

## Calcul et analyse des coûts

### I/ Définition

La comptabilité de gestion (ou analytique) est un système d'information complémentaire de la comptabilité générale.

Elle a pour objectif :

- ➔ Le calcul des coûts de revient des biens et services fabriqués et distribués par l'entreprise.
- ➔ La mesure et le suivi de la rentabilité.
- ➔ La détermination des écarts et le contrôle budgétaire.
- ➔ L'aide à la décision.

### II/ Les charges de la comptabilité de gestion

L'objectif étant économique et non financier ou fiscal, il convient de retraiter (de corriger) les charges (classe 6).

#### 1° Les charges non incorporables

- Ce sont des charges exceptionnelles.
- Elles sont exclues des charges de la comptabilité de gestion afin de maintenir la qualité des comparaisons de coûts dans le temps.
- Exemple : Perte d'un stock de matières premières (du à une inondation).

#### 2° Les charges supplétives

- Ce sont des charges fictives.
- Elles sont ajoutées aux différents coûts.
- Exemple : Disposition gratuite d'un personnel de la direction générale.

(On ne paye pas – réellement – le personnel pendant 1 an, 6 mois ... qui est payé par le siège).

#### 3° Les charges incorporables

Elles sont égales à :

*Charges de la comptabilité générale – charges non incorporables + charges supplétives*

### III/ Typologie des charges

Les charges incorporables peuvent être placées de deux manières :

- Charges variables, charges fixes (voir chapitre précédent).
- Charges directes, charges indirectes.

#### 1° Charges directes

Elles peuvent être affectées au coût sans calcul intermédiaire.

Exemple : Matières premières consommées.

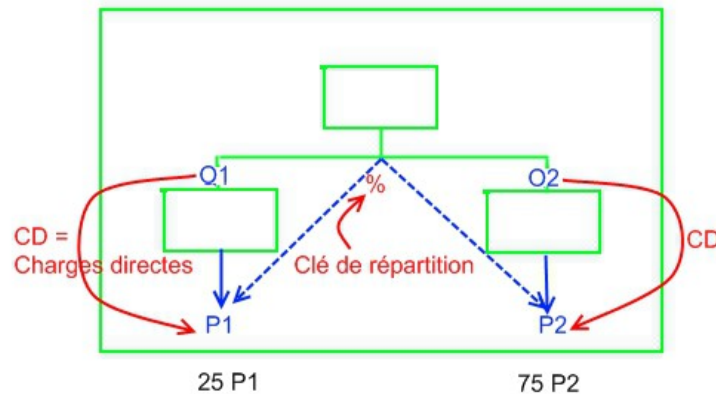
## 2° Charges indirectes

Leur prise en compte dans les coûts nécessite la détermination d'une clef de répartition (pourcentage).

Exemple ; Charges de la direction générale, frais d'entretien.

## 3° Illustration

Soit le centre de production suivant :



## IV/ L'enchaînement des coûts : méthode des coûts complets

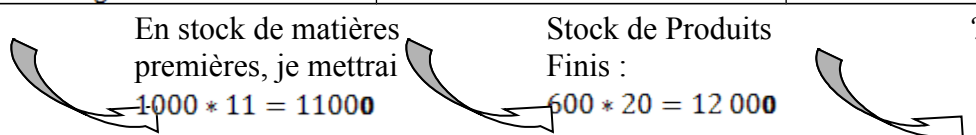
### 1° Principe

Elle consiste à cumuler les charges du début à la fin du cycle d'exploitation.

### 2° Illustration

Le cycle d'exploitation se présente de la manière suivante :

Approvisionnement	Production	Distribution
<b>Charges directes</b>		
Achat de matières premières : $1000kg * 10€ = 10000€$	Matières premières utilisées : $500kg * 11€ = 5500€$ Main d'œuvre directe : $90kg * 50€ = 4500€$	Coût de production du PF vendus : $300PF * 20€ = 6000€$
<b>Charges indirectes</b>		
Frais d'achat : $1000kg * 1€ = 1000€$ <b>= Coût d'achat</b>	Frais de production $\frac{50h}{machine} * 40€ = 2000€$ <b>= Coût de production</b>	Frais de distribution : $300PF * 2€ = 600€$ <b>= Coût de revient des PF vendus</b>
$1000kg * 11€ = 11000€$	$600PF * 20€ = 12000€$	



Frais d'achat : Le salaire des acheteurs, les frais de papeterie, de poste ... On considère arbitrairement que cela correspond à 1€ par kilogrammes.

PF : Produits finis (donné dans l'énoncé).

Calcul du résultat analytique :

	Q	PU	Montant
CA	300	30	9 000
-CR ( : coût de revient)	300	22	- 6 600
=R	<b>300 * 8</b>		= 2 400

### V/ Application

Une entreprise fabrique 3 produits : P1, P2 et P3

1° Stock initial :

MP M1 : 10 000 €

MP M2 : 8 000 €

MP M3 : 7 000 €

Chaque matière première sert à fabriquer un produit.

2° Achats :

M1 : 4 000 €

M2 : 3 000 €

M3 : 5 000 €

3° Stock final :

M1 : 5 000 €

M2 : 4 000 €

M3 : 5 000 €

4° Main d'œuvre :

Chaque produit passe par 3 ateliers :

	Pour P1 :	Pour P2 :	Pour P3 :
Atelier 1 :	2h à 5€/h	1h à 5€/h	1h à 5€/h
Atelier 2 :	3h à 6€/h	3h à 6€/h	3h à 6€/h
Atelier 3 :	1h à 8€/h	1h à 8€/h	1h à 8€/h

5° Production (nombre de produits):

P1 : 1000

P2 : 800

P3 : 500

6° Autres charges de production : 2500€

Elles se répartissent ainsi :

2/5 pour P1

1/5 pour P2

2/5 pour P3

7° Distribution (charges totales)

P1 : 600€

P2 : 260€

P3 : 400€

8° Les frais sur Achats de MP

10% pour M1

8% pour M2

12% pour M3

Des prix d'achats répétitifs

9° Prix de vente

P1 : 50€

P2 : 38€

P3 : 52€

### TAF :

- 1- Calculer le coût d'achat M1, M2 et M3
- 2- Le coût de production : P1, P2 et P3
- 3- Le coût de revient : P1, P2 et P3
- 4- Le coût de résultat : P1, P2 et P3

### 1° Calcul du coût d'achat

	M1	M2	M3
<b>Charges directes :</b>			
Achats	4 000	3000	5000
<b>Charges intermédiaires :</b>			
Frais d'achats	400	240	600
<b>Coût d'achat</b>	<b>4400</b>	<b>3240</b>	<b>5600</b>

### Calcul supplémentaire :

	M1	M2	M3
Stock initial	10 000	8 000	7 000
+ Entrées	4 400	3 240	5 600
= disposition	14 400	11 240	12 600
- Stock final	5 000	4 000	5 000
= Consommation (=sorties)	<b>9 400</b>	<b>7 240</b>	<b>7 600</b>

### 2° Coût de production

Eléments de calcul	P1	P2	P3
<b>Charges directes</b>			
MP (=matières premières) utilisées	9400	7240	7600
M.O.D (= main d'œuvre directe)	36000 (36*1000)	24800	15500
<b>Charges intermédiaires</b>			
Frais de production	1000	500	1000
<b>Coût de production</b>	<b>46400</b>	<b>32540</b>	<b>24100</b>

### 3° Coût de revient des produits finis vendus

	P1	P2	P3
C.D. → Coût de production des produits vendus	46400	32540	24100
C.I. → Frais de distribution	600	260	480
<b>Coût de revient</b>	<b>47000</b>	<b>32800</b>	<b>24580</b>

### 4° Calcul du résultat

	P1	P2	P3
CA	$(50 \times 1000) = 50000$	$(38 \times 800) = 30400$	$(52 \times 500) = 26000$
- CR	47000	32800	24500
= R	3000	2400	1500

Rq : En comptabilité générale, le résultat est la somme et appartient au compte 1 (capitaux), c'est un passif.

## V/ Méthode d'évaluation des sorties de stock

### 1° Problème à résoudre

Comment évaluer les sorties de stocks (Matières Premières, Produits Finis) lorsqu'il existe dans l'entreprise des lots de différentes valeurs ?

### 2° Mode de résolution : les différentes méthodes

On distingue principalement :

- ➔ Méthode PEPS (Premier Entré, Premier Sortis) ou FIFO
- ➔ Méthode DEPS (Dernier Entré, Dernier Sortis) ou LIFO
- ➔ Méthode du CMUP (Coût Moyen Unitaire Pondéré)

### 3° Exemple d'application

Mouvement du stock de marchandises (mois de décembre).

01/12 : Stock initial,  $10\text{kg} \times 1\text{€} = 10\text{€}$

07/12 : Entrée,  $20\text{kg} \times 2\text{€} = 40\text{€}$

14/12 : Entrée,  $10\text{kg} \times 3\text{€} = 30\text{€}$

20/12 : Sortie,  $35\text{kg} \times ? \rightarrow$  Quel prix retenir ?

#### 1° Méthode PEPS

Les sorties de 35kg seront évaluées à partir du lot le plus ancien.

$10\text{kg} \times 1\text{€} = 10\text{€}$

$20\text{kg} \times 2\text{€} = 40\text{€}$

$5\text{kg} \times 3\text{€} = 15\text{€}$

$\rightarrow 35\text{kg} = 65\text{€}$

#### 2° Méthode DEPS

Les sorties de stock sont évaluées à partir du lot le plus récent.

$10\text{kg} \times 3\text{€} = 30\text{€}$

$20\text{kg} \times 2\text{€} = 40\text{€}$

$5\text{kg} \times 1\text{€} = 5\text{€}$

$\rightarrow 35\text{kg} = 75\text{€}$

### 3° Méthode du CMUP

Les sorties de stocks sont évaluées à partir d'un coût unitaire moyen calculé de la manière suivante :

Deux façons :

- En fin de période

$$CMUP = \frac{SI(v) + \sum entrées(v)}{SI(q) + \sum entrées(q)}$$
$$= \frac{(10kg * 1) + (20kg * 2) + (10kg * 3)}{10kg + 30kg}$$

- Après chaque entrée

$$CMUP = \frac{Stock\ précédent\ (v) + entrées\ (v)}{Stock\ précédent\ (q) + entrées\ (q)}$$

### 4° Remarques

En période de hausse de prix :

- La méthode FIFO minimise le coût de revient et gonfle le résultat.
- La méthode LIFO alourdit le coût de revient et minimise le résultat.
- La méthode du CMUP lisse les montants de prix par rapport aux quantités.
- La méthode LIFO n'est pas admise pour l'évaluation des stocks au bilan.

→ Seules les méthodes FIFO et CMUP sont autorisées par le PCG.

### 4° L'inventaire permanent

En calcul des coûts (ou Comptabilité Analytique d'Exploitation), les stocks sont en inventaires permanent. Le compte IP se présente alors de la manière suivante :

Eléments	Quantités	Coût	Montant	Eléments	Quantités	Coût	Montant
Stock initial	10kg	1	10	Sorties	35kg	2	70
Entrées 07	20kg	2	40	Stock final	5kg	2	10
Entrées 14	10kg	3	30				
Total	40	2	80	Total	40	2	80