

Le coût complet: Méthode des sections analytiques

Et rappel sur la gestion comptable des stocks

Présenté par:

- *El Orche Chaimaa*
- *Ennajah Somaya*
- *Haj Zahira*
- *Laabiyad Ismail*

Semestre: 8
Filière: Audit et contrôle de gestion

Année universitaire: 2014/2015

Plan

- I. Rappel sur la gestion comptable des stocks:
 1. L'inventaire permanent
 2. Le suivie des mouvements en stock
 3. Les mouvements en valeur des stocks: Les fiches de stocks
 4. Modèle d'une fiche de stock
 5. L'évaluation des entrées
 6. L'évaluation des sorties:
 - a. **Méthodes des coûts moyens unitaires pondérés (C.M.U.P)**

II. Le coût complet: Méthodes des sections analytiques:

1. Charges directes/indirectes
2. Les sections analytiques
3. Définition
4. Classification des sections
5. Répartition primaire des charges indirectes
6. Répartition secondaire
7. L'imputation aux coûts des totaux secondaires
 - i. Le choix de l'unité d'œuvre (U.O) adéquate
 - ii. Calcul du coût d'unité d'œuvre ou du taux de frais
 - iii. Imputation des charges indirectes aux coûts
 - iv. Calcul des différents coûts

Exercice d'application global



Rappel sur la gestion comptable des stocks

1. L'inventaire permanent:

Rappel théorique sur l'inventaire permanent:

- ✓ L'**I.C.P** est une organisation des comptes qui, par l'enregistrement des mouvements, permet de connaître **de façon constante**, en cours d'exercice, **les existants chiffrés en quantité et en valeur**.
- ✓ Il concerne tous les éléments de stocks: M.P, M/ses, P.F ...etc.
- ✓ Il aide les entreprises à calculer des coûts selon une périodicité rapprochée.

1. L'inventaire permanent:

Compte explicatif:

Inventaire permanent

Stock initial	Sorties
Entrées	Stock final

$$\text{S.I} + \text{Entrées} = \text{Sorties} + \text{S.F}$$

2. Suivi des mouvements en stock:

Bons d'entrée: Faire le suivi des entrées en stock.

Bons de sortie: Faire le suivi des sorties du stock.

Bons de réintégration: Faire le suivi des réintégrations en stock.

3. Les mouvements en valeur des stocks: Les fiches de stocks

b. Evaluation des entrées:

Pour la valorisation des entrées, elle se fait:

- Au **coût d'achat** pour les biens acquis à titre onéreux.
- Au **coût de production** pour les biens produits par l'entreprise.

3. Les mouvements en valeur des stocks: Les fiches de stocks

c. Evaluation des sorties:

.L'évaluation des sorties se fait:

- Soit par le calcul d'**un coût moyen**.
- Soit par l'identification de **chaque lot à un coût déterminé**.

Méthodes des C.M.U.P:

A. C.M.U.P après chaque entrée:

$$\text{C.M.U.P} = \frac{\text{Valeur du stock avant l'entrée} + \text{Valeur de l'entrée}}{\text{Quantité du stock avant l'entrée} + \text{Quantité de l'entrée}}$$

Avantage: Valorisation en temps réel des sorties.

Inconvénient: Lourdeur (autant de coûts moyens qu'il y'a d'entrées).

Application :

Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stocks		
		Qté	PU	Mt	Qté	PU	Mt	Qté	PU	Mt
01-mars	S.I							7000	6	42000
04-mars	Sortie				5000	6	30000	2000	6	12000
10-mars	Entrée	4000	6,7 (1)	26800				6000	6,47 (3)	38820
15-mars	Sortie				5500	6,47	35585	500	6,47	3235
20-mars	Entrée	5000	6,78 (2)	33900				5500	6,75 (4)	37125
29-mars	Sortie				4400	6,75	29700	1100	6,75	7425
	Total	9000		60700	14900		95285			

(1) $6,70 = 6,20 + 0,50$

(2) $6,78 = 6,28 + 0,50$

(3) $6,47 = (12000 + 26800) / (2000 + 4000) = 6,47 \text{ DH/Kg}$

(4) $6,75 = (3235 + 33900) / (500 + 5000) = 6,75 \text{ DH/Kg}$

Méthodes des C.M.U.P:

B. C.M.U.P de « fin de période »:

$$\text{C.M.U.P} = \frac{\text{Valeur du S.I} + \text{Valeurs des entrées de la période}}{\text{Quantité du stock initial} + \text{Quantités des entrées de la période}}$$

Avantage: Moins lourde.

Inconvénient: Contradiction avec le principe de l'inventaire permanent.

Application :

Dates	Libellés	Modifiez les styles du texte du masque					Stocks				
		Qté	Deuxième niveau	Qté	PU	Mt	Qté	PU	Mt		
01-mars	S.I		Troisième niveau				7000	6	42000		
04-mars	Sortie		Quatrième niveau	5000	6,42	32100	2000	6,42	12840		
10-mars	Entrée	4000	Cinquième niveau	6,7	26800		6000	6,42	38520		
15-mars	Sortie			5500	6,42	35310	500	6,42	3210		
20-mars	Entrée	5000		6,78	33900		5500	6,42	35310		
29-mars	Sortie					4400	6,42	28248	1100	6,42	7062
	Total	9000		60700	14900		95658				

$$\text{C.M.U.P} = (42000 + 26800 + 33900) / (7000 + 4000 + 5000)$$



Le coût complet: Méthode des sections analytiques

Historique :

- ✓ La méthode des coûts complets est utilisée pour la première fois avant la deuxième guerre mondiale par le Lieutenant - Colonel RIMALHO pour l'organisation des ateliers militaires.
- ✓ Elle est reconnue adaptée par les plans comptables Français de 1947, 1957 et aussi celui de 982, avec certaines modifications.

1. Les charges directes/ indirectes:

- ✓ Le C.G.N.C, a donné un grand intérêt à cette méthode en considérant le coût complet comme <<...nécessaire aux évaluations de la comptabilité générale en ce qui concerne les coûts d'acquisition et de production des stocks et des immobilisations>>
- ✓ Cette méthode est basée sur la distinction entre charges directes et charges indirectes comme le confirme le CGNC pour qui le coût complet inclut <<...à chaque niveau, toutes les charges directes et une fraction raisonnablement rattachée de charges indirectes>>

1. Les charges directes/ indirectes:

a. Charges directes:

Les charges directes constituent des charges qu'on peut affecter à un coût sans calculs préalables. Ce sont des charges dont la destination est connue.

Exemples:

- Les charges de main d'œuvre, ainsi lorsqu'un ouvrier ne travaille que pour la fabrication d'un produit on peut affecter sa charge directement au coût de ce produit.
- Les matières premières consommées...etc

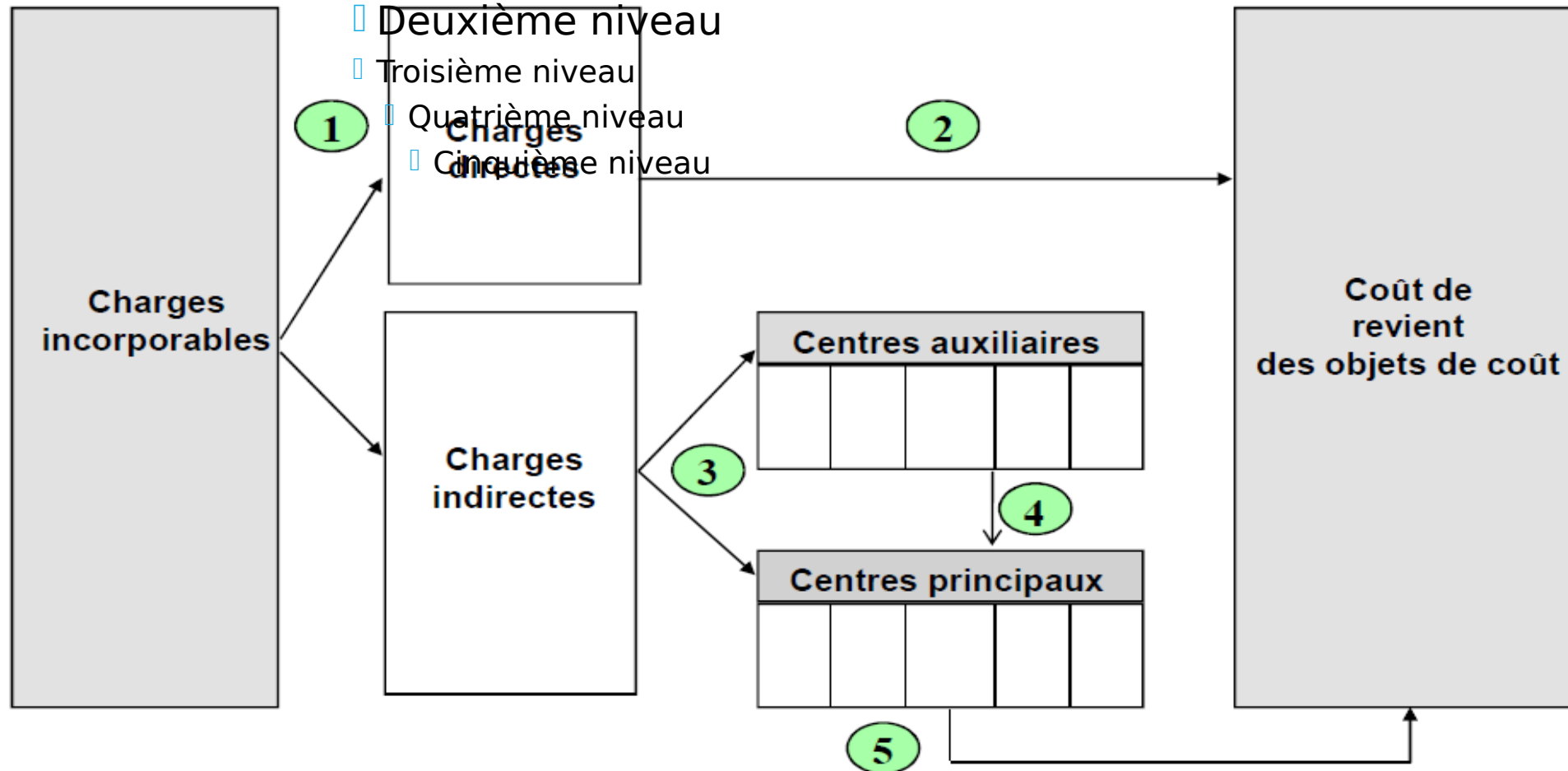
1. Les charges directes/ indirectes:

b. Charges indirectes:

- ✓ Est charge indirecte, toute charge qui ne peut être affectée à un coût. C'est une charge commune à plusieurs activités ou plusieurs comptes des coûts. C'est une charge à imputer aux différents coûts.
- ✓ Parmi les exemples de charges indirectes on peut citer le travail du comptable, les prestations de service entretien.

1. Les charges directes/ indirectes:

Schéma de la démarche de calcul



2. Les sections analytiques:

i. Définition:

La section est une division de l'unité comptable où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des différents produits intéressés.

La section peut correspondre:

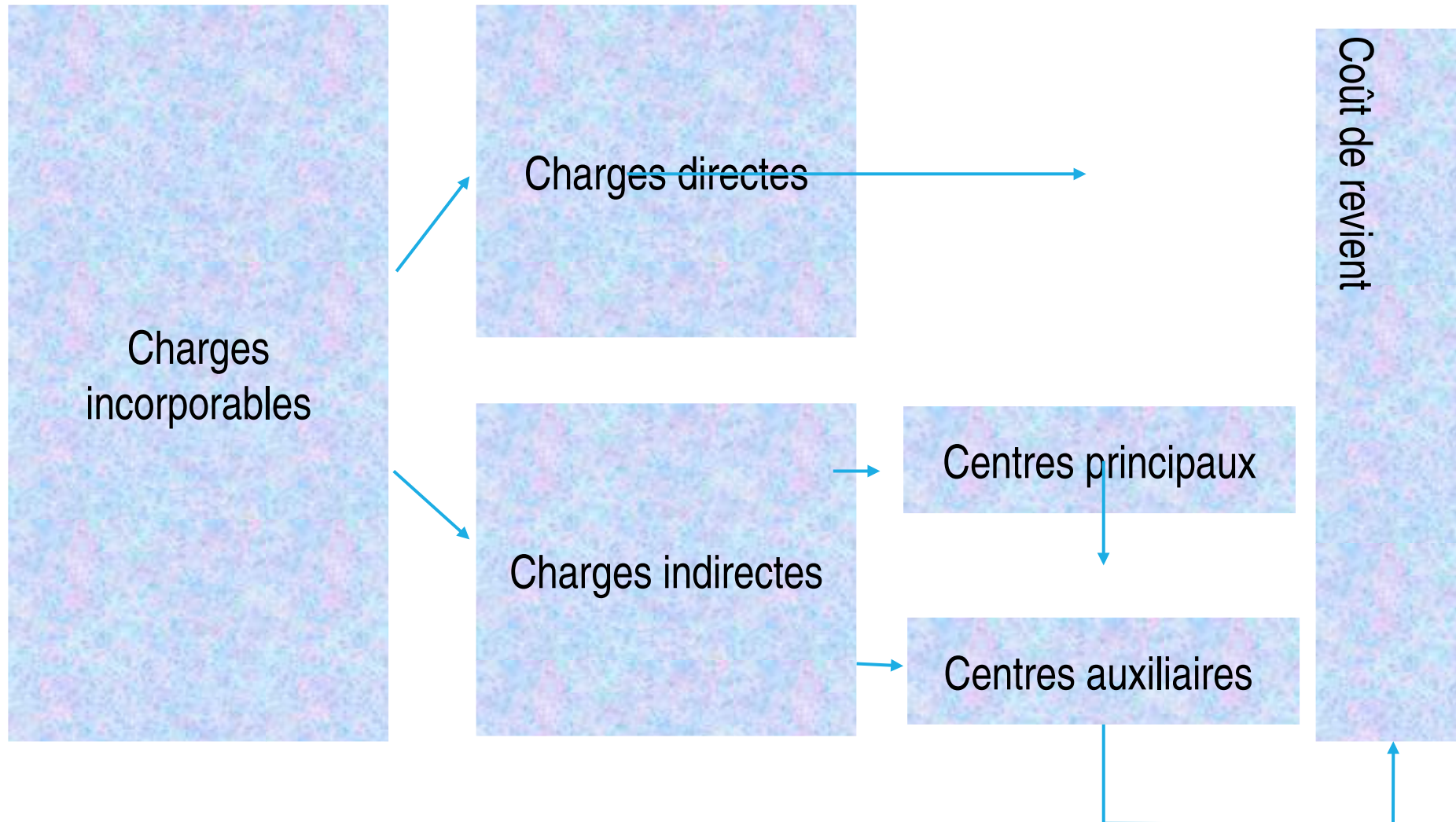


une division réelle de
l'entreprise



une division fictive de
l'entreprise

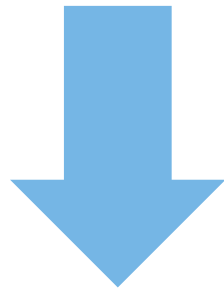
2. Les sections analytiques:



2. Les sections analytiques:

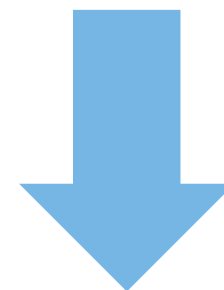
ii. Classification des sections:

La méthode des centres analytiques distingue deux catégories de sections:



Sections principales

Ces sections fournissent des prestations directement aux activités principales de l'entreprise



Sections auxiliaires

Les sections dont les sections principales profitent de leurs prestations

2. Les sections analytiques:

ii. Classification des sections:

Exemple:

Section
Administration

Section Entretien

Section Achat

Section Production

Section Distribution

Section
Informatique

Section sécurité

Section
Approvisionnement

2. Les sections analytiques:

ii. Classification des sections:

Exemple:

Sections Principales:

Sections Entretien

Sections Achat

Sections Production

Sections
Distribution

Section
Approvisionnement

Sections auxiliaires:

Sections
Administration

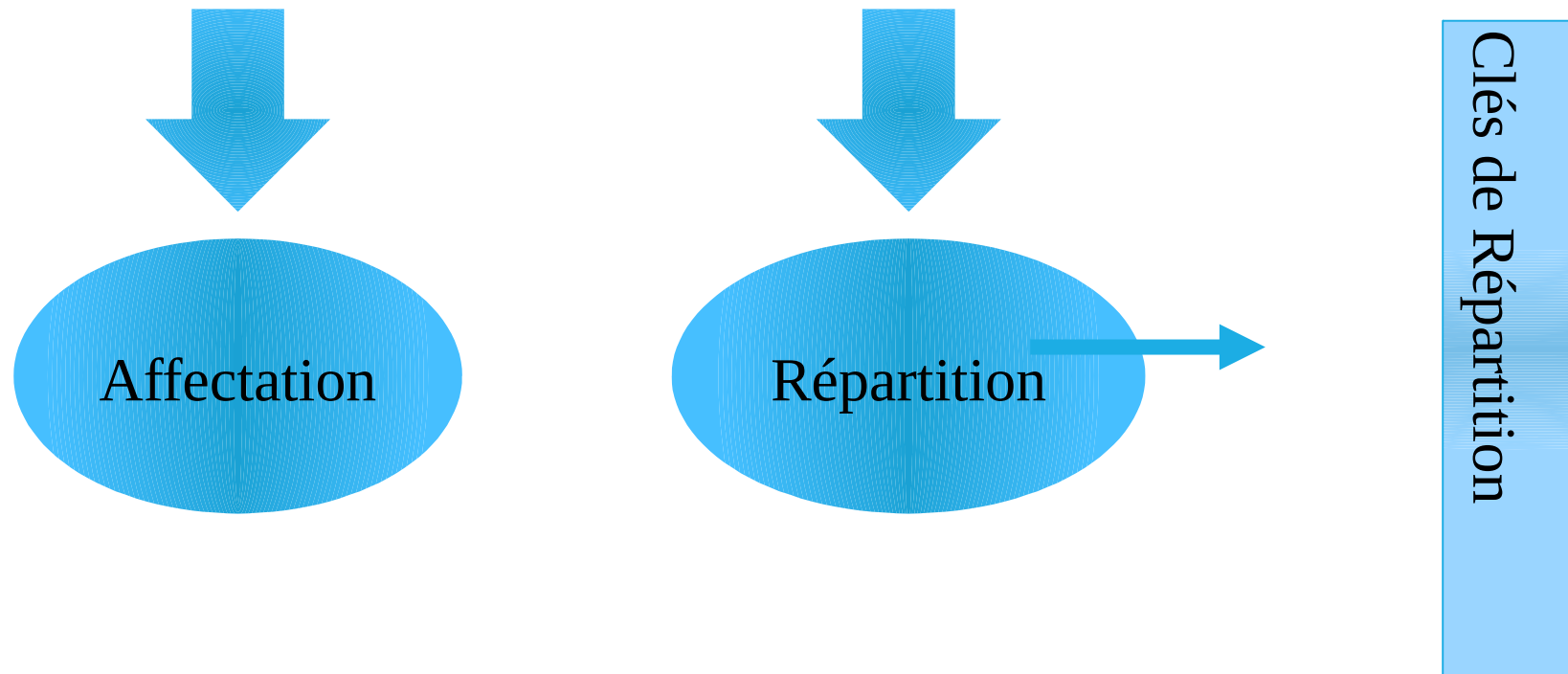
Section
Informatique

Section sécurité

2. Les sections analytiques:

- **Répartition primaire des charges indirectes:**

Elle consiste à répartir les charges indirects entre l'ensemble des sections analytiques (auxiliaires et principales).



Exemple:

Charges	Total	Sect auxiliaires		Sections principales		
		Entre	Admin	Approv	Atelier1	Distrib
Achat non stockés	25000	10%	30%	20%	20%	20%
Location	32000	20%	60%	20%	-	-
Entretien	15700	-	-	-	100%	-
Prime d'assurance	10000	-	0,1	0,1	0,40	0,20
Rémunération	8700	-	2	1	2	5
Transport	4000	-	½	½	-	-
Services bancaire	3600	-	100%	-	-	-
Impôt et taxes	17000	-	100%	-	-	-
Rémunération du Per	250000	10%	30%	10%	40%	10%
charges sociales	250000	10%	30%	10%	40%	10%
Dotations aux Amort	80000	25%	-	-	25%	50%
TRP	476000	?	?	?	?	?

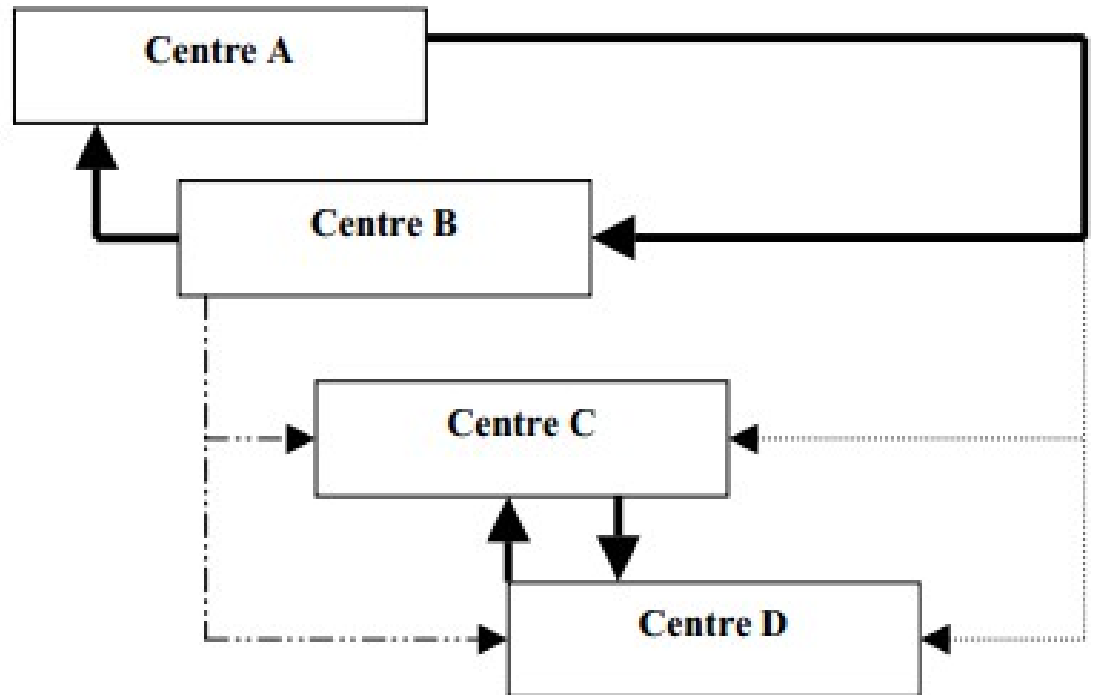
Charges	Total	Sect auxiliaires		Sections principales		
		Entre	Admin	Approv	Atelier1	Distrib
Achat non stockés	25000	2500	7500	5000	5000	5000
Location	32000	6400	19200	6400	-	-
Entretien	15700	-	-	-	15700	-
Prime d'assurance	10000	-	1000	1000	4000	2000
Rémunération	8700	-	1740	870	1740	4350
Transport	4000	-	2000	2000	-	-
Services bancaire	3600	-	3600	-	-	-
Impôt et taxes	17000	-	17000	-	-	-
Rémunération du Per	250000	25000	75000	25000	100000	25000
charges sociales	250000	3000	9000	3000	12000	3000
Dotations aux Amort	80000	20000	-	-	20000	40000
TRP	476000	58900	136040	43270	158440	79350

2. Les sections analytiques:

- **Répartition secondaire:**

- ✓ Une fois les charges indirects réparties entre les différentes sections, on procède à une répartition dite secondaire des sections auxiliaires entre les différentes sections (SP,SA)
- ✓ Le total des charges indirectes dans les centres principaux, les centres auxiliaires sont donc à zéro.

Problèmes de prestations réciproques



2. Les sections analytiques:

- **Répartition secondaire:**

Méthode algébrique

Méthode des itérations
successives

Méthode Matricielle

2. Les sections analytiques:

- **Répartition secondaire:**

La méthode algébrique

Eléments	Totaux	Sections auxiliaires		Sections principales	
		Logistique	entretien	Approvisionnement	Distribution
TRP	310000	56000	14000	100000	140000
Logistique		-	10%	40%	50%
entretien		20%	-	40%	40%

$$\text{Logistique} = L$$

$$\text{Entretien} = E$$

$$L = 56000 + 20\% E$$

$$E = 14000 + 10\% L$$

On remplace dans la première équation E par:

$$L = 56000 + 0,2 (14000 + 0,1L)$$

$$L = 56000 + 2800 + 0,02L$$

$$L - 0,02L = 58800$$

$$0,98L = 58800$$

$$L = 60\ 000\ \text{DH}$$

$$E = 14000 + 0,1 \times 60000 = 20\ 000\ \text{DH}$$

Donc:

Logistique = 60 000 DH

Entretien = 20 000 DH

Eléments	Totaux	Sections auxiliaires		Sections principales	
		Logistique	entretien	Approvisionnement	Distribution
TRP	310000	56000	14000	100000	140000
Administration		-60 000	6000	24000	30000
Entretien		4000	-20 000	8000	8000
TRS	31 000	0	0	132000	178000

Tableau de répartition des charges indirectes

	Montant à répartir	Centres auxiliaires			Centres principaux			
		A	B	C	D	E	F	G
Répartition primaire								
Totaux après répartition primaire								
Répartition secondaire								
Totaux après répartition secondaire								

2. Les sections analytiques:

- **L'imputation aux coûts des totaux secondaires:**

a. Le choix de l'unité d'œuvre adéquate:

- Mesurer **l'activité d'une section** sur la base d'une étude technico-comptable de son activité.
- **Imputer le coût** d'un centre d'analyse à d'autres centres d'analyse ou à des coûts de produits.
- Réaliser le **meilleur ajustement linéaire** des frais fonctionnels de la section par rapport au nombre d'unités y afférent.

a. Le choix de l'unité d'œuvre adéquate: Exemple:

Sections analytiques

Unités d'œuvre

Approvisionnement

Kg acheté

Nettoyage et Mise en Silos

Heure machine ou Kg Nettoyé

Torréfaction

Kg torréfié

Mouture

Kg moulu

Emballage

Unité emballée

Distribution

Chiffres d'Affaires (Assiette de frais)

a. Le choix de l'unité d'œuvre adéquate:

Les deux grandes catégories d'unité d'œuvre:

- **physiques**

Unités d'œuvre physique les plus courantes

UNITE D'OEUVRE	CONDITIONS DE VALIDITE
<i>Heure de main d'œuvre directe</i>	Existence d'un pointage des temps de travail . L'importance des coûts indirects est principalement en relation avec le temps passé par le personnel. C'est la solution la plus couramment adoptée.
<i>Heure-machine</i>	Existence d'un système de comptage des heures de fonctionnement sur la machine pour chaque produit. Les temps de main d'œuvre sont difficiles à individualiser ou les coûts indirects sont d'abord générés par le fonctionnement des machines (énergie...)
<i>Unité de volume de matière transformée</i>	Composition technique des produits connue . Les sorties magasin sont recensées par centre d'analyse de destination. Les temps sont difficiles à individualiser ou les coûts indirects sont plutôt générés par la quantité de matière mise en œuvre (manutention...)
<i>Unité de produit élaborée</i>	Le centre d'analyse travaille pour un seul produit ou les conditions d'utilisation du centre par les différents produits sont relativement homogènes (gammes de production proches)

Assiettes de taux de frais les plus courantes

CENTRE D'ANALYSE	ASSIETTE LA PLUS COURANTE
Approvisionnement	Valeur des consommations de matières approvisionnées
Recherche et développement	Coût de production de la période
Administration	Coût de production des produits vendus
Distribution	Chiffre d'affaires

b. Calcul du coût d'UO ou du taux de frais:

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \frac{\text{Montant total des charges du centre d'analyse}}{\text{Nombre d'unités d'oeuvre du centre}}$$

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Montant des charges du centre d'analyse}}{\text{Montant monétaire de l'assiette de répartition}}$$

c. Imputation des charges indirectes aux coûts:

Total des charges indirectes à imputer =

*Coût d'unités d'œuvre x Nombre
d'unités d'œuvre consommées*

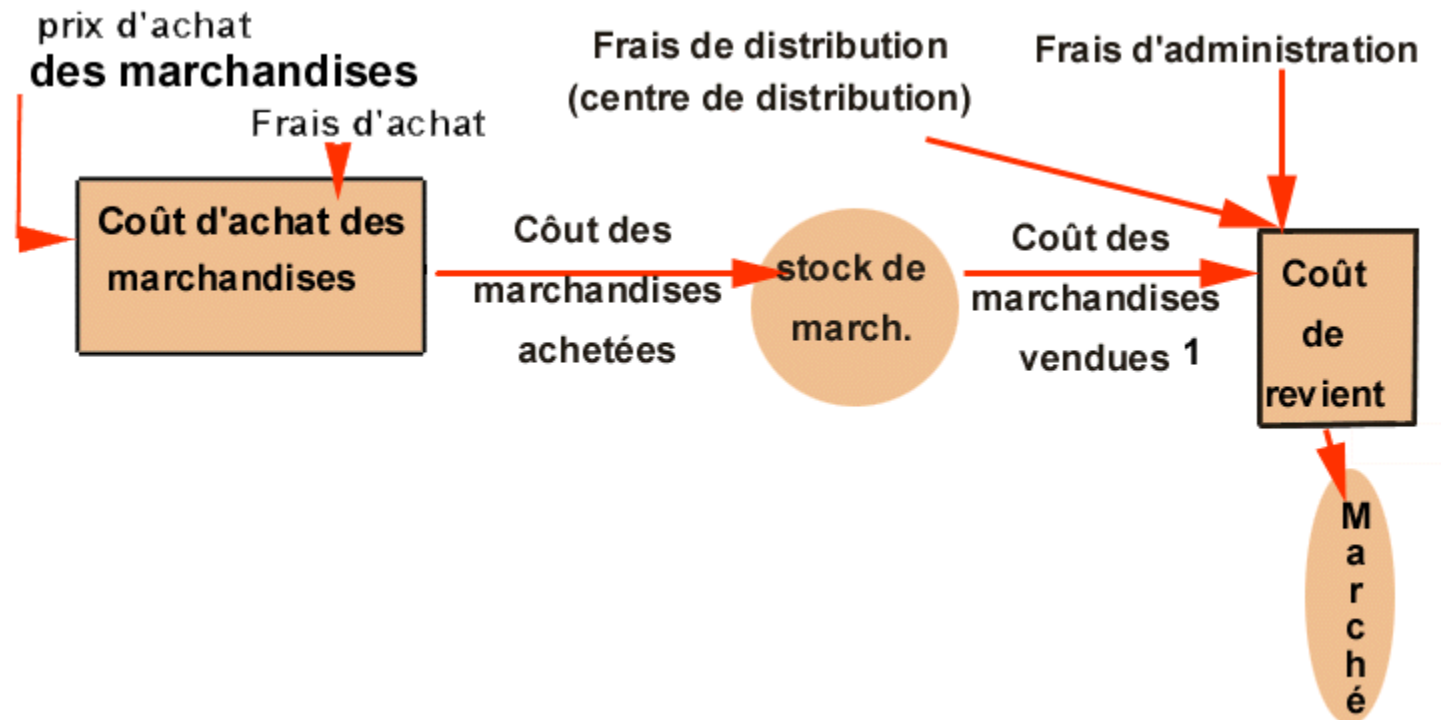
*Taux de frais x Proportion d'assiette
de frais*

d. Calcul des différents coûts:

Coût = Charges directes affectées + Charges indirectes imputées
(Nombre UO consommé x Coût d'UO) à partir du tableau de répartition des charges indirectes

□ Calcul des coûts d'une activité commerciale:

○ Le cycle d'exploitation d'une entreprise commerciale:



d. Calcul des différents coûts:

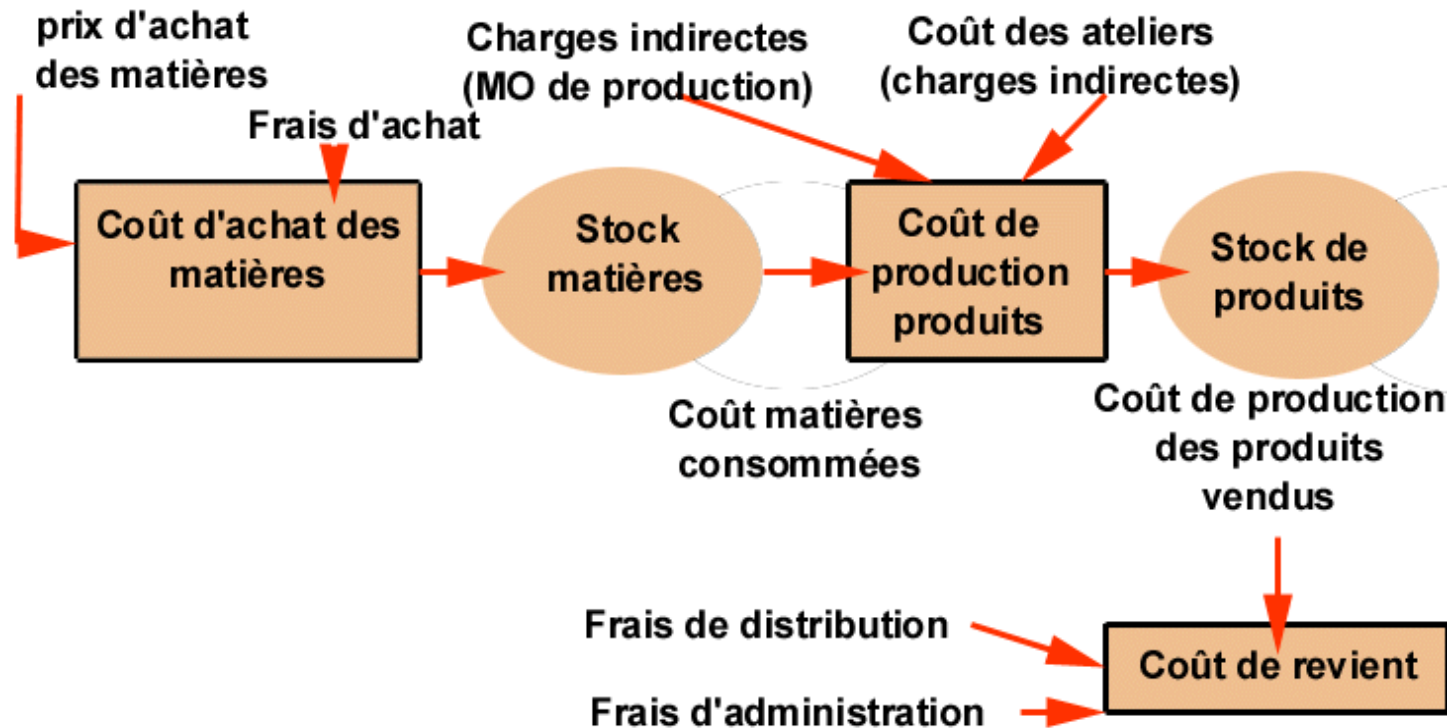
Coût d'achat des matières = *Prix d'achat* + *frais d'achat*

Coût de revient de marchandises vendus = *Coût d'achat de marchandises vendues* + *Coût de distribution*

d. Calcul des différents coûts:

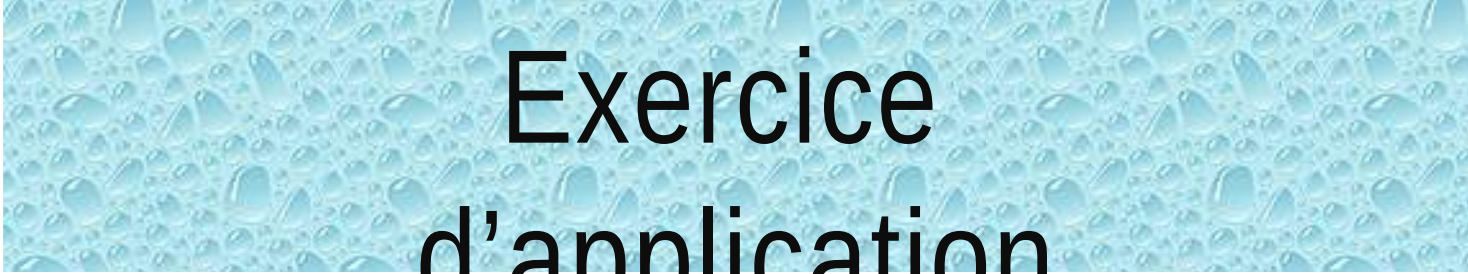
▣ Calcul des coûts d'une activité industrielle:

○ Le cycle d'exploitation d'une entreprise industrielle:



d. Calcul des différents coûts:

Les définitions à retenir:

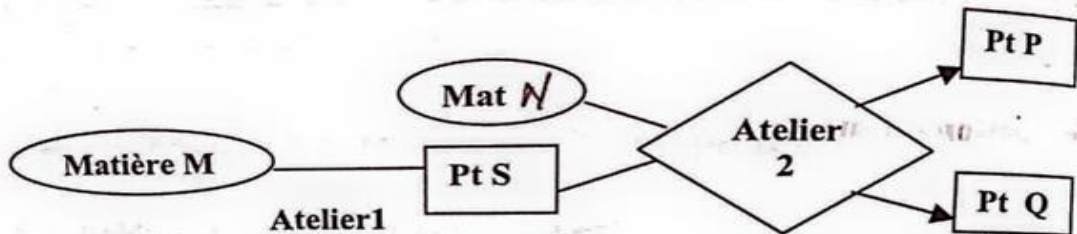


Exercice d'application

Cas n° 3

L'entreprise « NAJLAA.TEC » achète 2 matières premières M et N pour produire 2 produits P et Q.

La matière M est traitée dans un atelier 1 pour donner un produit semi-fini S qui, ajoutée à la matière N dans l'atelier 2, donne P et Q.



Pour le mois de Janvier 2011, on vous fournit les informations suivantes :

1- Tableau de répartition des charges indirectes :

Eléments	Totaux	Logist	Approvis	Atelier1	Atelier2	Distrib
T.R.P. Logistique	173340	20000	14000 10%	40000 40%	80000 40%	19340 10%
T.R.S. Nat U.O.		?	? Kg matière achetée	? Nbre de produits semi fini fabriqués	? H M.O.D.	? 100 DH de CA
Nbre U.O. Coût U.O.						

Logist: Logistique

2- Stocks au 1^{er} Janvier 2011 :

- Stock matière M : 1000 Kg à 10,1 DH/ Kg.
- Stock matière N : 2000 Kg à 19,5 DH/ Kg.
- Stock produit semi-fini S : 500 unités à 64,00 DH/ unité
- Stock produit P : 800 unités à 157,3 DH/ unité
- Stock produit Q : 300 unités à 204,16 DH/ unité

3- Achats du mois :

- Matière M : 5000 Kg à 9 DH/ Kg.
- Matière N : 3000 Kg à 18 DH/ Kg

4- Main d'œuvre directe :

- Atelier1 : 800 h à 50 DH/ h.
- Atelier2 : 800 h à 50 DH/ h pour P
1200 h à 50 DH/ h pour Q

5- Production du mois :

- 2000 produits semi-finis S à partir de 4000 Kg de M.
- 1000 produits P à partir de 1000 produits S et 1000 Kg de N.
- 1200 produits Q à partir de 1200 produits S et 2400 Kg de N.

6- Ventes du mois :

- Produits P : 1500 unités à 165 DH/ unité.
- Produits Q : 1300 unités à 220 DH/ unité.

Travail à faire:

- 1- Compléter le tableau de répartition.
 - 2- Calculer les coûts d'achats des matières M et N.
 - 3- Etablir les fiches de stocks de M et N.
 - 4- Calculer le coût de production de S.
 - 5- Etablir la fiche de stock de S.
 - 6- Calculer les coûts de production de P et Q.
 - 7- Etablir les fiches de stocks de P et Q.
 - 8- Calculer les coûts de revient et les résultats analytiques de P et Q.
- NB : Les stocks sont évalués au CMUP.

CORRECTION

1- Tableau de répartition des charges indirectes:

Eléments	Totaux	Sec aux		Sections principales		
		Logistique	Approv.	Atelier 1	Atelier 2	Distribution
TRP.	173 340	20 000	14 000	40 000	80 000	19 340
Logistique		-20 000	2 000	8 000	8 000	2 000
TRS.	173 340	0	16 000	48 000	88 000	21 340
Nat UO.			Kg mat ach	Nbre de pt	H MOD	100 DH CA
Nbre UO.			8 000*	fab	2 000	5 335**
C. UO.			2	2 000	44	4
				24		

* 5 000 + 3 000 = 8 000

** 100 D de ventes (CA) = [(1 500 x 165) + (1 300 x 220)] / 100 = 5335

CORRECTION

2- Calcul des coûts d'achats de M et N:

Eléments	Matière M			Matière N		
	Qté	PU	Mt	Qté	PU	Mt
Charges directes:						
Prix d'achat	5 000	9	45 000	3 000	18	54 000
Charges indirectes:						
Approvisionnement	5 000	2	10 000	3 000	2	6 000
Coût d'achat de MP achetée	5 000	11	55 000	3 000	20	60 000

CORRECTION

3- Fiches de stocks de M et N:

➤ Pour la matière M:

Libellés	Qté	PU	Mt	Libellés	Qté	PU	Mt
SI	1 000	10,1	10 100	Sorties (pt	4 000	10,85	43 400
Entrée	5 000	11	55 000	S)	2 000	10,85	21 700
				SF			
Total	6 000	10,85	65 100	Total	6 000	10,85	65 100

$CMUP = (10\ 100 + 55\ 000) / (1\ 000 + 5\ 000) = 10,85$ DH (cette valeur doit être utilisée pour évaluer les sorties et le stock final).

CORRECTION

3- Fiches de stocks de M et N:

➤ Pour la matière N :

Libellés	Qté	PU	Mt	Libellés	Qté	PU	Mt
SI	2 000	19,5	39 000	Sorties			
Entrée	3 000	20	60 000	Pt P.	1 000	19,8	19 800
				Pt Q.	2 400	19,8	47 520
				SF	1 600	19,8	31 680
Total	5 000	19,8	99 000	Total	5 000	19,8	99 000

$CMUP = (39\ 000 + 60\ 000) / (2\ 000 + 3\ 000) = 19,8$ DH (cette valeur doit être utilisée pour évaluer les sorties et le stock final).

CORRECTION

4- Calcul du coût de production de « S »:

Eléments	Qté	PU	Mt
Charges directes:			
Coût d'achat mat cons M	4 000	10,85	43 400
MOD (atelier 1)	800	50	40 000
Charges indirectes:			
Section atelier 1	2 000	24	48 000
Coût de production des produits semi finis	2 000	65,7	131 400

CORRECTION

5- Fiches de stocks de S:

Libellés	Qté	PU	Mt	Libellés	Qté	PU	Mt
SI	500	64	32 000	Sorties:			
Entrée	2 000	65,7	131 400	Pt P	1 000	65,36	65 360
				Pt Q	1 200	65,36	78 432
				SF	300	65,36	19 608
Total	2 500	65,36	163 400	Total	2 500	65,36	163 400

$CMUP = (32\ 000 + 131\ 400) / (500 + 2\ 000) = 65,36$ DH (cette valeur doit être utilisée pour évaluer les sorties et le stock final).

CORRECTION

6- Calcul des coûts de production des produits P et Q:

➤ Pour le produit P:

Eléments	Produit P		
	Qté	PU	Mt
Charges directes:			
Coût d'achat de N cons.	1 000	19,8	19 800
Coût de prod de S cons.	1 000	65,36	65 360
MOD (atelier 2)	800	50	40 000
Charges indirectes:			
Atelier 2	800	44	35 200
Coût de production de produits finis	1 000	160,36	160 360

CORRECTION

6- Calcul des coûts de production des produits P et Q:

➤ Pour le produit Q:

Eléments	Produit Q		
	Qté	PU	Mt
Charges directes:			
Coût d'achat de N cons.	2 400	19,8	47 520
Coût de prod de S cons.	1 200	65,36	78 432
MOD (atelier 2)	1 200	50	60 000
Charges indirectes:			
Atelier 2	1 200	44	52 800
Coût de production de produits finis	1 200	198,96	238 752

CORRECTION

7- Fiches de stocks des produits P et Q:

➤ Pour le produit P:

Libellés	Qté	PU	Mt	Libellés	Qté	PU	Mt
SI	800	157,3	125 840	Sorties:	1 500	159	238 500
Entrée	1 000	160,36	160 360	vte	300	159	47 700
				SF			
Total	1 800	159	286 200	Total	1 800	159	286 200

$CMUP = (125\ 840 + 160\ 360) / (800 + 1\ 000) = 159$ DH (cette valeur doit être utilisée pour évaluer les sorties et le stock final).

CORRECTION

7- Fiches de stocks des produits P et Q:

➤ Pour le produit Q:

Libellés	Qté	PU	Mt	Libellés	Qté	PU	Mt
SI	300	204,16	61 248	Sorties:	1 300	200	260 000
Entrée	1 200	198,96	238 752	vte	200	200	40 000
				SF			
Total	1 500	200	300 000	Total	1 500	200	300 000

$CMUP = (61\ 248 + 238\ 752) / (300 + 1\ 200) = 200\ DH$ (cette valeur doit être utilisée pour évaluer les sorties et le stock final).

CORRECTION

8- Calcul des coûts de revient et des résultats analytiques des produits P et Q:

❖ Coûts de revient:

Éléments	Produit P			Produit Q		
	Qté	PU	Mt	Qté	PU	Mt
Coût prod pts vendus	1 500	159	238 500	1 300	200	260 000
Frais de distr	2 475*	4	9 900	2 860**	4	11 440
Coût de revient des produits vendus	1 500	165,6	248 400	1 300	208,8	271 440

* 100 DH de CA de P: $(1\ 500 \times 165) / 100 = 2\ 475$

**100 DH de CA de Q: $(1\ 300 \times 220) / 100 = 2\ 860$

CORRECTION

❖ Résultats analytiques:

Produit P:

CA: $1\ 500 \times 165 = 247\ 500$ DH

- CR: $1\ 500 \times 165,6 = 248\ 400$ DH

Perte = (-) 900 DH

Produit Q:

CA: $1\ 300 \times 220 = 286\ 000$ DH

- CR: $1\ 300 \times 208,8 = 271\ 440$ DH

Bénéfice = (+) 14 560 DH

Donc un bénéfice global de $14\ 560 - 900 = 13\ 660$ DH (Bénéfice)