

Tasdawit mupamd V- Rba E
Taswiwant n tmusniwin izrfanin,
tidamsanin d tinamunin
agdal



جامعة محمد الخامس – الرباط
كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية
اكدال

Université Mohammed V- Rabat Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales - Agdal

Tronc Commun National: Licence d'études fondamentales
Filière : Sciences Economiques et Gestion

SEMESTRE : 3

SECTION : A

COMPTABILITE
ANALYTIQUE

COURS ET EXERCICES D'APPLICATION

Professeur : EL HADDAD Mohamed Yassine

Année 2020- 2021

Introduction

A- Les objectifs de la comptabilité analytique

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

- connaître les coûts des différents produits fabriqués par l'entreprise;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise (stocks);
- établir des prévisions de charges et de produits courants.

Pour atteindre ces objectifs, le système de comptabilité de gestion d'une entreprise doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce.

Il s'ensuit que si les dispositions de la comptabilité de gestion intéressent les entreprises autant que celles de la comptabilité générale, leur présentation est différente.

Celles de la comptabilité générale sont pratiquement uniformes; celles de la comptabilité de gestion sont constituées par un éventail de solutions entre lesquelles l'entreprise doit opérer des choix et des combinaisons en fonction de ses particularités.

Pour faciliter ces choix, l'éventail des solutions est présenté dans un cadre général, adaptable à toutes les entreprises, quels que soient leur dimension, leur dispersion géographique, leur structure organique, leur branche professionnelle et leur degré d'intégration.

B- Les liens entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale

Nous regardons ces deux comptabilités par rapport à plusieurs critères :

a) L'objet :

La comptabilité générale donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise alors que la comptabilité de gestion donne une vue détaillée de chacune des activités, d'où son terme d'analytique.

b) La nature :

La comptabilité générale est une comptabilité financière obligatoire qui manipule des grandeurs monétaires alors que la comptabilité de gestion est essentiellement économique et facultative. A côté des valeurs monétaires, elle intègre de nombreuses grandeurs physiques qu'il est nécessaire d'analyser: quantités de matières, nombre d'heures de travail, temps de fonctionnement des machines.

c) L'origine des données :

La comptabilité générale tend principalement à analyser les flux existant entre l'entreprise et l'extérieur c'est-à-dire les flux externes. La comptabilité de gestion organise le cheminement des flux internes en vue d'aboutir à des coûts par produits.

d) Le mode de traitement :

A l'inverse de la comptabilité générale qui est formalisée et qui s'impose pour toutes les entreprises, la comptabilité de gestion doit être organisée suivant des critères, des méthodes et des procédures propres à chacune entreprise.

La comptabilité de gestion calcule des coûts en respectant les principes généraux définis par le code général de comptabilité. Celui-ci se contente de proposer différents modes d'élaboration des coûts en laissant les entreprises libres de choisir celui ou ceux qui leur conviennent.

C- Définitions des prix, des charges et des coûts

Le prix est l'expression monétaire de la valeur d'une transaction; ce terme s'applique uniquement aux relations de l'entreprise avec le milieu extérieur.

Il n'existe que deux prix : le prix d'achat et le prix de vente

Le « prix d'achat » est, pour l'acheteur, la quantité de monnaie qu'il est nécessaire de déboursier pour l'acquisition d'un bien.

Le « prix de vente » est, pour le vendeur, la même quantité de monnaie qui, dans son patrimoine, vient remplacer le bien vendu.

Les charges sont liées au décaissement ou non de « monnaie » par l'entreprise : « achats et consommation de matières », « rémunération du personnel », « frais d'entretien et de gestion », « dotations aux amortissements de matériel », ... L'inscription de la charge à un compte de coût peut être antérieure, simultanée ou postérieure au décaissement correspondant.

Le regroupement de toutes les charges d'un même produit permet de déterminer le coût de revient de ce produit.

Selon le stade d'élaboration du produit, divers coûts peuvent être déterminés, par exemple:

- après approvisionnement : coût d'achat;
- après fabrication : coût de production ;
- au dernier stade, le coût du produit vendu est désigné par coût de revient.

Le terme « coût » ne s'applique pas qu'aux produits mais à toute chose désignée pour laquelle il est jugé utile d'attribuer des charges et d'en faire le total.

D- Les différentes méthodes de calcul des coûts

Pour une période déterminée, la comptabilité de gestion permet de calculer des coûts soit en y incorporant toutes les charges de la comptabilité générale, avec ou sans ajustement ou ajout, soit en n'y incorporant qu'une partie seulement des charges. Les principales méthodes de calcul des coûts sont les suivantes:

- La méthode des coûts complets :

Elle est réalisée :

- * soit en incorporant, sans modification, toutes les charges de la comptabilité générale: c'est la méthode du coût complet traditionnel,
- * soit en incorporant les mêmes charges mais après retraitement de certaines d'entre elles ou ajout en vue d'une meilleure expression économique des coûts : c'est la méthode du coût complet avec différences d'incorporation, ou coût complet économique.

- La méthode des coûts partiels :

Elle est obtenue :

- * soit en incorporant seulement les charges qui varient avec la production ou la vente sans s'attacher à la proportionnalité : c'est la méthode du coût variable (en anglais : direct costing). La méthode du coût variable ne prend pas en considération les charges « de structure » qui, elles, sont fixes pour la période de calcul considérée,
- * soit en incorporant seulement les charges qui peuvent l'être immédiatement (sans calcul intermédiaire) ou « directement » à un produit: c'est la méthode du coût direct qui retient à la fois les charges variables directement incorporables et les charges de structure qui sont directement incorporables.

Chapitre 1 : L'enchaînement des Comptes de coûts et des stocks

Section 1 : La hiérarchie des coûts

Nous étudierons cette hiérarchie principalement dans le cas des entreprises industrielles.

Paragraphe 1 : Le coût d'achat

Le coût d'achat est un coût qui regroupe les charges relatives à la fonction d'approvisionnement.

A- Les produits approvisionnés

Il est possible d'en retenir trois types:

- a) **Les matières premières** qui sont des objets ou substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués ;
- b) **Les emballages** qui sont des objets destinés à contenir les produits livrés à la clientèle en même temps que leur contenu.
- c) **Les matières et fournitures consommables** qui sont des objets plus ou moins élaborés, consommés au premier usage et qui concourent à la fabrication sans entrer dans la composition des produits traités : huile moteur, petites fournitures, etc. La consommation de ces fournitures est souvent traitée en charges indirectes de production.
Il faut calculer un coût d'achat pour chaque type d'éléments approvisionnés par l'entreprise.

B- Les composantes d'un coût d'achat :

Le coût d'achat est constitué des charges directes et indirectes d'approvisionnement.

Les charges directes sont les achats de matières premières nets valorisés hors taxes tels qu'ils ressortent des factures fournisseurs « doit » et « avoir » ;

Les charges indirectes sont essentiellement les coûts du centre d'analyse d'approvisionnement.

Il existe 2 coûts d'achat :

- **Le coût d'achat des matières achetées** = Prix d'achat des matières + charges indirectes d'approvisionnement
- **Le coût d'achat des matières consommées** = Cout d'achat des matières achetées + stock initial des matières – stock final des matières

Paragraphe 2 : Les coûts de production

Le coût de production est un coût qui intègre, outre la consommation des matières consommées, les charges de production relatives au produit.

Le nombre de coûts à calculer dépend de la complexité du processus de fabrication de l'entreprise et de la nature des produits apparaissant au cours de ce processus.

A- Les produits obtenus dans un cycle de fabrication:

Ils concernent soit le produit dit "principal", soit le produit dit "secondaire".

a) Le produit principal et ses dérivés

En fonction de son niveau d'élaboration, seront distingués des produits finis, des produits intermédiaires ou des encours de production.

- **Le produit fini** est un produit qui a parcouru la totalité du cycle de fabrication et atteint un stade d'achèvement complet.
- **Le produit intermédiaire** est un produit qui a terminé certaines phases du processus de fabrication mais n'a pas encore effectué la totalité du cycle de fabrication. Il peut être stocké ou livré directement à l'atelier suivant. On parle aussi de produit semi-fini ou de produit semi-ouvré.
- **L'encours de fabrication** est un produit qui, au moment du calcul des coûts, n'a pas terminé une phase du cycle de production : il est encore en atelier. Chaque cycle peut donc avoir des encours. Par principe, il est admis que ces encours sont terminés en priorité à la période suivante.

b) Les produits secondaires

Un produit est dit «secondaire» lorsqu'il apparaît lors de la production d'un produit principal. Selon sa valeur, il est nommé sous-produit ou produit résiduel :

- le sous-produit est un produit qui apparaît du fait de la production du produit principal : produire de la farine (produit principal) oblige à l'apparition de son (sous-produit) ;
- les produits résiduels sont soit des déchets soit des rebuts : les déchets sont des résidus de fabrication qui résulte du processus normal de production.

B- Les composantes d'un coût de production

L'élaboration d'un coût de production est plus ou moins complexe selon l'existence au sein de la phase de fabrication d'encours ou de produits secondaires.

Après avoir analysé le principe de regroupement des charges de production, nous envisagerons les difficultés soulevées par ces types de produits.

a) Principe

Le coût de production est constitué des charges directes et indirectes de production.

Les **charges directes de production** sont:

- les matières, produits et emballages de conditionnement valorisés au coût de sortie du stock ou au coût d'achat pour les articles qui ne sont pas stockés ;
- les frais directs de production, essentiellement le coût de la main-d'œuvre directe des ateliers.

Les **charges indirectes** sont les coûts des centres d'analyse de production : usinage, montage, finition. Le coût des centres est imputé d'après les unités d'œuvre utilisées pour réaliser le produit.

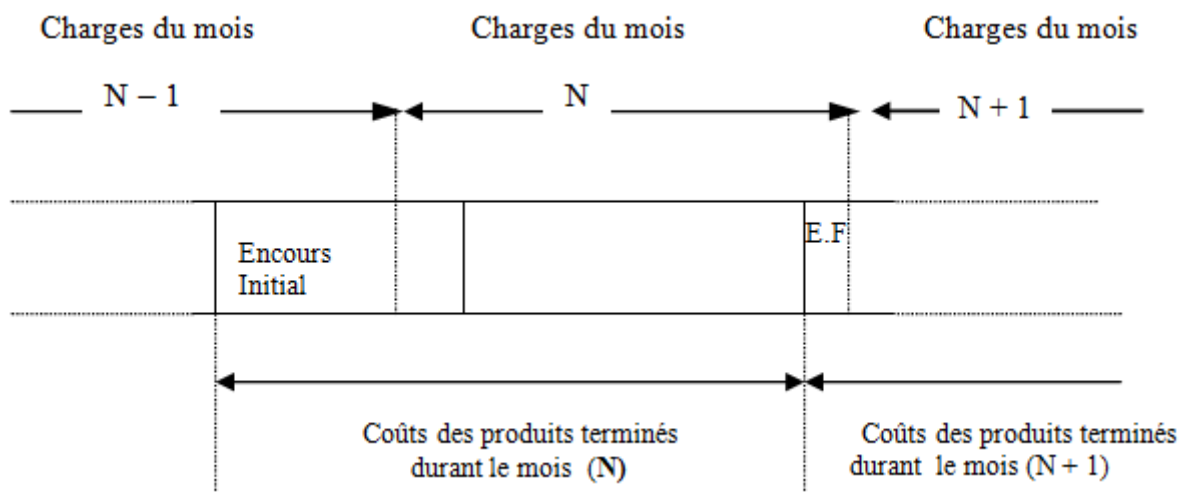
Remarque : Le coût des emballages consommés et le coût des matières consommables sont fréquemment traités comme des charges indirectes et ventilés dans le tableau de répartition.

Le calcul du coût de production du produit fini est lui un peu plus complexe puisqu'il cumule plusieurs difficultés:

- des encours,
- des déchets,
- un sous-produit.

b) Les encours de production

La difficulté soulevée par l'intégration du coût des encours dans le coût de production du produit peut s'exprimer par le schéma suivant :



Le décalage entre le coût de production de la période (charges d'un mois) et le coût de production des produits finis sur la période oblige à établir la règle suivante :

<p>Coût de production de la période N (charges du mois N)</p> <p>+ Coût de production des encours initiaux (commencés en N - 1)</p> <p>– Coût de production des encours de fin de période (terminés en N + 1)</p> <hr/> <p>= COUT DE PRODUCTION DES PRODUITS TERMINES DURANT LA PERIODE (N)</p>
--

A chaque fin de période, il faut donc évaluer les encours de production qui subsistent dans les ateliers de fabrication.

Il existe 2 coûts de production :

- **Le coût de production des produits fabriqués** = coût d'achat des matières consommées + frais de main d'œuvre directe + charges indirectes de production + encours initial – encours final – déchets vendus.
- **Le coût de production des produits vendus** = coût de production des produits fabriqués + stock initial des produits finis – stock final des produits finis

Paragraphe 3 : Le coût de revient

Le coût de revient est l'étape ultime du calcul des coûts : il comprend toutes les charges relatives au produit, c'est lui qui représente le coût complet.

Nous étudierons successivement sa structure et ses composantes.

A- Structure du coût de revient :

Un coût de revient est calculé par type de produits vendus.

Un coût de revient est composé :

- du coût de production des produits vendus,
- du coût hors production : le coût de distribution

Coût de revient = coût de production des produits vendus + coût de distribution

B- Le contenu du coût de distribution :

C'est un **coût autonome** qui globalise les charges relatives aux différentes opérations de distribution. Comme tous les coûts, il peut être composé de :

- Charges directes: frais de personnel, de publicité et des emballages de conditionnement consommés dans la mesure où ils n'ont pas été intégrés dans les charges indirectes ;
- Charges indirectes: coûts des centres de distribution (études de marché, magasinage, après- vente, etc.)

Paragraphe 3 : Hiérarchie des coûts dans l'entreprise industrielle (synthèse) :

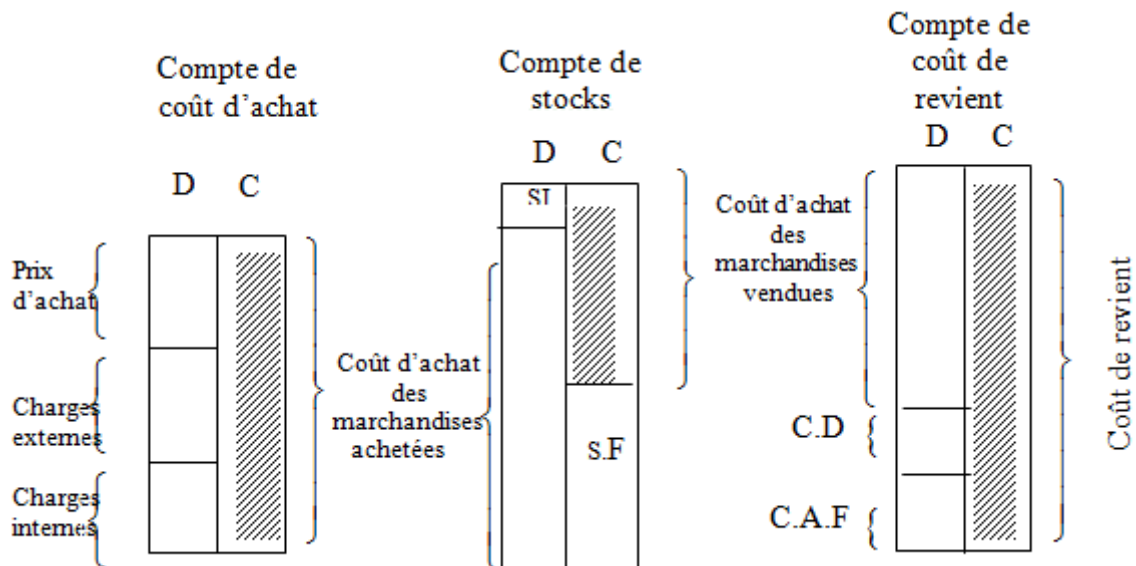
- 1) **Coût d'achat des matières achetées** = Prix d'achat des matières + charges directes et indirectes d'approvisionnement
- 2) **Coût d'achat des matières consommées** = Coût d'achat des matières achetées + stock initial de matières – stock final de matières
- 3) **Coût de production des produits finis fabriqués** = Coût d'achat des matières consommées + M.O.D + autres charges directes de production + charges indirectes de production + encours initial – encours final
- 4) **Coût de production des produits finis vendus** = Coût de production des produits finis fabriqués + stock initial de produits finis – stock final de produits finis
- 5) **Coût de distribution** = Charges de distribution
- 6) **Coût de revient** = coût de production des produits finis vendus + coût de distribution

Section 2 : L'enchaînement des comptes de stock et le problème de valorisation des sorties

Paragraphe 1 : La succession des comptes de stocks

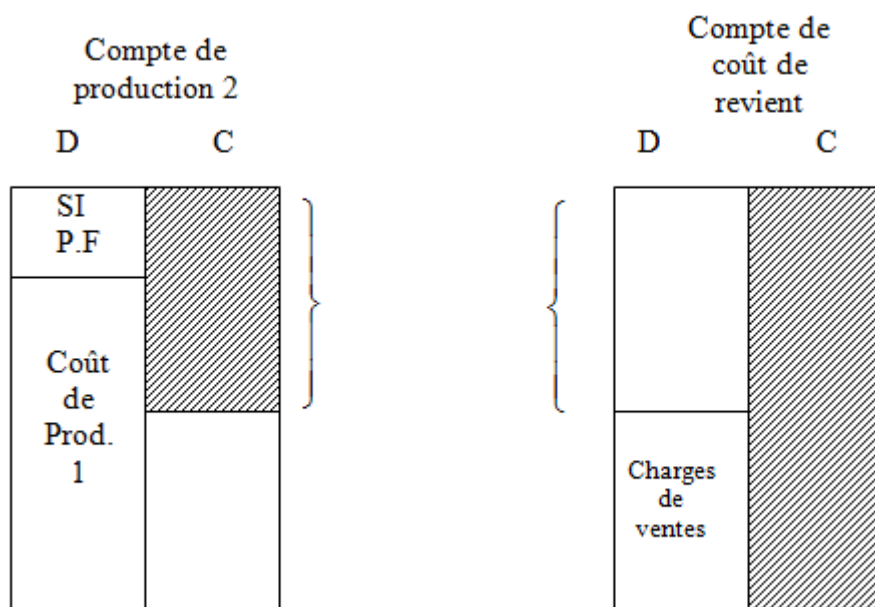
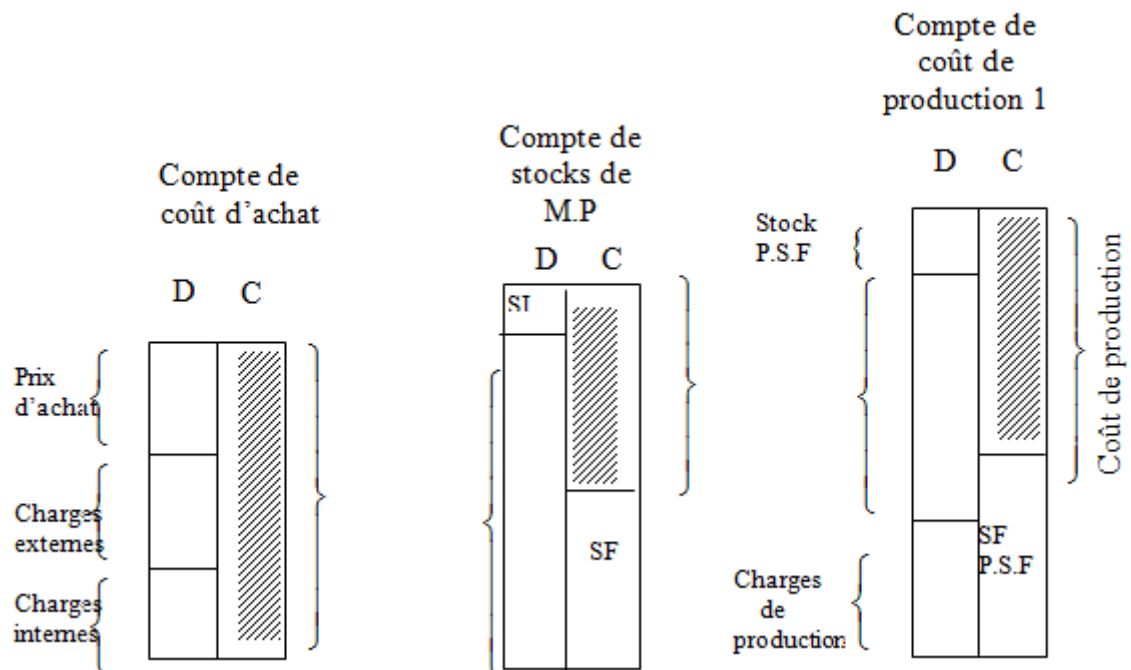
Entre deux comptes de coûts s'intercale un compte de stock qui est un compte de magasin et connu sous le nom de compte **d'inventaire permanent**, les 2 schémas ci-dessous représentent la traduction comptable des conditions physiques successives le premier à l'intérieur d'une entreprise commerciale, le second dans une entreprise industrielle.

1- Dans une entreprise commerciale :



Remarque: Le solde d'un compte de stock est toujours débiteur. Le solde débiteur représente l'existant en magasin à une date donnée il s'agit bien entendu de l'existant théorique ou comptable; l'existant réel est souvent différent du premier ; il ne peut être déterminé qu'à la suite d'un inventaire physique.

2-Dans une entreprise industrielle :



Paragraphe 2 : Le problème de la valorisation

Si la comptabilité matières, tenue par les magasins, permet de connaître, en permanence, les mouvements de stock et l'existant en quantité, elle ne permet pas d'obtenir leur valorisation nécessaire au calcul des coûts.

C'est généralement sous la responsabilité du service comptabilité qu'est tenu l'inventaire permanent qui permet à la fois:

- De connaître, en permanence, les mouvements et l'existant, à la fois en quantité et en valeur,
- De connaître le coût des quantités consommées.

Mais la tenue de l'inventaire permanent implique le choix des valeurs à retenir à l'entrée et à la sortie des stocks.

A- Le principe de valorisation des sorties et des stocks

Ce principe est simple:

- Les mouvements (entrées et sorties) des "stocks amont" (marchandises, approvisionnements) sont valorisés au coût d'achat.
- Les mouvements (entrées et sorties) des "stocks aval" (produits semi-finis et emballages commerciaux créés ou transformés par l'entreprise) sont valorisés au coût de production.

Si l'application de ce principe ne comporte pas de difficultés en ce qui concerne la valorisation des entrées (à la condition d'avoir établi un coût d'achat pour chaque type de marchandises et de matières, et un coût de production pour chaque type de produits fabriqués), il n'en est pas de même de la valorisation des sorties.

En effet, les éléments constitutifs des coûts d'entrées peuvent enregistrer, au cours d'une même période, des variations plus ou moins importantes, du fait d'un élément externe (prix d'achat, par exemple), ou d'un élément interne (par exemple: variation des quantités consommées pour une période donnée, variation des salaires, etc.).

Il en résulte que les entrées successives de matières ou de produits finis en magasin au cours d'une période donnée ne sont pas nécessairement chiffrées à une même valeur unitaire.

Comment, dans ces conditions, calculer la valeur unitaire à appliquer aux sorties de matières et de produits semi-finis ou finis ? Il est, en effet, pratiquement impossible, le plus souvent, d'isoler matériellement dans le magasin les quantités correspondant aux différentes entrées d'une même matière, ou d'un lot de produits finis, afin de déterminer à quelles entrées correspondront les sorties de magasin.

B- Les principales méthodes de valorisation des sorties de matières et de produits finis.

Les entreprises utilisent diverses méthodes pour calculer la valeur des sorties des stocks. Parmi les méthodes traditionnelles on distingue:

- La méthode dite d'épuisement des lots,
- La méthode du coût moyen pondéré.

Le plan comptable marocain de 1992 précise que " la valeur de sorties de stocks constatée au cours d'une période déterminée est en principe obtenue en appliquant la méthode "premier entré-premier sorti" ou la méthode du coût moyen pondéré".

1-La méthode dite d'épuisement des lots :

Cette méthode se divise elle-même en 2 : la méthode du P.E.P.S (premier entré premier sorti) et la méthode du D.E.P.S (dernier entré premier sorti)

- **La méthode du "premier entré-premier sorti" ou F.I.F.O** (First in, First out).

Selon cette méthode les matières ou les produits entrés les premiers doivent sortir les premiers.

On évalue donc les sorties de magasin au coût des entrées les plus anciennes. En fin de période, le stock existant en magasin est chiffré au coût des entrées les plus récentes.

- **La méthode du "dernier entré, premier sorti" ou L.I.F.O** (Last in, First out).

Cette méthode est très exactement l'inverse de la précédente. Elle considère que ce sont les produits entrés les derniers qui doivent sortir les premiers. On évalue donc les sorties de magasin au coût des entrées les plus récentes. Par voie de conséquence, en fin de période, le stock en magasin est chiffré au coût des entrées les plus anciennes.

2- La méthode du coût moyen unitaire pondéré (C.M.U.P)

Cette méthode consiste dans son principe à calculer pour chaque nature de matières ou de marchandises le coût moyen unitaire pondéré en divisant le coût total des entrées successives par leur quantité totale et à appliquer ce coût ainsi déterminé aux sorties de la période considérée.

Il existe en réalité plusieurs variantes de cette méthode dont nous citerons les deux principales:

- **La méthode coût moyen unitaire pondéré de fin de période:**

Pour les marchandises et matières ce coût moyen est calculé en fin de période, selon la formule:

$$\frac{\text{Valeur du stock au début de la période} + \text{coût des achats de la période}}{\text{Quantités en stock au début de la période} + \text{quantités achetées pendant la période.}}$$

Pour les produits semi-finis et finis, le coût unitaire moyen pondéré est déterminé comme suit :

$$\frac{\text{Valeur du stock au début de la période} + \text{coût de la production de la période}}{\text{Quantités en stock au début de la période} + \text{quantités produites pendant la période}}$$

Sur le plan technique, cette méthode, qui présente un avantage de simplification (puisque le coût moyen pondéré est calculé en une seule opération au dernier jour de la période), a l'inconvénient de retarder le calcul des coûts de revient (puisque la détermination de la valeur unitaire des sorties pour consommations et des sorties pour ventes ne peut avoir lieu qu'en fin de période).

- **Coût moyen unitaire pondéré mobile:** calculé après chaque entrée.

On calcule après chaque entrée le coût moyen pondéré en prenant en compte le stock existant, selon la formule:

$$\frac{\text{Valeur du stock existant} + \text{coût d'achat de l'entrée}}{\text{Quantités en stock} + \text{quantités achetées}}$$

Le coût unitaire moyen pondéré ainsi chiffré sert ensuite à évaluer toutes les sorties qui seront effectuées jusqu'à l'entrée suivante. Chaque nouvelle entrée exigera le calcul du nouveau coût moyen, compte tenu du stock résiduel.

Exercice d'application:

Pour une matière donnée, au cours du mois de Janvier 2012, on enregistre les mouvements suivants du magasin :

- 1^{er} janvier : Stock initial: 1.000 unités à 4 DH l'unité
- 10 janvier : Entrée (achat) : 200 unités à 5 DH l'unité
- 15 janvier : Sortie atelier 1 : 1.500 unités
- 25 janvier : Entrée (achat) : 2.000 unités à 6 DH l'unité
- 28 janvier : Sortie atelier 2 : 2.000 unités.

Les frais d'approvisionnement sont inclus dans les coûts d'achat.

T.A.F: Déterminer les sorties et le stock final selon les différentes méthodes d'évaluation.

Solution:**1) Coût moyen unitaire pondéré (C.M.U.P) de fin de période**

Le coût des sorties, constant pendant la période, sera la moyenne arithmétique pondérée des coûts du stock initial et des entrées de la période:

$$\text{C.M.U.P} = \frac{\text{Stock initial en valeur} + \text{Somme des entrées en valeur}}{\text{Stock initial en quantité} + \text{Somme des entrées en quantité}}$$

Date	Libellé	Entrées		Sorties			Stocks		
		Quantité	Coût total	Quantité	Coût unitaire	Coût total	Quantité	Coût unitaire	Coût total
1/1	Stock initial.....	1.000	4.000				1.000	5,20	5.200
10/1	Achat.....	2.000	10.000				3.000	5,20	15.600
15/1	Sortie atelier 1.			1 500	5,20	7.800	1.500	5,20	7.800
25/1	Achat.....	2.000	12.000				3.500	5,20	18.200
28/1	Sortie atelier 2.			2 000	5,20	10.400	1.500	5,20	7.800
		5.000	26.000						
		$\text{CUMP} = \frac{26\,000}{5\,000} = 5,20$							

Sortie atelier 1 : 1.500 unités à 5,20 = 7.800

Sortie atelier 2 : 2.000 unités à 5,20 = 10.400

Total des sorties : 3.500 unités à 5,20 = 18.200

Stock final : 1.500 unités à 5,20 = 7.800

2) Coût moyen unitaire pondéré après chaque entrée

Après chaque entrée, on calcule le nouveau coût moyen (stock + entrée) à appliquer aux sorties:

Date	Libellé	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	C.U	C.T	Q	C.U	C.T	Q	C.U	C.T
1/1	Stock initial.....	1.000	4,00	4.000				1.000	4,00	4.000
10/1	Achat.....	2.000	5,00	10.000				3.000	4,67	14.000
15/1	sortie atelier 1..				1.500	4,67	7.005	1.500	4,67	7.005
25/1	Achat.....	2.000	6,00	12.000				3.500	5,43	19.005
28/1	sortie atelier 2..				2.000	5,43	10.860	1.500	5,43	8.140

Calcul du coût des sorties du 10 au 24 Janvier :

$$C_1 = \frac{4.000 + 10.000}{1.000 + 2.000} = \frac{14.000}{3.000} = 4,67 \text{ DH (arrondi au centime supérieur)}$$

Calcul du coût des sorties du 25 au 31 janvier:

$$C_2 = \frac{7.000 + 12.000}{1.500 + 2.000} = \frac{19.000}{3.500} = 5,43 \text{ DH (arrondi au centime supérieur)}$$

3) Premier entrée, premier sorti (First In, First Out ou FIFO)

Sur la fiche de stock, les lots sont supposés individualisés et les plus anciens sortent les premiers.

Date	Libellé	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	C.U	C.T	Q	C.U	C.T	Q	C.U	C.T
1/1	Stock initial...							1.000	4,00	4.000
10/1	Achat.....	2.000	5,00	10.000				1.000	4,00	4.000
								2.000	5,00	10.000
15/1	Sortie atelier 1.				1.000	4,00	4.000			
					500	5,00	2.500	1.500	5,00	7.500
25/1	Achat.....	2.000	6,00	12.000				1.500	5,00	7.500
								2.000	6,00	12.000
28/1	Sortie atelier 2.				1.500	5,00	7.500			
					500	6,00	3.000	1.500	6,00	9.000

4) Dernier entré, premier sorti (Last In, First Out ou LIFO)

A l'inverse de la méthode précédente, ce sont les achats les plus récents qui sortent les premiers.

Date	Libellé	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	C.U	C.T	Q	C.U	C.T	Q	C.U	C.T
1/1	Stock initial....							1.000	4,00	4.000
10/1	Achat.....	2.000	5,00	10.000				2.000	5,00	10.000
								1.000	4,00	4.000
15/1	Sortie atelier 1.				1.500	5,00	7.500	500	5,00	2.500
								1.000	4,00	4.000
25/1	Achat.....	2.000	6,00	12.000				2.000	6,00	12.000
								500	5,00	2.500
								1.000	4,00	4.000
28/1	Sortie atelier 2.				2.000	6,00	12.000	500	5,00	2.500
								1.000	4,00	4.000

Chapitre 2: Le retraitement des charges

Traduisant d'une manière globale les performances de l'entreprise, la comptabilité générale constitue la première étape de la démarche comptable. L'analyse en profondeur et en détail, inspiratrice des décisions et génératrice d'actions de progrès, est le propre de la comptabilité de gestion.

La première aboutit à un résultat global; la seconde à des résultats partiels, la somme algébrique de ceux-ci constituant le résultat analytique.

Logiquement, quels que soient les retraitements auxquels se livre la comptabilité de gestion à partir des données globales de la comptabilité générale, afin notamment de reclasser par destination les charges et les produits, le résultat analytique total devrait correspondre au résultat de la comptabilité générale.

Or, dans la pratique, le résultat issu de la comptabilité de gestion, n'est jamais égal au résultat net ni d'ailleurs au résultat d'exploitation de la comptabilité générale.

Bien que le plan comptable marocain de 1992 ne prévoie qu'un seul compte de résultat, il n'abandonne pas pour autant la notion de résultat d'exploitation.

En effet, le compte de produits et charges reposera désormais sur la triple destination: produits d'exploitation, charges d'exploitation; produits financiers, charges financières; produits non courants, charges non courantes. Par différence entre les charges et les produits de même origine, il est donc aisé de calculer le résultat d'exploitation, le résultat financier, le résultat non courant.

Ces trois résultats (exploitation, financier, non courant) sont même calculés et explicités, avant le résultat net -qui est le solde du compte de produits et charges, après impôt sur les bénéfices-, dans le modèle de compte de produits et charges dit "en liste" qui est proposé par le plan comptable, en plus du modèle classique présenté sous la forme d'un compte.

Quelles sont donc les diverses causes qui entraînent des différences de valeur dans la prise en compte des consommations et des productions en comptabilité générale et en comptabilité de gestion ?

On peut regrouper ces causes en trois rubriques:

- 1- Toutes les charges et pertes enregistrées par la comptabilité générale ne sont pas prises en compte par la comptabilité de gestion : c'est le problème des charges dites incorporables et des charges dites non incorporables.
- 2- La comptabilité de gestion peut, en revanche, incorporer dans les coûts des éléments non enregistrés en comptabilité générale: ce sont les charges dites supplétives.

- 3- Parmi les charges incorporables, certaines sont prises en compte par la comptabilité de gestion pour un montant différent de celui enregistré en comptabilité générale.

A- Les charges non incorporables en comptabilité de gestion :

L'idée de base est que toutes les charges qui ont un caractère non courant et celles qui ne relèvent pas de l'exploitation normale, ne sont pas prises en compte pour la détermination des coûts.

Sont généralement exclus, et donc non incorporables en comptabilité de gestion :

- les charges non courantes,
- les charges afférentes à une période antérieure à la période considérée,
- l'impôt sur les bénéfices,
- les dotations d'exploitation aux amortissements de l'immobilisation en non-valeur,
- les charges qui ne relèvent pas directement de l'exploitation normale et courante ou qui ne présentent pas un caractère habituel dans la profession, et constituent en quelque sorte des consommations n'ayant pas contribué aux productions de l'entreprise, notamment:
 - les primes d'assurance-crédit ou d'assurance-vie contractées au profit de l'entreprise,
 - les provisions pour dépréciation non justifiées,
 - les appointements et charges sociales concernant du personnel temporairement détaché dans une filiale.

B- Les charges supplétives :

Il s'agit de charges non enregistrées en comptabilité générale, mais prises en compte en comptabilité de gestion pour le calcul du coût de revient.

Il s'agit de deux éléments :

- La rémunération des capitaux propres. Il s'agit de calculer et d'incorporer dans les coûts, à un taux conventionnel, une rémunération fictive des capitaux propres utilisés par l'entreprise, et ceci par analogie avec le coût des capitaux empruntés auprès des banques
- La rémunération du travail de l'exploitant et des membres de sa famille dans une entreprise individuelle lorsqu'ils travaillent dans l'entreprise et ne prélèvent pas de salaires.

On peut noter, en effet, que, du point de vue économique, le coût du capital et le coût du travail, quelle que soit leur origine juridique, constituent des éléments économiques du coût de revient et que leur incorporation permet notamment de rendre significatives les

comparaisons de coûts de revient entre des entreprises à structures financière et juridique différentes.

L'élément supplétif le plus couramment pratiqué aujourd'hui, dans l'analyse des coûts par activité ou par centre de responsabilité, est sans doute l'intérêt des capitaux engagés.

Cette rémunération des capitaux engagés constitue donc une notion économique qui conduit généralement à prendre en compte une valeur supérieure à celle qui résulte des seules charges financières enregistrées en comptabilité générale.

C- Les charges d'usage :

Si la notion d'amortissement est commune à la comptabilité générale et à la comptabilité de gestion, la valeur prise en compte diffère de l'une à l'autre, la comptabilité générale étant à dominante financière et fiscale alors que la comptabilité de gestion est d'inspiration économique.

En comptabilité générale, l'amortissement constitue souvent la source principale de l'autofinancement; les entreprises ont intérêt à amortir leurs immobilisations le plus rapidement possible, dans les limites autorisées par la loi fiscale, et à pratiquer l'amortissement dégressif institué en vue d'inciter les entreprises à investir.

Cette inspiration de la loi fiscale, explique pourquoi l'amortissement fiscal appliqué en comptabilité générale n'est pratiquement pas lié à la notion de dépréciation réelle. Cette dépréciation réelle constitue "**l'amortissement technique**" dit encore "**amortissement économique**" ou "charge d'usage" selon la terminologie du nouveau Plan Comptable. C'est cet "amortissement réel" qui est pris en compte par la comptabilité de gestion.

"L'amortissement technique" de la comptabilité de gestion diffère de "l'amortissement fiscal" de la comptabilité générale.

L'écart entre l'amortissement technique de la comptabilité de gestion et la dotation aux amortissements de la comptabilité générale s'explique précisément par trois causes :

- La durée de vie fiscale et la durée de vie réelle d'une immobilisation amortissable est souvent différente,
- La valeur du bien à amortir est elle aussi différente: en comptabilité générale c'est la valeur d'acquisition, en comptabilité de gestion c'est la valeur de remplacement,
- La prise en compte de l'amortissement technique pour les biens complètement amortis fiscalement mais toujours utilisés pour la production.

La comptabilité de gestion permet de déterminer les coûts en substituant aux charges d'amortissement les « charges d'usage » qui diffèrent des charges d'amortissement sur trois points essentiels :

- la charge d'usage d'une immobilisation est calculée, non pas sur sa valeur d'achat, mais sur sa valeur actuelle ou « valeur d'usage », cette valeur est fondée sur le prix du marché, ou, à défaut, sur des coefficients figurant aux barèmes établis par les experts en bâtiments et matériels, ou par tout moyen que le chef d'entreprise jugera convenable sous sa propre responsabilité;

- la durée d'usage d'une immobilisation est une durée conventionnelle: c'est la durée probable d'utilisation au moment où elle est déterminée. Elle peut donc être différente de la durée d'amortissement qui est une durée « fiscale » ;

- la charge d'usage est incorporée aux coûts tant que l'immobilisation reste en service: une immobilisation prématurément hors d'usage n'engendre plus de charge d'usage; par contre, une immobilisation en service au-delà de la période d'amortissement fiscal ou de la période primitivement retenue comme durée conventionnelle engendre une charge d'usage.

Chapitre 3: La méthode des centres d'analyse

Cette méthode implique tout d'abord un découpage de l'entreprise en un certain nombre de centres homogènes appelé "centres d'analyse". Un centre est dit homogène dans la mesure où le niveau de "découpage" atteint est suffisant pour définir une unité de mesure de l'activité de ce centre, cette unité de mesure est appelée "unité d'œuvre" (U.O par abréviation), permettant de mesurer et d'évaluer les prestations fournies par le centre considéré aux produits ou aux autres centres.

Elle consiste ensuite, après ventilation de l'ensemble des charges incorporées en charges directes et charges indirectes à:

- **Affecter** aux coûts des produits les charges directes (connues sans calcul intermédiaire grâce aux factures relatives à un produit déterminé, aux bons de sortie magasin, aux bons de travail, aux commissions sur vente établies produit par produit...),
- **Répartir** la totalité des charges indirectes (par rapport aux produits) entre les différents centres d'analyse,
- Tenir compte des cessions de prestations entre centres d'analyse,
- **Imputer** ces charges indirectes, ainsi réparties entre les centres d'analyse aux coûts des différents produits, en proportion de la contribution de chaque centre à leur réalisation, « à raison des œuvres absorbées».

I- Le fonctionnement de la méthode

A. Découpage de l'entreprise en centres d'analyse

Le découpage de l'entreprise en centres d'analyse est largement commandé par le processus de fabrication et de distribution, l'étude du cycle productif devant être complétée par celle des services de l'entreprise qui sont en quelque sorte complémentaires.

Le plan comptable précise que "l'unité comptable est divisée en centres d'analyse qui correspondent, en principe, aux centres de travail (bureaux, magasins, ateliers...), tels qu'ils résultent de l'organigramme de l'entreprise. Si besoin est, un centre de travail peut être scindé en plusieurs sections".

Lorsque le but poursuivi est le calcul des coûts de produits, on conçoit que le groupement de moyens (en hommes, en machines) que constitue le centre de travail, doit être caractérisé par la similitude des moyens mis en œuvre et des prestations fournies: c'est ce

critère d'homogénéité qui explique l'appellation traditionnelle de "sections homogènes" et garantit la précision de l'imputation des coûts des centres d'analyse aux produits.

Ces divisions peuvent être de nature différente selon le type d'analyse pour lequel est organisée la comptabilité de gestion.

II- Classification des centres d'analyse dans une optique de calcul de coûts de produits.

Comme nous l'avons vu ci-avant, les centres d'analyse sont alors essentiellement des centres de travail dont l'articulation représente l'organigramme de l'entreprise.

A titre d'exemple, les centres d'analyse définis dans une entreprise industrielle selon les fonctions économiques assumées pourraient être classés ainsi:

1. Centres assumant des fonctions communes à l'ensemble de l'entreprise

- Centre administratif,
- Centre financier.

2. Centres assumant des fonctions communes à plusieurs activités (mais pas nécessairement à toutes):

- Centre de gestion du personnel;
- Centre de gestion des bâtiments (entretien et réparations, chauffage, éclairage, etc.);
- Centre de gestion du matériel (ateliers d'entretien, etc.)

3. Centres assumant des fonctions propres à une seule activité:

- Centre d'approvisionnement (services achats, magasins de matières premières, etc.);
- Centre de production, qui peuvent être décomposés en:
 - Centre de préparation du travail (bureau des méthodes, bureau d'ordonnancement, etc.);
 - Centre de fabrication (ateliers de production, chantiers, etc.);

- Centre de contrôle (centres d'essais, service de contrôle de qualité);
- Centre de distribution (magasins de produits finis, administration des ventes, publicité, services de vente, services après-vente, etc.).

4. Eventuellement, centre de coût « autres frais à couvrir », ne correspondant à aucun centre de travail.

Un tel centre regroupe les frais à caractère trop général pour être rattachés aux coûts d'activité ou de produits. Son importance dépend de la finesse d'analyse menée dans le cadre des centres précédents.

III- Centres principaux et centres auxiliaires

Une deuxième distinction est proposée entre centres principaux et centres auxiliaires.

Selon la définition du plan comptable, les centres sont appelés:

- Principaux "lorsque l'essentiel de leurs œuvres est imputé aux coûts des produits ou des commandes",
- Auxiliaires "lorsque l'essentiel de leurs œuvres est cédé à d'autres centres". La catégorie des centres auxiliaires regroupe deux types de centres très différents:
 - Certains centres auxiliaires sont liés aux centres principaux très étroitement par une relation d'activité directe: c'est le cas, dans une fabrique de pâte à papier, entre le centre vapeur (auxiliaire) et le centre lessivage (principal).

Le volume d'activité du centre auxiliaire est alors directement dépendant du niveau d'activité du centre principal; il peut même être considéré comme quasi-proportionnel à celui-ci.

En outre, pour cette première catégorie de centres auxiliaires, le choix de l'unité d'œuvre, mesure de l'activité, est relativement aisé.

- D'autres centres auxiliaires fournissent des prestations dont le volume est indépendant de l'activité des "centres-clients". C'est généralement le cas des centres de type administratif. Faute de disposer, le plus souvent, d'unités d'œuvre pertinentes, on achoppe sur le problème de la mesure et de la valorisation de leurs prestations et, de ce fait, sur celui du transfert de leurs charges.

a- Transfert des charges directes aux produits

Rappelons que les charges directes sont les charges dont l'affectation est possible sans calcul intermédiaire, grâce à l'existence d'un moyen de mesure (marchandises, matières premières, main d'œuvre productive...).

Si l'objectif de la comptabilité de gestion est limité au calcul des coûts de produits (intermédiaires ou finis à mettre en stock, ou livré aux clients), les charges directes ne transitent pas par les centres mais sont acheminées directement vers les comptes de coûts concernés.

Cette première étape, qui consiste à transférer directement aux produits les charges qui peuvent l'être de façon immédiate, aboutit à la détermination du coût direct des produits.

Ce transfert est effectué:

- pour partie sur la base des documents de la comptabilité générale (exemple: une facture d'achat concernant un approvisionnement spécifique à une commande),
- pour partie, et le plus souvent pour l'essentiel, sur la base de documents propres à la comptabilité de gestion et créés précisément à l'effet de saisir la destination des consommations (bons de sortie matière, bons de travail ou feuilles d'attachement...).

Dans ce cas, les comptes des centres d'analyse regroupent uniquement des charges indirectes (par rapport aux comptes de coûts des produits).

b- Imputation des charges indirectes aux centres d'analyse

Par définition même, les charges indirectes (sous-entendu: par rapport aux produits) ne peuvent être imputées directement aux coûts des produits ou commandes. Elles doivent transiter par les centres d'analyse (centres auxiliaires et centres principaux).

Certaines de ces charges indirectes (par rapport aux produits) sont directes par rapport aux centres d'analyse (dans la pratique, ces charges sont parfois appelées "semi-directes"): c'est le cas de toutes les consommations (de matières, de main-d'œuvre ou autres) dont on a pu saisir non pas la "destination-produit ou commande", mais la "destination-centre utilisateur" grâce aux moyens de mesure dont dispose la comptabilité analytique: bons de sortie magasin, ventilation du livre de paye par atelier et, plus généralement, par centre,

compteurs divisionnaires permettant de relever la consommation d'énergie par centre, etc. et certains documents de la comptabilité générale (factures, sous-comptes, etc.).

L'imputation de ces charges directes par rapport aux centres ne soulève aucune difficulté: il s'agit au sens comptable du mot, d'une simple affectation, sans recours à aucune convention plus ou moins arbitraire.

D'autres charges indirectes, par rapport aux produits, sont également indirectes par rapport aux centres. A l'inverse des premières, ces charges indirectes doivent être réparties entre les centres consommateurs selon des clés de répartition qualifiées de "technico-comptables" par le plan comptable (au prorata des effectifs, des surfaces occupées, des puissances installées...). Ces clés de répartition doivent être déterminées en fonction de la nature de la charge.

Cette répartition des charges indirectes (par rapport aux centres) s'effectue en 2 temps:

- 1^{er} temps: répartition primaire.
- 2^{ème} temps: répartition secondaire.

IV- La répartition primaire

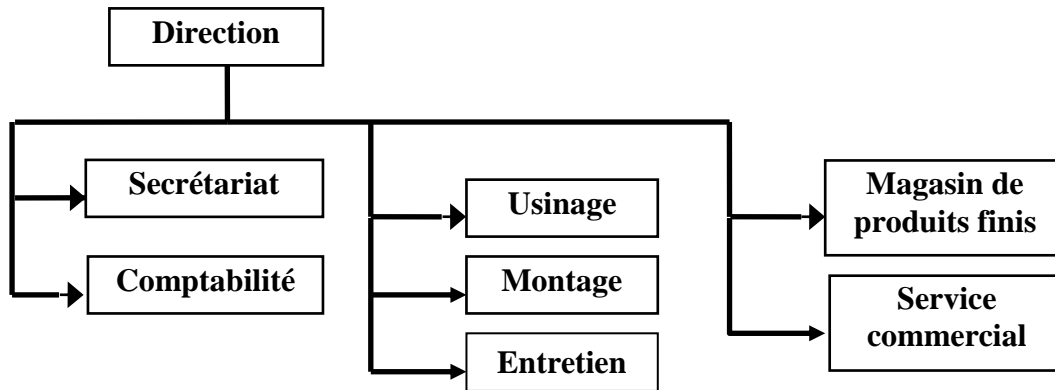
Principe

Nous avons vu que, selon les possibilités d'analyse, de modes de traitement des charges indirectes pouvaient être envisagés:

1. Lorsqu'il existe une unité de mesure des quantités physiques, les charges correspondantes sont affectées aux centres d'analyse proportionnellement aux quantités consommées.
2. Lorsque cette unité de mesure n'existe pas, les charges sont réparties entre les centres grâce à une clé de répartition qui peut être soit analogique (dépenses d'électricité réparties proportionnellement aux puissances installées), soit arbitraire.

Exemple d'application

Le découpage en centres d'analyse d'une petite entreprise de mécanique générale "PROMEC" est le suivant:



La direction, le secrétariat et la comptabilité sont réunis en un seul centre. Les charges de la comptabilité générale, pour le mois de mai 2019, se présentent ainsi:

Matières premières consommées.....	150.000
Salaires et charges directes.....	100.000
Total charges directes.....	250.000
Salaires et charges indirectes.....	100.000
Appointements et charges.....	30.000
Impôts et taxes.....	8.000
Eau, gaz, électricité.....	15.000
Petit équipement.....	6.000
Abonnement primes d'assurances.....	12.000
Transports et déplacements.....	8.000
Frais postaux et frais de télécommunications.....	24.000
Charges financières.....	5.000
Amortissements des bâtiments.....	3.000
Amortissement du matériel et mobilier.....	9.000
Total charges indirectes.....	220.000

Auxquelles il convient d'ajouter 10.000 de charges supplétives (rémunération conventionnelle du chef d'entreprise).

1. Coûts affectés:

Salaires, selon les bons de travail:

Usinage.....	33.500
Montage.....	63.000
Entretien.....	3.500

Appointements, selon livre de paie et organigramme:

Contremaître d'usinage	6.000
Contremaître montage	5.000
2 magasiniers	11.500
Secrétaire commerciale à mi-temps	3.000
Secrétaire de direction	4.500

Eau, gaz, électricité, les relevés de compteurs et bons de sortie indiquent:

Usinage..... 7.000	Magasin..... 1.000
Montage..... 4.000	Service commercial..... 500
Entretien..... 1.500	Administration..... 1.000

Petit équipement, au prorata des bons de sortie:

Usinage..... 1.500	Entretien..... 800
Montage..... 3.500	Magasin..... 200

Transports et déplacements, selon factures:

Administration..... 1.500	Commercial..... 6.500
---------------------------	-----------------------

Amortissement du matériel et mobilier, selon inventaire des matériels et mobiliers:

Administration.....	740	Magasin.....	800
Usinage.....	4.000	Commercial.....	360
Montage.....	3.020		
Entretien.....	80		

2. Coûts répartis

Impôts et taxes:

- Droits d'enregistrements: 2.000, 100% à l'administration.
- Taxes foncières et autres impôts locaux: 6.000 répartis proportionnellement aux surfaces couvertes (administration, 60m²; commercial, 40m²; magasin, 200m²; usage, 400m²; montage, 280m²; entretien, 20m²).

Primes d'assurances, au prorata des surfaces couvertes.

Frais postaux et frais de télécommunications:

Administration, 50%; commercial, 20%; magasin, 20%; usage, 5%; montage, 5%.

Charges financières:

Intérêts bancaires: 2.000 à l'administration;

Escomptes accordés: 3.000 au commercial.

Amortissement des bâtiments:

Au prorata des surfaces couvertes.

Charges supplétives, le chef d'entreprise est supposé partager son travail entre l'administration et le commercial à raison de 50% chaque.

T.A.F : Etablir le tableau de répartition des charges indirectes

Solution:

Tableau de répartition :

Charges	Total comptabilité générale	Total comptabilité de gestion	Administration	Entretien	Usinage	Montage	Magasin	Commercial
Salaires et charges	100.000	100.000	-	3.500	33.500	63.000	-	-
Appointements et charges	30.000	30.000	4.500	-	6.000	5.000	11.500	3.000
Impôts et taxes	8.000	8.000	2.360	120	2.400	1.680	1.200	240
Eau, gaz, électricité	15.000	15.000	1.000	1.500	7.000	4.000	1.000	500
Petit équipement	6.000	6.000	-	800	1.500	3.500	200	-
Primes d'assurances	12.000	12.000	720	240	4.800	3.360	2.400	480
Transport et déplacement	8.000	8.000	1.500	-	-	-	-	6.500
Frais postaux et télécom.	24.000	24.000	12.000	-	1.200	1.200	4.800	4.800
Charges financières	5.000	5.000	2.000	-	-	-	-	3.000
Amorti. des bâtiments	3.000	3.000	180	60	1.200	840	600	120
Amort. du matériel et mob.	9.000	9.000	740	80	4.000	3.020	800	360
Charges supplétives	--	10.000	5.000	-	-	-	-	5.000
Total primaire	220.000	230.000	30.000	6.300	61.600	85.600	22.500	24.000

V- La répartition secondaire

Parmi l'ensemble des centres d'analyse dont on vient de calculer le coût primaire (ou coût après répartition primaire), on distingue:

- les centres principaux: dont l'essentiel de l'activité s'exerce sur des produits;
- les centres auxiliaires: dont l'essentiel de l'activité est constituée des prestations de services à d'autres centres. Le coût de ces autres centres comprend donc le coût des prestations reçues des centres auxiliaires.

Principe

Au cours de la seconde opération concernant le tableau de répartition, appelée répartition secondaire, le coût des centres auxiliaires d'analyse doit être viré dans les centres principaux ou les autres centres auxiliaires bénéficiaires de leurs prestations.

Exemple d'application:

L'entreprise de mécanique "PROMECC" (exemple précédent) comprend deux centres auxiliaires:

1- Le centre auxiliaire administration, dont on estime arbitrairement que les prestations sont fournies aux autres centres selon les pourcentages forfaitaires suivants:

Entretien.....	5%
Usinage.....	30%
Montage.....	30%
Magasin.....	10%
Commercial.....	25%

2- Le centre auxiliaire entretien, dont l'activité est mesurée en heures de travail. Le relevé des opérations d'entretien du mois montre que, sur un total de 390 heures, 220 heures ont été consacrées à l'usinage et 170 heures au montage.

Solution :

Le coût de l'heure d'entretien est donc de : $\frac{6.300 + 1.500}{390} = 20$ DH

Les prestations reçues par l'usinage coûtent : $220 \times 20 = 4.400$ DH

Les prestations reçues par le montage : $170 \times 20 = 3.400$ DH

Tableau de répartition des charges indirectes

	Total comptabilité générale	Retenu en comptabilité de gestion	Administration	Entretien	Usinage	Montage	Magasin	Commercial
Total primaire.....	220.000	230.000	30.000	6.300	61.600	85.600	22.500	24.000
Administration.....			-30.000	1.500	9.000	9.000	3.000	7.500
Entretien.....			--	-7.800	4.400	3.400	--	--
Total secondaire...	220.000	230.000	0	0	75.000	98.000	25.500	31.500

VI- Le problème des prestations réciproques

Il n'est pas toujours possible d'éviter les retours en arrière au cours des opérations de déversements des sections auxiliaires. Il arrive, en effet, que celles-ci se fournissent des prestations réciproques et se rendent des services mutuels.

Par exemple, dans une entreprise qui dispose d'un service Entretien et d'un service Energie, la section Entretien peut fournir des prestations au service Energie, ce dernier fournissant à son tour du courant à la section Entretien.

La difficulté dans ce cas, dit des "prestations réciproques », réside dans le fait que la détermination du coût de la section Entretien nécessite la connaissance du coût de la section Energie, et que le coût de cette dernière dépend de celui de la section Entretien.

Le problème des prestations réciproques peut se résoudre en utilisant la méthode algébrique suivante:

Cette méthode consiste à prendre comme inconnues le total des coûts de chaque centre après prise en compte des prestations réciproques.

Pour "n " sections ayant des prestations réciproques, on aboutit à un système de "n " équations du premier degré, que l'on résout par l'algèbre. Notons que, sans l'ordinateur qui permet le recours au calcul matriciel, cette méthode est difficilement applicable lorsque le nombre des prestations réciproques se multiplie, ce qui est fréquent dans la pratique.

Exemple :

Le tableau de répartition des charges indirectes après répartition primaire mais avant répartition secondaire d'une société industrielle se présente ainsi :

Eléments	Total des charges à répartir	Centres auxiliaires		Centres principaux	
		Réparation	Energie	Production	Distribution
T .R.P	155.000	28.000	7.000	50.000	70.000
Entretien		-	10%	40%	50%
Energie		20%	-	40%	40%

Appelons :

- "**R**" le total des charges du centre "Réparation"

- "**E**" le total des charges du centre "Energie"

R et E sont définis par les relations suivantes:

$$R = 28.000 + 0,2 E$$

$$E = 7.000 + 0,1 R$$

En résolvant le système d'équations du premier degré à deux inconnues, on trouve:

$$R = 28.000 + 0,2 (7.000 + 0,1 R)$$

$$R = 28.000 + 1.400 + 0,02 R$$

$$R - 0,02 R = 29.400$$

$$0,98 R = 29.400$$

$$R = 30.000$$

On détermine alors E en remplaçant R par sa valeur dans l'équation $E = 7.000 + 0,1R$ soit:

$$E = 7.000 + 0,1(30.000) = 10.000$$

D'où la répartition donnée dans le tableau ci-dessous, qui constitue un fragment du tableau de répartition :

	Charges	Administration	Energie	Production	Distribution
T.R.P	155.000	28.000	7.000	50.000	70.000
Administration		-30.000	3.000	12.000	15.000
Energie		2.000	-10.000	4.000	4.000
T.R.S	155.000	0	0	66.000	89.000

Le total des charges imputées aux centres principaux (66.000 + 89.000) est bien égal au total initial des charges à répartir (28.000 + 7.000 + 50.000 + 70.000).

VII- L'imputation des charges indirectes aux coûts des produits

Cette imputation des charges indirectes aux comptes de coût des produits se fait par l'intermédiaire des "unités d'œuvre".

L'unité d'œuvre est définie comme étant l'unité permettant d'imputer le coût d'un centre d'analyse aux comptes de coût des produits ou des commandes.

Il s'agit en réalité de l'unité de mesure de l'activité du centre considéré.

1. Types d'unités d'œuvre :

Les unités d'œuvre couramment utilisées sont rattachées:

- A la matière achetée : kg, tonne, m² de matière achetée.
- A la main-d'œuvre consacrée au produit: heure de main-d'œuvre directe (H.M.O.D).
- Au fonctionnement du matériel consacré au produit: heure-machine (H.M).
- A la fourniture travaillée dans le centre de travail: unité de fourniture travaillée (nombre, poids, volume, surface, longueur,...).
- Au produit élaboré dans le centre de travail: unité de produit élaboré (nombre, poids, volume,...).
- A défaut, à l'unité monétaire (par exemple 100 DH d'achats ou de ventes), qui constitue, en réalité, plus une base de répartition des charges indirectes qu'une mesure de l'activité des centres.

2. Recherche et choix de l'unité d'œuvre :

Lorsqu'on a le choix entre plusieurs unités d'œuvre, l'unité à retenir est celle qui exprime la meilleure corrélation entre la variation du total des coûts variables du centre considéré et la variation quantitative de l'activité du centre.

Pour trouver l'unité pertinente, il convient, à partir de l'évolution constatée des coûts passés du centre considéré, de procéder successivement à:

- La présélection d'un certain nombre d'unités d'œuvre (celles qui paraissent à priori possibles),
- L'établissement des graphiques d'évolution des coûts, en fonction de chaque unité possible à priori,
- La recherche, parmi les différents graphiques, de celui qui exprime la meilleure corrélation entre la variation du total des coûts variables du centre et la variation quantitative de l'activité du centre.

A titre indicatif, le plan comptable recommande de s'inspirer des considérations suivantes:

1. Il y a lieu de choisir l'unité d'œuvre: heure de main-d'œuvre lorsque, dans un centre de travail (ou pour un poste de travail):
 - Il est possible de pointer la production réalisée par opérateur (ou par équipe),
 - Les temps de travail de l'opérateur et de la machine qu'il sert sont étroitement liés.

2. Il est possible de choisir l'unité d'œuvre: heure-machine (ou heure de fraction de machine), lorsque, dans un centre de travail:
 - Il est possible de pointer la production réalisée par chaque machine ou moyen de production (ou par groupe de machines ou de moyens de production, ou seulement par fraction de machine ou de moyen de production),
 - Le temps de fonctionnement de la machine est sans rapport avec le temps de travail de l'opérateur qui la sert,
 - Les frais de fonctionnement du poste (entretien du matériel, consommation et affûtage de l'outillage, consommation de produits, de fluides, d'énergie,...) sont importants relativement aux frais de main-d'œuvre du poste de travail,
 - L'amortissement du poste de travail est important.

3. Il est possible de choisir l'unité d'œuvre: unité de fourniture travaillée, lorsque:
 - Les temps de main-d'œuvre et les temps-machine par produit sont impossibles ou difficiles à pointer,
 - Les fournitures travaillées par le centre font l'objet d'un pointage.

4. Enfin, il est possible de choisir l'unité d'œuvre : unité de produit, dans un atelier de fabrication spécialisé dans une production ou un service bien déterminé ou dans une fabrication de série, notamment si le centre de travail intéressé n'intervient dans le processus d'élaboration que pour un seul produit, ou pour les produits pouvant être ramenés à une unité type d'équivalence.

VIII- Le calcul du coût d'unité d'œuvre des centres principaux

A l'issue de la répartition secondaire, le coût des centres auxiliaires est nul et le total des coûts des centres principaux représente le total des coûts indirects.

Principe

En vue de l'imputation des coûts indirects aux coûts de produits, il est nécessaire de connaître pour chaque centre principal le coût d'une unité d'œuvre :

$$\text{Coût d'une unité d'œuvre} = \frac{\text{Total des charges indirectes du centre}}{\text{Nombre d'unité d'œuvre du centre}}$$

Exemple :

L'entreprise industrielle « K par K » fabrique 2 produits (P1 et P2) à partir de 2 matières premières (M1 et M2). Les informations relatives au mois de juillet 2020 sont :

I-Tableau de répartition des charges indirectes

Eléments	Total	auxiliaires		Centres principaux			
		Energie	Entretien	Achat	Atelier 1	Atelier 2	Vente
T.R.P	476.046	37.050	95.000	78.280	139.650	99.180	27.256
Energie		-	20%	10%	40%	20%	10%
Entretien		10%	-	10%	40%	40%	-

II-Autres informations :

a) Nature des unités d'œuvre :

- Centre approvisionnement : 1 kg de matières achetées
- Centre atelier 1 : 1kg de matières utilisées
- Centre atelier 2 : 1 H.M.O.D
- Centre distribution : 1 DH de C.A

b) Données relatives au mois de juillet :

- Achats : 16.120 kg de M1 et 30.620 kg de M2
- Consommations de matières : 15.000 kg de M1 et 25.090 K de M2
- H.M.O.D : 5.500 heures au niveau de l'atelier 1 et 7.040 heures au niveau de l'atelier 2
- Ventes : 799.000 DH pour P1 et 800.800 DH pour P2

T.A.F : Compléter le tableau de répartition

Solution :

Eléments	Total	auxiliaires		Centres principaux			
		Centres		Achat	Atelier 1	Atelier 2	Vente
		Energie	Entretien				
T.R.P	476.406	37.050	95.000	78.280	139.650	99.180	27.246
Energie		-47.500	9.500	4.750	19.000	9.500	4.750
Entretien		10.450	-104.500	10.450	41.800	41.800	-
T.R.S	476.406	0	0	93.480	200.450	150.480	31.996
Nature U.O	-	-	-	Kg matières Achetées	Kg matières consommées	H.M.O.D	C.Affaires
Nombre U.O	-	-	-	46.740	40.090	12.540	1.599.800
Coût U.O	-	-	-	2	5	12	0,02

Prestations réciproques :

Appelons **X** le total des charges du centre Energie et **Y** le total des charges du centre Entretien.

$$X = 37.050 + 0,10 Y \quad \text{équation 1}$$

$$Y = 95.000 + 0,20 X \quad \text{équation 2}$$

Si on remplace dans l'équation 1 (**Y**) par sa valeur on obtient :

$$X = 37.050 + 0,10 (95.000 + 0,20 X)$$

$$X = 37.050 + 9.500 + 0,02 X$$

$$X - 0,02 X = 46.550$$

$$0,98 X = 46.550$$

$$X = 46.550/0,98$$

$X = 47.500$

Connaissons la valeur de **X**, en utilisant l'équation 2 on obtient :

$$Y = 95.000 + 0,20 (47.500)$$

$$Y = 95.000 + 9.500$$

$Y = 104.500$
