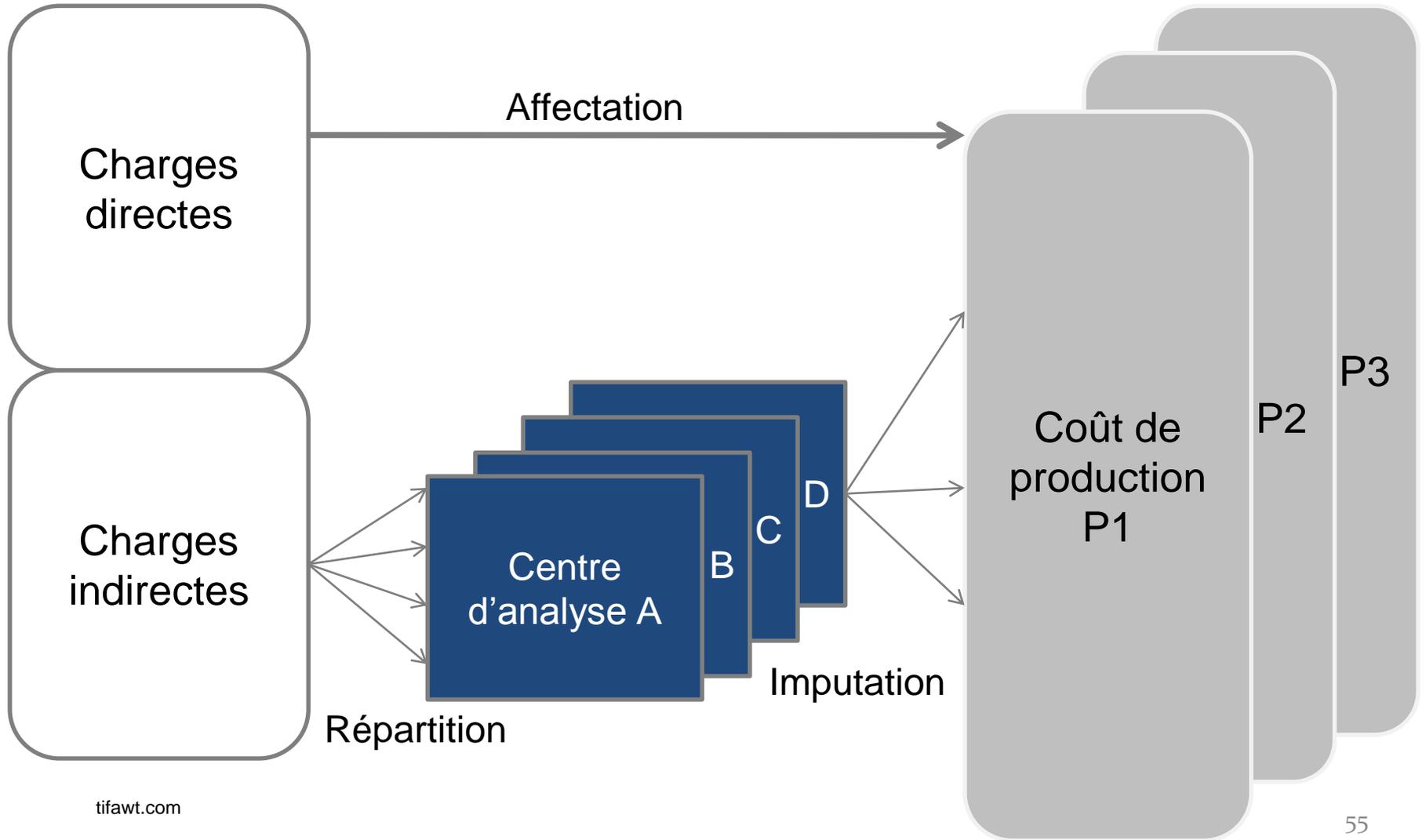
Exemples :

- La consommation de matières premières est affectée au coût de production du produit auquel elle a été incorporée (bons de sortie du stock)
- Le prix de transport d'une fourniture peut être affecté au coût d'acquisition de cette fourniture
- Le salaire d'un ouvrier ayant travaillé en poste fixe sur la chaîne de montage des moteurs est affecté au coût de production des moteurs (taux horaire x nb d'heures normales de travail + taux horaire x nb d'heure supplémentaire)
- Le prix payé pour une campagne de publicité en faveur d'un produit donné est affecté au coût de distribution de ce produit

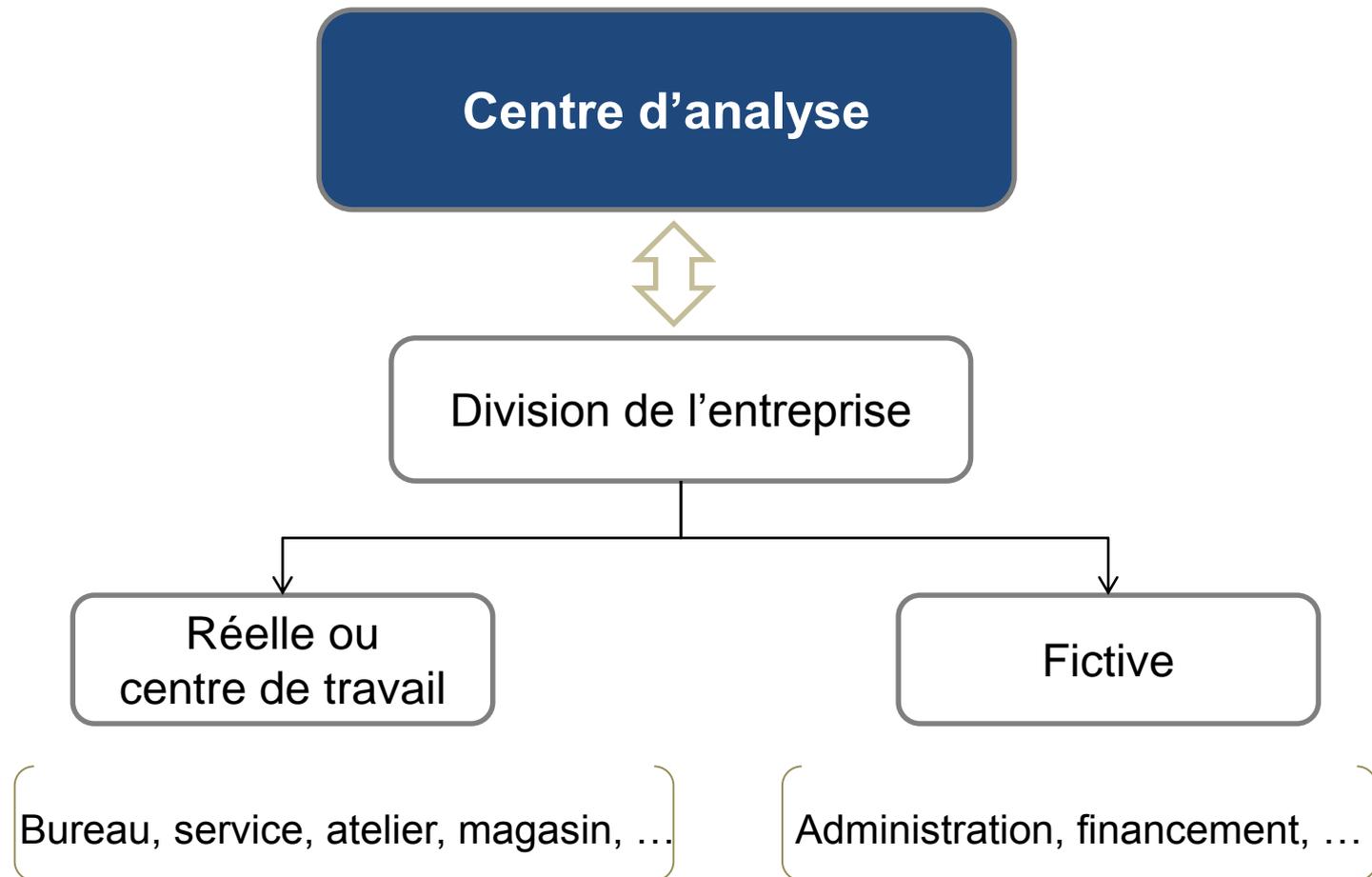
Charges directes Vs Charges indirectes



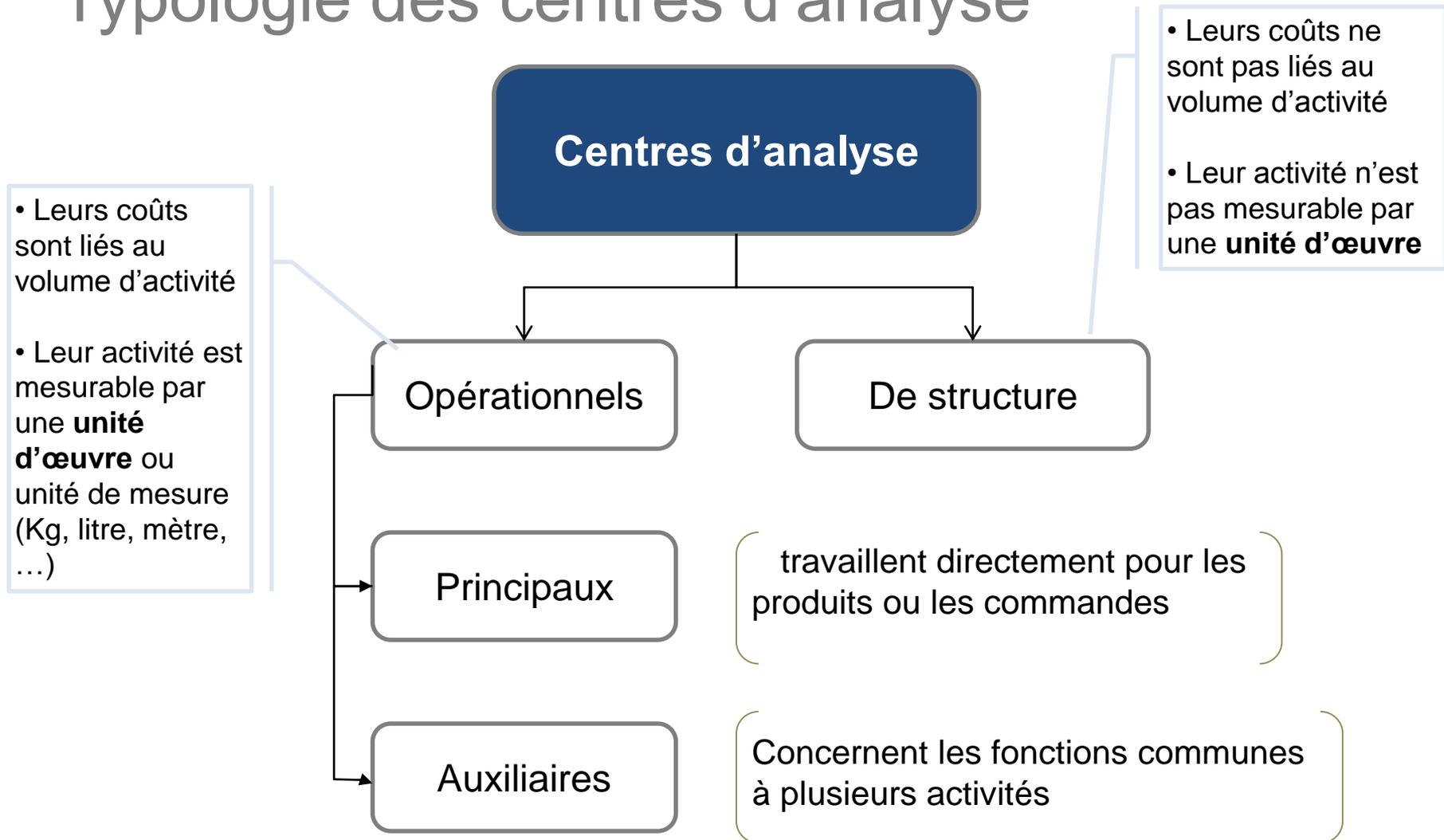
Traitement des charges indirectes



Traitement des charges indirectes



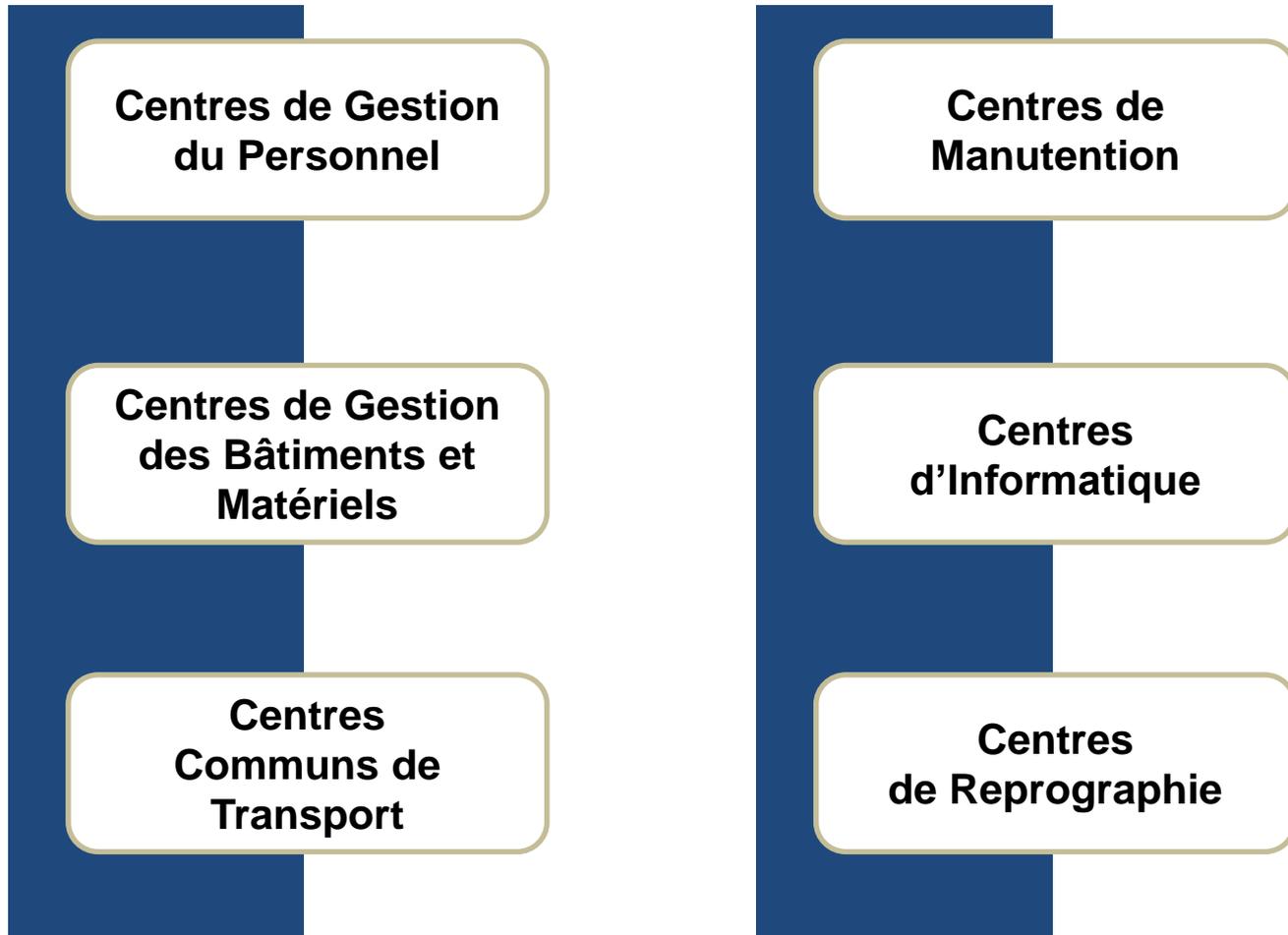
Typologie des centres d'analyse



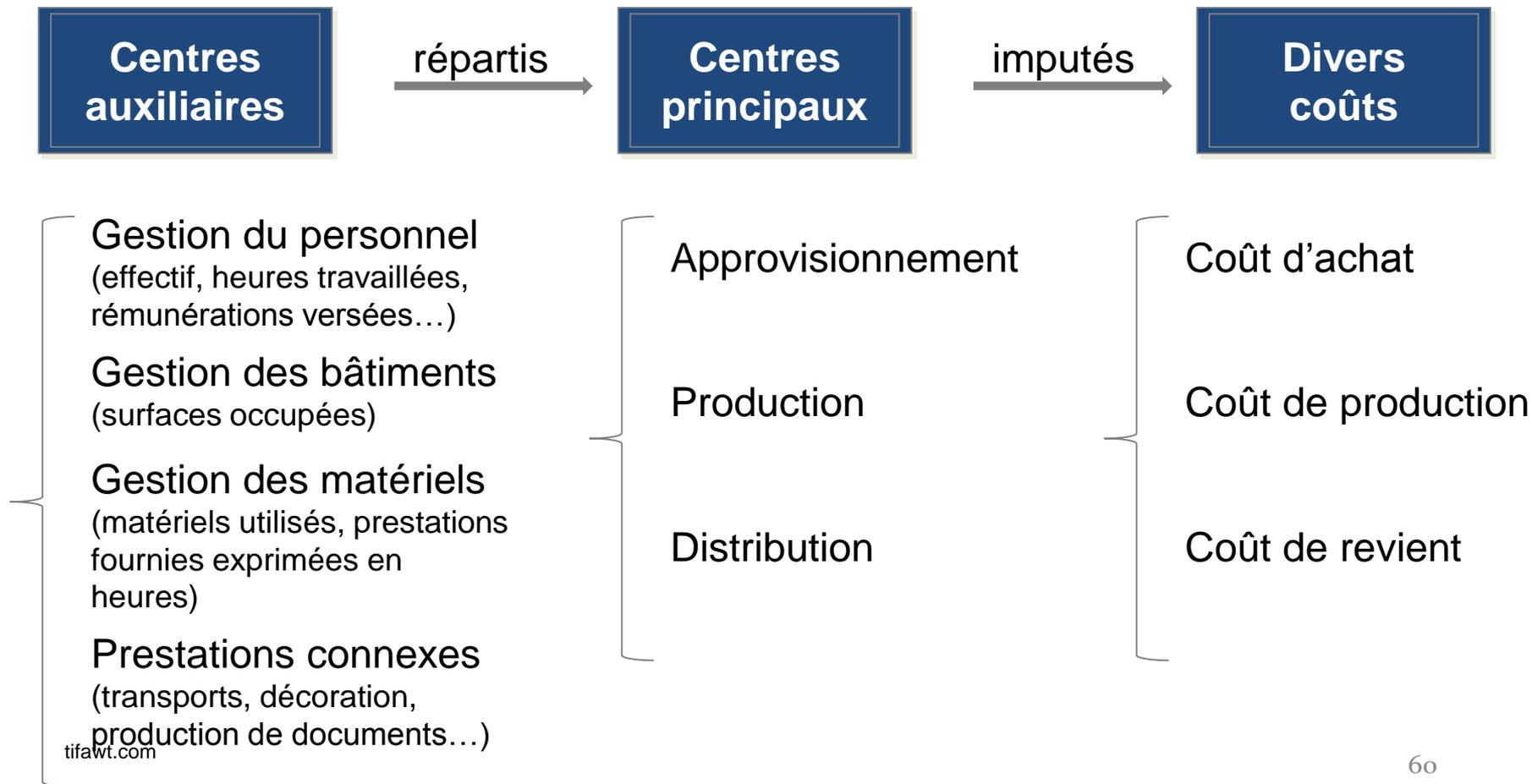
Centres opérationnels principaux

	Fonctions concernées	Exemples
Centres Approvisionnement	<ul style="list-style-type: none"> • Préparation des achats • Transports sur achats • Réception • Comptabilisation des achats 	<ul style="list-style-type: none"> • Bureau d'achat • Services des comptes fournisseurs et des factures fournisseurs
Centres Production	<ul style="list-style-type: none"> • Production de biens et de services 	<ul style="list-style-type: none"> • Bureau des études et méthodes • Entrepôt de matières premières • Ateliers de fabrication • Service de contrôle des fabrications
Centres Distribution	<ul style="list-style-type: none"> • Étude des marchés • Vente • Stockage de produits finis • Emballage • Livraison 	<ul style="list-style-type: none"> • Service des ventes • Service des comptes et factures clients • Magasin de produits finis • Service expédition • Service après vente

Centres opérationnels auxiliaires



Activité des centres auxiliaires au service des centres principaux



Mise en œuvre de l'analyse des charges indirectes

Répartition primaire

Consiste à répartir les charges indirectes dans les centres d'analyse (auxiliaires et principaux) d'après des clés de répartition

Répartition secondaire

Consiste à répartir le coût des centres auxiliaires dans les centres principaux d'après des clés de répartition

Calcul du coût de l'unité d'œuvre

Consiste à diviser le total des charges du centre d'analyse après répartition secondaire par le nombre d'unité d'œuvre de ce centre

Etape 1 : Répartition Primaire

Dans l'entreprise ABC, spécialisée dans la confection de robes en soie pour femmes, une étude détaillée de chaque catégorie de charge incorporée a permis de dégager les clefs de répartition suivantes (en %) :

	Centres auxiliaires			Centres principaux			
	Gestion du personnel	Entretien	Energie	Approvisionnement	Coupe	Assemblage – finition	Distribution
Répartition primaire							
Charges externes	15	8	5	17	20	10	25
Charges de personnel	20	5	20	18	10	12	15
Dotations aux amort. & prov.	15	10	15	10	25	20	5

Pour le mois de novembre, les charges incorporées sont les suivantes :

- charges externes : 74.000
- charges de personnel : 106.000
- dotations aux amortissements et provisions : 62.800

TAF : Procéder à la répartition primaire des charges indirectes dans les centres d'analyse.

Etape 1 : Répartition Primaire

		Centres auxiliaires			Centres principaux			
	Montant	Gestion du personnel	Entretien	Energie	Approvisionnement	Coupe	Assemblage – finition	Distribution
Répartition primaire								
Charges externes	74.000	11.100	5.920	3.700	12.580	14.800	7.400	18.500
Charges de personnel	106.000	21.200	5.300	21.200	19.080	10.600	12.720	15.900
Dotations aux amort. & prov.	62.800	9.420	6.280	9.420	6.280	15.700	12.560	3.140
TOTAUX RP	242.800	41.720	17.500	34.320	37.940	41.100	32.680	37.540

Etape 2 : Répartition Secondaire ou prestations entre centres d'analyse

Une fois établis les totaux de la répartition primaire, il convient de calculer les prestations des centres auxiliaires aux autres centres.

Prestations en escalier



Le coût constaté de chaque centre auxiliaire est transféré aux suivants sans réciprocité.

Prestations réciproques



Les centres auxiliaires se fournissent réciproquement.

Etape 2 : Prestations en escaliers

	Centres auxiliaires			Centres principaux			
	Gestion du personnel	Entretien	Energie	Approvisionnement	Coupe	Assemblage – finition	Distribution
Totaux répartition primaire	41.720	17.500	34.320	37.940	41.100	32.680	37.540
Répartition secondaire							
Gestion du personnel	-	20	10	10	20	30	10
Entretien	-	-	20	20	30	20	10
Energie	-	-	-	10	40	30	20

TAF : Procéder à la répartition secondaire des charges indirectes dans les centres d'analyse.

Etape 2 : Prestations en escaliers

	Centres auxiliaires			Centres principaux			
	Gestion du personnel	Entretien	Energie	Approvisionnement	Coupe	Assemblage – finition	Distribution
Totaux répartition primaire	41.720	17.500	34.320	37.940	41.100	32.680	37.540
Répartition secondaire							
Gestion du personnel	- 41.720	8.344	4.172	4.172	8.344	12.516	4.172
Entretien	--	-25.844	5.169	5.169	7.753	5.169	2.584
Energie	--	--	- 43.661	4.366	17.465	13.098	8.732
TOTAUX RS	0	0	0	51.647	74.662	63.463	53.028

Etape 2 : Prestations en escaliers

- Les charges du centre auxiliaire « Gestion du personnel » sont égales à 41.720. Ce montant est à répartir intégralement entre tous les autres centres. Le total répartition secondaire de ce centre va donc être nul.
- Les charges du centre auxiliaire « Entretien » sont égales à 17.500 (répartition primaire) + 8.344 (20% du centre « gestion du personnel » après répartition secondaire). Le total des charges « entretien » est donc égal à 25.844 à répartir intégralement entre tous les autres centres. Le total répartition secondaire de ce centre est donc nul.
- Les charges du centre auxiliaire « Energie » sont égales à 34.320 (répartition primaire) + 4.172 (10% du centre « gestion du personnel » après répartition secondaire + 5.169 (20% du centre « Entretien » après répartition secondaire). Le total des charges « Energie » est donc égal à 43.661 à répartir intégralement entre tous les autres centres. Le total répartition secondaire de ce centre est donc nul.

Etape 2 : Prestations réciproques ou croisées

	Centres auxiliaires			Centres principaux			
	Gestion du personnel	Entretien	Energie	Approvisionnement	Coupe	Assemblage – finition	Distribution
Totaux répartition primaire	41.720	17.500	34.320	37.940	41.100	32.680	37.540
Répartition secondaire							
Gestion du personnel	-	20	10	10	20	30	10
Entretien	5	-	10	20	30	20	15
Energie	-	-	-	10	40	30	20

On remarque qu'il existe une prestation réciproque entre le centre gestion du personnel et le centre entretien :

- Le centre gestion du personnel fournit 20% au centre entretien.
- Le centre entretien fournit réciproquement 5% au centre gestion du personnel.

TAF : Procéder à la répartition secondaire des charges indirectes dans les centres d'analyse sachant que le chiffre d'affaires HT s'élève à 393.700 dhs.

Etape 2 : Prestations réciproques ou croisées

$$\left\{ \begin{array}{l} GP = 41.720 + 5\% E \\ Et = 17.500 + 20\% GP \end{array} \right. \quad \left\{ \begin{array}{l} GP = 41.720 + 5\% (17.500 + 20\% GP) \\ Et = 17.500 + 20\% GP \end{array} \right.$$

$$\left\{ \begin{array}{l} GP = 43.025 \\ Et = 26.105 \end{array} \right.$$

	Centres auxiliaires			Centres principaux			
	Gestion du personnel	Entretien	Energie	Approvisionnement	Coupe	Assemblage – finition	Distribution
Totaux répartition primaire	41.720	17.500	34.320	37.940	41.100	32.680	37.540
Répartition secondaire							
Gestion du personnel	- 43.025	8.605	4.302,5	4.302,5	8.605	12.907,5	4.302,5
Entretien	1.305	-26105	2.610,5	5.221	7.831,5	5.221	3.916
Energie			- 41.233	4.123	16.493	12.370	8.247
TOTAUX RS	0	0	0	51.586,5	74.029,5	63.178,5	54.005,5

Etape 2 : Prestations réciproques ou croisées

Pour trouver les inconnues « centre gestion du personnel » et « centre entretien », on a utilisé un système de deux équations à deux inconnues.

Soit x : total des charges réparties dans le centre gestion du personnel

y : total des charges réparties dans le centre entretien

Le système d'équation se présente ainsi :

Total des charges réparties dans le centre	Total de la répartition primaire	Répartition secondaire (prestations croisées)	
			La solution du système est
x	= 41.720	+ 0,05y	$x = 43.025$
y	= 17.500	+ 0,2x	$y = 26.105$

Etape 2 : Prestations réciproques ou croisées

Sous la forme matricielle, on obtient :

$$\begin{pmatrix} +1 & -0,05 \\ -0,2 & +1 \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} x \\ y \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 41.720 \\ 17.500 \end{pmatrix}$$

Soient :

- [C] : matrice carrée des coefficients
- [X] : vecteur colonne des inconnues
- [P] : vecteur colonne des totaux primaires

$$\begin{pmatrix} C \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} X \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} P \end{pmatrix} \Rightarrow \begin{pmatrix} C \end{pmatrix}^{-1} \times \begin{pmatrix} P \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} X \end{pmatrix}$$

$$\begin{pmatrix} +1 & -0,05 \\ -0,2 & +1 \end{pmatrix}^{-1} \times \begin{pmatrix} 41.720 \\ 17.500 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} 43.025 \\ 26.105 \end{pmatrix}$$

Etape 3 : Calcul du coût de l'unité d'œuvre ou taux de frais

Unités d'œuvre

Unité physique permettant de mesurer l'activité d'un centre d'analyse principal

Quantité de matières premières achetée ou consommée
Nombre d'articles fabriqués
Nombre d'heures de travail
Temps d'utilisation des machines

Assiette de frais

Taux de frais permettant de mesurer en valeur l'activité d'un centre d'analyse de structure

Chiffre d'affaires
Coût de production des produits vendus

Etape 3 : Calcul du coût de l'unité d'œuvre ou taux de frais

**Coût de l'unité
d'œuvre pour les
centres
opérationnels**

Total des charges du centre après répartition secondaire

Nombre d'unités d'œuvre du centre

**Taux de frais pour
les centres de
structure**

Total des charges du centre après répartition secondaire

Assiette de répartition en dhs

Etape 3 : Calcul du coût de l'unité d'œuvre ou taux de frais

	Centres auxiliaires			Centres principaux			
	Gestion du personnel	Entretien	Energie	Approvisionnement	Coupe	Assemblage – finition	Distribution
Totaux répartition primaire	41.720	17.500	34.320	37.940	41.100	32.680	37.540
Répartition secondaire							
Gestion du personnel	- 43.025	8.605	4.302,5	4.302,5	8.605	12.907,5	4.302,5
Entretien	-1.305	-26.105	2.610,5	5.221	7.831,5	5.221	3.916
Energie			- 41.233	4.123	16.493	12.370	8.247
TOTAUX RS	0	0	0	51.586,5	74.029,5	63.178,5	54.005,5
Nature de l'unité d'œuvre ou de l'assiette de frais				m ² de tissu acheté	Pièces coupées	Robes montées	100 dhs CA HT
Nombre de l'unité d'œuvre de montant de l'assiette				7.200	34.000	8.500	3.937
Coût de l'unité d'œuvre ou taux de frais				7,16	2,18	7,43	13,72

Commentaire :

1 m² de tissu acheté coûte , en plus des charges directes, 7,16 dhs de charges indirectes

100 dhs de CA HT coûte, en plus des charges directes, 13,72 dhs de charges indirectes

Tableau de répartition des charges indirectes

	Centres auxiliaires			Centres principaux			
	Gestion du personnel	Entretien	Energie	Approvisionnement	Coupe	Assemblage – finition	Distribution
Répartition primaire							
Charges externes	11.100	5.920	3.700	12.580	14.800	7.400	18.500
Charges de personnel	21.200	5.300	21.200	19.080	10.600	12.720	15.900
Dotations aux amort. & prov.	9.420	6.280	9.420	6.280	15.700	12.560	3.140
TOTAUX RP	41.720	17.500	34.320	37.940	41.100	32.680	37.540

Répartition secondaire							
Gestion du personnel	- 43.025	8.605	4.302,5	4.302,5	8.605	12.907,5	4.302,5
Entretien	-1.305	-26105	2.610,5	5.221	7.831,5	5.221	3.916
Energie			- 41.233	4.123	16.493	12.370	8.247
TOTAUX RS	0	0	0	51.586,5	74.029,5	63.178,5	54.005,5

Nature de l'unité d'œuvre ou de l'assiette de frais				m ² de tissu acheté	Pièces coupées	Robes montées	100 dhs CA HT
Nombre de l'unité d'œuvre de montant de l'assiette				7.200	34.000	8.500	3.937
Coût de l'unité d'œuvre ou taux de frais				7,16	2,18	7,43	13,72

Utilité du centre d'analyse

Exemple :

L'atelier A ayant été retenu comme centre de travail, le total des charges de ce centre s'élève à 540.000. Cet atelier utilise 10 machines identiques ayant chacune fonctionné 180 heures dans le mois.

L'entreprise fabrique deux produits P1 et P2. Les machines ont été utilisées 1.000 heures pour le produit P1 et 800 heures pour le produit P2.

TAF : Calculer le nombre d'unités d'œuvre, le coût de l'unité d'œuvre et le montant des charges à imputer pour chaque produit.

Utilité du centre d'analyse

Réponse :

L'unité d'œuvre : heure.

Nombre d'unités d'œuvre :

$$180 \text{ h} \times 10 \text{ (machines)} = 1.800 \text{ h}$$

Coût de l'unité d'œuvre :

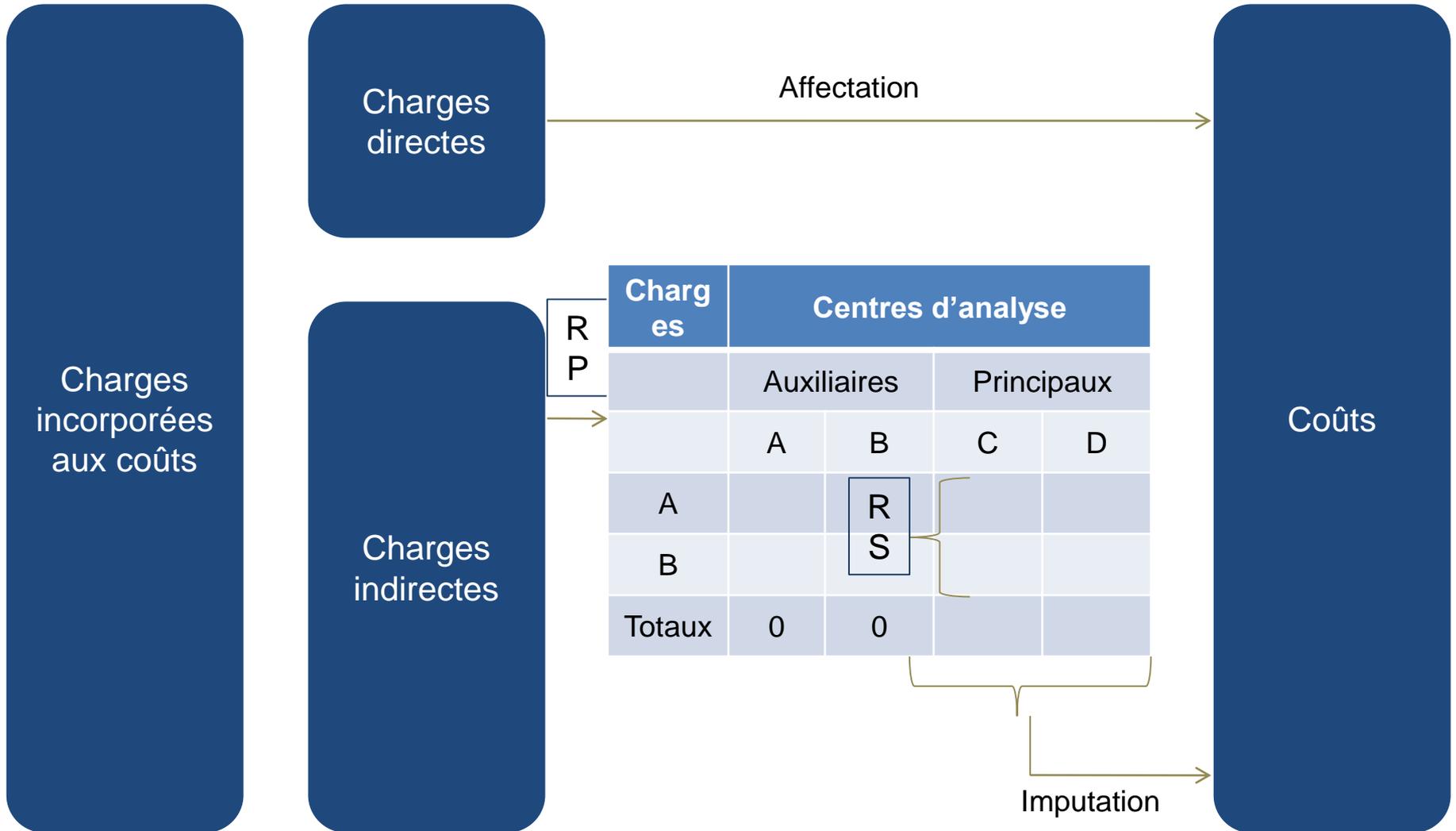
$$\frac{\text{Total des charges du centre de travail}}{\text{Nombre d'unité d'œuvre}} \\ 540.000 / 1.800 = 300$$

Charges à imputer par produit :

$$\text{Produit P1} : 300 \times 1.000 = 300.000$$

$$\text{Produit P2} : 300 \times 800 = 240.000$$

Récapitulatif du traitement des charges indirectes



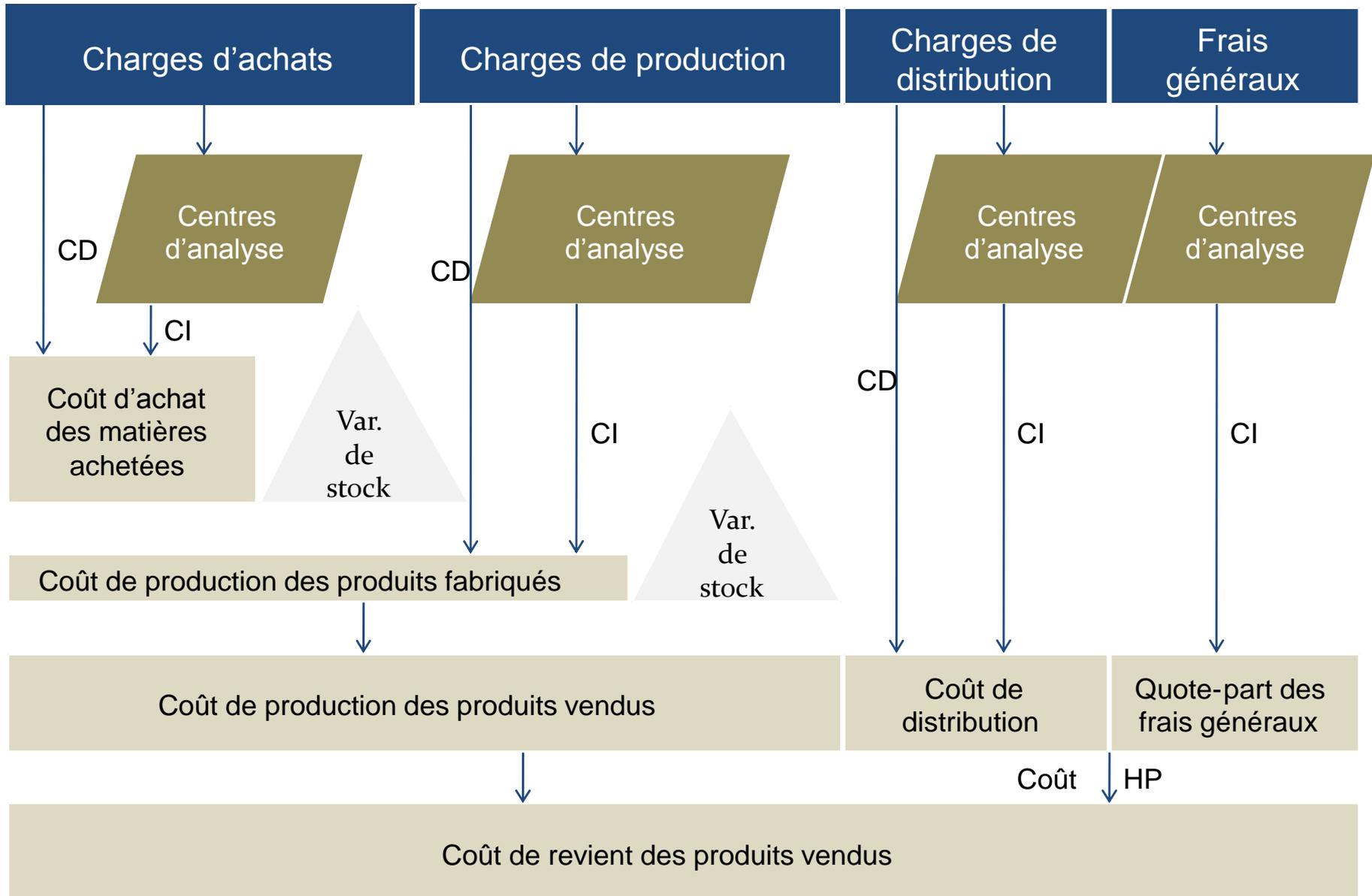
CHAPITRE II :

Les différentes étapes de calcul des coûts

CHAPITRE II

L'organisation générale de la méthode

Mécanisme d'obtention du coût de revient



Démarche à suivre pour une entreprise industrielle

Etape 1

Distinguer les charges directes des charges indirectes (*un tableau de répartition des charges indirectes est parfois nécessaire*)

Etape 2

Calculer le coût d'achat des matières premières et fournitures achetées
(*prix d'achat + charges directes d'approvisionnement + charges indirectes d'approvisionnement*)

Etape 3

Procéder à l'inventaire permanent des stocks de matières premières et fournitures

Stock initial de matières premières	Sorties (<i>coût d'achat des matières premières utilisées</i>) évaluées selon l'une des méthodes d'inventaire permanent
Entrées évaluées au coût d'achat des matières premières achetées	Stock final des matières premières

Etape 4

Calculer le coût de production des produits fabriqués
Matières premières consommées au coût de sortie des matières premières consommées
+ charges directes de production + charges indirectes de production

Démarche à suivre pour une entreprise industrielle (suite)

Etape 5

Procéder à l'inventaire permanent des produits fabriqués

Stock initial de produits finis	Sorties de produits finis (<i>coût de production des produits vendus</i>) évaluées selon l'une des méthodes d'inventaire permanent
Entrées de produits finis évaluées au coût de production des produits fabriqués	Stock final de produits finis

Etape 6

Calculer le coût de distribution et éventuellement les autres coûts hors production

Coût de distribution = charges directes de distribution + charges indirectes de distribution

Ce coût ne se cumule pas avec les précédents

Etape 7

Calculer le coût de revient des produits vendus

Coût de production des produits vendus + coût de distribution et autres coûts hors production

Etape 8

Calculer le résultat analytique d'exploitation (RAE)

Chiffre d'affaires – coût de revient des produits vendus

Traitement du cas d'une entreprise industrielle

L'entreprise « Sacoba » est spécialisée dans la fabrication de vêtements de plage pour femmes.

Elle achète du tissu en coton et de la teinture. Le tissu en coton est teint dans l'atelier n°1. A la sortie de cet atelier, le tissu teint est stocké. Il passe, ensuite, dans l'atelier n°2 où il est cousu pour donner des « t.shirts » et des robes de plage, qui à leur tour sont stockés avant leur commercialisation. Toutes les sorties du magasin sont valorisées au coût moyen pondéré avec cumul du stock initial.

L'activité du mois d'octobre 2010 se résume comme suit :

1- Stocks :

Matières	Au 01/10/03	Au 31/10/03
Teinture	12.000 kg pour 25.080 dhs	17.400 kg
Tissu en coton	36.000 m pour 100.200 dhs	26.500 m
Matières consommables	-	102 dhs
Tissu teint	-	5.500
T.shirts	2.860 unités pour 29.568 dhs	1560 unités
Robes	-	1000 unités

2- Achats du mois :

- Teinture : 24000 kg à 2,10 dhs /kg
- Tissu en coton : 18000 m à 2,20 dhs le m (15 m pèsent 1 kg)
- Matière consommable : 200 dhs

3- Charges par nature :

175.614 dhs dont 3.850 dhs de dotations aux amortissements non incorporables.

4- Charges supplétives :

tifawt.com Rémunération annuelle du chef de l'entreprise : 43.200 dhs.

5- Ventes du mois :

- T.shirts : 14000 unités à 16,70 dhs l'unité
- Robes : 2000 unités à 21,50 dhs l'unité

6- Charges indirectes :

	Approvisionnement	Atelier 1	Atelier 2	Distribution
Répartition secondaire Unités d'œuvre	12.600	28504	29.700	13.840
	1 kg de matière achetée	1 kg de matière traitée	1 heure de MOD	100 dhs de CA

7- Consommation de matières par l'atelier n°1 :

- Teinture : 18600 kg
- Tissu en coton : 26400 mètres
- Matières consommables : 98 dhs

8- Consommation de tissu teint par l'atelier n°2 :

- Pour la fabrication de T.shirts : 22000 mètres
- Pour la fabrication des robes : 9.500 mètres

9- Main d'œuvre directe (MOD) utilisée dans l'atelier n°1 : 8080 heures à 6 dhs l'heure

10- Main d'œuvre directe utilisée dans l'atelier n°2 :

- Pour la fabrication de T.shirts : 4800 heures à 6,40 dhs l'heure
- Pour la fabrication des robes : 1800 heures à 6,40 dhs l'heure

11- Production du mois :

- L'atelier 1 a produit 37000 m de tissu teint
- L'atelier 2 a fabriqué 13700 T.shirts et 3000 robes

TAF :

- 1)- Achever le tableau de répartition des charges indirectes.
- 2)- Etablir sous forme de tableau tous les calculs nécessaires à l'établissement du résultat.
- 3)- Déterminer le résultat de la comptabilité analytique

Activité

Fabrication de vêtements de plage pour femmes

Hypothèses

Matières premières

Tissu en coton et teinture

Processus de fabrication

Atelier I

Teinture du
tissu en coton

Sortie de
l'atelier

Stockage du
tissu en coton
teint

Atelier II

Couture du
tissu en coton
teint

Sortie de
l'atelier

Stockage des
robes de
plages et de
t.shirts

Commercialisation

Méthode d'évaluation du stock : CUMP fin de période

Tableau de répartition des charges indirectes

	Approvisionnement	Atelier I	Atelier II	Distribution
Répartition secondaire	12600	28504	29700	13840
Unités d'œuvre	1 kg de matière achetée	1 kg de matière traitée	1 h de main d'œuvre directe	100 dhs de CA
Nombre d'unités d'œuvre				
Coût d'unité d'œuvre				

Tableau de répartition des charges indirectes

	Approvisionnement	Atelier I	Atelier II	Distribution
Répartition secondaire	12600	28504	29700	13840
Unités d'œuvre	1 kg de matière achetée	1 kg de matière traitée	1 h de main d'œuvre directe	100 dhs de CA
Nombre d'unités d'œuvre	25200 (24000 + 1200)	20360 (18600 + 1760)	6600 (4800 + 1800)	2768 (2338 + 430)
Coût d'unité d'œuvre	0,5	1,4	4,5	5

Coût d'acquisition ou d'achat

Acquisition

Achat de matière première, de matière ou fourniture consommable, d'emballage commercial

Charges directes affectées au coût

Prix d'achat HT

- réductions commerciales
- + frais accessoires (facture du transporteur, frais de manutention, frais de dédouanement, frais d'installation et de montage...)
- + main d'œuvre directe

+

Charges indirectes imputées au coût par l'intermédiaire de centres d'analyse

Coût du transport par l'entreprise.

Coût de la réception (déchargement, manutention à l'arrivée).

Coût administratif de l'approvisionnement (frais générés par la sélection, des fournisseurs, la passation des commandes, le contrôle à la réception, etc.).

=

Coût d'achat des entrées dans le stock permanent

Coût d'achat de la teinture et du tissu en coton

	Teinture			Tissu en coton		
	Qté	PU	PT	Qté	PU	PT
Charges directes PA						
Charges indirectes Centres approv.						
Totaux						

Coût d'achat de la teinture et du tissu en coton

	Teinture			Tissu en coton		
	Qté	PU	PT	Qté	PU	PT
Charges directes						
PA	24000	2,10	50400	18000	2,20	39600
Charges indirectes						
Centres approv.	24000	0,50	12000	1200	0,50	600
Totaux	24000	2,60	62400	18000	2,23	40200

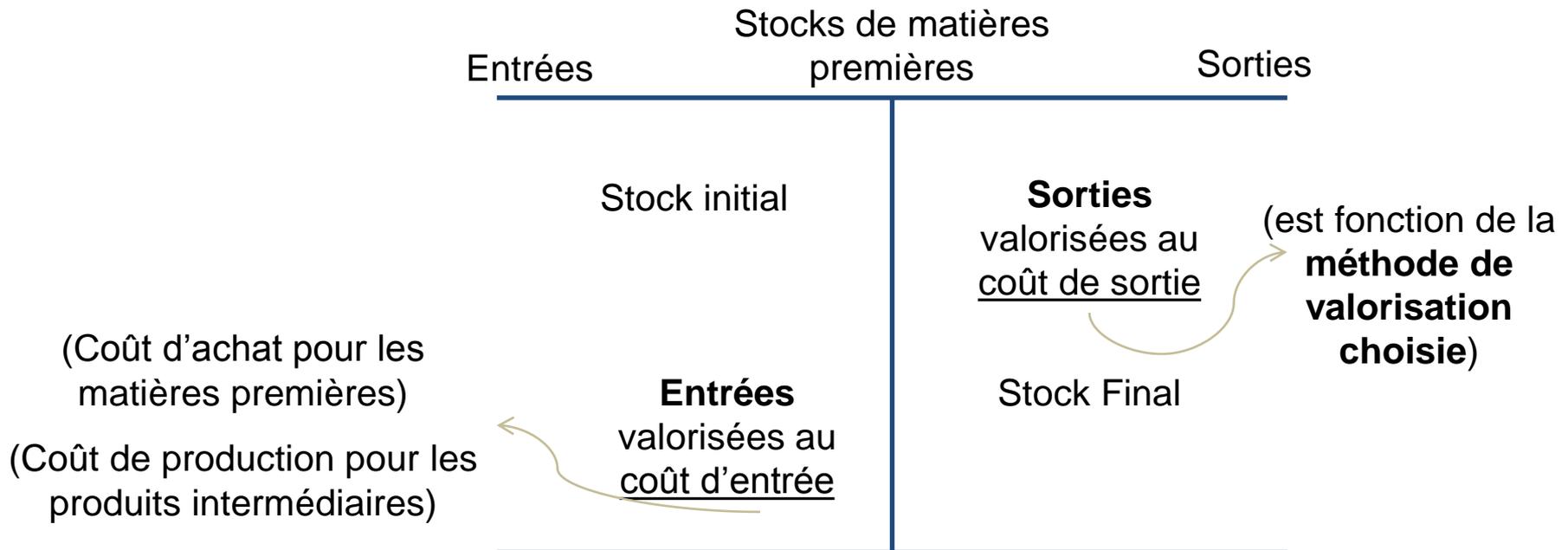
Inventaire permanent des stocks

Inventaire permanent

Comptabilisation au jour le jour des entrées et des sorties de stock en quantités et en valeurs.
Détermination, à tout moment, du stock final théorique.

- connaître à tout moment la situation du stock et prévoir les commandes de réapprovisionnement
- connaître la consommation d'approvisionnements à incorporer aux coûts de production

Inventaire permanent des stocks



$$\text{Total Entrées} = \text{Total Sorties}$$

$$\text{Stock initial} + \text{Entrées} = \text{Sorties} + \text{Stock Final}$$

$$\text{Sorties} = \text{Stock initial} + \text{Entrées} - \text{Stock Final}$$

$$\text{Sorties} = \text{Entrées} + (\text{Stock Initial} - \text{Stock Final})$$

$$\text{Sorties} = \text{Entrées} + \text{variation de stock}$$

Méthodes de valorisation des stocks

**Coût unitaire moyen
pondéré fin de période**

Matières non périssables

**CUMP après chaque
entrée**

Matières non périssables

**Premier entré, premier
sorti (PEPS ou FIFO)**

Produits périssables

**Dernier entré, premier
sorti (DEPS ou LIFO)**

*Produits nécessitant un
long stockage*

Exemple :

Dans l'entreprise XYZ, le stock de fil de cuivre, le 1^{er} avril, était de 400m pour une valeur de 2.080 dhs. Le 5 avril, un premier achat de fil de cuivre (facture A51) avait été fait (800m) pour un coût d'acquisition de 4.880 dhs. Le 10 avril, 300m destinés à la fabrication des moteurs M300 sont sortis du magasin. Le 19 avril, l'entreprise reçoit 1.000 m de fil de cuivre (facture A56) pour un coût d'acquisition de 6.284 dhs. Le 21 avril, 1.200m destinés à la fabrication des transformateurs C400 sont sortis du magasin.

TAF : Procéder à la valorisation des stocks selon les méthodes ci-dessus

Coût unitaire moyen pondéré fin de période

Stock initial en valeur + Total entrées en valeur

Stock initial en quantité + Total entrées en quantité

Entrées			Stock de matières premières : fil de cuivre (réf : 350)						Sorties		
Date	Fac.	BL	Qté	CU	Mt	Date	Des.	BS	Qté	CU	Mt
1-4	SI		400	5,20	2.080	10-4	M300	S3	300	6,02	1.806
5-4	A51	E51	800	6,10	4.880	21-4	C400	S4	1200	6,02	7.224
19-4	A56	E56	1000	6,28	6.284	30-4	SF		700	6,02	4.214
Totaux			2200	6,02	13.244	Totaux			2200	6,02	13.244

Coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée

Stock précédent en valeur + Entrée en valeur

Stock précédent en quantité + Entrée en quantité

Stock de matières premières : fil de cuivre (réf : 350)

Date	Référence	Entrées			Sorties			Stock		
		Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt
1-4										
5-4										
10-4										
19-4										
21-4										

Coût unitaire moyen pondéré après chaque entrée

Stock précédent en valeur + Entrée en valeur

Stock précédent en quantité + Entrée en quantité

Stock de matières premières : fil de cuivre (réf : 350)

Date	Référence	Entrées			Sorties			Stock		
		Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt
1-4	SI	400	5,20	2.080				400	5,20	2.080
5-4	A51/E51	800	6,10	4.880				1200	5,80 ¹	6.960
10-4	M300/S3				300	5,80	1.740	900	5,80	5.220
19-4	A56/E56	1000	6,28	6.284				1900	6,05 ²	11.504
21-4	C400/S4				1200	6,05	7.260	700	6,05	4.244

$$(1) (4.880 + 2.080)/(800 + 400) = 5,80$$

$$(2) (6.284 + 5.220)/(1000 + 900) = 6,05$$

Premier entré, premier sorti (FIFO) ou épuisement des stocks

Les sorties sont valorisées au prix de l'entrée jusqu'à épuisement du lot dans l'ordre premier entré, premier sorti.

Stock de matières premières : fil de cuivre (réf : 350)

Date	Réf.	Entrées			Sorties			Stock		
		Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt

Premier entré, premier sorti (FIFO) ou épuisement des stocks

Les sorties sont valorisées au prix de l'entrée jusqu'à épuisement du lot dans l'ordre premier entré, premier sorti.

Stock de matières premières : fil de cuivre (réf : 350)

Date	Réf.	Entrées			Sorties			Stock		
		Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt
1-4	SI	400	5,20	2.080				LA : 400	5,20	2.080
5-4	A51/E51	800	6,10	4.880				LA : 400 LB : 800	5,20 6,10	2.080 4.880
10-4	M300/S3				300	5,20	1.560	LA : 100 LB : 800	5,20 6,10	520 4.880
19-4	A56/E56	1000	6,28	6.284				LA : 100 LB : 800 LC : 1000	5,20 6,10 6,28	520 4.880 6.284
21-4	C400/S4				100 800 300	5,20 6,10 6,28	520 4.880 1.884			
	tifawt.com SF							LC : 700	6,28	4.396

Dernier entré, premier sorti (LIFO) ou épuisement des stocks

Les sorties sont valorisées au prix de l'entrée jusqu'à épuisement du lot dans l'ordre dernier entré, premier sorti.

Stock de matières premières : fil de cuivre (réf : 350)

Date	Réf.	Entrées			Sorties			Stock		
		Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt

Dernier entré, premier sorti (LIFO) ou épuisement des stocks

Les sorties sont valorisées au prix de l'entrée jusqu'à épuisement du lot dans l'ordre dernier entré, premier sorti.

Stock de matières premières : fil de cuivre (réf : 350)

Date	Réf.	Entrées			Sorties			Stock		
		Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt
1-4	SI	400	5,20	2.080				LA : 400	5,20	2.080
5-4	A51/E51	800	6,10	4.880				LA : 400 LB : 800	5,20 6,10	2.080 4.880
10-4	M300/S3				300	6,10	1.830	LA : 400 LB : 500	5,20 6,10	2.080 3.050
19-4	A56/E56	1000	6,28	6.284				LA : 400 LB : 500 LC : 1000	5,20 6,10 6,28	2.080 3.050 6.284
21-4	C400/S4				1000	6,28	6.280	LA : 400	5,20	2.080
	tifawt.com				200	6,10	1.220	LB : 300	6,10	1.830

Impact de la valorisation des sorties sur le résultat

Dans notre exemple, le coût d'acquisition du fil de cuivre est passé de 5,20 à 6,28 dhs. Il y a donc hausse des prix.

	PEPS	CUMP après chaque entrée	CUMP fin de période	DEPS
Coût des sorties				
Stock final				
Variation des stocks				
Impact sur le résultat				

Impact de la valorisation des sorties sur le résultat

Dans notre exemple, le coût d'acquisition du fil de cuivre est passé de 5,20 à 6,28 dhs. Il y a donc hausse des prix.

	PEPS	CUMP après chaque entrée	CUMP fin de période	DEPS
Coût des sorties	8.844	9.000	9.030	9.330
Impact sur le résultat	Majoration	Intermédiaire		Minoration
Stock final	4.396	4.244	4.214	3.910

Inventaire permanent de la teinture

Libellé	Qté	PU	PT	Libellé	Qté	PU	PT
SI				Sorties			
Entrées				SF réel			
				≠ce d'inventaire			
Totaux				Totaux			

Inventaire permanent de la teinture

Libellé	Qté	PU	PT	Libellé	Qté	PU	PT
SI	12000	-	25080	Sorties	18600	2,43	45198
Entrées	24000	2,6	62400	SF réel	17400	2,43	42282
				≠ce d'inventaire	-		-
Totaux	36000	2,43	87480	Totaux	36000	2,43	87480

Inventaire permanent du tissu en coton

Libellé	Qté	PU	PT	Libellé	Qté	PU	PT
SI				Sorties			
Entrées				SF réel			
				≠ce d'inventaire			
Totaux				Totaux			

Inventaire permanent du tissu en coton

Libellé	Qté	PU	PT	Libellé	Qté	PU	PT
SI	36000	-	100200	Sorties	26400	2,6	68640
Entrées	18000	2,23	40200	SF réel	26500	2,6	68900
				≠ce d'inventaire	1100	2,6	2860
Totaux	54000	2,6	140400	Totaux	54000	2,6	140400

Coût de production

Production



Bien ou service créé dans l'entreprise.

Charges directes
affectées au coût

+

Autres charges directes

+

Charges indirectes
imputées au coût au
prorata des UO
mesurant l'activité
consacrée à la
fabrication du produit

=

Coût d'acquisition des matières premières consommées pour la fabrication du produit.
est déterminé lors de la valorisation de la sortie du stock de matières (bons de sortie).

Main d'œuvre directe (bons de travail)

Préparation du travail (opérations à exécuter, moyens à employer en matières, en temps machine, en temps de main d'œuvre).

Stockage des matières et fournitures.

Fabrication du bien.

Contrôle final et essais.

Coût de production du tissu teint (atelier I)

	Qté	PU	PT
Charges directes			
Matières consommées :			
-Teinture			
-Tissu en coton			
-Matières consommables			
MOD			
Charges indirectes			
Atelier I			
Totaux			

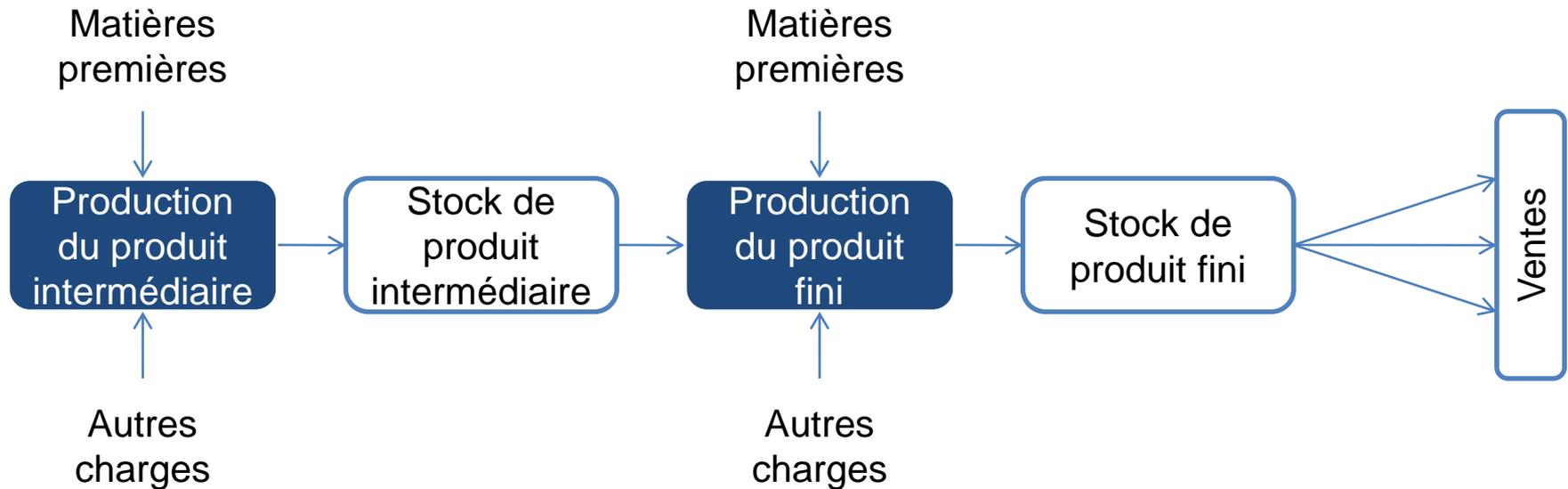
Coût de production du tissu teint (atelier I)

	Qté	PU	PT
Charges directes			
Matières consommées :			
-Teinture	18600	2,43	45198
-Tissu en coton	26400	2,6	68640
-Matières consommables	-	-	98
MOD	8080	6	48480
Charges indirectes			
Atelier I	20360	1,4	28504
Totaux	37000	5,16	190920

Notion de produits intermédiaires

Produit intermédiaire

Produits dont la production a atteint un certain stade d'achèvement mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production en vue de la fabrication d'un autre produit.



Inventaire permanent du tissu teint

Libellé	Qté	PU	PT	Libellé	Qté	PU	PT
SI				Sorties			
Entrées				SF réel			
Totaux				Totaux			

Inventaire permanent du tissu teint

Libellé	Qté	PU	PT	Libellé	Qté	PU	PT
SI	0	-	0	Sorties	31500	5,16	162540
Entrées	37000	5,16	190920	SF réel	5500	5,16	28380
Totaux	37000	5,16	190920	Totaux	37000	5,16	190920

Coût de production des t.shirts et des robes (atelier II)

	T. Shirts			Robes		
Éléments	Qté	PU	PT	Qté	PU	PT
Charges directes						
Tissu teint						
MOD						
Charges indirectes						
Atelier II						
Totaux						

Coût de production des t.shirts et des robes (atelier II)

Éléments	T. Shirts			Robes		
	Qté	PU	PT	Qté	PU	PT
Charges directes						
Tissu teint	22000	5,16	113520	9500	5,16	49020
MOD	4800	6,40	30720	1800	6,40	11520
Charges indirectes						
Atelier II	4800	4,50	21600	1800	4,50	8100
Totaux	13700	12,10	165840	3000	22,88	68640

Inventaire permanent des t.shirts et des robes

T.shirts	Qté	PU	PT	Libellé	Qté	PU	PT
SI				Sorties			
Entrées				SF réel ≠ce d'inventaire			
Totaux				Totaux			

Robes	Qté	PU	PT	Libellé	Qté	PU	PT
SI				Sorties			
Entrées				SF réel			
Totaux				Totaux			

Inventaire permanent des t.shirts et des robes

T. shirts	Qté	PU	PT	Libellé	Qté	PU	PT
SI	2860	-	29568	Sorties	14000	11,80	165200
				SF réel	1560	11,80	18408
Entrées	13700	12,10	165840	≠ce d'inventaire	1000	11,80	11800
Totaux	16560	11,80	195408	Totaux	16560	11,80	195408

Robes	Qté	PU	PT	Libellé	Qté	PU	PT
SI	-	-	-	Sorties	2000	22,88	45760
Entrées	3000	22,88	68640	SF réel	1000	22,88	22880
Totaux	3000	22,88	68640	Totaux	3000	22,88	68640

Coûts hors production

Distribution

Déterminé pour chaque produit, bien ou service vendu.

Charges directes
affectées au coût

Matières consommables et MOD
(commissions versées au vendeur du produit, frais de publicité concernant le produit...)

+

Charges indirectes
imputées au coût au
prorata des UO
mesurant l'activité
consacrée à la vente
du produit

Etude de marchés
Préparation de la vente
Exécution de la vente
Stockage des produits finis
Emballage
Livraison
Action après-vente

Charges communes

Charges indirectes indépendantes de l'activité de l'entreprise (ne relèvent pas des fonctions d'approvisionnement, de production ou de distribution).

Réparties dans les centres d'analyse de structure (administration, financement, etc.).

Imputées aux coûts de revient selon un taux de frais.

Coûts de revient

Coût de production des produits finis vendus

+

Coût de distribution des produits finis vendus

+

Quote-part de charges communes

Coût de revient des produits vendus

	T. Shirts			Robes		
Éléments	Qté	PU	PT	Qté	PU	PT
Charges directes						
Coût de production						
Charges indirectes						
Section distribution						
Totaux						

Coût de revient des produits vendus

	T. Shirts			Robes		
Éléments	Qté	PU	PT	Qté	PU	PT
Charges directes						
Coût de production	14000	11,8	165200	2000	22,88	45760
Charges indirectes						
Section distribution	2338	5	11690	430	5	2150
Totaux	14000	12,63	176890	2000	23,95	47910

Résultats analytiques sur les t.shirts et les robes

	T. Shirts			Robes		
Éléments	Qté	PU	PT	Qté	PU	PT
Chiffre d'affaires						
Coût de revient						
Totaux						

Résultats analytiques sur les t.shirts et les robes

Éléments	T. Shirts			Robes		
	Qté	PU	PT	Qté	PU	PT
Chiffre d'affaires	14000	16,70	233800	2000	21,50	43000
Coût de revient	14000	12,63	176890	2000	23,95	47910
Totaux	14000	4,07	56910	2000	-2,45	- 4910

CHAPITRE II

Problèmes particuliers

Produits intermédiaires

Produits achevés destinés à entrer dans une nouvelle phase de production. Ils font l'objet d'un calcul de coût et sont stockés.

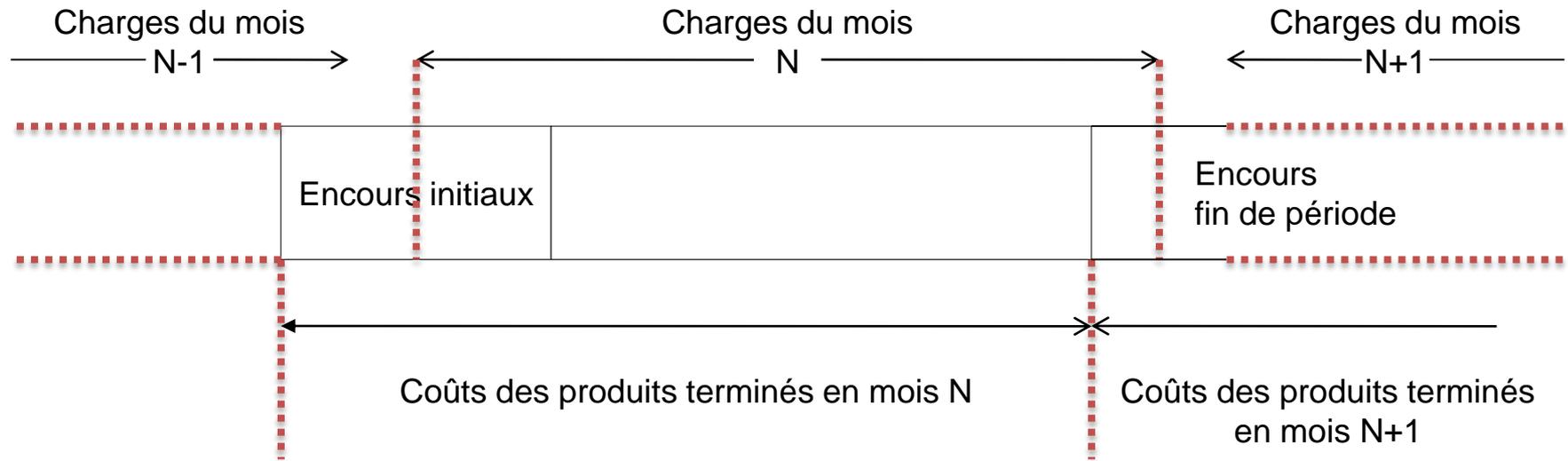
En-cours de production

Produits non achevés. Ils font l'objet d'un calcul de coût et affectent le coût des produits achevés. Ils ne sont pas stockés.

Produits finis

Produits prêts à la vente.

Les encours de production



Charges de la production de la période N
(Charges du mois N)

+

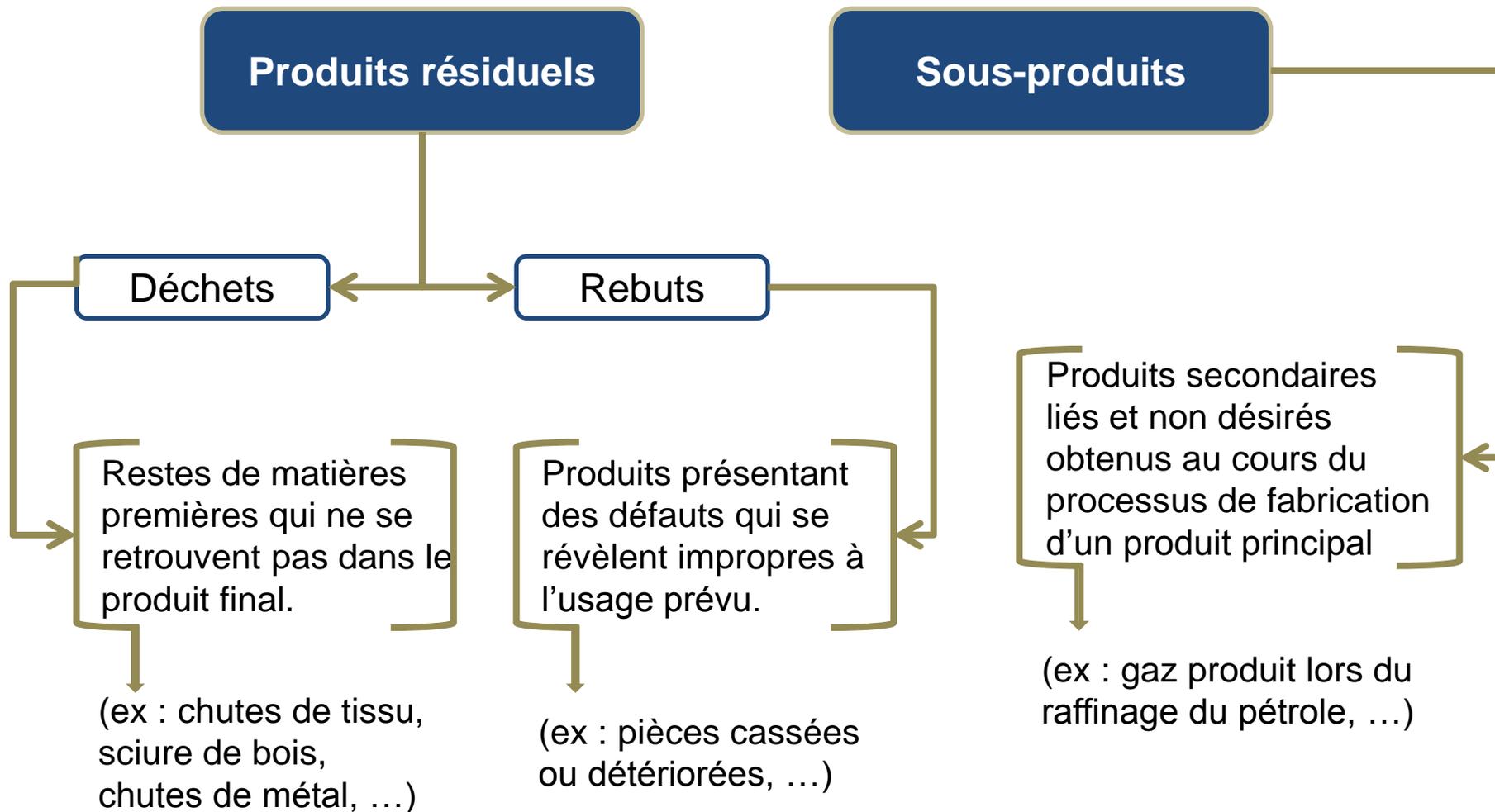
Coût de production des **encours initiaux**
(commencés en N-1)

-

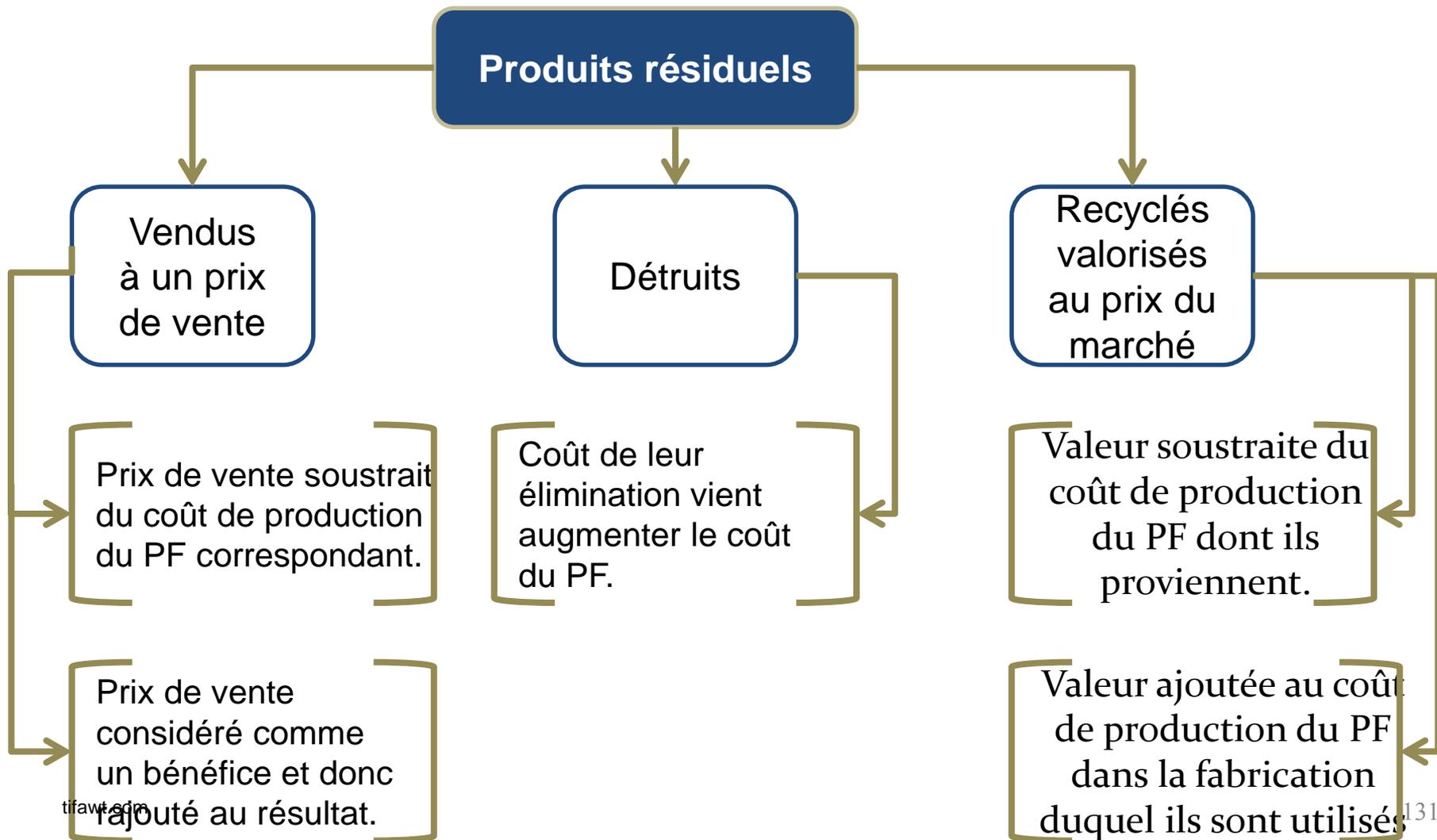
Coût de production des **encours de fin**
de période (terminés en N+1)

Coût de production des produits
terminés en période N

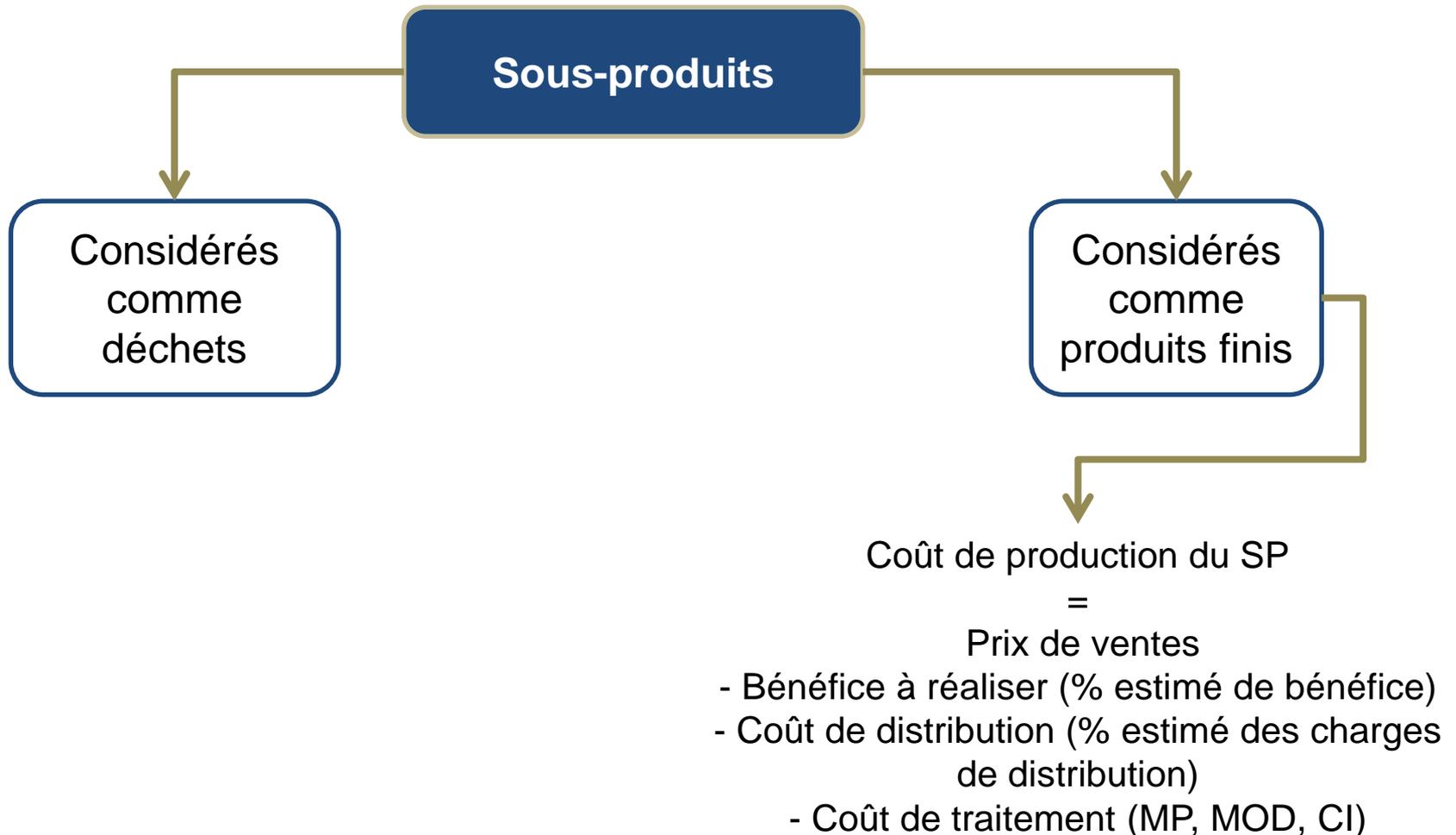
Les produits dérivés



Evaluation des produits dérivés



Evaluation des produits dérivés (suite)



CHAPITRE II

Concordance entre résultat analytique et résultat comptable

Mise en valeur des différences de traitement

Résultat comptabilité de
gestion



Résultat comptabilité
financière

Éléments	+	-
Résultat global analytique
Charges non incorporables		X
Charges supplétives	X	
Différences d'inventaire Stock réel < stock théorique = manquant Stock réel > stock théorique = excédent	X	X
Différences sur coûts et taux de cession Arrondis par défaut Arrondis par excès	X	X
Produits non incorporés	X	
Totaux	X	X
tifawt.com Résultat de la comptabilité financière

Partie 2 : La méthode des coûts variables ou direct costing

Introduction : Notion de variabilité des charges

Chapitre 1 : La marge sur coût variable

I – Définition et utilité

II- Taux de marge sur coût variable

III- Utilisation du taux de marge sur coût variable

Chapitre 2 : Le seuil de rentabilité

I- Différents calculs et définitions

II- Interprétations graphiques

III- Evolution des conditions d'exploitation

IV- La notion de levier d'exploitation

Chapitre 3 : La mise en œuvre de la méthode du coût variable

I- Affectation et répartition des charges variables

II- Le compte de résultat différentiel

III- Intérêt de la méthode du coût variable

IV- Insuffisances et limite de la méthode du coût variable

INTRODUCTION

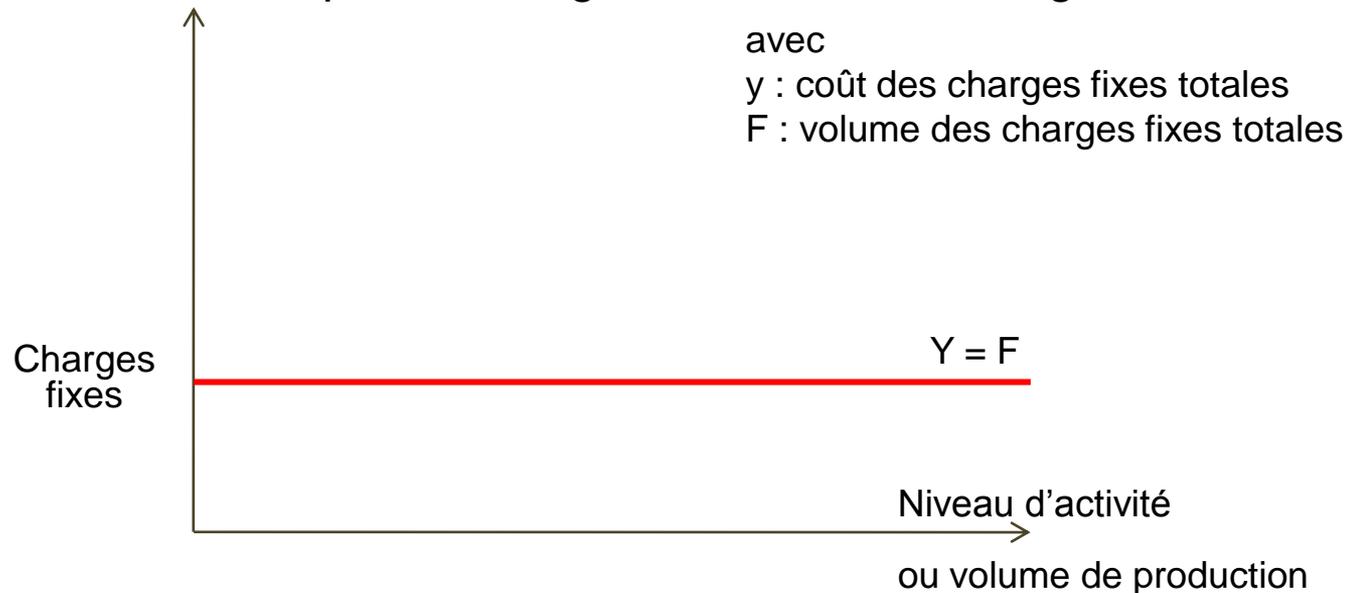
Notion de variabilité des charges

Les charges fixes ou de structure

Coût de possession des moyens dont l'entreprise s'est dotée pour exercer son activité.

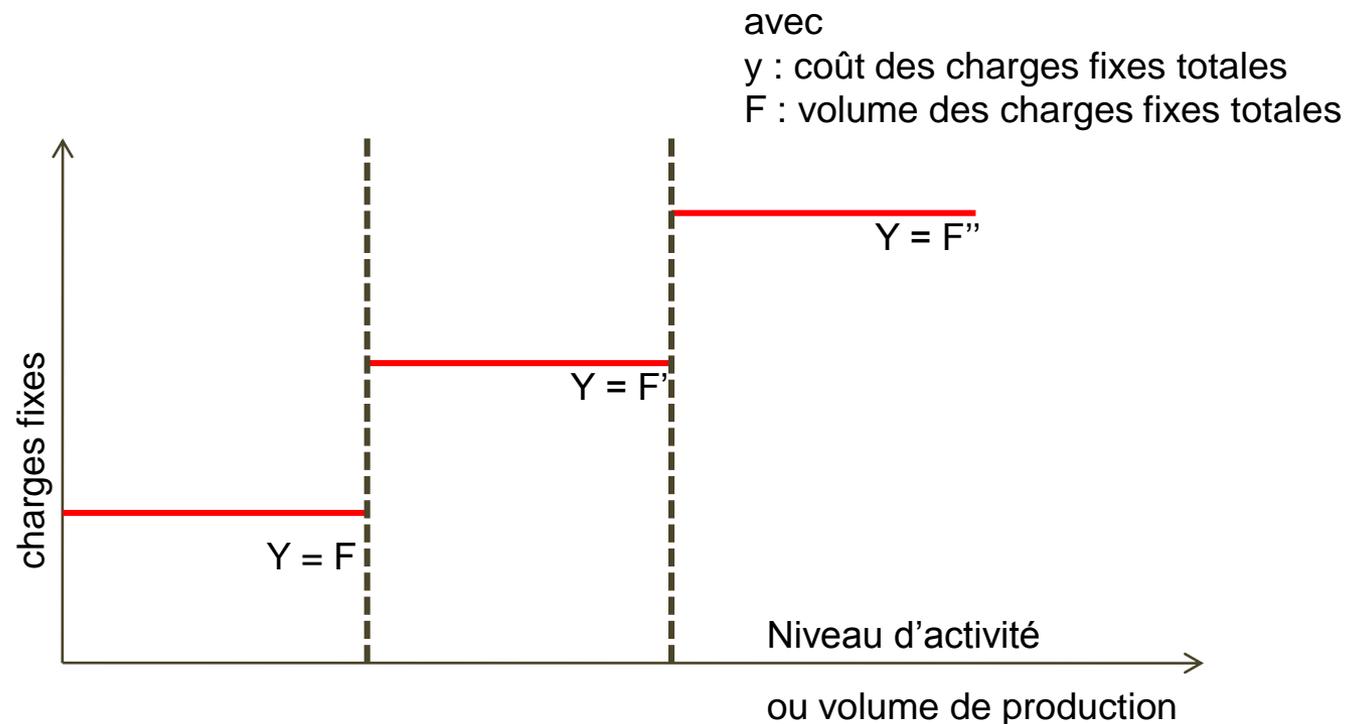
Exemple : loyer, amortissements, impôts directs fixes, assurances, salaires du personnel administratif...

On peut donc dire que les charges fixes sont les charges indirectes.



Les charges fixes à moyen et long terme

Une augmentation des charges de structure préexistantes suite à la mise en place de nouveaux moyens donne lieu à une variation des charges fixes par paliers



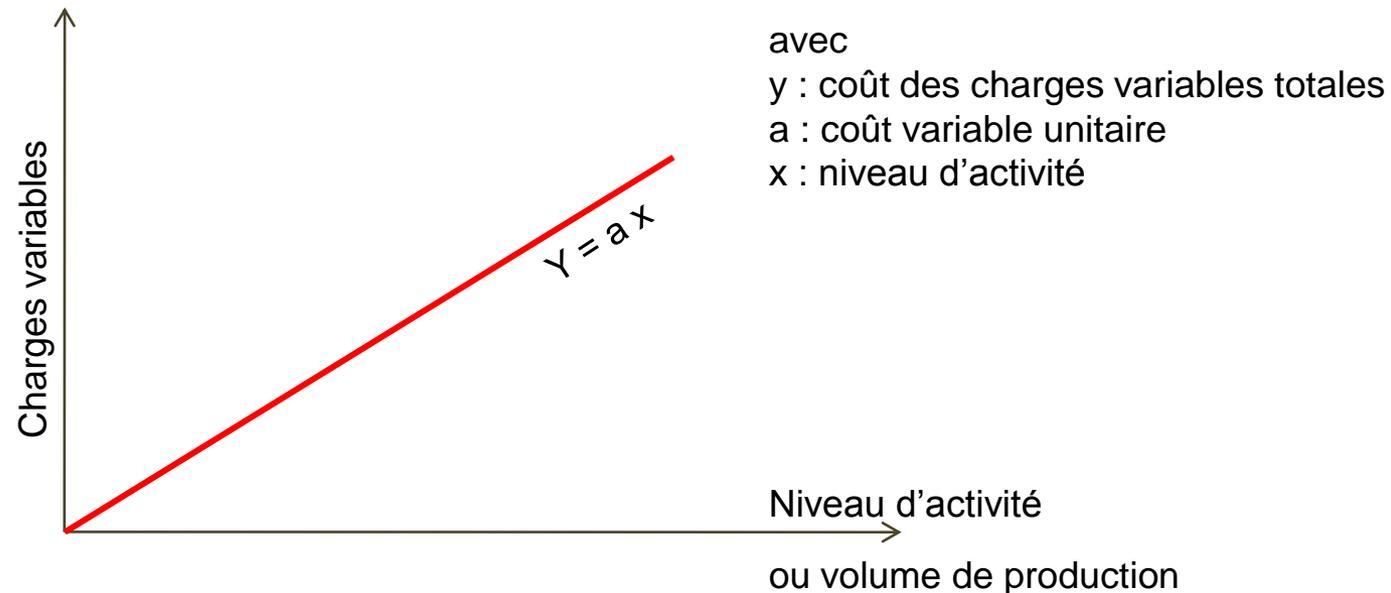
Les charges variables ou opérationnelles

N'existent que dans la mesure où l'entreprise est en activité.

Elles sont proportionnelles à l'activité ou à la production.

Exemple : achats consommés, frais de transport...

On peut donc dire que les charges variables sont les charges directes.



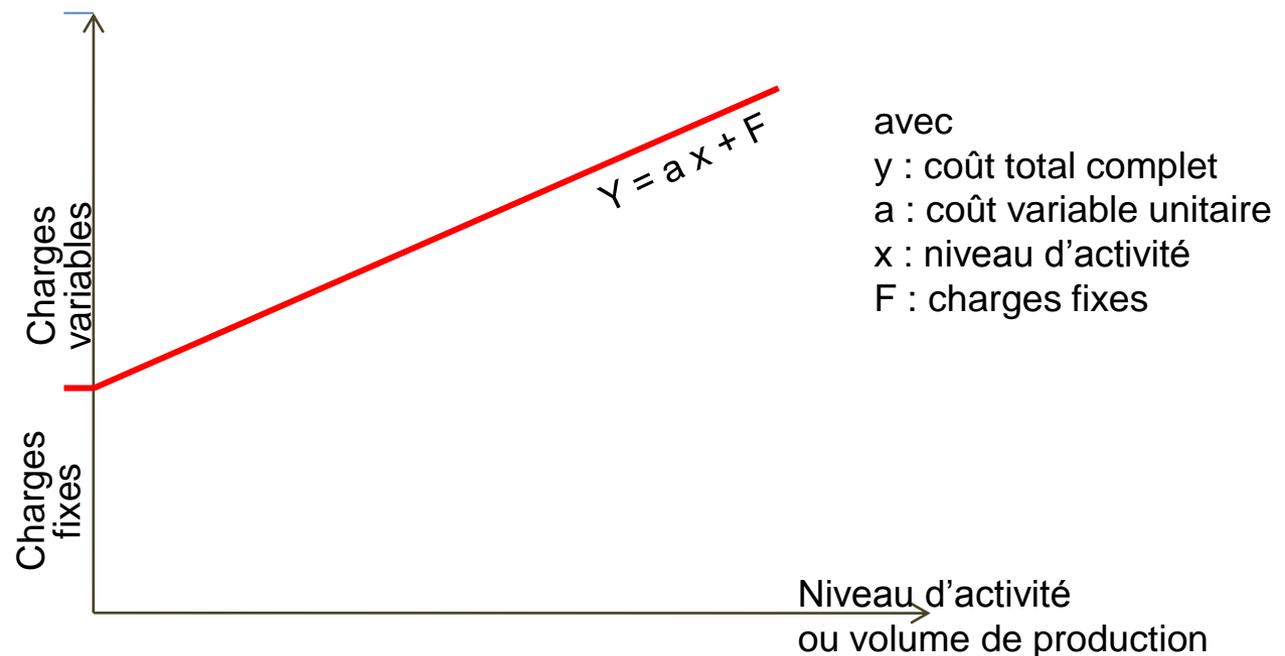
Le coût variable unitaire est fixe : pour chaque unité produite, le coût variable est identique.

Ex : Ventes mensuelles = 1.000 unités pour un total de 80.000 dhs

Ventes mensuelles augmentent de 10% (1.100 unités), le coût variable total devient 88.000 dhs alors que le coût unitaire dans les deux cas est le même (80 dhs/unité).

Les charges semi-variables ou mixtes

Doivent être réparties en charges fixes et charges variables.
Exemple : salaire des commerciaux, dépenses de téléphone (montant de l'abonnement)...



Exemple

Soit l'affectation des charges fixes et des charges variables suivante :

Charges par nature	Montant	Charges fixes	Charges variables
Achats consommés	200.000		200.000
Autres charges externes	30.000	20.000	10.000
Impôts et taxes	20.000	15.000	5.000
Charges de personnel	160.000	75.000	85.000
Dotations aux amortissements	40.000	40.000	
TOTAL	450.000	150.000	300.000

Le coût global comprend :

- un coût global fixe : 150.000 dhs
 - un coût global variable : 300.000 dhs
- Coût global complet = 450.000 dhs

Supposons que l'entreprise vend un produit unique (100.000 unités vendues en un an) et que le chiffre d'affaires annuel s'est élevé à 500.000 dhs.

TAF :

On vous demande de :

- a. mesurer l'activité en unités de volume et en unités monétaires.
- b. calculer le coût variable unitaire pour une unité vendue et pour 1 dhs de CA.

Calcul du coût variable unitaire ou coût variable pour une unité d'activité

Mesure de l'activité (x)

En unités de volume : 100.000 unités vendues

En unités monétaires: 500.000 dhs de chiffre d'affaires

Coût variable unitaire (a)

$a = 300.000 / 100.000 = 3$ dhs pour une unité vendue

$a = 300.000 / 500.000 = 0,60$ dhs pour 1 dhs de CA

Calcul du coût complet

Coût complet = 3 x unités vendues + 150.000

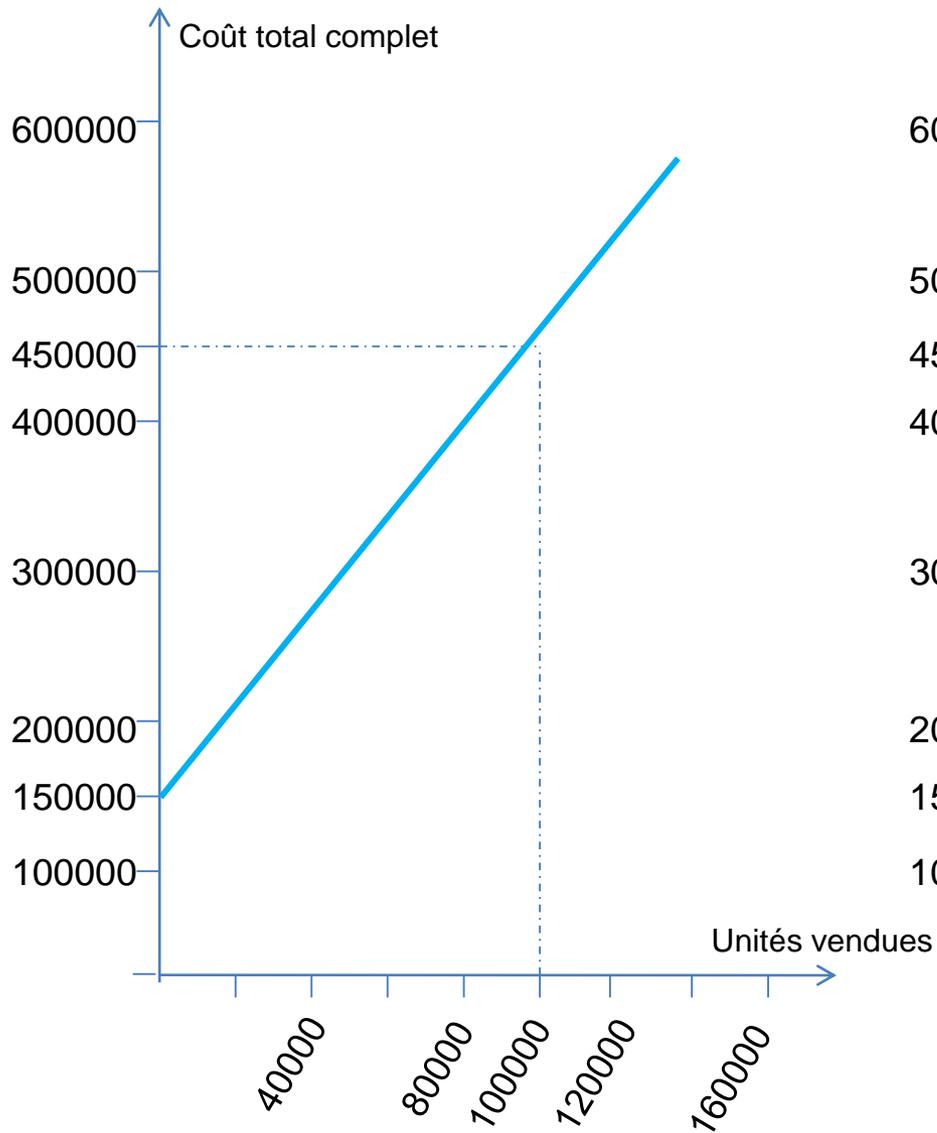
coût variable coût fixe

ou bien

Coût complet = 0,60 x CA + 150.000

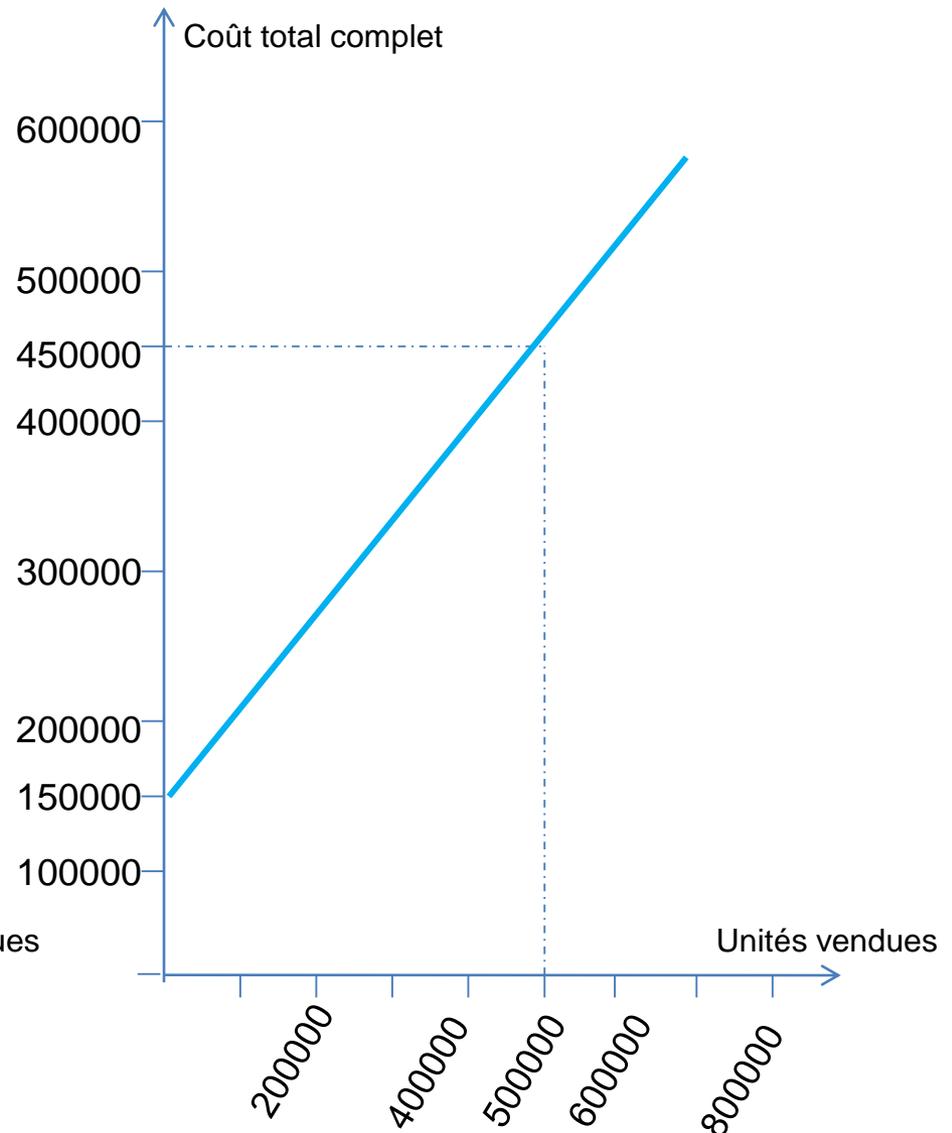
Coût variable unitaire s'exprime en pourcentage (60%) du CA

Représentation graphique



tifawt.com

Coût complet (activité en volume)



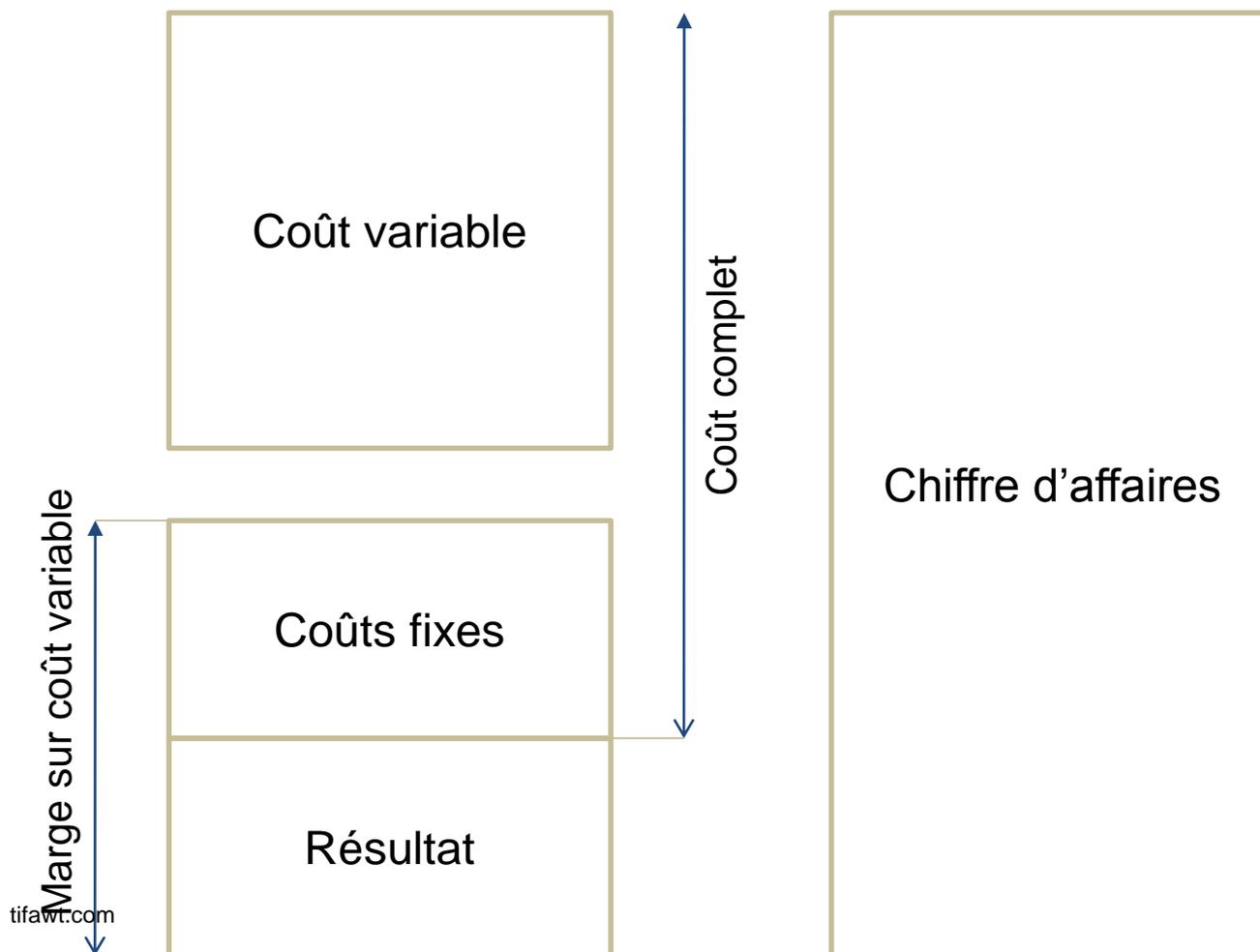
Coût complet (activité en monnaie)

Chapitre 1

La marge sur coût variable

Définition

$$\text{MCV} = \text{CA} - \text{Coût variable}$$



Utilité de marge sur coût variable

Outil d'aide à la décision

Quelle est la contribution du produit à absorber les charges fixes ?

Ce produit est-il rentable ?

Est-il opportun d'abandonner ou de maintenir la production et donc la vente d'un produit ?

Faut-il ou non sous traiter telle activité ?

Inexistence d'une répartition arbitraire des charges

Les charges indirectes étant généralement fixes, elles sont exclues du calcul du coût de revient partiel, et donc ne faussent pas les calculs.

Taux de marge sur coût variable

$$\text{MCV} = \text{CA} - \text{coût variable total}$$

$$\text{MCV} = \text{CA} - a \cdot \text{CA} \quad \text{avec } a : \text{coût variable unitaire}$$

$$\text{MCV} = \text{CA} (1 - a)$$

$$1 - a = \text{MCV} / \text{CA}$$

$$\text{TMCV} = \text{MCV} / \text{CA}$$

Marge sur coût variable pour
100 unités de chiffre d'affaires

TMCV = 1 - a : complément à
100% du coût variable unitaire a

Si coût variable unitaire = 60%, TMCV = 40%

Utilisation du taux de marge sur coût variable : prévision du résultat

On sait que $\text{Résultat} = \text{MCV} - F$ et $\text{TMCV} = \text{MCV} / \text{CA}$

donc **$\text{Résultat} = (\text{TMCV} \times \text{CA}) - F$**

Prévision du résultat : *produit unique à prix inchangé*

Soit :

Taux de marge sur coût variable = 40%

Coût fixe = 150.000 dhs.

Si CA envisagé = 600.000 dhs

Résultat = 40% x 600.000 – 150.000
= 90.000 dhs

Prévision du résultat : produit unique à prix modifié

Situation actuelle :

Volume des ventes = 100.000 unités

Prix de vente = **5 dhs**

Charges variables par unité produite = 3 dhs

TMCV = $(5 - 3) / 5 = 40\%$

CA = 500.000 dhs

Charges fixes = 150.000

**Résultat = $40\% \times 500.000 - 150.000$
= 50.000 dhs**

Situation prévue :

Volume des ventes = 125.000 unités

Prix de vente = **4,80 dhs**

Charges variables par unité produite = 3 dhs

TMCV = $(4,80 - 3) / 4,80 = 37,5\%$

CA = 600.000 dhs

Charges fixes = 150.000

**Résultat = $37,5\% \times 600.000 - 150.000$
= 75.000 dhs**

Prévision du résultat : plusieurs produits

Situation actuelle

L'entreprise vend trois produits : P1, P2, P3. Son coût fixe s'élève à 150.000 dhs :

	P1		P2		P3		Ensemble	
	Mt	%	Mt	%	Mt	%	Mt	%
CA	250.000	100	150.000	100	100.000	100	500.000	100
Composition	50%		30%		20%		100%	
Coûts variables	137.500	55	67.500	45	95.000	95	300.000	60
MCV	112.500	45	82.500	55	5.000	5	200.000	40

TMCV de l'entreprise = moyenne pondéré des TMCV de chaque produit
 $= 45\% \times 0,5 + 55\% \times 0,3 + 5\% \times 0,2$
 $= 40\%$

Résultat = $500.000 \times 0,4 - 150.000$
= 50.000 dhs

Prévision du résultat : plusieurs produits

Situation Prévüe

Il est prévu de doubler le volume des ventes de P3. On suppose que les prix de vente, coûts variables unitaires et coût fixe resteront inchangés.

	P1		P2		P3		Ensemble	
	Mt	%	Mt	%	Mt	%	Mt	%
CA	250.000	100	150.000	100	200.000	100	600.000	100
Composition	41,67%		25%		33,33%		100%	
Coûts variables	137.500	55	67.500	45	190.000	95	395.000	65,83
MCV	112.500	45	82.500	55	10.000	5	205.000	34,17

TMCV de l'entreprise = moyenne pondéré des TMCV de chaque produit
 $= 45\% \times 0,4167 + 55\% \times 0,25 + 5\% \times 0,3333$
 $= 34,17\%$

Résultat = $600.000 \times 0,3417 - 150.000$
 $= \mathbf{55.020}$

Ce résultat prévisionnel (55.020) est inférieur au résultat prévu dans le cas d'un produit unique à prix inchangé (90.000) car l'augmentation du CA est due aux ventes de P3 dont le taux de marge est faible (5%).

Chapitre 2

Le seuil de rentabilité

Définitions du seuil de rentabilité ou CA critique ou point mort

$$\text{Résultat} = \text{CA} - \text{Charges Variables} - \text{Charges Fixes}$$

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires ou le niveau d'activité que l'entreprise doit réaliser pour couvrir l'intégralité des ses charges fixes et variables et pour lequel elle ne dégage ni perte ni bénéfice.

$$\text{CA} = \text{Charges Variables} + \text{Charges Fixes}$$

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires pour lequel le résultat est égal à zéro.

$$\text{Résultat} = 0$$

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires pour lequel la marge sur coût variable est égale aux charges fixes.

$$\text{MCV} = \text{F}$$

Calcul du seuil de rentabilité

$$\text{Résultat} = \text{TMCV} \times \text{CA} - \text{F}$$

avec résultat = 0 et CA = SR, on obtient :

$$0 = \text{TMCV} \times \text{SR} - \text{F}$$

en valeur

$$\text{SR} = \text{F} / \text{TMCV}$$

en quantité

$$\text{SR} = \text{F} / \text{MCV unitaire}$$

Exemple :

Reprenons les données de l'exemple précédent, nous avons charges fixes = 150.000, TMCV = 40%

$$\text{SR} = 150.000 / 0,4 \quad \text{SR} = 375.000$$

Si le chiffre d'affaires est supérieur à 375.000, l'entreprise réalisera un bénéfice. En dessous de ce chiffre, elle sera en perte.

Calcul du point mort

Date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint

$$\text{Date (en mois)} = 12 \times \text{Seuil de Rentabilité} / \text{Chiffre d'affaires}$$

$$\text{Date} = 12 \times \text{SR} / \text{CA}$$

Exemple :

Nous avons charges fixes = 150.000, TMCV = 40%, SR = 375.000 et CA = 600.000

$$\text{SR} / \text{CA} = 375.000 / 600.000$$

$$\text{SR} / \text{CA} = 62,5\%$$

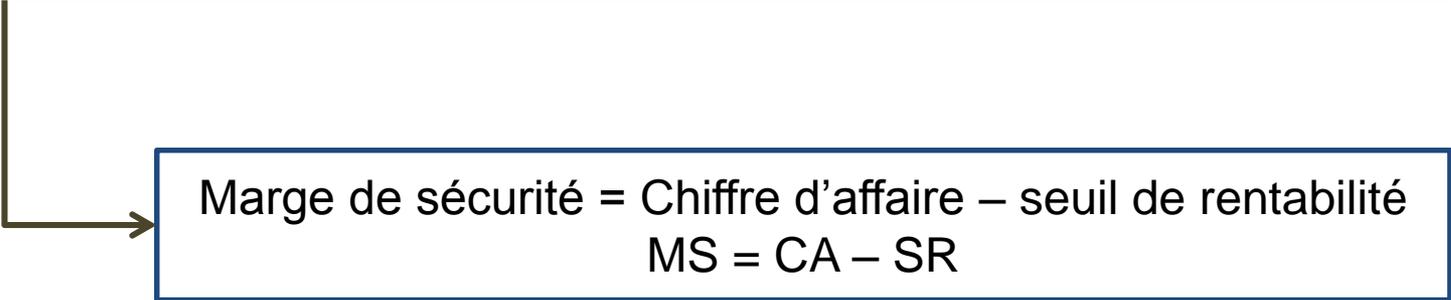
Le seuil de rentabilité est égal à 62,5% du chiffre d'affaires annuel.

Les 62,5% des ventes annuelles correspondent aux ventes de :

$12 \times 0,625 = 7$ mois et demi, à condition que les ventes soient réparties uniformément sur les douze mois de l'année.

Marge de sécurité

Représente la baisse du chiffre d'affaires qui peut être supportée par l'entreprise sans subir de perte
Ou de combien le CA peut baisser sans descendre en dessous du SR



Marge de sécurité = Chiffre d'affaire – seuil de rentabilité
 $MS = CA - SR$

Exemple :

Nous avons $SR = 375.000$ et $CA = 600.000$

Marge de sécurité = $600.000 - 375.000$

Marge de sécurité = 225.000

Plus la marge de sécurité est élevée, mieux c'est pour l'entreprise.

Indice de sécurité

Indice de sécurité = Marge de sécurité / Chiffre d'affaires

$$\mathbf{IS = MS / CA}$$

C'est la fraction du CA dont la MCV fournit le bénéfice

ou le pourcentage de baisse que peut supporter le CA sans entraîner de perte

Exemple : Nous avons MS = 225.000 et CA = 600.000

$$IS = 225.000 / 600.000$$

$$IS = 37,5\%$$

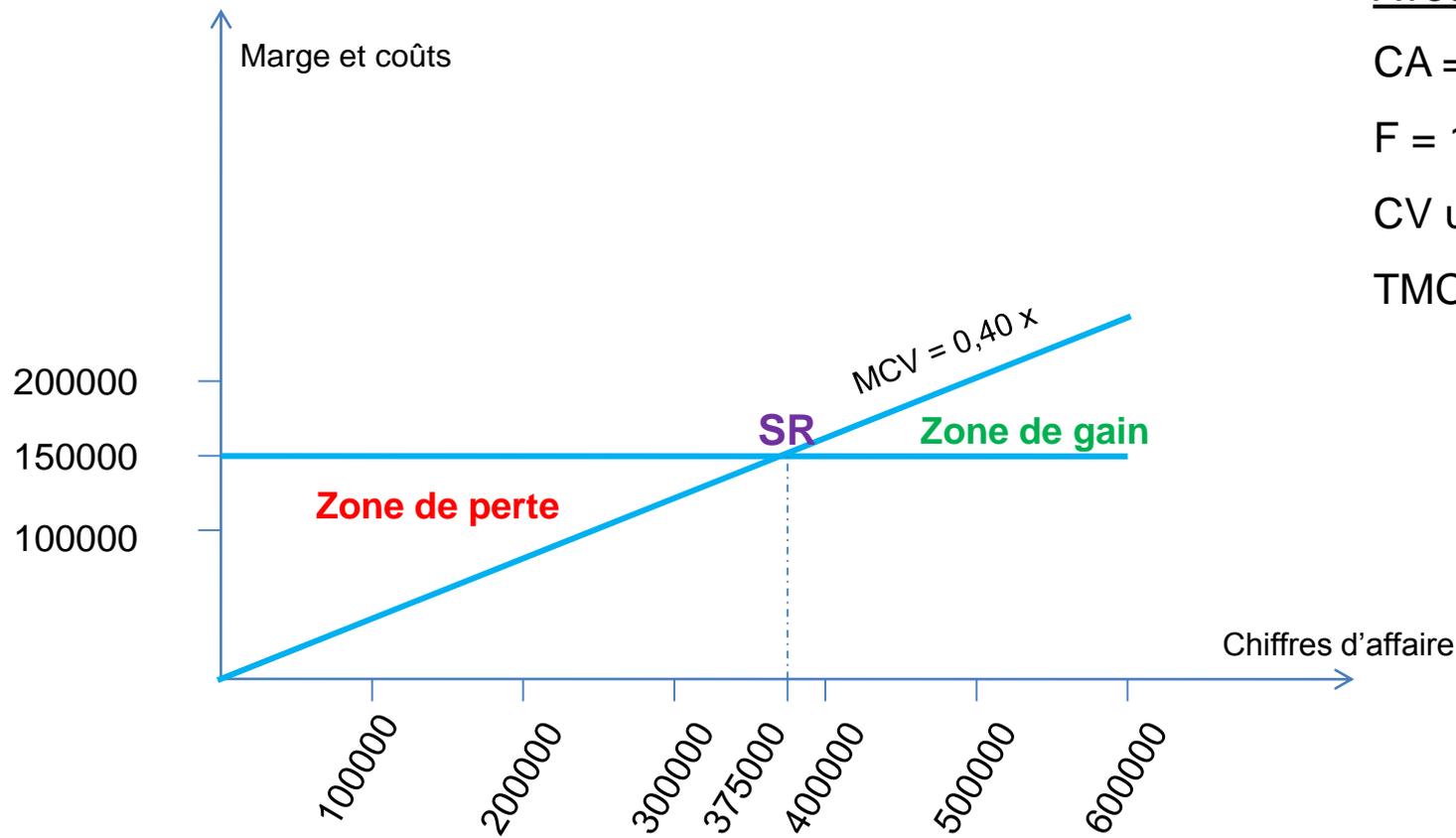
Le chiffre d'affaires peut baisser de 37,5% sans que l'entreprise ne soit en perte.

Plus l'indice est élevé, meilleure est la sécurité.

Chapitre 2

Interprétations graphiques

Marge sur Coût Variable = Charges Fixes ou $y = ax$



Avec :

CA = 600.000

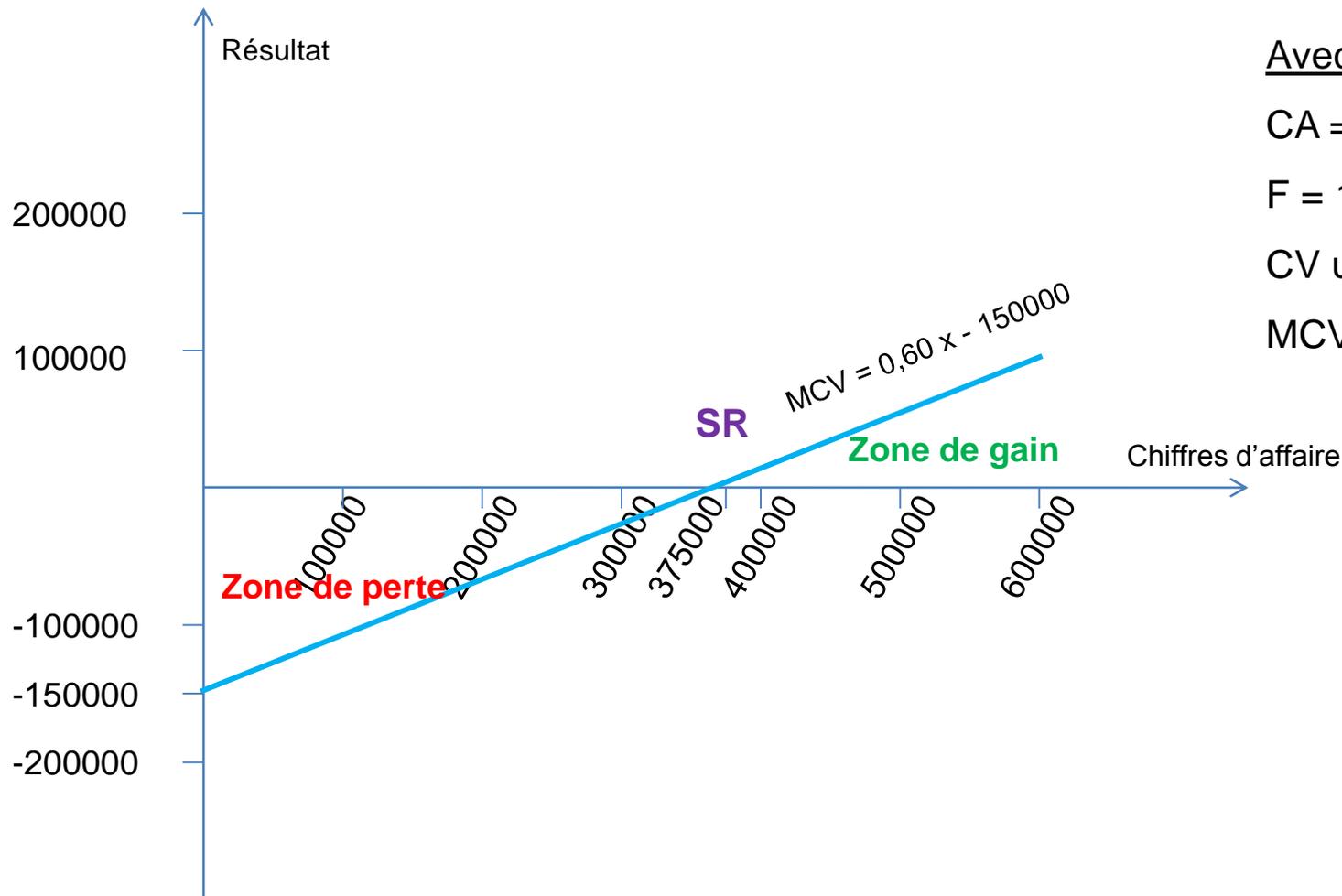
F = 150.000

CV unitaire = 0,6

TMCV = 0,4

$$\text{Résultat} = 0 \quad \text{ou} \quad R_t = \text{MCV} - F$$

$$\text{ou} \quad y = ax - b$$



Avec :

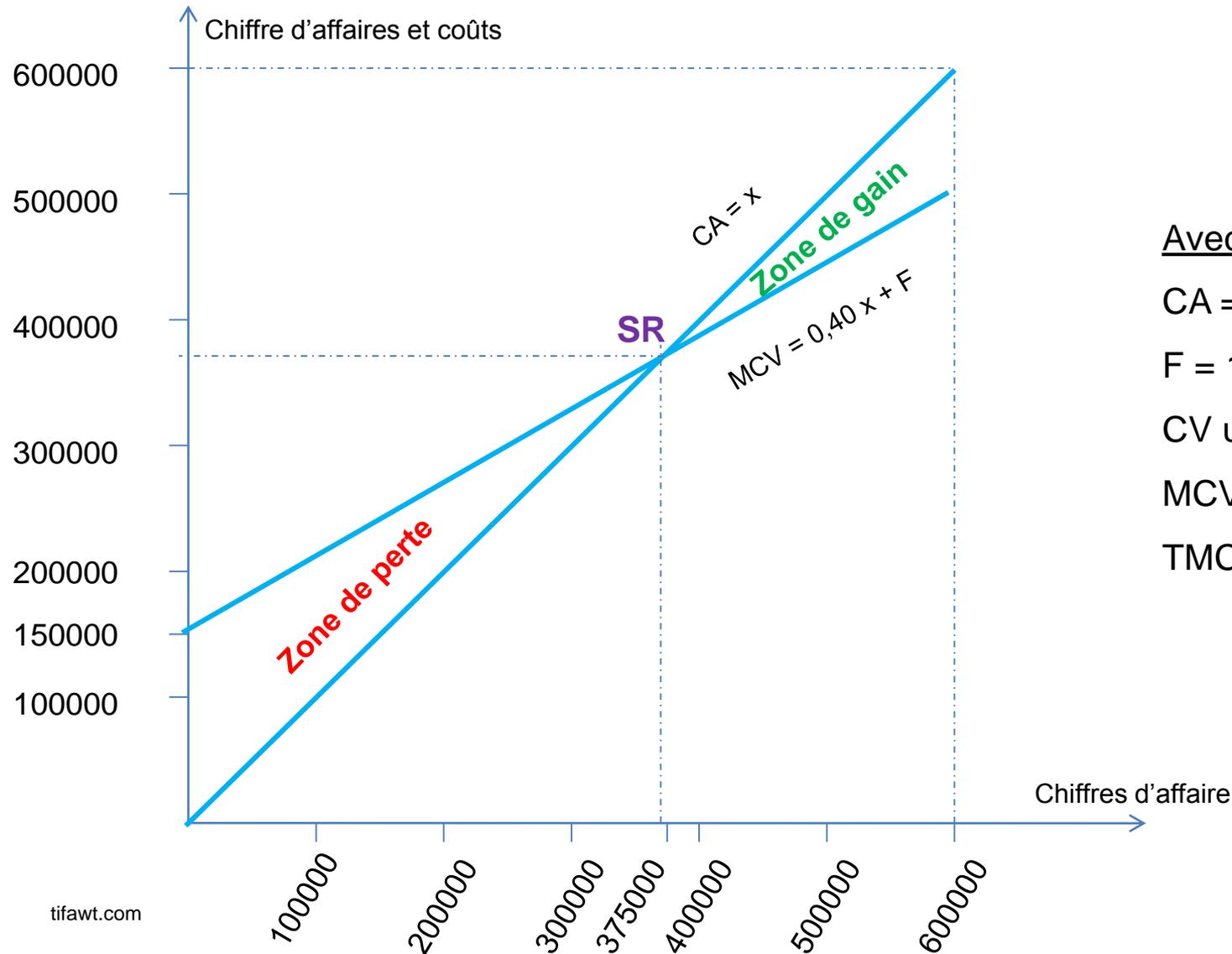
$$CA = 600.000$$

$$F = 150.000$$

$$CV \text{ unitaire} = 0,6$$

$$\text{MCV} = 0,4 \times CA$$

Chiffre d'affaires = charges variables + charges fixes
 ou $y = CA$ et $y = ax + b$



Avec :

CA = 600.000

F = 150.000

CV unitaire = 0,6

MCV = 0,4 x CA

TMCV = 0,4

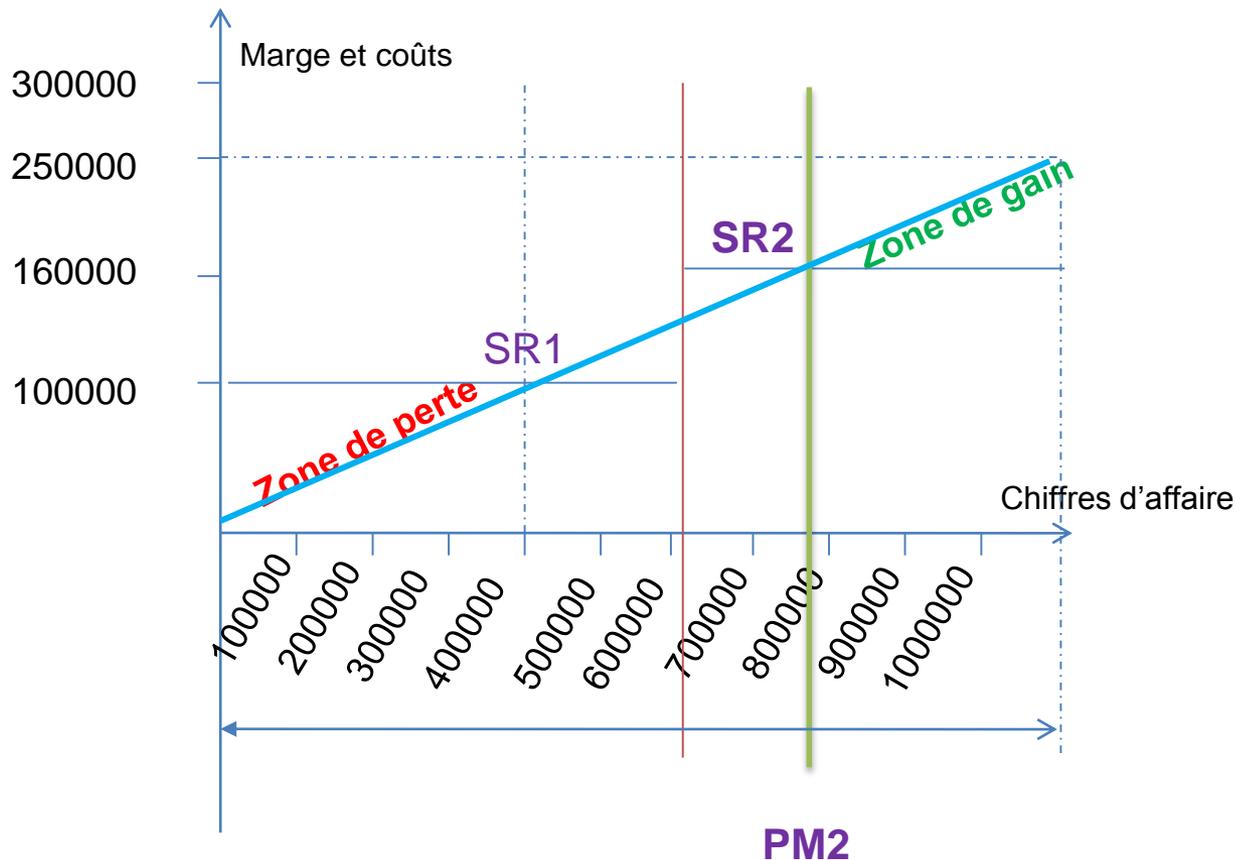
Chapitre 2

Evolution des conditions d'exploitation

Modification de structure : *création d'un nouvel atelier, embauche de personnel permanent...*

Exemple : Conditions actuelles d'exploitation : $TMCV = 0,25$, $F = 100.000$
Un nouvel investissement prévu le 01-07 portera les charges fixes à 160.000, le taux de marge pourra être maintenu et un chiffre d'affaires annuel de 1.000.000 pourra être atteint.
TAF : Représenter graphiquement les deux seuils de signification en précisant les deux points morts.

Modification de structure : création d'un nouvel atelier, embauche de personnel permanent...



On a : $y = 0,25x$
 $SR1 = 100.000/0,25$
 $= \mathbf{400.000}$
 $PM1 = 12 \times SR1/CA$
 $= \mathbf{4,8}$
 $SR2 = 160.000/0,25$
 $= \mathbf{640.000}$
 $PM2 = 12 \times SR2/CA$
 $= \mathbf{7,68}$

Modification du taux de marge : *changements du prix de vente, du prix de matières premières, de main d'œuvre ...*

Exemple : Une entreprise de produits chimiques fabrique un produit P pour un marché sur lequel ses prix de vente ne peuvent être modifiés. La marge sur coût variable par unité produite est de 15 dhs.

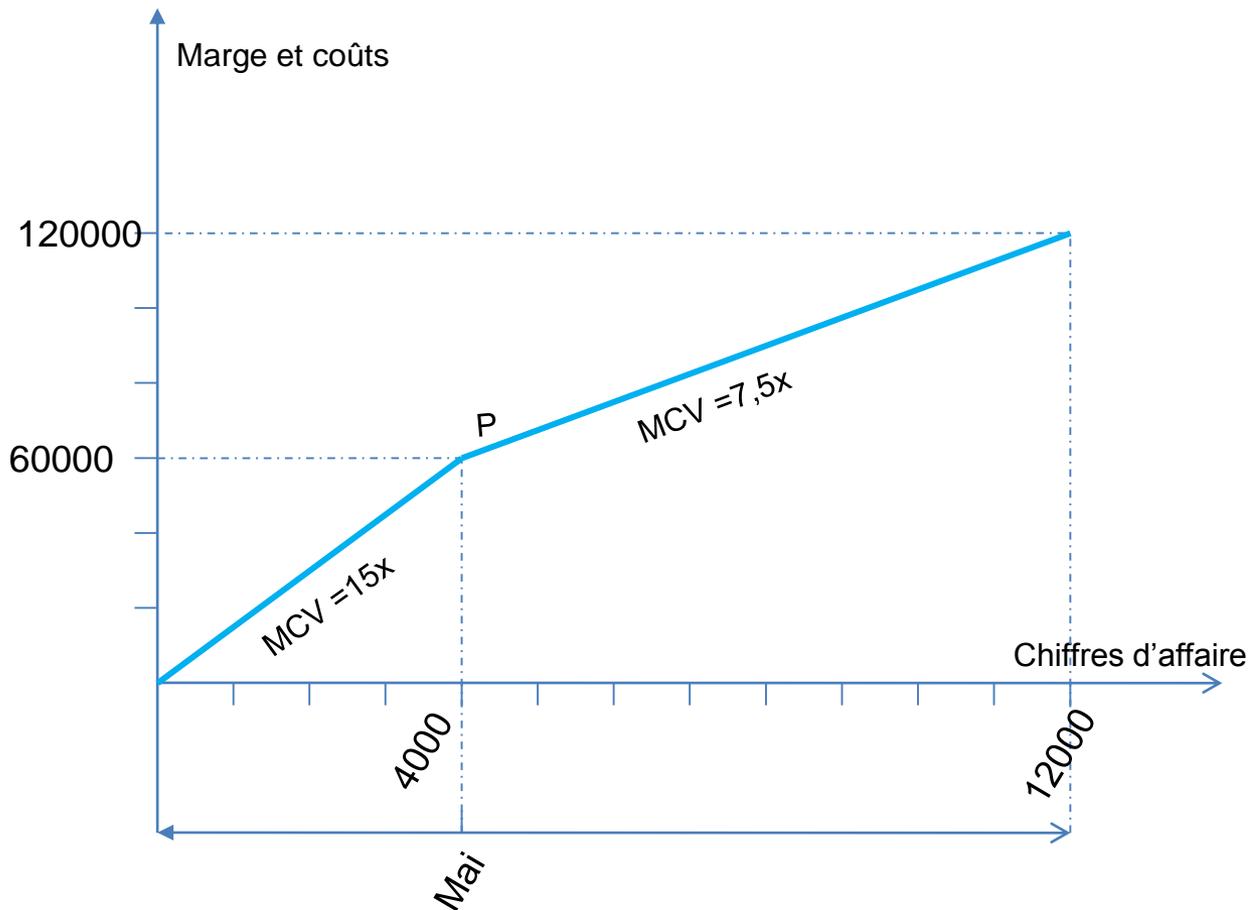
Les charges fixes sont de 120.000 dhs.

La production mensuelle étant de 1000 unités, le seuil de rentabilité est normalement atteint le 1^{er} septembre.

Le 1^{er} mai intervient une hausse brutale du cours des matières premières, qui réduit la marge sur coût variable à 7,5 dhs par article.

TAF : Quelle est la répercussion de cette variation des prix sur le seuil de rentabilité exprimé en quantités (*en supposant constant le rythme de production*) ?

Modification du taux de marge : *changements du prix de vente, du prix de matières premières, de main d'œuvre ...*



On a :

$$F = 120.000$$

$$P^{\circ} \text{ mensuelle} = 1.000 \text{ unités}$$

$$P^{\circ} \text{ annuelle} = 12.000 \text{ unités}$$

Janvier à fin avril

$$\text{MCV unitaire} = 15$$

$$P^{\circ} = 4.000$$

$$\text{MCV} = 15 \times 4.000$$

$$= 60.000$$

$$y = 15x$$

Mai à décembre

$$\text{MCV unitaire} = 7,5$$

$$y = 7,5x$$

$$y - 60.000 = 7,5 (x - 4.000)$$

$$y = 7,5x + 30.000$$

$$\text{MCV} = 7,5x + 30.000$$

Modification du taux de marge : *choix d'une structure*

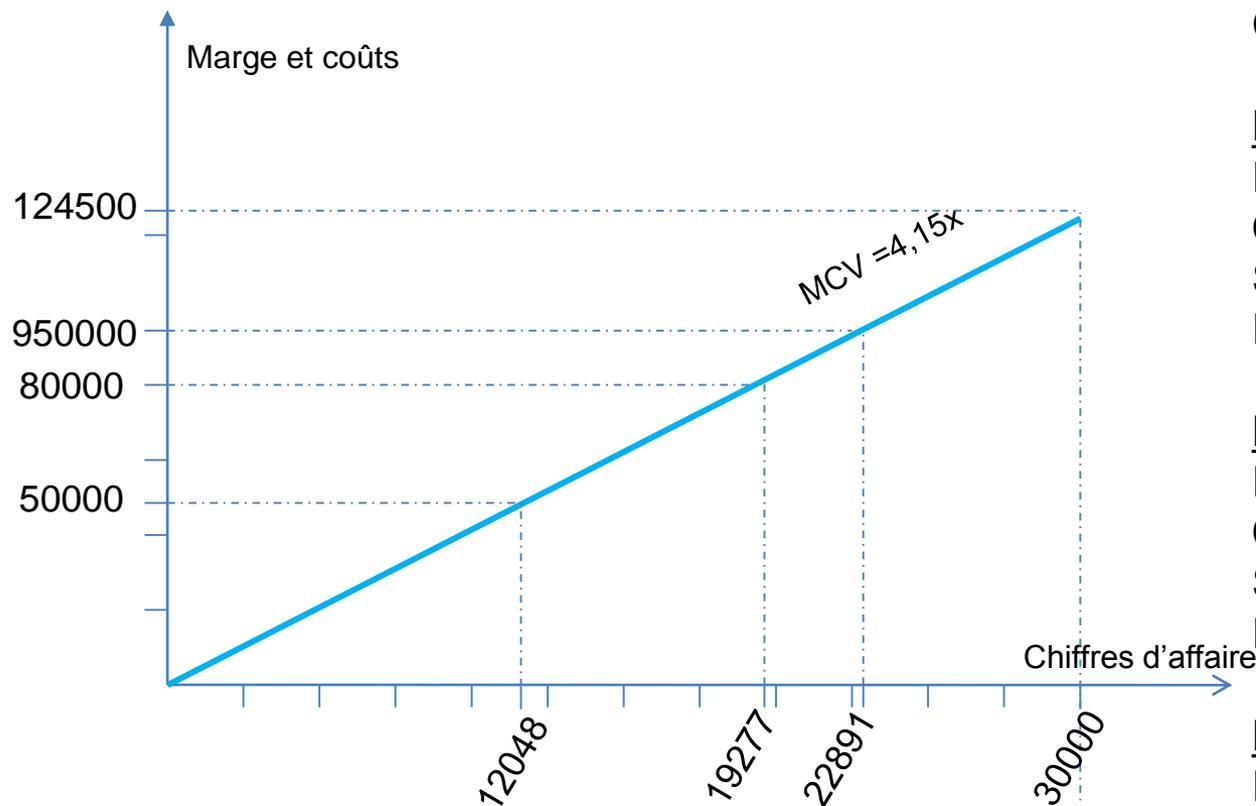
Exemple : L'entreprise ABC envisage une extension de son activité et projette l'implantation d'une nouvelle usine dans une région où, après étude de marché, il s'avère qu'elle pourra écouler jusqu'à 30.000 articles au prix de vente unitaire de 100 dhs.

Diverses hypothèses de structure sont envisagées. Laquelle doit-on retenir en se plaçant à la fois du point de vue de la sécurité et de la rentabilité ? La marge sur coût variable est de 4,15 dhs par article.

	Charges de structure	Capacité de production
Hypothèse 1	50.000	18.000 articles
Hypothèse 2	80.000	24.000 articles
Hypothèse 3	95.000	30.000 articles

TAF : Procéder à une étude graphique des seuils de rentabilité et à un calcul des résultats.

Modification du taux de marge : *changements du prix de vente, du prix de matières premières, de main d'œuvre ...*



On a :

$MCV = 4,15$ par article

$y = 4,15x$

Prix de vente = 100

Chiffre d'affaires = 30.000 articles

Hypothèse 1 :

$F = 50.000$

$CA = 18.000$

$SR1 = 12.048$

$PM1 = 8,03$ 01/09

Hypothèse 2 :

$F = 80.000$

$CA = 24.000$

$SR2 = 19.277$

$PM2 = 9,63$ 10/10

Hypothèse 3 :

$F = 95.000$

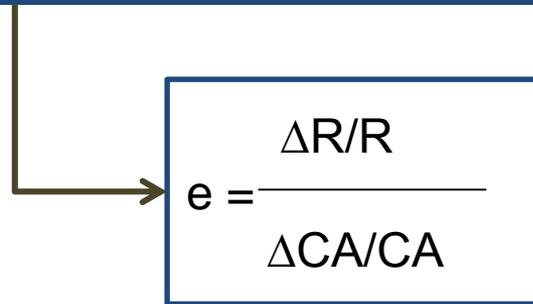
$CA = 30.000$

$SR3 = 22.892$

$PM3 = 9,15$ 05/10

Levier d'exploitation

Le levier d'exploitation ou levier opérationnel est l'élasticité du résultat d'exploitation par rapport au chiffre d'affaires.


$$e = \frac{\Delta R/R}{\Delta CA/CA}$$

Quelle est la sensibilité du résultat d'exploitation à une modification du chiffre d'affaires ?

→ Le résultat augmente-t-il plus vite ou moins vite que le chiffre d'affaires ?

Levier d'exploitation

Le levier d'exploitation ou levier opérationnel est l'élasticité du résultat d'exploitation par rapport au chiffre d'affaires.

$$e = \frac{\Delta R/R}{\Delta CA/CA}$$

Exemple : Nous avons CA = 600.000, TMCV = 40%, F = 150.000 et on suppose un accroissement du CA de 10%.

TAF : Calculer le levier d'exploitation.

CA devient 660.000.

Résultat initial = 40% x 600.000 - 150.000 = 90.000

Résultat devient = 40% x 660.000 - 150.000 = 114.000

Levier d'exploitation

$$e = \frac{24.000/90.000}{60.000/600.000} \quad e = 2,67$$

Une augmentation du chiffre d'affaires de 10% donne lieu à un accroissement du résultat de 26,7%.

Autrement dit, quand le chiffre d'affaires augmente de 1%, cela entraîne une augmentation du résultat d'exploitation de 4%.

Le levier d'exploitation est dans ce cas favorable puisque Le résultat augmente 2,67 fois plus vite que le chiffre d'affaires.

Lien entre levier d'exploitation et indice de sécurité

$$e = \frac{\Delta R / R}{\Delta CA / CA} \qquad e = \Delta R / \Delta CA \times CA / R$$

Soit CA_0 et R_0 le chiffre d'affaires et le résultat actuels
et CA_1 et R_1 le chiffre d'affaires et le résultat prévus, on obtient :

$$R_0 = TMCV \times CA_0 - F \text{ et } R_1 = TMCV \times CA_1 - F$$

$$\text{et } \Delta R = R_1 - R_0 \qquad \Delta R = TMCV (CA_1 - CA_0) \\ = TMCV \times \Delta CA$$

$$\text{Or } e = \Delta R / R \times CA / \Delta CA \qquad e = (TMCV \times \Delta CA) / \Delta CA \times CA / (TMCV \times CA - F) \\ e = CA / (CA - F / TMCV)$$

On sait que $F/TMCV = SR$

Donc $e = CA/CA - SR$

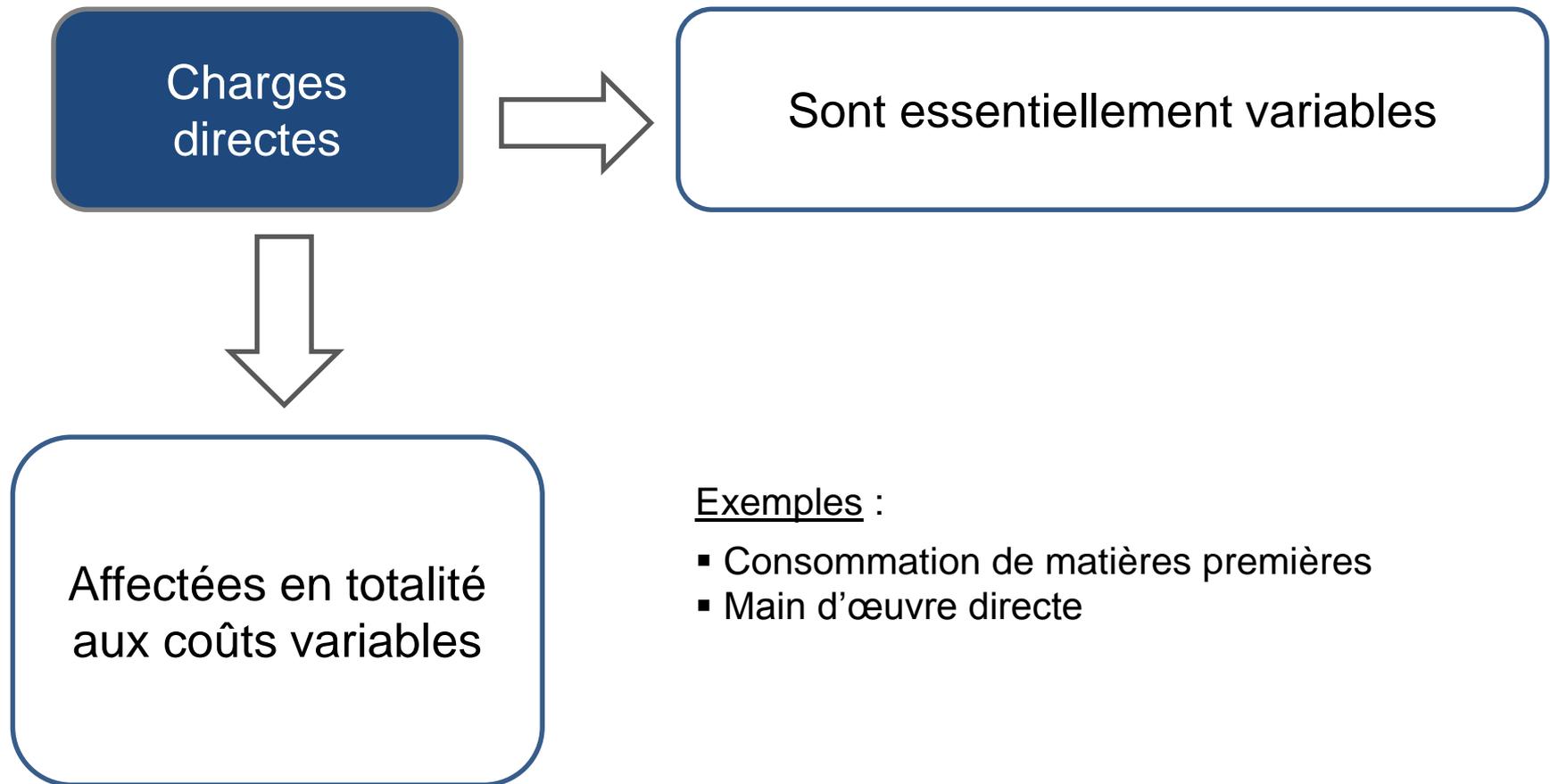
$e = 1 / \text{indice de sécurité}$

Plus l'indice de sécurité est faible $(CA - SR)/CA$,
plus grande est la variabilité du résultat

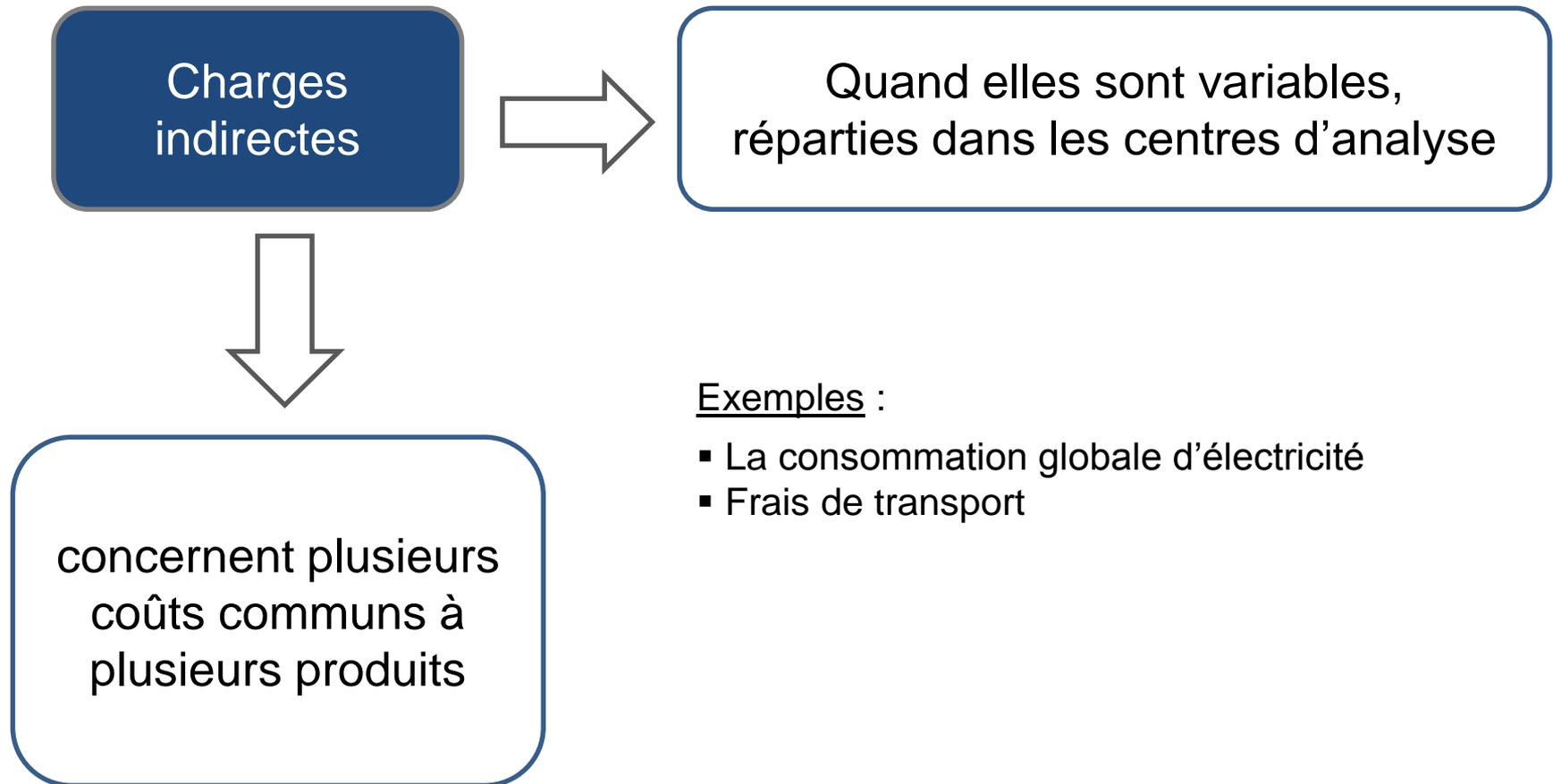
Chapitre 3

La mise en œuvre de la
méthode des coûts
variables

Affectation et répartition des charges variables



Affectation et répartition des charges variables



Exemple : Tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise ABC

Charges indirectes	Total		Centres auxiliaires		Centres principaux		
	Charges fixes	Charges variables	Gestion du matériel	Prestations connexes	Atelier A	Atelier B	Distrib.
Matières consommables		4.000	500		2.000	1.500	
Énergie	6.750	24.500	2.000	4.500	13.000	5.000	43.900
Transports		49.900	3.500	2.500			
MOI	58.250						
Amortissements	85.000						
Total RP	150.000	78.400	6.000	7.000	15.000	6.500	43.900
Gestion du matériel			- 6.000		4.000	2.000	
Prestations connexes				- 7.000	3.000	1.500	2.500
Total RS	150.000	78.400	0	0	22.000	10.000	46.400
NUO					1.600	1.200	1.250
Coût variable d'UO					13,75	8,33	37,12

Compte de résultat différentiel (modèle) établi sur la base des quantités vendues et non des quantités produites

		Par produit	Par activité	Pour l'entreprise
1	Prix de vente pendant la période	X		
2	Charges variables de production	X		
3	Charges variables de distribution	X		
4	Coût variable (2+3)	X		
5	Marge sur coût variable n°1 (1 – 4)	X		
6	Ensemble MCV de tous les produits		X	
7	Coûts fixes des centres opérationnels de l'activité		X	
8	Coût des centres de structure de l'activité		X	
9	Coûts fixes (7+8)		X	
10	Marge n°2 (6-9)		X	
11	Ensemble des marges n°2 de toutes les activités			X
12	Coûts des centres de structure de l'entreprise			X
13	Marge n°3 (11-12) ou résultat d'exploitation			X

Exemple :

L'entreprise XYZ vous demande d'établir son compte de résultat différentiel à l'aide des renseignements suivants :

1- Ventilation des charges variables

Éléments	Montants	Produits		
		A	B	C
Coût d'achat des matières consommées	155.000	98.000	20.000	37.000
Production	750.000	480.000	120.000	150.000
Distribution	85.000	17.000	38.000	30.000
Totaux	990.000	595.000	178.000	217.000

2- Charges fixes :

- production : 380.000
- distribution : 47.500
- autres charges : 255.000

3- Ventes de produits :

- A : 1.385.000, B : 375.000, C : 495.000

4- Stock initial de produits finis :

- A : 120.000, B : 15.000, C : 22.500

5- Stock final de produits finis :

- A : 100.000, B : 18.000, C : 20.000

TAF : Etablir le compte de résultat différentiel de l'entreprise XYZ.

Intérêt de la méthode du coût variable

Prévision du résultat

Simplification du calcul et de
l'analyse des coûts

Insuffisances et limite de la méthode du coût variable

Négligence des coûts fixes

Modélisation fondée sur le volume

Négligence du long terme