

CHAPITRE II

LES COÛTS ET RÉSULTAT DE LA CAE

Traitement des charges de la CAE

La méthode de coûts complets

- ✓ Ce sont des coûts obtenus en incorporant la totalité des charges incorporées.
- ✓ La méthode de coûts complets s'appuie sur la mise en place d'une typologie des charges (Charges incorporées de la CAE) qui sont :
 - Charges directes
 - Charges indirectes.

Traitement des charges de la CAE

Charges incorporées de la CAE

Charges directes :

leur affectation se fait immédiatement
et sans hypothèses ou calcul
Intermédiaire au coût d'un produit déterminé



Exemple

- Achat de la MP qui ne concerne que la section « achat, approvisionnement
- Main d'œuvre directe liée à un atelier précis ;
- Frais de publicité spécifique à un produit ...

Charges indirectes :

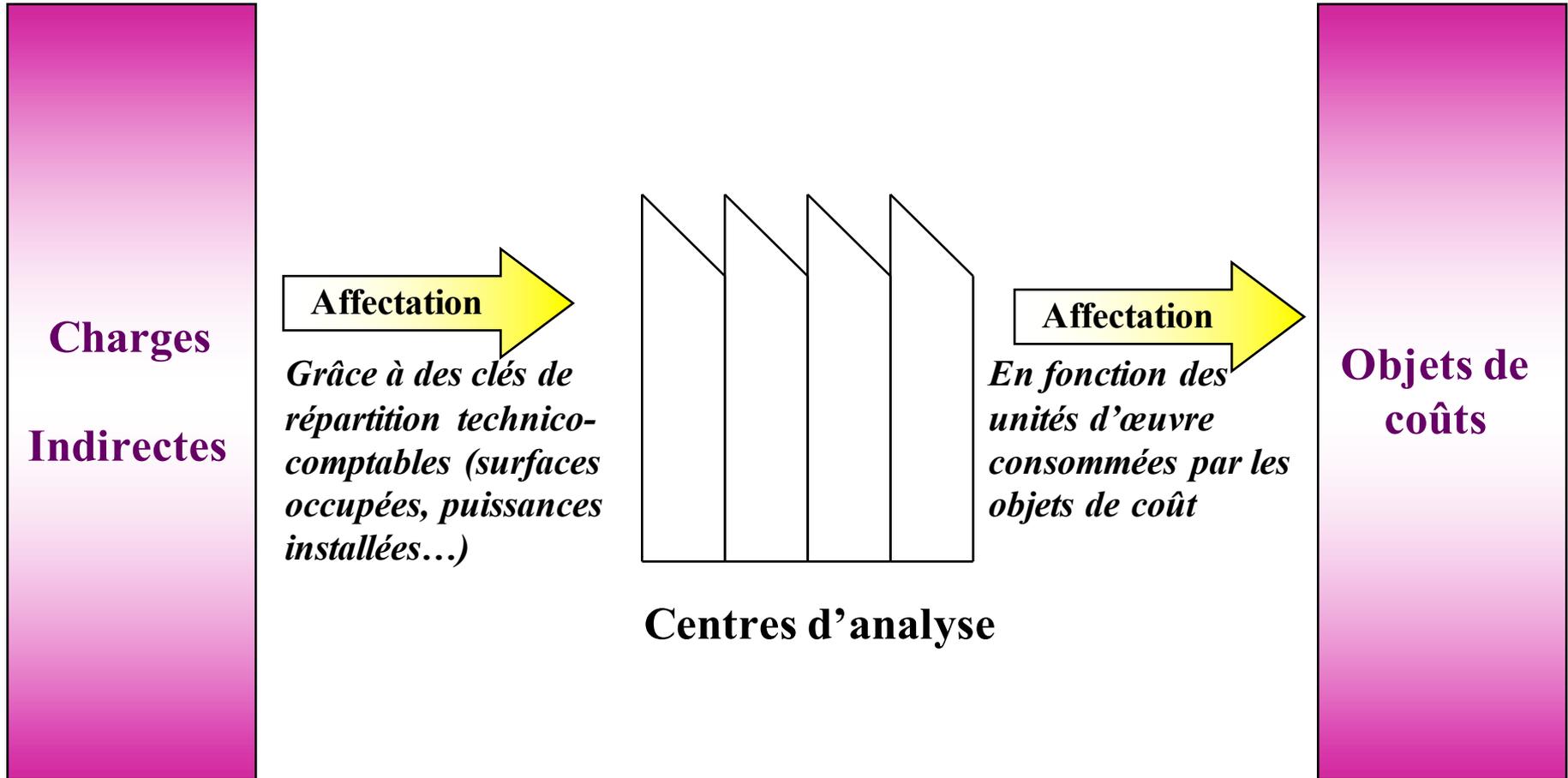
leur imputation nécessitent un calcul
Intermédiaire avant leur imputation à un coût
,et qui sont communes à plusieurs produits/
Service ou activité



Exemple

- La consommation de l'électricité dans toute l'entreprise,
- Les charges d'administration générale, l'assurance ,l'entretien ...qui concernent plusieurs services et sections

Traitement des charges de la CAE



Classification des sections (les centres d'analyse)

Un moyen parmi d'autres de répartition des charges indirectes entre les comptes de coût, consiste à utiliser la méthode dite: **des sections analytiques** ou **Méthode des centres d'analyses**

□ Les centres d'analyse :

Un centre d'analyse ou section analytique est une division de l'unité comptable où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés.

Ainsi , Le traitement des charges indirectes nécessite de procéder à un découpage de l'entreprise en centres d'analyse qui correspondent le plus souvent à des services ou à des divisions fonctionnelles. La qualité de découpage conditionne la pertinence du calcul des différents coûts.

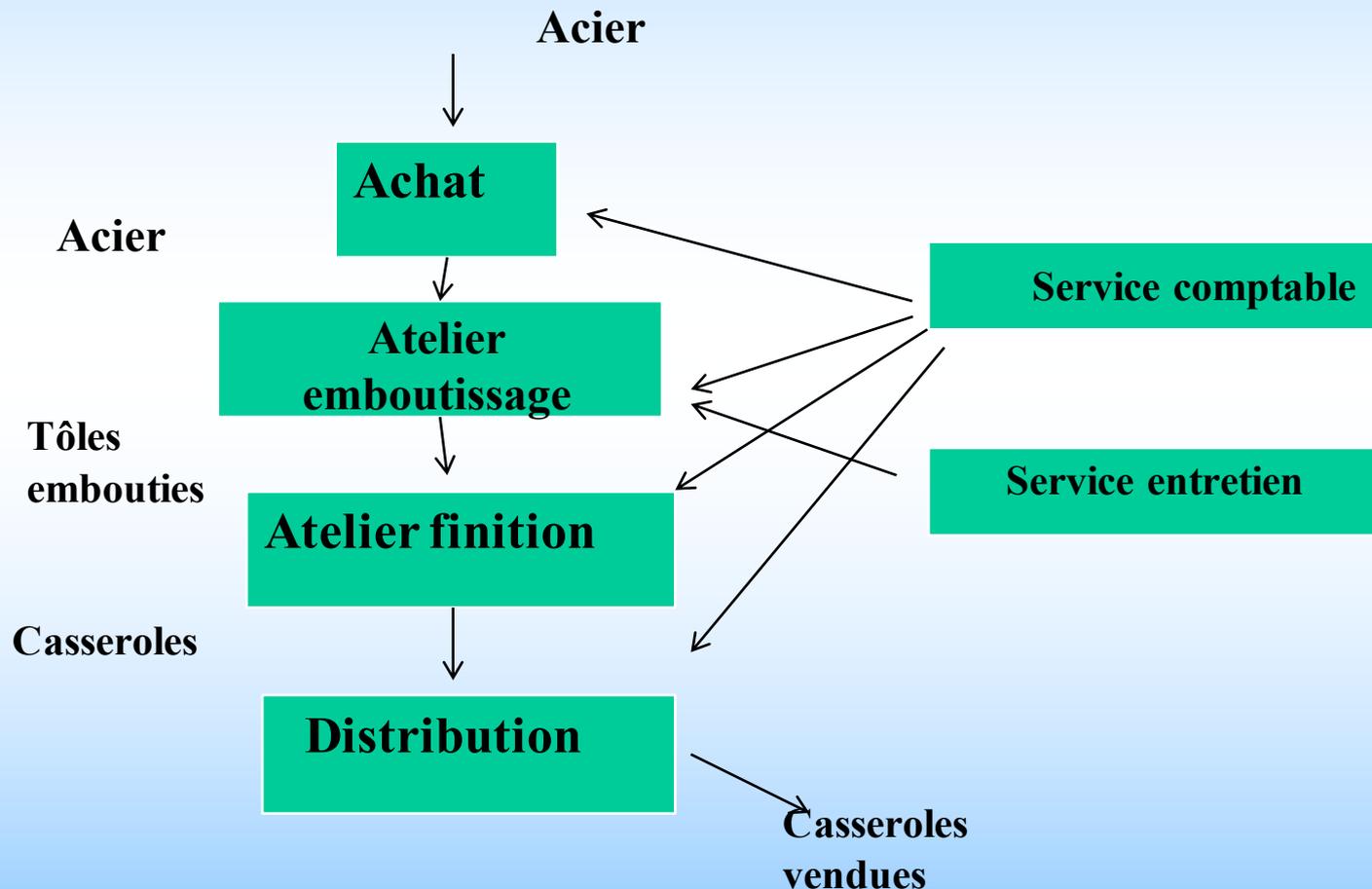
Exemple de sections :

-  Section administration ;
-  Section entretien ;
-  Section achat ;
-  Section production ;
-  Section distribution.

Classification des sections (les centres d'analyse)

Exemple de traitement des sections:

Une entreprise achète des tôles d'aciers qu'elle emboutit et finit pour fabriquer des casseroles, elle possède d'autre part un service comptable et un service entretien.



Classification des sections (les centres d'analyse)

Centre d'analyse

Centres d'analyse auxiliaires :
*Dont l'essentielle de l'activité est
Constitué de prestations de services
à d'autres centres et dont les coûts
sont imputés à d'autres centres*

Centres d'analyse principaux :
*Centres dont les coûts sont imputés directement
aux coûts de produits (par exemple :
approvisionnement, production, distribution...).*

**Centres d'analyse
Principaux opérationnels :**
*Dont l'unité d'œuvre est
une unité physique*

**Centres d'analyse
Principaux de structure :**
*les centres dont l'activité ne peut
être mesurée par une unité d'œuvre
physique et l'unité d'œuvre mais est
une assiette de frais*

Répartition primaire des charges indirectes:

➤ Définition et principes:

- La répartition primaire consiste à ventiler (répartir) les charges indirectes entre toutes les sections analytiques (principales et auxiliaires). Cette ventilation s'effectue soit par affectation, soit par répartition.
- Lorsqu'il existe des moyens de mesure (bons de sortie de magasin, compteurs) les charges indirectes sont affectées aux centres, proportionnellement aux quantités utilisées.
- Dans l'hypothèse contraire, les charges sont réparties entre les centres concernés à l'aide de clés de répartition technique et comptable.

➤ Exemple 1 : Clés de répartition:

- La surface (M2) pour répartir les frais d'éclairage et l'amortissement des constructions.
- Nombre de poste de téléphone pour la facture de téléphone.

Répartition primaire des charges indirectes:

Exemple 2 : Répartition des frais d'assurances multirisques (incendie, vol...) dans une entreprise.

SECTIONS	SURFACES (M2)	POURCENTAGE
Achat	220	12,65 %
Montage	900	51,72 %
Administration	120	6,90 %
Expédition	250	14,36 %
Entretien	150	8,63 %
Informatique	100	5,74 %
TOTAL	1740	100 %

Ainsi , les frais d'assurances sont des charges indirectes réparties sur les différentes sections en fonction de clé de répartition : surfaces en M2

Répartition primaire des charges indirectes:

✓ Remarque :

- On peut dire que les sections auxiliaires n'existent que dans le but de faciliter le travail aux sections principales.
- Il n'existe pas de norme ni d'idéal quant au nombre de centres qu'il est nécessaire de distinguer. Il convient néanmoins de remarquer qu'un nombre insuffisant de centres appauvrit l'analyse alors qu'un nombre élevé la complexifie.

Répartition primaire des charges indirectes:

Application :

Le tableau des charges indirectes de l'entreprise « ARIMEX » pour le mois de janvier 2013 se présente comme suit :

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
Fournitures consommables	1 500	15%	15%	10%	20%	10%	30%
Location et charges locatives	2 000	-	-	0.15	0.3	0.3	0.25
Entretien et réparation	3 500	1/10	1/10	4/10	-	-	4/10
Impôts et taxes	4 000	10%	5%	-	-	-	85%
Charges de personnel	10 000	1		1	3	3	2
Charges d'intérêts	600	100%		-	-	-	-
D.E.A	3 000	15%	5%	10%	30%	20%	20%
	26 400						
Charges supplétives	500	40%	-	10%	-	-	50%

TAF : compléter le tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise « ARIMEX ».

Répartition primaire des charges indirectes:

Solution :

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
Fournitures consommables	1 500	225	225	150	300	150	450
Location et charges locatives	2 000	-	-	300	600	600	500
Entretien et réparation	3 500	350	350	1 400	-	-	1 400
Impôts et taxes	4 000	400	200	-	-	-	3 400
Charges de personnel	10 000	1 000	-	1 000	<u>3 000 *</u>	3 000	2 000
Charges d'intérêts	600	600	-	-	-	-	-
D.E.A	3 000	450	150	300	900	600	600
Charges supplétives	500	200	-	50	-	-	250
Totaux primaires	25 100	3 225	925	3 200	4 800	4 350	8 600

3

(*) Atelier A : $3\ 000 = 10\ 000 \times \frac{3}{(1+1+3+3+2)}$

Répartition secondaire e des charges indirectes:

✓ Principe:

La répartition secondaire Consiste à répartir, suivant des clés de répartition, le total de la répartition primaire de chaque centre auxiliaire entre les centres auxquels il a fourni des prestations. Il est important de souligner que les centres receveurs de présentations peuvent être eux-mêmes des centres opérationnels ou des centres de structure.

A noter qu'au terme de cette répartition on ne dispose des charges que dans des sections principales et de structures. Alors que les sections auxiliaires sont entièrement réparties (total = 0)

Répartition secondaire des charges indirectes:

Application :

Pour le mois de Janvier 2013 le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
Totaux primaires	25 100	3 225	925	3 200	4 800	4 350	8 600
Répartition secondaire							
Administration		→	10%	10%	35%	35%	10%
Entretien			→	10%	40%	40%	10%

TAF : Compléter le tableau de répartition des charges indirectes.

Répartition secondaire des charges indirectes:

Solution :

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
Totaux primaires	25 100	3 225	925	3 200	4 800	4 350	8 600
Répartition secondaire							
Administration		<u>-3 225</u>	322.5	322.5	1128.75	1128.75	322.5
Entretien			<u>-1 247.5</u>	<u>124.75*</u>	499	499	124.75
	25 100	0	0	3647	6428	5978	9047

(*) $124.75 = (925+322.5)*10\%$

Répartition Réciproque des charges indirectes:

Principes de la répartition Réciproque:

Les cessions de prestations entre les centres d'analyses s'effectuent selon la méthode des transferts croisés lorsque deux ou plusieurs centres auxiliaires se fournissent simultanément des prestations.

Avant de procéder à la répartition secondaire, il est obligatoire de calculer le total de chaque centre auxiliaire à l'origine des prestations réciproques.

Ce total tient compte des prestations reçus d'un ou de plusieurs centres d'analyse .

Les prestations réciproques entre les centres d'analyse (sections analytiques) conduisent le gestionnaire à répondre à des questions comme :

- Quel est le total de chaque centre ?
- Quelle est la part du coût transféré ?
- Quelle est la part du coût reçu ?

Et pour répondre à de telles questions ,le gestionnaire aura recours à un système de n équations et n inconnues. Et ce en posant en inconnu le total de chaque centre (X, Y)

Répartition Réciproque des charges indirectes:

Application

Le tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise « LA GENERALE SUDISTE » se présentent comme suit :

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
Totaux primaires	20 500	2 000	1 500	9 000	3 000	3 000	2 000
Administration		-	15%	40%	20%	10%	15%
Entretien		5%	-	35%	25%	30%	5%

TAF :

1. Calculer le montant des centres administration et entretien, compte tenu des prestations réciproques ;
2. Procéder à la répartition secondaire dans le tableau des charges indirectes ;

Répartition Réciproque des charges indirectes:

Solution

Question 1 :

La détermination du total des centres administration et entretien exige la résolution d'un système d'équation à deux inconnues. Soit :

X = le total du centre « administration » après répartition secondaire,

Y = le total du centre « entretien » après répartition secondaire.

- ③ Le total X du centre « administration » est égal aux **2 000 DH** (total de la répartition primaire) augmenté de la part du **centre entretien** qui le concerne, soit **5% du total de ce dernier** ;
- ③ Le total Y du centre « entretien » est égal aux **1 500 DH** (total de la répartition primaire) augmenté de la part du **centre administration** qui le concerne, soit **15 % du total de ce dernier**.

Répartition Réciproque des charges indirectes:

Le système d'équation s'écrit :

$$\begin{cases} X = 2\,000 + 5\% Y \\ Y = 1\,500 + 15\% X \end{cases}$$

Si on remplace Y dans X , on aura :

$$\begin{aligned} X &= 2\,000 + 0.05 [1\,500 + 0.15 X] \\ &= 2\,000 + 75 + 0.0075 X \\ &= 2\,075 + 0.0075 X \\ X - 0.0075 X &= 2\,075 \\ 0.9925 X &= 2\,075 \\ X &= 2\,090,68 \approx 2\,091 \end{aligned}$$

$$X = \text{Administration} = 2\,091$$

Donc si on connaît le X il est possible de déduire la valeur de Y :

$$\begin{aligned} Y &= 1\,500 + 0.15 X \\ Y &= 1\,500 + [0.15 * 2\,091] \\ Y &= 1\,813,65 \approx 1\,814 \end{aligned}$$

$$Y = \text{Entretien} = 1\,814$$

Les deux montants 2 091 et 1 814 représentent les totaux après répartition secondaire des centres « Administration » et « Entretien ».

Répartition Réciproque des charges indirectes:

Question 2 :

Après le calcul des nouveaux totaux des centres « administration » et « entretien », le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :

Charge indirectes par nature	Montant des charges	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Administration	Entretien	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
Totaux primaires	20 500	2 000	1 500	9 000	3 000	3000	2 000
Administration		-2 091	314	836,4	418,2	209,1	313,65
Entretien		91	-1 814	634,7775	453,4125	544,095	90,6825
Totaux secondaires		0	0	10 471	3 872	3 753	2 404

Répartition Réciproque des charges indirectes:

Exercice

Soit le tableau de répartition suivant après répartition primaire :

TAF :

Compléter le tableau de répartition des charges indirectes

Eléments	Totaux	Sections auxiliaires		Sections principales	
		Logistique	Entretien	Approvis	Distribution
TRP	310 000,00	56 000,00	14 000 ,00	100 000,00	14 000,00
Logistique		?	10%	40%	50%
Entretien		20%	?	40%	40%

Imputation des charges indirectes aux coûts :

Les deux phases précédentes (répartition primaire et secondaire) ont permis de regrouper toutes les charges indirectes dans les sections principales, il est temps maintenant d'imputer ces charges aux coûts concernés.

Principe d'imputation:

- ✓ L'imputation du coût du centre aux coûts de produits se fera proportionnellement au nombre d'unités d'œuvre consommées par le produits objets de coûts.
- ✓ Il est parfois impossible de déterminer une unité de mesure physique pour une section , dans ce cas on utilisera une base monétaire appelée: assiette de frais:

Imputation des charges indirectes aux coûts :

❑ Les unités d'œuvre :

- ✓ L'unité d'œuvre est l'unité physique permettant de mesurer l'activité déployée par un centre et d'imputer ses prestations aux coûts de produits.
- ✓ Le choix de l'unité d'œuvre peut être :
 - La main d'œuvre directe
 - L'heure machine
 - Pour la distribution (vente) ,c'est le chiffre d'affaires ou le montant des ventes (assiette de frais)
 - pour l'approvisionnement ou les achats) ,c'est Le nombre des unités de matières achetées (en Kg, unité,...)
- ✓ Le calcul du coût de l'unité d'œuvre, pour une période donnée, est le quotient :

**Coût du centre d'analyse
(montant des charges de la section)**

Nombres d'unités d'œuvre de la section

Imputation des charges indirectes aux coûts :

❑ Assiette de frais:

C'est une base monétaire destinée à mesurer une charge répartie sur plusieurs sections ou' cas ou' il n'est possible de la déterminer par une unité physique.

✓ Exemple: Chiffres d'affaires, coût de production des produits vendus.

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Montant des charges de la section}}{\text{Assiette de frais de répartition (en DH) *}}$$

(*) Assiette de frais est égal à l'équivalent de nombre d'unité d'œuvre

Imputation des charges indirectes aux coûts :

Enfin on impute les charges des sections principales aux coûts au prorata des unités d'œuvre et assiettes de frais consommées.

En effet : total des charges indirectes à imputer =

Coût d'unités d'œuvres **X** nombre d'unités d'œuvres consommées.

+ Taux de frais **X** Proportion d'assiette de frais .

TOTAL COUTS = charges directes affectées + charges indirectes imputées (Coût d'unités d'œuvres **X nombre d'unités d'œuvres consommées) à partir du tableau de répartition des charges indirectes.**

La hiérarchie des coûts:

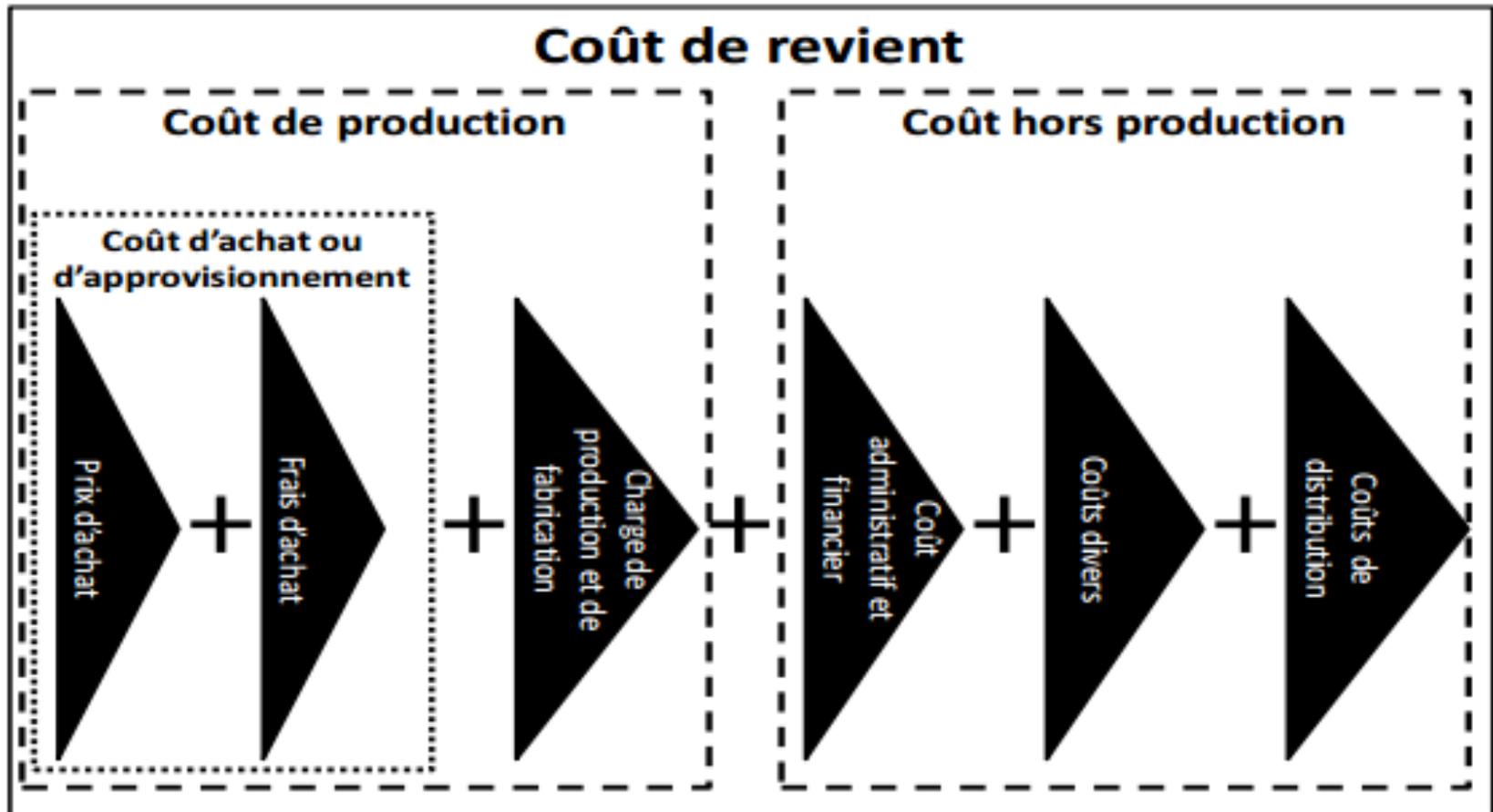
❖ Définition et intérêt:

- Le coût est la somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable.
- Selon la phase d'élaboration du produit, on peut déterminer divers coûts: Coût d'achat , Coût de production , Coût de revient.....
- Il est aussi possible de calculer le coût lié à chaque phase du cycle d'exploitation de l'entreprise. A la fin du cycle de l'exploitation le coût du produit distribué est appelé coût de revient.

NB : le passage d'une phase à l'autre se fait en principe en cumulant les coûts.

La hiérarchie des coûts:

Le schéma ci-dessous met en évidence l'existence d'une hiérarchie entre ces coûts divers.



La hiérarchie des coûts:

❖ Classification des coûts

❑ **Le coût d'achat** est constitué de ce qu'a coûté la marchandise depuis l'achat jusqu'à son stockage: prix d'achat, frais accessoires et frais d'approvisionnement d'achat.

Le coût d'achat se compose de deux types de charges :

- Les charges directes = prix d'achat des matières HT + frais accessoires (transport, commission, douane...) + main d'œuvre ;
- Les charges indirectes : réception, contrôle, manutention

Le coût d'achat de marchandises = Prix d'achat HT + frais accessoires d'achat (frais de transport, d'assurances, des taxes douanières, des honoraires.....) + charges indirectes ou d'approvisionnement (frais de réception, de contrôle, de manutention,....)

Remarque: En cas des entreprises industrielles :

Coût d'achat = Prix d'achat HT des matières et fournitures + frais accessoires d'achat des matières.

La hiérarchie des coûts:

- ❑ **Coût de production** = coût d'achat des matières et fournitures + charges de production (directes et indirectes).
 - Les charges directes : comprennent généralement les charges engagées par l'entreprise pour l'élaboration des biens ou l'exécution des services (salaires bruts et charges sociales, énergie...).
 - Les charges indirectes : concernent généralement les coûts d'usinage, montage, finition...Etc.
- ❑ **Le coût de distribution** regroupe l'ensemble des charges relatives à la vente ,tel que: étude de marché , publicité et promotion des ventes , services après vente (SAV),prise de commande.....
- ❑ **Le coût de revient d'un produit** est la somme de toutes les dépenses (ou des charges) nécessaires pour que ce produit ou ce service arrive à son état final.

Coût de revient = coût de production + coût de distribution du produit fini + les charges communes à imputer

Remarque:

En cas des entreprises commerciales, Coût de revient = coût d'achat des marchandises + coût de distribution des marchandises.

La hiérarchie des coûts:

❑ Application 1:

L'entreprise X a procédé au cours du mois de novembre N aux opérations d'achat suivantes :

- Achat 1 000 kg de matière premières A à 15 DH/kg
- Achat 1 500 kg de matière premières B à 12,5 DH/kg
- Achat 1 000 kg de fournitures diverses premières à 2,5 DH/kg

Durant la même période les trois gestionnaires de stock ont été rémunérés de la manière suivante :

- Responsable de la matières première A : 1 250 DH
- Responsable de la matières première B : 1 350 DH
- Responsable des fournitures divers : 1 050 DH

Les autres charges concernant ces opérations sont les suivantes :

- Main d'œuvre du service approvisionnement : 7 000 DH
- Coût du centre approvisionnement : 3 500 DH

La répartition des charges indirectes se fait proportionnellement aux quantités achetées

TAF : Déterminer le coût d'achat des matières et fournitures

La hiérarchie des coûts:

Solution :

**** Calculs préalables**

Quantité totale achetée : $1\ 000 + 1\ 500 + 1\ 000 = 3\ 500$ kg

Coût indirect total : $7\ 000 + 3\ 500 = 10\ 500$ DH

Donc le coût indirect par kg acheté est : $10\ 500 / 3\ 500 = 3$ DH

**** Détermination des coûts d'achat**

Le Tableau ci-dessous permet de déterminer les différents coûts d'achat.

Eléments	Matière A			Matière B			Fournitures			totaux
	Q	P.U	MT	Q	P.U	MT	Q	P.U	MT	
Charges directes :										
- Prix d'achat	1 000	15	15 000	1 500	12.5	18 750	1 000	2.5	2 500	3 6250
- Main d'œuvre directe			1 250			1 350			1 050	3 650
Charges indirectes	1 000	3	3 000	1 500	3	4 500	1 000	3	3 000	10 500
Coût d'achat	1 000	19.25	19 250	1 500	16.4	24 600	1 000	6.55	6 550	50 400

La hiérarchie des coûts:

Application 2

L'entreprise « SUDPRODUCTION » fabrique et vend deux type de produits industriels PRD1 et PRD2, les services d'administration de l'entreprise mettent à votre disposition les informations suivantes concernant le mois de novembre de l'année N :

- Production du mois : 2 500 unités PRD1 et 2 000 unités PDR2 ;
- Consommation de matières premières : 1 250 kg pour PRD1 et 1 500 kg pour le PRD2 à 11 DH le kg ;
- Consommation de fournitures : 1 000 DH pour PRD1 et 1 320 DH pour le PRD2
- Main d'œuvre directe : 1 600 H pour PRD1 et 1 800 H pour PRD2 rémunérées à 9 DH l'heure ;
- Le coût du centre de production s'élève a 1 700 DH ;
- L'unité d'œuvre correspond à une heure de main d'œuvre directe.

TAF : Calculer le coût de production des deux produits séparément pour le mois de novembre N.

La hiérarchie des coûts:

Solution :

Calculs préalables

Coût du centre production : 1 700 DH
Nombre d'unité : 1 600 + 1 800 = 3 400 U.O
Coût d'unité : 1 700 / 3 400 = 0.5 DH

Détermination de coût de production

Produit PRD1 :

Eléments	PRD 1		
	Q	P.U	MT
Charges directes :			
- Matières premières	1 250	11	13 750
- Fournitures			1 000
- Main d'œuvre directe	1 600	9	14 400
Charges indirectes			
- Centre de production	1 600	0.5	800
Coût de production	2 500	11,98	29 950

Eléments	PRD 2		
	Q	P.U	MT
Charges directes :			
- Matières premières	1 500	11	16 500
- Fournitures			1 320
- Main d'œuvre directe	1 800	9	16 200
Charges indirectes			
- Centre de production	1 800	0,5	900
Coût de production	2 000	17,46	34 920

Résultat de la CAE par la méthode de coûts complets

Par la méthode des coûts ,le résultat présente la différence entre prix de vente et coût de revient

$$\text{RESULTAT} = \text{CA} (\text{PV} * \text{Qté}) - \text{CR}$$

Avec :

- CA = Chiffre d'affaires
- PV = Prix de vente unitaire
- Qté = Quantité (unité de mesure)
- CR = Coût de revient (total des charges directes et charges indirectes)