

# Chapitre 2 : les charges incorporées aux coûts

**Objectif**: déterminer les charges de la comptabilité de gestion retenues pour le calcul des coûts

Prise en compte des **charges** de la comptabilité financière correspondant uniquement aux **consommations effectives** de facteurs de production=**charges de la comptabilité de gestion** .

## I l'identification des charges incorporables non incorporables et supplétives

### A-les charges incorporables

#### a- définition

=**charges d'exploitation** et **charges financières** consommées pour la production et la commercialisation de biens et de services (classe 6).

#### b-charges incorporables usuelles (parfois **retraitées**)

Voir tableau ci-après

<u>Comptes</u>	<u>Charges d'exploitation et financières</u>
601/602/606	Achats ,autres achats stockés et achats non stockés
61/62	Services extérieurs et autres services extérieurs
63	Impôts taxes et versements assimilés
64	Charges de personnel
681	Dotations aux amortissements et aux provisions –charges d'exploitation
66	Charges financières ( <b>certaines</b> )
686	Dotations aux amortissements et aux provisions –charges financières

**Remarque** :charges **couramment** rencontrées

## **B-les charges non-incorporables**

### **a-définition**

=charges qui **ne concourent pas** à l'activité productive ou commerciale  
(donc exclues des coûts)

b-charges non incorporables **les plus courantes** (notamment les 67 et 687)

- Charges **exceptionnelles** (ex: moins value sur cession d'immobilisation)
- Charges **sans rapport avec l'activité productive** (assurance vie des dirigeants)
- Charges liées à **l'affectation des résultats** (impôts sur les bénéfices ,participation des salariés )
- Charges comptabilisées en vue du respect des **règles fiscales** (provisions pour risques ,dotations aux amortissements des frais d'établissements )
- Charges ayant le **caractère d'investissement** (investissement inférieur à 500 €).

Remarque :la perte de valeur d'une immobilisation ou d'un actif circulant peut être incorporée aux coûts

## **C-Les charges supplétives**

a- définition

=charges **non enregistrées en comptabilité générale** mais retenues en comptabilité de gestion car elles **concourent à l'activité productive**

Rmq :elles sont incorporées aux coûts pour annuler l'influence du mode de financement et de la forme juridique de l'entreprise.

## b-différentes catégories de charges supplétives

### ➤ **Rémunération conventionnelle des capitaux propres :**

.si financement des investissements par **emprunt** :charges financières

.si financement sur **fonds propres** :on se prive des intérêts des placements :on calcule donc une charge d'intérêt fictif **non comptabilisée en comptabilité générale mais incorporée en comptabilité de gestion**

Exemple :Les capitaux propres de l'entreprise Durand sont de 1500000€ (capital +réserves +report à nouveau +provisions réglementées ) .

Le taux moyen des emprunts à long terme est de 7 % l'an.

La périodicité de calcul des coûts est mensuelle

Les **charges supplétives mensuelles** s'élèveront à : $1500000 \times 7 \% \times \frac{1}{12} = 8750€$  pour l'exercice N.

Ces charges fictives sont à incorporer aux coûts de production des biens et des services .

➤ Rémunération du **travail de l'exploitant** pour les entreprises individuelles:

.si **société**: les salaires des dirigeants sont incorporés aux coûts car ce sont des charges

.si **entreprise individuelle** :l'exploitant se rémunère sur les bénéfices ,cela n'apparaît pas dans les charges de la comptabilité générale.

Il faut donc rétablir l'équilibre en incorporant aux coûts ces rémunérations.

Ex :Mr Durand exploitant non salarié d'une petite entreprise .Il exerce son activité en se partageant entre l'aspect technique et le commercial .

Un technicien à temps plein est payé 3000€

Un commercial à temps plein est payé 2500€

Donc salaire à incorporer : $3000 \times 50\% + 2500 \times 50\% = 2750\text{€}$  +50%de charges patronales =4125€

## II-le retraitement des charges incorporables en comptabilité de gestion

**Objectif** :se rapprocher de la **réalité des coûts**.

### A- les charges d'usage

Objectif :se rapprocher de la réalité économique

#### a-définition

- remplace les **dotations** aux **amortissements** de la **comptabilité générale** (qui sont souvent appuyer sur des normes de durée et sur les coûts historiques)
- **Charge d'usage =valeur actuelle/durée probable d'utilisation**

#### b-intérêts des charges d'usage

- la base amortissable d'un bien =**valeur actuelle** (valeur de **remplacement**) et non pas à son coût d'achat initial (valeur d'origine) ;
- la durée d'amortissement =**durée probable** d'utilisation et non pas à sa durée fiscalement autorisée ;
- la charge d'usage : incorporée aux coûts tant que **le bien contribue à l'activité productive** .

Exemple :

**Coût d'acquisition** d'une machine outil : **100 000€** au début de l'exercice N et amortie linéairement sur **5 ans**

**Durée probable** d'utilisation compte tenu des conditions : **8 ans** .

Mode d'amortissement : **linéaire**

**Valeur vénale** (revente ) début N+2: **80000€** = valeur de **remplacement**

Amortissement constaté en comptabilité financière :  $100000 \text{ €} / 5 = 20000 \text{ €}$

Charge d'usage à constater au cours de l'exercice N:  $80000 \text{ €} / 8 = 10000 \text{ €}$

**Différence d'incorporation** constatée sur amortissement :

$10000 - 20000 = -10000 \text{ €}$  donc minoration des charges de la comptabilité de gestion

**Montant de la charge d'usage** : à **incorporer aux coûts** de la période ,en remplacement de la dotation constatée en comptabilité financière .



## **B-les charges abonnées ou abonnement de charges**

=**charges** correspondant à une **consommation régulière** mais payée périodiquement (ex: loyer ,abonnements ,assurance,....)

Exemple :le loyer annuel est payée le 31/12 pour 60 000€.Pour le calcul **mensuel** des coûts on retient **5000€** (60000/12)

## **C- les charges étalées**

Objectif :se rapprocher de la réalité

### a- définition

Remplacent les **dotations aux provisions pour risques et charges** (anticipation de charges futures) constatées en comptabilité générale **annuellement**

### b-intérêt des charges étalées

Les **dotations sont étalées selon des critères spécifiques à l'entreprise**

L'étalement des charges permet un meilleur suivi des coûts

Remarque:On **corrige donc les données de la comptabilité générale** avant leur imputation au coûts (**différence d'incorporation** qui modifient le résultat de gestion).

### **Exemple:**

La créance sur le client Dumont de 53820€, non réglée au 31/12 ,doit être provisionnée à 40% sur information du tribunal de commerce.

La dotation est donc de  $40\% \times (53820/1.196)=18000\text{€}$ .

En comptabilité de gestion le montant de ce type de charges peut être calculé statistiquement .Exemple :les provisions sur créances représente en moyenne **0,5% du chiffre d'affaires mensuel**

Pour le mois de décembre le chiffre d'affaires est de 250000€, la charge étalée est donc de 1250€ (pour les autres mois 0.5% du CA)

Pour le mois de décembre cela entraine une **différence d'incorporation** de :  
 $1250-18000=-16750$  (les charges ont été minorées en comptabilité de gestion)

## D-différences d'incorporation sur matières premières et matières consommables

- **Définition:** elles proviennent d'une **évaluation comptable** des matières consommées d'une part et de la **valeur réelle** des matières consommées sorties du stock d'autre part.

Exemple : Au cours d'une période considérée : consommation de matière premières 5000Kg dont le coût unitaire est de 10€.

La baisse des cours permet d'évaluer à 8€ le kg le coût de remplacement .

Pour évaluer les coût les dirigeants ont décider de valoriser au coût de remplacement les matières incorporées:

Coût conventionnel	8€ x 5000	40000€
Coût de sortie constaté	10€x 5000	50000€
Différence sur matières consommées		= -10000€

Les coûts ont donc été minorés et le résultat majorés

## E-les différences d'incorporation

- Les **différences d'incorporation** =résultat du **retraitement des charges** constatées en comptabilité générale (charges d'usage , charges étalées, charges abonnées , matières premières ,charges supplétives)
- En **comptabilité de gestion** (point de vue économique ):**charges réelles économiquement justifiées** .
- **Conséquences sur le calcul des coûts** et sur les résultats:  
**calcul**=charges de la comptabilité de gestion –charges de la comptabilité générale
- **différence positive** =**supplément** de coût de production et donc **diminution du résultat analytique** par rapport au résultat de la comptabilité générale .
- **Différence négative**=minoration des coûts et donc **augmentation du résultat analytique** par rapport au résultat de la comptabilité générale .

**Incidence du retraitement des charges sur le volume des coûts et sur le résultat de la comptabilité de gestion par rapport à la comptabilité générale**

<b>Différence =charges incorporées – charges incorporables</b>	<b>Différences d’incorporation sur charges</b>	<b>Incidence sur le volume des coûts calculés</b>	<b>Incidence sur le résultat par rapport à la comptabilité générale</b>
Charges incorporées >charges incorporables	>0	augmentation	diminution
Charges incorporées <charges incorporables	<0	diminution	augmentation
Charges supplétives	>0	augmentation	diminution

Exemple:entreprise individuelle Incor calcule ses coûts de production tous les mois.

Pour le mois d'octobre N:les comptes d'exploitation font apparaître les données suivantes :

- Compte 60 à 67:545 000€ dont 120000 € de matières premières et dont 30000€ de charges exceptionnelles ;
- Ces charges comprennent également 80000€ de charges constatées en octobre mais abonnées pour un montant mensuel de 70000€
- Pour les matières premières utilisées la compta de gestion retient 112000€ après avoir ajusté le coût d'achat des matières premières (coût conventionnel de remplacement)
- Compte 6811 dot aux amortissements annuelles:600 000€ mais la charge d'usage est évaluée à 660000€
- Rémunération des capitaux propres (taux annuel 6%:montant des capitaux propres :2 000 000€)

Calcul des différences d'incorporation:

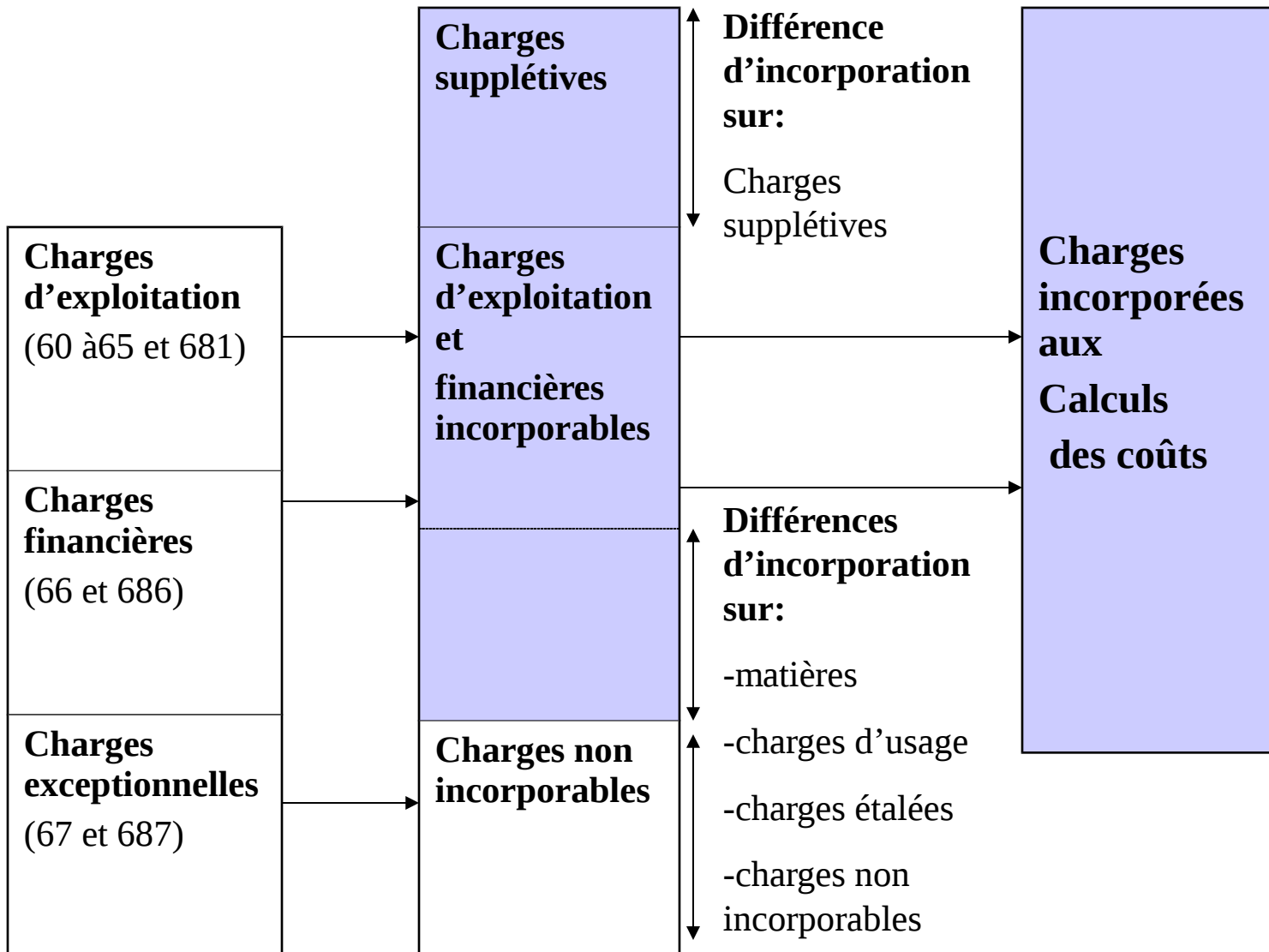
- Sur matières :  $112000 - 120000 = -8\ 000\ \text{€}$
- Sur charges d'usage:  $(660000/12) = 55000 - 0$  (car octobre )  $= +55\ 000\ \text{€}$
- Sur abonnement de charges:  $70000 - 80000 = -10\ 000\ \text{€}$
- Charges non incorporables :  $-30000$
- Charges supplétives :  $(2\ 000\ 000 \times 6\%/12) = +10\ 000\ \text{€}$

Donc le montant des **charges incorporées** aux coûts du mois d'octobre est de :

$$545000 - 8000 + 55000 - 10000 - 30000 + 10000 = \mathbf{562000\ \text{€}}$$

Charges constatées	Charges incorporés	Charges incorporables	Différence d'incorporation	Incidence sur le volume des coûts	Incidence sur le résultat /compta fi
Matières premières	112000	120000	-8000	Diminution	augmentation
Dotation aux amortissements	55000	0	55000	Augmentation	diminution
Abonnement de charges	70000	80000	-10000	Diminution	Augmentation
Rémunération des capitaux	10000	0	10000	Augmentation	diminution





**Charges incorporables** = charges de la comptabilité financière  
- charges non incorporables  
+ charges supplétives

**Charges incorporées** = charges incorporables  
+ ou – différences d'incorporation  
(sur matières ,abonnement de charges ,charges usages ou charges étalées)