

# Ecole Supérieure de Management, de Commerce et d'Informatique de Fès

DEUXIEME ANNEE MANAGEMENT INTERNATIONAL

MATIERE : COMPTABILITE ANALYTIQUE

Mme. Zineb OULIDI JAWHARI  
Docteure en Sciences Economiques et Gestion

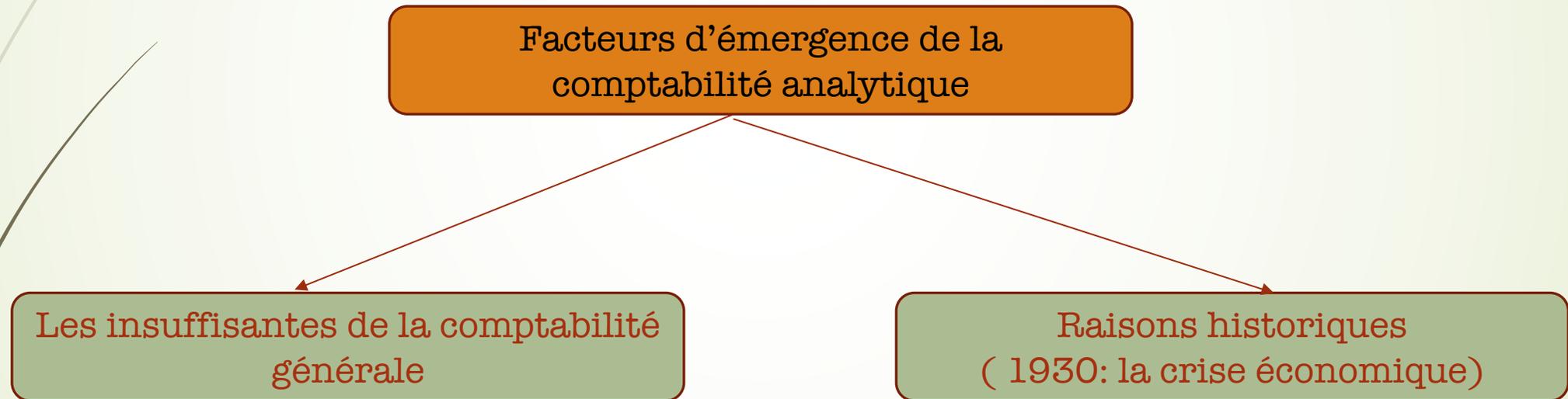
Année universitaire: 2024/2025



# **INTRODUCTION GÉNÉRALE**

# Chapitre 1: Naissance de la comptabilité analytique d'exploitation

La CAE est une comptabilité nouvelle, elle est apparue dans les années 30 pour 2 types de raisons:



## 1. Limites/insuffisances de la comptabilité générale

Les **limites de la comptabilité générale** sont principalement dues à son objectif et à ses règles spécifiques. Contrairement à la comptabilité analytique, qui est plus détaillée et orientée vers la gestion interne de l'entreprise, la comptabilité générale fournit une vue d'ensemble de la situation financière de l'entreprise en suivant des règles strictes dictées par la réglementation comptable (le Plan Comptable Général, ou le **CPC**). Cela entraîne certaines limites qui peuvent affecter la prise de décisions opérationnelles et stratégiques.



➤ Le CPC donne un résultat global et annuel

La comptabilité générale produit un **résultat global** à la fin de l'année, sans distinction détaillée entre les différents produits, départements, ou projets de l'entreprise. Cela signifie qu'elle ne fournit pas des informations spécifiques et détaillées qui permettent de prendre des décisions tactiques ou de gestion au quotidien.

➤ Les informations fournies par la comptabilité générale ne tiennent compte que de l'aspect monétaire ou financier

La comptabilité générale se concentre uniquement sur les aspects **financiers** (c'est-à-dire sur l'enregistrement des flux monétaires) et ne prend pas en compte d'autres facteurs essentiels pour l'entreprise, comme la performance opérationnelle, l'efficacité des processus, ou la qualité des produits/services. Elle ne permet pas d'analyser des aspects non financiers comme la satisfaction client, la productivité des employés, ou l'impact environnemental.



➤ Les informations concernent le passé

La comptabilité générale se base sur des informations **historiques**, c'est-à-dire qu'elle enregistre les transactions après qu'elles se soient produites. Elle donne une image rétrospective de la situation financière de l'entreprise, mais elle ne permet pas de faire des projections, des prévisions ou de réagir rapidement aux changements du marché.

➤ Le classement des charges se fait par nature

Dans la comptabilité générale, les **charges** sont classées **par nature** (charges de personnel, charges d'exploitation, charges financières, charges exceptionnelles, etc.), ce qui signifie que les coûts sont regroupés de manière globale. Cela ne permet pas de savoir quelle activité, produit, ou service est responsable de ces charges. Une telle ventilation ne fournit pas une analyse de la rentabilité par activité ou produit.

## ➤ La valeur des stocks est déterminée à la fin de l'exercice

En comptabilité générale, la **valeur des stocks** est calculée à la **fin de l'exercice** (souvent lors de l'inventaire annuel). Cela signifie qu'elle ne prend pas en compte les fluctuations de valeur des stocks pendant l'année, ce qui peut fausser l'image de la rentabilité d'une entreprise, surtout dans des secteurs où les coûts des matières premières ou des produits finis peuvent fluctuer rapidement

### **Exemple concret :**

Une entreprise de vente de téléphones mobiles pourrait acheter des stocks au début de l'année, mais pendant l'année, les prix des téléphones ont considérablement baissé. En comptabilité générale, la valeur du stock ne sera mise à jour qu'à la fin de l'exercice. Si l'inventaire a été réalisé en décembre et que la baisse des prix a eu lieu en novembre, l'entreprise pourrait déclarer un bénéfice plus élevé à la fin de l'année que ce qu'elle aurait effectivement généré si elle avait vendu ses stocks à un prix plus bas. Cela pourrait affecter l'évaluation de la rentabilité des ventes et des marges, mais la comptabilité générale ne fournit pas une évaluation continue de ces fluctuations. La comptabilité analytique, quant à elle, pourrait fournir une répartition plus fine des coûts des stocks en fonction des prix de revient plus actualisés.

## 2. Raisons historiques ( 1930: la crise économique mondiale).

La CAE a vu le jour dans les années 30 c'est-à-dire en pleine crise mondiale, pour sortir de cette crise, les entreprises capitalistes chercher à maximiser leurs profits.

On sait que **bénéfice = prix de vente - coût de revient**,

donc pour augmenter le bénéfice, on a 2 solutions :

- Soit augmenter le prix de vente ;
- Soit diminuer le coût de revient.

Le capitalisme de l'époque est un capitalisme concurrentiel, donc la première solution est à écarter (perte de la clientèle) il nous reste donc la deuxième solution.

Mais le problème qui se pose est que pour diminuer le coût de revient il faut d'abord le connaître (coûts de revient est la somme de différentes charges)

La CAE peut être défini comme la connaissance des coûts et coûts de revient.



Pour remédier à ces lacunes, la CAE présente **les caractéristiques suivantes** :

- elle permet de faire des analyses (charges et différents coûts) ;
  - elle peut-être mensuelle, trimestrielle, semestrielle, ou annuelle (détermination du résultat analytique pour chacune des périodes précitées) ;
  - le stock dans la CAE peut être connu à n'importe quel moment de l'année grâce à la technique de l'inventaire permanent
  - la CAE détermine le résultat par produit ou par branche d'activité.
- (Exemple : une entreprise de confection peut calculer les résultats par produit : vêtements pour enfants, jeunes ou adultes).

### 3. les comptabilités générale et analytique : deux approches différentes

La **comptabilité générale** et la **comptabilité analytique** servent toutes deux à suivre et enregistrer les informations financières d'une entreprise, mais elles répondent à des objectifs et des besoins différents.

#### 3.1. Objectif de la comptabilité générale vs comptabilité analytique

- **Comptabilité générale** : Elle a pour objectif de fournir une image fidèle de la situation financière de l'entreprise pour l'extérieur (investisseurs, banques, administration fiscale, etc.). Elle s'intéresse à l'ensemble des opérations financières de l'entreprise (ventes, achats, charges, produits) et doit respecter un cadre légal précis (le Plan Comptable Général).
- **Comptabilité analytique** : Elle a un objectif interne : analyser et maîtriser les coûts pour optimiser la gestion de l'entreprise. Elle aide à la prise de décisions (prix de vente, rentabilité des produits, allocation des ressources).

Comptabilité générale		Comptabilité analytique d'exploitation	
Caractéristiques	Explications	Caractéristiques	Explications
Comptabilité obligatoire	<ul style="list-style-type: none"> <li>- En principe toute entreprise doit tenir une comptabilité selon les dispositions de la loi 9/88.</li> <li>- C'est un moyen de preuve.</li> </ul>	Comptabilité facultative	<ul style="list-style-type: none"> <li>- C'est une comptabilité interne destinée à améliorer l'information des dirigeants sur le fonctionnement de l'entreprise.</li> <li>- C'est une comptabilité de gestion : calcul des coûts et résultat par branche d'activité, évaluation des stocks .....</li> </ul>
Périodicité	Comptabilité annuelle	Périodicité	Comptabilité mensuelle et parfois trimestrielle.
Cadre rigide	La comptabilité générale est tenue selon les normes du plan comptable.	Cadre souple	L'organisation du système du calcul des coûts dépend de chaque entreprise.
Classement des charges	Les charges sont classées par nature : charges d'exploitation, charges financières et charges non courantes.	Classement des charges	Les charges sont classées par fonction : coût d'achat, coût de production et coût de revient.

Comptabilité générale		Comptabilité analytique d'exploitation	
Caractéristiques	Explications	Caractéristiques	Explications
Comptabilité obligatoire	<ul style="list-style-type: none"> <li>- En principe toute entreprise doit tenir une comptabilité selon les dispositions de la loi 9/88.</li> <li>- C'est un moyen de preuve.</li> </ul>	Comptabilité facultative	<ul style="list-style-type: none"> <li>- C'est une comptabilité interne destinée à améliorer l'information des dirigeants sur le fonctionnement de l'entreprise.</li> <li>- C'est une comptabilité de gestion : calcul des coûts et résultat par branche d'activité, évaluation des stocks .....</li> </ul>
Périodicité	Comptabilité annuelle	Périodicité	Comptabilité mensuelle et parfois trimestrielle.
Cadre rigide	La comptabilité générale est tenue selon les normes du plan comptable.	Cadre souple	L'organisation du système du calcul des coûts dépend de chaque entreprise.
Classement des charges	Les charges sont classées par nature : charges d'exploitation, charges financières et charges non courantes.	Classement des charges	Les charges sont classées par fonction : coût d'achat, coût de production et coût de revient.

Comptabilité générale		Comptabilité analytique d'exploitation	
Caractéristiques	Explications	Caractéristiques	Explications
Comptabilité obligatoire	<ul style="list-style-type: none"> <li>- En principe toute entreprise doit tenir une comptabilité selon les dispositions de la loi 9/88.</li> <li>- C'est un moyen de preuve.</li> </ul>	Comptabilité facultative	<ul style="list-style-type: none"> <li>- C'est une comptabilité interne destinée à améliorer l'information des dirigeants sur le fonctionnement de l'entreprise.</li> <li>- C'est une comptabilité de gestion : calcul des coûts et résultat par branche d'activité, évaluation des stocks .....</li> </ul>
Périodicité	Comptabilité annuelle	Périodicité	Comptabilité mensuelle et parfois trimestrielle.
Cadre rigide	La comptabilité générale est tenue selon les normes du plan comptable.	Cadre souple	L'organisation du système du calcul des coûts dépend de chaque entreprise.
Classement des charges	Les charges sont classées par nature : charges d'exploitation, charges financières et charges non courantes.	Classement des charges	Les charges sont classées par fonction : coût d'achat, coût de production et coût de revient.

## Comptabilité générale

## Comptabilité analytique d'exploitation

Caractéristiques

Explications

Caractéristiques

Explications

Comptabilité  
obligatoire

- En principe toute entreprise doit tenir une comptabilité selon les dispositions de la loi 9/88.
- C'est un moyen de preuve.

Comptabilité  
facultative

- C'est une comptabilité interne destinée à améliorer l'information des dirigeants sur le fonctionnement de l'entreprise.
- C'est une comptabilité de gestion : calcul des coûts et résultat par branche d'activité, évaluation des stocks .....

Périodicité

Comptabilité annuelle

Périodicité

Comptabilité mensuelle et parfois trimestrielle.

Cadre rigide

La comptabilité générale est tenue selon les normes du plan comptable.

Cadre souple

L'organisation du système du calcul des coûts dépend de chaque entreprise.

Classement des  
charges

Les charges sont classées par nature : charges d'exploitation, charges financières et charges non courantes.

Classement des  
charges

Les charges sont classées par fonction : coût d'achat, coût de production et coût de revient.

# Développement des différences entre comptabilité générale et analytique d'exploitation

## a. Nature de la comptabilité :

- **Comptabilité générale** : C'est une obligation légale pour toutes les entreprises, selon la loi. Elle permet de suivre les flux financiers et de produire des documents comptables officiels, comme le bilan et le compte de résultat, qui sont utilisés pour les déclarations fiscales et les rapports financiers externes.

**Comptabilité analytique d'exploitation** : C'est une comptabilité **facultative**, généralement mise en place à titre interne. Son objectif est d'aider les **décideurs** (dirigeants, managers) à **améliorer la gestion** de l'entreprise, notamment en calculant les coûts de production, en analysant la rentabilité des produits et en aidant à la prise de décision stratégique.

## b. Périodicité:

- **Comptabilité générale** : La comptabilité générale est **annuelle**. Elle produit des états financiers à la fin de l'exercice comptable (bilan, compte de résultat, etc.) qui offrent une vue d'ensemble de la situation financière de l'entreprise pour une période donnée.
- **Comptabilité analytique d'exploitation** : Elle est souvent tenue de manière **mensuelle** ou **trimestrielle**. Cela permet un suivi régulier et détaillé des coûts et des performances, afin d'apporter des ajustements opérationnels rapides si nécessaire.

## c. Cadre :

**Comptabilité générale** : Elle suit un **cadre rigide**, basé sur le **Plan Comptable Général (PCG)**. Les entreprises doivent respecter une nomenclature et des principes comptables stricts pour enregistrer leurs opérations. Ce cadre est obligatoire et standardisé.

**Comptabilité analytique d'exploitation** : Elle dispose d'un **cadre plus souple**. Chaque entreprise peut organiser son système analytique en fonction de ses besoins et de ses spécificités. Par exemple, une entreprise de production pourra suivre les coûts par produit ou par ligne de production, tandis qu'une entreprise de service pourra l'organiser par projet ou par département.

## d. Classement des charges :

**Comptabilité générale** : Le classement des charges se fait par **nature** (par exemple : charges de personnel, charges externes, amortissements, etc.). Ce classement vise à respecter les normes comptables et à fournir une vue d'ensemble des charges totales de l'entreprise.

**Comptabilité analytique d'exploitation** : Le classement des charges se fait par **fonction** (par exemple : coût d'achat, coût de production, coût de revient). Cela permet de ventiler les coûts de manière plus pertinente en fonction des différentes activités de l'entreprise. Cela aide à comprendre précisément **d'où viennent les coûts** et comment ils sont liés à chaque processus ou produit.

## e. Exemples pratiques pour illustrer les différences :

### Comptabilité générale :

Une entreprise qui vend des produits alimentaires devra enregistrer toutes ses ventes, ses achats, ses charges de personnel, ses amortissements, etc., dans ses comptes annuels. Les charges sont classées par nature dans un état financier global (par exemple : "charges de personnel", "achats de matières premières", "frais financiers"). À la fin de l'année, l'entreprise aura un **compte de résultat** qui indique son bénéfice ou perte, mais cet état financier ne lui donnera aucune information sur la rentabilité de chaque produit ou catégorie de produit.

### Comptabilité analytique d'exploitation :

La même entreprise de produits alimentaires pourrait mettre en place une comptabilité analytique pour calculer les coûts de revient des différents types de produits (par exemple, soupes, sauces, plats préparés). Elle pourrait classer ses charges par **fonction** : par exemple, le **coût de production** des soupes comprendrait les coûts des matières premières (légumes, bouillon), le **coût de fabrication** (salaires des ouvriers, amortissement des machines), et le **coût de distribution** (frais de transport, publicité). Cela permettrait à l'entreprise de **mesurer la rentabilité** de chaque type de produit et de décider où ajuster ses stratégies de prix ou de production.

## 4. Objectifs de la comptabilité analytique

La **comptabilité analytique** (ou comptabilité de gestion) a pour objectif de **calculer et d'analyser les coûts** dans une entreprise. Elle permet de fournir des informations détaillées sur les coûts de production, de distribution, et de gestion, en vue d'optimiser la gestion interne et de prendre des décisions stratégiques (comme la fixation des prix, l'optimisation des coûts, la rentabilité des produits, etc.).

1. **Analyse des Coûts** : La comptabilité analytique nous permet de décomposer les coûts en coûts fixes et variables. Par exemple, si vous gérez une entreprise de fabrication, savoir combien vous dépensez pour chaque produit est crucial pour fixer un prix compétitif tout en maintenant une marge bénéficiaire.
2. **Aide à la Prise de Décision** : Grâce à l'analyse des coûts, vous pouvez prendre des décisions éclairées concernant les produits à promouvoir, ceux à abandonner, ou même des stratégies de réduction de coûts. Par exemple, si un produit génère des coûts trop élevés sans retour sur investissement, vous pourrez envisager de le retirer du marché.
3. **Évaluation de la Performance** : La comptabilité analytique vous aide à évaluer la rentabilité de différents segments de votre entreprise. Cela peut vous conduire à investir davantage dans des domaines rentables ou à modifier ceux qui ne le sont pas.

La comptabilité analytique essaie de combler les insuffisances de la comptabilité générale : elle permet d'illuminer « la boîte noire » en détaillant le processus de transformation. Dans le cas des entreprises industrielles, on distingue trois grandes opérations : approvisionnement, production et distribution

- la comptabilité analytique détaille le processus par lequel les inputs sont passés jusqu'à leur stade final.
- La comptabilité analytique permet aussi d'éclater le résultat unique de la comptabilité générale en autant de résultats qu'il y a de produits.
- La comptabilité analytique permet d'évaluer les éléments de stocks, elle calcule le coût unitaire de chaque produit ce qui facilite le calcul du coût de stock et ce qui facilite également la valorisation de la production immobilisée (la production faite par l'entreprise pour elle-même)
- elle permet aussi de tenir une comptabilité matière, c.à.d.. la possibilité de connaître à tout moment les existants en quantité et en valeur des MP, des M/ses et des PF stockés au magasin ou en cours de fabrication dans les centres de production.
- Elle permet de calculer les coûts intermédiaires et finaux.
- Elle permet d'analyser la rentabilité afin de mesurer les variations de marges en fonction des étapes de la production.
- Elle permet le contrôle de la logique comptable par rapprochement entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.
- Le noyau central des objectifs est constitué par la connaissance du coût de revient et de ses composantes.

## Chapitre 2: Charges de la comptabilité analytique d'exploitation

La **comptabilité générale** enregistre toutes les charges (**classe 6**). Celles-ci n'entrent cependant pas forcément dans le calcul des coûts, car certaines d'entre elles ont un caractère exceptionnel ou anormal. Ce sont les charges non incorporables.

A l'inverse, certaines charges liées à l'exploitation ne sont pas enregistrées en comptabilité générale car elles ne correspondent pas à un flux financier réel mais à un ajustement visant à annuler les effets du mode de financement (capitaux propres ou emprunts) ou du statut juridique de l'entreprise (exploitation individuelle / société) : ce sont les charges supplétives.

# 1. Charges non incorporables

Les **charges non incorporables** sont des charges qui, bien qu'elles apparaissent dans le compte de résultat de l'entreprise, ne doivent pas être prises en compte dans le calcul du coût de revient des produits ou des services. Car, elles ne sont pas directement liées à l'activité de production ou de vente et ne contribuent pas à la génération de la valeur ajoutée. . Elles sont donc exclues de l'analyse des coûts de production ou des coûts de fonctionnement. Elles peuvent inclure :

- Les charges non courantes
- L'impôt sur les résultats
- Les dotations aux amortissements de l'immobilisations en non valeurs
- Les charges sur les exercices antérieurs
- Les dotations aux provisions pour dépréciation.
- Les charges non liées à l'exploitation

En résumé, les charges non incorporables sont des charges qui n'affectent pas directement les coûts de production ou de service, et elles sont donc exclues des calculs de coûts dans la comptabilité analytique.

## 1.2. Charges supplétives

Ce sont des charges qui ne figurent pas en comptabilité générale mais qui sont introduites en comptabilité analytique pour des raisons d'ordre économique ou de gestion, telles que (**intérêt des capitaux propres, rémunération du travail de l'exploitant**).

Lorsque cette rémunération n'est pas enregistrée comme charge en comptabilité générale,...). La prise en compte des charges supplétives permet de réaliser de meilleures comparaisons dans le temps et l'espace, et d'effectuer des analyses économiquement pertinentes indépendamment des particularités ou disparités juridiques propres à telle ou telle situation

### a. Rémunération du travail de l'exploitant (salaire):

Dans l'entreprise individuelle, l'exploitant reçoit un bénéfice et non un salaire. Mais pour le calcul des coûts, afin que ceux-ci soient comparables à ceux des sociétés (où les gérants sont rémunérés par salaire), il tient compte de la rémunération fictive de son travail.

Exemple : un ingénieur exploitant une entreprise individuelle peut inclure dans ses coûts mensuels une charge fictive de 6000 dh (salaire perçu par un collègue travaillant dans une société concurrente).

**Différence d'incorporation = 6000 dh**

## b- Rémunération des capitaux propres (intérêts) :

Contrairement aux capitaux empruntés, les capitaux propres dont dispose l'entreprise ne sont pas rémunérés par des intérêts.

Pour le calcul des coûts, la comptabilité analytique inclut les charges d'intérêts supportées fictivement sur les capitaux propres afin de rendre la comparaison possible entre les entreprises qui recourent, pour le financement de leur exploitation, aux capitaux empruntés et celles qui font appel aux capitaux propres.

Exemple : extrait du bilan d'une entreprise individuelle au 31/12

Capital empruntés 100 000 dh

Capital propre 100 000 dh

Au taux de 10% l'an, l'intérêt annuel théorique des capitaux propres est de :

$$100\ 000 * 10\% = 10\ 000\ \text{dh}$$

**Différence d'incorporation = 10 000 dh**

# Charges de la comptabilité analytique d'exploitation

## Formule

Charges de la  
comptabilité  
générale

Charges non  
incorporables

---

Charges  
incorporables

Charges  
supplétives

Charges de la  
comptabilité  
analytique  
(charges  
incorporables  
aux coûts)

Charges de la comptabilité générale  
-  
charges non incorporables  
=  
charges incorporables  
+  
Charges supplétives  
=  
Charges de la comptabilité analytique

Charges de CAE = Charges de la comptabilité générale - Charges non incorporables + Charges supplétives

Les différences entre les charges de la comptabilité analytique et la comptabilité générale sont appelées *différences d'incorporation*

## EXERCICE D'APPLICATION 1

Pour le mois de décembre, une entreprise industrielle vous fournit les renseignements suivants :

- Total des charges de la comptabilité générale 507 000 DH dont 12 000 DH de dotations de frais préliminaires et 27 000 DH de charges exceptionnelles ;
- Les capitaux propres s'élèvent à 400 000 DH et doivent être rémunérés au taux annuel de 6% ;
- La rémunération annuelle de l'exploitant est évaluée à 96 000 DH.

**TAF:** Calculer le montant des charges à prendre en considération en comptabilité analytique.

## Corrigé

<b>Charges de la comptabilité générale</b>	////////////////////	+	<b>507 000</b>
<b>Charges non incorporables</b>	////////////////////	-	<b>39 000</b>
- Dotations de frais préliminaires	12 000	///	////////////////////
- Charges exceptionnelles	27 000	///	////////////////////
<b>Charges supplétives</b>	////////////////////	+	<b>10 000</b>
- Rémunération capitaux propres : $(400\ 000 \times 6\%) / 12$	2 000	///	////////////////////
- Rémunération exploitant : $96\ 000 / 12$	8 000	///	////////////////////
<b>Charges de la comptabilité analytique</b>	////////////////////	=	<b>478 000</b>

## EXERCICE D'APPLICATION 2

MAGITEX est une société commerciale spécialisée dans la vente de mobilier de bureau. Son comptable vous communique les informations suivantes pour le mois d'octobre 2023:

- Charges d'exploitation .....576 000 DH
- Charges financières.....30 000 DH
- Charges non courantes .....15 000 DH
- Impôt sur le résultat.....24 000 DH

Informations complémentaires:

- Parmi les dotations aux amortissement , 7 500 DH concernent des immobilisations en non valeur
- 5 250 DH de dotations aux provisions ne concernent pas l'exploitation.
- Une vignette de 3 000 DH concerne la voiture personnelle de la femme de l'exploitant

Les charges supplétives concernent :

- La rémunération fictive de l'exploitant 13 500 DH/Trimestre
- La rémunération théorique des capitaux propres qui s'élèvent à 1 120 000 DH , sera considérée au taux de 10,5%

**TAF: Déterminer le montant des charges incorporables en CAE**

## CORRECTION DE L'EXERCICE

- Charges de la CAE = charges de la CG – Charges non incorporables + Charges supplétives
- Charges de la CAE = 645 000 – ( 15 000 + 24 000 + 7 500 + 5 250 + 3 000) + (13500/3 + 1 120 000\*10,5\*1/1200)

$$\text{Charges de la CAE} = 645\ 000 - 54\ 750. + 14\ 300$$

$$\text{Charges de la CAE} = 604\ 550 \text{ DH}$$

## EXERCICE D'APPLICATION 3

Une entreprise fabrique un produit unique pour le mois de février. Les dépenses ont été les suivantes :

M.P : 3.000 kg à 100 DH/kg

M.O : 250h à 50 DH/h

Autres charges : la CG donne les charges suivantes : autres que la main d'oeuvre directe et les achats, 210000 DH dont 10000 DH de provisions non incorporables.

Cependant il faut tenir compte de 6000 DH de charges supplétives, la production est de 4000 unités vendues au prix de 150 DH l'unité.

TAF:

- 1) déterminer le résultat de la CG ;
- 2) déterminer le résultat de la CAE ;
- 3) retrouver le résultat de la CG à partir du résultat de la CAE.

## Données de l'exercice :

• **Matières premières (M.P.)** : 3 000 kg à 100 DH/kg

→ **Coût des matières premières** :  $3\,000 \text{ kg} \times 100 \text{ DH/kg} = 300\,000 \text{ DH}$

• **Main-d'œuvre directe (M.O.)** : 250 heures à 50 DH/h

→ **Coût de la main-d'œuvre directe** :  $250 \text{ h} \times 50 \text{ DH/h} = 12\,500 \text{ DH}$

- **Autres charges (fournies par la comptabilité générale - CG)** : 210 000 DH

Dont 10 000 DH de **provisions non incorporables** (elles ne doivent pas être prises en compte dans la comptabilité analytique, car elles ne sont pas liées à la production ou à l'exploitation réelle).

→ **Autres charges déductibles des non-incorporables** :  $210\,000 \text{ DH} - 10\,000 \text{ DH} = 200\,000 \text{ DH}$ .

**Charges supplétives** : 6 000 DH (à ajouter dans la comptabilité analytique, elles ne figurent pas dans la comptabilité générale mais sont utiles pour le calcul du coût réel).

**Production** : 4 000 unités vendues.

**Prix de vente de l'unité** : 150 DH/unité.

# Réponse

## 1) Charges de la CG.

M P : 300.000

M O : 12.500

Charges CG : 210.000

Prix de vente : 600.000

Charges de la CG = 210.000 + 300.000 + 12.500 =  
522.500

Résultat de la CG = 600.000 - 522.500  
= 77.500

## 2) Charges de la CAE

M P : 300.000

M O : 12.500

Charges incorporables : 210.000 - 10.000  
: 200.000

Charges supplétives : 6.000

Charges de la CAE : 200.000 + 300.000 + 12.500  
+ 6000 = 518500

Résultat de la CAE = 600.000 - 518.500  
= 81.500

3) résultat de la CG = résultat de la CAE + charges supplétive - charges non incorporables =  
81.500 + 6.000 - 10.000 = 77.500



## CHAPITRE 3:

# LE TRAITEMENT DES CHARGES DE LA CAE

## MISE EN SITUATION

Imaginez que vous êtes le directeur d'une entreprise de fabrication de t-shirts. Chaque jour, des tonnes de tissus, de fils et d'étiquettes passent entre les mains de vos ouvriers pour transformer les matières premières en produits finis. Vous savez que chaque t-shirt a un prix, mais comment savoir précisément combien coûte **chaque unité produite** ? Et comment répartir les coûts **partagés**, comme l'électricité, le loyer de l'usine ou les salaires des employés administratifs, entre tous les produits que vous fabriquez ?

C'est là qu'intervient un outil fondamental en **comptabilité analytique** : le **tableau de répartition des charges**. Cet outil permet de répondre à des questions cruciales :

- Combien de chaque charge doit être attribuée à chaque **produit ou service** ?
- Comment répartir les **charges indirectes**, qui ne peuvent être attribuées directement à un produit spécifique ?
- Quel est le **coût réel** de chaque produit ou service, une fois que les charges partagées ont été correctement réparties ?

Dans ce chapitre, nous allons explorer en détail comment fonctionne le **tableau de répartition des charges**, en abordant les **charges directes**, les **charges indirectes** et les **clés de répartition** qui vous permettront d'allouer ces coûts de manière juste et précise.

# I. Distinction entre Charges Directes et Indirectes

Les charges prises en considération par la CAE sont de 2 types : charges directes et charges indirectes.

## 1. Charges Directes

Les charges directes sont celles qui peuvent être **directement attribuées à un produit, un service ou un centre de coût spécifique**. Ce sont des charges clairement liées à la production.

### Exemples :

- **Matières premières** : Le coût des matières premières utilisées pour fabriquer un produit
- **Main-d'œuvre directe** : salaire des ouvriers affectés directement à la production

### Exemple pratique :

Dans une entreprise qui fabrique des t-shirts, le coût du tissu et des boutons utilisés pour chaque t-shirt est une **charge directe**. De même, le salaire des ouvriers qui coupent et cousent les t-shirts est une charge directe.

Ces charges sont affectées **directement** aux produits ou services sans passer par une répartition.

## 2. Charges Indirectes

Les charges indirectes ne peuvent pas être affectées directement à un produit ou service spécifique. Elles sont partagées entre les différentes sections analytiques ou différents centres de coûts ou produits, souvent à l'aide de critères de répartition adaptés (tels que les heures de travail, la surface occupée, ou le nombre d'unités produites).

### Exemples :

- Loyer de l'usine.
- Salaires du personnel administratif.
- Amortissement des machines.
- Charges d'électricité ou de maintenance des équipements
- Impôts et taxes.

### Exemple pratique :

Dans l'entreprise de t-shirts, le loyer de l'usine, utilisé à la fois pour la production des t-shirts et des autres produits, est une **charge indirecte**.

### 3. Les sections analytiques

Dans le cadre de la **comptabilité analytique**, une entreprise est amenée à organiser ses charges et ses produits par centre de coûts ou **section analytique**. Ces sections permettent de répartir les charges et les produits entre différents services, activités, ou projets au sein de l'entreprise, afin de mieux comprendre comment les ressources sont consommées et comment les coûts se répartissent.

Les **sections analytiques** sont donc des divisions comptables internes qui regroupent des éléments de coûts avant qu'ils ne soient affectés aux produits, services ou activités de l'entreprise. Ces charges peuvent être soit **directement imputées** à un produit ou une activité (charges directes), soit **réparties entre différents centres de coûts** (charges indirectes).

Nous citons à titre illustratif:

- Section administration ;
- Section entretien ;
- Section approvisionnement ;
- Section production ;
- Section distribution

Nous citons à titre illustratif:

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

Les sections sont généralement classées en deux catégories :

- sections principales : elles participent directement à la production et à la vente. Ce sont essentiellement les sections d'approvisionnement, de production et de distribution.
- sections auxiliaires : elles fournissent des prestations à d'autres sections telles que les sections entretien, énergie, transport, ...

Lorsque les sections auxiliaires se fournissent mutuellement des prestations, on parle alors de prestations réciproques.



## La méthode des sections homogènes

Une section correspond à une division de l'entreprise. Elle est qualifiée d'homogène si les éléments de charges qui la concernent peuvent être rapportés à une unité commune de mesure appelée « unité d'œuvre ».

Exemples d'unités d'œuvre :

- section approvisionnement : Quantité achetée, prix d'achat, ...
- sections de production : quantité de matières consommée, nombre d'heures de mains d'oeuvre directe, ...
- sections de distribution : quantité vendue, le DH de chiffre d'affaires, ...

Les unités d'œuvre permettent également d'imputer aux coûts la part des charges qui les concerne.

## II. Le Tableau de répartition des charges indirectes

Le **tableau de répartition des charges** permet de redistribuer les charges indirectes entre les différents centres de coûts ou sections analytiques de l'entreprise (ateliers, services, etc.) et, à la fin, entre les produits ou services produits.

### 1. Répartition Primaire

Dans cette première étape, chaque charge indirecte est affectée à un **centre de coût** spécifique. Les charges sont donc réparties **entre les différents sections analytiques** (administration, gestion des moyens, ateliers, etc.) en fonction de critères préalablement définis (nombre d'unités produites, surface occupée, etc.), sans encore les imputer aux produits ou services spécifiques.

### 2. Répartition Secondaire

La répartition secondaire intervient après la répartition primaire. Elle permet de répartir les charges indirectes (regroupées lors de la répartition primaire dans des centres de coûts) entre les **différents centres de coûts de production et de distribution**.

# Elaboration du tableau de répartition

L'élaboration du tableau de répartition passe par plusieurs étapes :

- la répartition primaire : Les charges indirectes sont d'abord réparties entre toutes les sections. On obtient alors le total de la répartition primaire (TRP)
- la répartition secondaire : le total des charges des sections auxiliaires est ensuite réparti entre les sections principales. A l'issue de cette seconde répartition les sections auxiliaires sont alors vidées et on obtient le total de la répartition secondaire (TRS) qui doit être égal au total de répartition primaire.

**Remarque** : lorsqu'il y a des prestations réciproques entre deux sections auxiliaires, on élabore généralement un système de deux équations permettant de déterminer le total à répartir des sections concernées.

- l'achèvement du tableau : pour chaque section principale on indique :
  - la nature des unités d'œuvre
  - le nombre d'unités d'œuvre de la période
  - le coût de l'unité d'œuvre (CUO) qui correspond au rapport entre le total des charges d'une section et le nombre d'unité d'œuvre de cette section. Ce coût de l'unité d'œuvre permet l'imputation des charges de la section dans les coûts concernés en multipliant le nombre d'unité d'œuvre par le coût de l'unité d'œuvre.

$$CUO = \frac{MONTANT DE LA SECTION}{NOMBRE DES UNITES D'OEUVRE}$$

Charges	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Adm	Entretien	Approv	Atelier sillage	Atelier finition	Vente
Charges de personnel	?	10%	10%	10%	30%	25%	15%
Impôts et taxes	?	?	?	?	?	?	?
Services externes	?		?	?	?	?	
Charges financières	?				?	?	
DEAP	?		?		?	?	?
Totaux primaires		?	?	?	?	?	?
Adm		?		25%	25%	25%	25%
Entretien			?		50%	50%	
Totaux secondaires		0	0	?	?	?	?

## Exercice d'application 1

La CG fournit les infos suivantes :

- Achat de MP : 60 000 ;
- Charge de personnel : 40 000 dont 10 000 de MOD ;
- Impôts et taxes : 25 000 ;
- service extérieur : 20 000 ;
- charge financière : 9 000 ;
- DEA et aux prov. : 12 000

Le tableau de répartition des charges indirectes est le suivant :

Charges	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Adm	Entretien	Approv	Atelier sillage	Atelier finition	Vente
Charges de personnel	30.000	10%	10%	10%	30%	25%	15%
Impôts et taxes	25.000	5%	5%	40%	10%	10%	30%
Services externes	20.000		25%	25%	25%	25%	
Charges financières	9.000				50%	50%	
DEAP	12.500		10%		40%	40%	10%

La section administration se répartie 25% à chacune des sections principales.

La section entretien est répartie 50% à l'atelier sillage et 50% à l'atelier finition.



# Etablissement du tableau de répartition des charges indirectes

Charges	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Adm	Entretien	Approv	Atelier sillage	Atelier finition	Vente
Charges de personnel	30.000	3 000	3 000	3 000	9 000	7 500	4 500
Impôts et taxes	25.000	1 250	1 250	10 000	2 500	2 500	7 500
Services externes	20.000		5 000	5 000	5 000	5 000	
Charges financières	9.000				4 500	4 500	
DEAP	12.500		1 250		5 000	5 000	1 250
Totaux primaires		4 250	10 500	18 000	26 000	24 500	13 250
Adm		- 4 250		1 062,5	1 062,5	1 062,5	1 062,5
Entretien			-10 500		5 250	5 250	
Totaux secondaires		0	0	19 062,5	32 312,5	30 812,5	14 312,5

## Le problème des prestations réciproques

Il y'a prestation réciproque lorsque les sections auxiliaires se donnent mutuellement des prestations. Dans ce cas, on élabore généralement un système de deux équations permettant de déterminer le total à répartir des sections concernées.

Exemple :

Charges	Adm	Entretien	Achat	Production	Vente
<b>Totaux principaux</b>	3.800	5.500	8.000	7.000	6.000
<b>Adm</b>		10%	20%	40%	30%
<b>Entretien</b>	20%		20%	50%	10%

## Étape : Relations entre entretien et administration

Les charges d'entretien et d'administration sont partiellement réciproques

Prestation réciproque

$$\begin{cases} E = 5.500 + 10\% A \\ A = 3.800 + 20\% E \end{cases}$$

On résout ce système de deux équations :

$$E = 5.500 + 0,1(3.800 + 0,2E)$$

$$E = 5.500 + 380 + 0,02 E. 0,98 E = 5.880$$

$$\mathbf{E = 6.000}$$

$$A = 3.800 + 0,2(6.000)$$

$$\mathbf{A = 5.000}$$

La répartition primaire est déjà faite, il reste à faire la répartition secondaire.

Charges	Adm	Entretien	Achat	Production	Vente
Totaux principaux	3.800	5.500	8.000	7.000	6.000
Adm	- 5 000	500	1 000	2 000	1 500
Entretien	1 200	- 6 000	1 200	3 000	600
Totaux secondaires	0	0	10 200	12 000	8 100

## Exercice d'application 2 :

Le tableau de répartition des charges indirectes d'une entreprise après répartition primaire est le suivant :

Charges	Entretien	Adm	Achat	At. traitement	At. finition	Vente
Totaux primaires	?	10000	8000	7500	8500	9000
Entretien		20%	20%	25%	25%	10%
Adm	10%		20%	30%	30%	10%

Les charges de la comptabilité générale autres que les achats s'élèvent à 58.800 dhs dont 2.500 de charges non incorporables.

La main d'oeuvre directe (MOD) s'élève à 9000 dhs. Les charges supplétives sont de 4.500 dhs.

TAF : compléter le tableau de la répartition des charges indirectes

## 1. Calcul des charges indirectes de la comptabilité analytique d'exploitation (CAE)

Données fournies :

- Charges de la comptabilité générale : 58.800 dhs
- Charges non incorporables : 2.500 dhs
- Main d'œuvre directe (MOD) : 9.000 dhs (à exclure des charges indirectes car elle est affectée directement au coût direct)
- Charges supplétives : 4.500 dhs (ajoutées aux charges indirectes)
- Charges de la CAE =  $58.800 - 2.500 + 4.500 = 60.800$  dhs

**Charges indirectes de la CAE =  $60.800 - 9.000 = 51.800$  dhs**

## Répartition des charges indirectes

### Étape 1 : Calcul de la charge d'entretien

Les charges indirectes totales après répartition primaire (entretien, administration, achats, ateliers, etc.) doivent évaluer 51.800 dhs.

Or, la répartition initiale donne les charges des services suivants :

- Administration : 10.000 dhs
- Achat : 8.000 dhs
- Atelier traitement : 7.500 dhs
- Atelier finition : 8.500 dhs
- Vente : 9.000 dhs

Ainsi, les charges restantes affectées à l'entretien sont données par :

$$\text{Entretien} = 51.800 - (10.000 + 8.000 + 7.500 + 8.500 + 9.000)$$

$$\text{Entretien} = 8.800 \text{ dhs}$$

## Étape 2 : Relations entre entretien et administration

Les charges d'entretien et d'administration sont partiellement réciproques :

- Entretien = 8.800 + 10% Administration
- Administration = 10.000 + 20% Entretien

On résout ce système de deux équations :

### 1. Substituons « Administration » dans la formule de « l'entretien » :

$$\text{Entretien} = 8.800 + 10\%(10.000 + 20\% \text{Entretien})$$

$$\text{Entretien} = 8.800 + 1.000 + 2\% \text{Entretien}$$

$$\text{Entretien} - 2\% \text{Entretien} = 9.800$$

$$0.98 \text{ Entretien} = 9.800$$

$$\text{Entretien} = 9.800 / 0.98 = 10.000 \text{ dhs}$$

$$\text{Entretien} = 10.000 \text{ dhs}$$



## 2. Substituons maintenant la valeur de l'entretien dans l'équation de l'administration :

$$\text{Administration} = 10.000 + 20\%(10.000)$$

$$\text{Administration} = 10.000 + 2.000 = 12.000 \text{ dhs}$$

$$\text{Administration} = 12.000 \text{ dhs}$$

## Tableau des charges indirectes

Charges	Entretien	Adm	Achat	At. traitement	At. finition	Vente
<b>Totaux primaires</b>	8.800	10.000	8.000	7.500	8.500	9.000
<b>Entretien</b>	- 10.000	2.000	2.000	2.500	2.500	1.000
<b>Adm</b>	1.200	- 12.000	2.400	3.600	3.600	1.200
<b>Totaux secondaires</b>	0	0	12.400	13.600	14.600	11.200

## EXERCICE D'APPLICATION

L'E/se ITIOB est une SARL au capital de 100 000 Dhs. Elle tient une comptabilité analytique mensuelle. Elle vous fournit son tableau de répartition des charges indirectes pour le mois d'octobre en vue de le compléter.

### TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES

Eléments	Total	Section auxiliaire		Section principale			
		Adm	Ent	App	At 1	At 2	Distrib
Total R. I	????	55 500	33 000	37 000	217 500	43 900	????
R. II							
- Adm	.....		20%	10%	50%	10%	10%
- Entretien	.....	10%		20%	40%	20%	10%
Total R. II							
		Nature des U.O		Unités achetées	H.MOD	H.MOD	100 Dhs CA
		Nombre des U.O					
		Coût des U.O					

# Informations complémentaires

- Total des charges de la comptabilité générale (autre que MOD) s'élèvent à **519 700 DHS**
- L'amortissement annuel des frais de constitution **15 600 DHS**
- Taux d'intérêt théorique est **6%**

**Achats du mois** : 13 000 unités pour 19 500 DHS .

**Ventes du mois** : Produits A : 1 080 Unités à 700 Dhs/une  
Produits B : 160 Unités à 1 525 Dhs/une

**MOD.**  
At. 1 = 10 000 Heures pour 147 490 Dhs  
At. 2 = 6 200 Heures pour 48 070 Dhs

# CORRECTION DE L'EXERCICE

$$\text{Charges de CAE} = 519\,700 - 15\,600/12 + (100\,000 * 6 * 1)/1200$$

$$\text{Charges de CAE} = 518\,900$$

$$\text{Charges indirectes} = 518\,900 - 19\,500 = 499\,400$$

$$\text{Distribution} = 499\,400 - (55\,500 + 33\,000 + 37\,000 + 217\,500 + 43\,900) = 112\,500$$

# CORRECTION DE L'EXERCICE

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES

Eléments	Total	Section auxiliaire		Section principale			
		Adm	Ent	App	At 1	At 2	Distrib
Total R. I	499 400	55 500	33 000	37 000	217 500	43 900	112 500
R. II							
- Adm	.....	(-60 000)	12 000	6 000	30 000	6 000	6 000
- Entretien	.....	4 500	(-45 000)	9 000	18 000	9 000	4 500
Total R. II	499 400	00	00	52 000	265 500	58 900	123 000
Nature des U.O				Unités achetées	H.MOD	H.MOD	100 Dhs CA
Nombre des U.O				13 000	10 000	6 200	10 000
Coût des U.O				4	26,55	9,5	12,3

## Exercice d'application 2 :

Le tableau de répartition des charges indirectes d'une société est le suivant:

Charges	Total	Adm	Entretien	Magasin	At. A	At. B	At. C	Distribut.
Répartition primaire	641.700	127.500	55.250	52.375	113.900	80.950	89.500	113.225
Répartition secondaire								
❖ Adm			10%	5%	20%	20%	20%	25%
❖ Ent				15%	30%	25%	20%	10%
❖ Mag			10%		35%	35%	20%	

TAF : compléter le travail de répartition des charges indirectes

## Réponse :

$$\begin{cases} E = 68.000 + 10\% M \\ M = 58.750 + 15\% E \end{cases}$$

$$E = 68.000 + 10\% M$$

$$E = 68.000 + 0,1 (58.750 + 0,15 E)$$

$$E = 68.000 + 5.875 + 0,015E$$

$$E = 75.000$$

$$M = 58.750 + 0,15 E$$

$$M = 58.750 + (1,15 \times 75.000)$$

$$M = 70.000$$

## CORRECTION :

	<b>Total</b>	<b>Adm</b>	<b>Ent</b>	<b>Magasin</b>	<b>At. A</b>	<b>At. B</b>	<b>At. C</b>	<b>Distsrib.</b>
<b>R. prim</b>	<b>641.700</b>	<b>127.500</b>	<b>55.250</b>	<b>52.375</b>	<b>113.900</b>	<b>80.950</b>	<b>89.500</b>	<b>113.225</b>
<b>Adm</b>		<b>-127.500</b>	<b>12.750</b>	<b>6.375</b>	<b>25.500</b>	<b>25.500</b>	<b>25.500</b>	<b>31.875</b>
<b>R. sec</b>		<b>0</b>	<b>68.000</b>	<b>58.750</b>	<b>139.400</b>	<b>106.450</b>	<b>115.000</b>	<b>145.100</b>
<b>Ent</b>			<b>- 75.000</b>	<b>11.250</b>	<b>22.500</b>	<b>18.750</b>	<b>15.000</b>	<b>7.500</b>
<b>Magasin</b>			<b>7.000</b>	<b>- 70.000</b>	<b>24.500</b>	<b>24.500</b>	<b>14.000</b>	
<b>Total</b>			<b>0</b>	<b>0</b>	<b>186.400</b>	<b>149.700</b>	<b>141.000</b>	<b>152.600</b>



# CHAPITRE 4

## L'INVENTAIRE PERMANENT



## 1. Définition

L'inventaire permanent est une méthode de gestion des stocks qui permet de suivre en temps réel le niveau de stock théorique. Il repose sur une mise à jour constante des mouvements de stocks, c'est-à-dire à chaque entrée et sortie de marchandises, ce qui permet à l'entreprise de connaître instantanément la quantité et la valeur de ses stocks à tout moment de l'année.

Dans un **système d'inventaire permanent**, les informations sur les stocks sont continuellement mises à jour à partir des documents d'entrée (réceptions de marchandises) et de sortie (ventes ou consommations) des produits. Cela permet à l'entreprise d'avoir une vision précise de son stock théorique en temps réel, et donc de mieux gérer ses achats, ses ventes, ainsi que ses coûts de stockage.

## 2. Principe général :

On appelle inventaire permanent l'organisation des comptes de stock qui, par l'enregistrement des mouvements des stocks, permet de connaître de façon constante, en cours d'exercice, les existants chiffrés en quantité et en valeur.

Les principes de l'inventaire permanent sont valables pour tous les éléments stockés dans l'entreprise ; matières premières, produits intermédiaires, produits finis....

La comptabilité analytique se doit de calculer les coûts selon une périodicité rapprochée (souvent le mois), elle ne peut pas se contenter de connaître les stocks et donc les consommations une fois dans l'année comme le fait la comptabilité générale à l'aide de l'inventaire « intermittent », « physique ». Elle met donc en place une organisation comptable qui enregistre les mouvements de stocks (entrée, sortie) **en quantité et en valeur** et permet ainsi de déterminer à tout moment le stock final théorique.

### 3. Fonctionnement de l'inventaire permanent

L'inventaire permanent repose sur l'enregistrement des mouvements de stock dès qu'ils se produisent. Voici les étapes principales de son fonctionnement :

- **Entrée de marchandises (achats, livraisons)** : Lorsque des produits sont achetés ou reçus, les informations sur ces entrées sont enregistrées dans le système comptable et informatique, et le stock théorique est ajusté en conséquence. Cela comprend les quantités et la valeur des biens reçus.
- **Sortie de marchandises (ventes, consommations)** : De même, lorsqu'un produit est vendu ou consommé, cette sortie est enregistrée, et le stock théorique est mis à jour pour refléter la diminution des quantités disponibles.
- **Mise à jour en temps réel** : Les systèmes informatiques ou les tableaux de bord permettent une mise à jour quasi instantanée du stock théorique après chaque mouvement. Les informations sont immédiatement accessibles pour le service de gestion des stocks et la comptabilité.



## Exemple concret de l'inventaire permanent

Imaginons une entreprise qui vend des produits électroniques, comme des téléphones portables.

Le fonctionnement de l'inventaire permanent dans cette entreprise serait le suivant :

**1. Réception d'une commande** : L'entreprise reçoit 100 téléphones portables de la part de son fournisseur pour un total de 10 000 €. Ces 100 téléphones sont enregistrés dans le système informatique et le stock théorique passe de 0 à 100 unités.

**2. Vente de 20 téléphones** : Quelques jours plus tard, l'entreprise vend 20 téléphones. Le stock théorique est alors ajusté à 80 unités, et le chiffre d'affaires est enregistré en comptabilité pour le montant correspondant.

**3. Réception de nouveaux produits** : L'entreprise reçoit une nouvelle livraison de 50 téléphones pour un montant de 5 000 €. Le stock théorique est mis à jour à 130 unités (80 + 50).

À chaque mouvement (réception ou vente), l'inventaire théorique est ajusté automatiquement, et il est toujours possible de savoir combien d'unités de chaque produit sont disponibles à un instant donné.

## 4) Principales méthodes d'évaluation des sorties des stocks:

### a) la méthode du coût moyen pondéré :

Dans ce cas deux procédés sont possibles :

- Coût moyen unitaire pondéré (CMUP) calculé en fin de période avec cumul du stock initial ;
- Coût moyen unitaire pondéré (CMUP) calculé après chaque entrée.

### b) La méthode d'épuisement des lots :

Il s'agit de deux méthodes :

- FIFO ou PEPS : premier entré premier sorti
- LIFO ou DEPS : dernier entrée premier sorti

## 4.1. Calcul du Coût Moyen Unitaire Pondéré (CMUP) en fin de période

Le CMUP est calculé à la fin de la période après avoir pris en compte l'ensemble des entrées et sorties de la période, ainsi que le stock initial. L'objectif est de calculer un coût moyen pour l'ensemble du stock disponible à la fin de la période, en fonction de son coût total et de la quantité totale.

Formule du CMUP :

$$\text{CMUP} = \frac{\text{Valeur totale du stock initial} + \text{Valeur totale des achats}}{\text{Quantité totale du stock initial} + \text{Quantité totale des achats}}$$

Cela permet d'obtenir un coût moyen pondéré en prenant en compte :

- **Le stock initial**, c'est-à-dire la quantité et la valeur des produits en stock au début de la période.
- **Les achats effectués pendant la période**, incluant les quantités et la valeur d'achat des produits reçus.

Une fois que le CMUP est calculé, il peut être appliqué pour déterminer la valeur du stock final ainsi que le coût des marchandises vendues (CMV) si nécessaire.

## 4.2. Calcul du Coût Moyen Unitaire Pondéré (CMUP) après chaque entrée

Le Coût Moyen Unitaire Pondéré (CMUP), lorsqu'il est calculé après chaque entrée, est mis à jour chaque fois qu'une nouvelle réception de stock (achat) est effectuée. Contrairement au calcul en fin de période, où le CMUP est recalculé une fois la période terminée, ici, le CMUP est réajusté après chaque mouvement d'entrée de stock, c'est-à-dire à chaque achat.

Cette méthode permet de suivre en temps réel l'évolution du coût moyen des produits en stock, en recalculant le coût moyen en fonction de la quantité et du prix des nouvelles réceptions. Elle est particulièrement utile pour les entreprises qui ont un suivi constant de leurs stocks.

Le principe de calcul du CMUP après chaque entrée repose sur la formule suivante :

$$\text{CMUP} = \frac{\text{Valeur totale du stock initial} + \text{Valeur des nouvelles entrées}}{\text{Quantité totale du stock initial} + \text{Quantité des nouvelles entrées}}$$

### Détail du processus de calcul :

#### 1. Stock initial :

1. Au début, vous avez un stock avec une quantité et un coût unitaire initial.

#### 2. Après chaque nouvelle entrée (achat) :

1. Dès qu'un achat est effectué, vous recalculer le **CMUP** en ajoutant la valeur de l'achat au stock existant et en mettant à jour la quantité totale en stock.

2. La nouvelle valeur du **CMUP** est alors recalculée sur la base de l'ensemble des stocks existants, c'est-à-dire du stock initial et des nouvelles entrées.

### 4.3. FIFO ou PEPS : premier entré premier sorti

La méthode **FIFO** (First In, First Out), également appelée **PEPS** (Premier Entré, Premier Sorti) en français, est l'une des méthodes de gestion et de valorisation des stocks les plus courantes. Elle repose sur le principe suivant : **les premières unités à entrer dans l'entreprise sont les premières à en sortir**. En d'autres termes, les produits les plus anciens (en termes d'achat ou de réception) sont les premiers à être utilisés ou vendus.

#### Principe de la méthode FIFO (PEPS)

Le principe de la méthode **FIFO** est simple : lorsque des produits sont achetés ou fabriqués et stockés, les premiers produits qui arrivent dans le stock seront les premiers à être consommés, vendus ou sortis. Cela est particulièrement pertinent pour les entreprises qui gèrent des biens périssables (comme les aliments, les médicaments, ou les produits de beauté) ou des produits qui doivent suivre une certaine chronologie d'utilisation.

## 4.4. LIFO ou DEPS : dernier entrée premier sorti

La méthode **LIFO** (Last In, First Out), également appelée **DEPS** (Dernier Entré, Premier Sorti) en français, est une autre méthode de gestion des stocks qui repose sur un principe inversé par rapport à la méthode **FIFO** (PEPS).

### Principe de la méthode LIFO (DEPS):

La méthode **LIFO** (ou **DEPS**) stipule que les **derniers produits à entrer dans l'entreprise** (les plus récemment achetés ou produits) sont les **premiers à sortir** du stock (c'est-à-dire vendus ou utilisés). Autrement dit, les biens les plus récents en termes d'achat ou de réception seront les premiers à être utilisés ou vendus.

Cette méthode peut être pertinente dans certains secteurs, mais elle n'est pas autorisée dans toutes les normes comptables, comme les **normes IFRS** (International Financial Reporting Standards).



## Précision :

Chaque méthode abouti à une valeur des sorties et du SF différents, donc à un coût de revient différent et à des résultats analytiques différents ;

Seules les méthodes de la moyenne pondérée et FIFO qu'ont autorisées par la loi comptable

L'entreprise doit respecter le principe comptable fondamental de la permanence des méthodes.

Le coût d'entrée varie en fonction des éléments stockés :

- Pour les matières et fournitures ; il s'agit du coût d'achat (PA+Frais d'achat)
- Pour les produits intermédiaires et les produits finis : il s'agit du coût de production (coût d'achat des MP utilisées + Frais de production)

Le coût de sortie dépend de la méthode d'évaluation utilisée par l'entreprise.

Un compte de stock doit obligatoirement être équilibré ce qui permet d'écrire

$$SI + \text{entrées (E)} = SF + \text{sorties (S)}$$

$$S = SI + E - SF$$

$$S = E + (SI - SF)$$

$$S = E + \text{variation de stock}$$

## 5) Critique des méthodes :

### CMUP avec cumul du SI calculé en fin de période :

- **Avantages** : les sorties de stock et les existants qui leur succèdent sont valorisés au même coût moyen unitaire. Du point de vue économique, cette méthode, du fait qu'elle conduit à prendre en considération le stock initial en plus des entrées par le calcul du CMUP, permet un amortissement des fluctuations des prix, on parle alors d'un lissage des coûts de revient.
- **Inconvénients** : le principal reproche fait à cette méthode provient du fait qu'il faut attendre la fin de la période de référence pour valoriser les sorties de stock, ce qui est en contradiction avec le principe de l'inventaire permanent.

### CMUP après chaque entrée :

- **Avantages** : il permet la valorisation des sorties en temps réel.
- **Inconvénients** : cette méthode ne peut être adoptée que si on utilise l'outil informatique, parce que les calculs sont nombreux.

## Méthodes d'épuisement des lots :

### FIFO :

- En période des hausses des prix, la méthode conduit à une évaluation plus faible des sorties, donc :
  - à une minoration du coût de revient,
  - à une majoration de la valeur du stock final,
  - conduisant l'une et l'autre à une majoration du résultat.
- En période de baisse de prix , l'inverse se produit.

### LIFO :

- En période de hausse des prix, la méthode conduit à une évaluation plus élevée des sorties donc :
  - à une majoration du coût de revient;
  - à une minoration du stock final;
  - conduisant l'une et l'autre à une minoration du résultat.

## EXERCICE D'APPLICATION 1:

Le stock initial et les mouvements concernant la marchandise M sont les suivants :

- 1er janvier : SI 5 kg à 10 dh le kg
- 3 janvier : sortie 2,5 kg
- 12 janvier : entrée 6 kg à 12 dh le kg
- 28 janvier : sortie 3 kg

TAF: Utiliser les quatre méthodes et dresser un tableau comparatif



Pour résoudre cet exercice, je vais établir un tableau détaillé des calculs des sorties et des valorisations du stock selon les **quatre méthodes** courantes :

1. **FIFO** (Premier Entré, Premier Sorti)

2. **LIFO** (Dernier Entré, Premier Sorti)

3. **CUMP** (Coût Unitaire Moyen Pondéré) par calcul après chaque mouvement

4. **CUMP Fin de période** (calcul à la fin de la période uniquement)

1. Avec **FIFO**, les sorties sont valorisées à partir des premiers lots entrés dans le stock (les plus anciens en premier).

Date	Libellé	Entrées (kg)	PU (DH/kg)	M (DH)	Sorties (kg)	PU (DH/kg)	M (DH)	Stock (kg)	PU (DH/kg)	M (DH)
01/01	Stock initial	5	10	50	-	-	-	5	10	50
03/01	Sortie	-	-	-	2,5	10	25	2,5	10	25
12/01	Entrée	6	12	72	-	-	-	2,5 6	10 12	25 72
28/01	Sortie	-	-	-	2,5 0,5	10 12	25 6	5.5	12	66

$$\text{STOCK FINAL} = 5,5 * 12 = 66$$

## 2. LIFO (DERNIER ENTRÉ, PREMIER SORTI)

Avec LIFO, les sorties sont valorisées à partir des derniers lots entrés dans le stock (les plus récents en premier).

Date	Libellé	Entrées (kg)	PU (DH/kg)	M (DH)	Sorties (kg)	PU (DH/kg)	M (DH)	Stock (kg)	PU (DH/kg)	M (DH)
01/01	Stock initial	5	10	50	-	-	-	5	10	50
03/01	Sortie	-	-	-	2.5	10	25	2.5	10	25
12/01	Entrée	6	12	72	-	-	-	6 2.5	12 10	72 25
28/01	Sortie	-	-	-	3	12	36	3 2,5	12 10	36 25

Stock final (LIFO) : 2.5 kg à 10 dh/kg + 3 kg à 12 dh/kg → 36 dh + 25 dh = 61dh

### 3. CUMP APRÈS CHAQUE MOUVEMENT

Avec cette méthode, le coût moyen unitaire est recalculé après chaque entrée.

Date	Libellé	Entrées (kg)	PU (DH/kg)	M (DH)	Sorties (kg)	PU (DH/kg)	M (DH)	Stock (kg)	PU (DH/kg)	M (DH)
01/01	Stock initial	5	10	50	-	-	-	5	10	50
03/01	Sortie	-	-	-	2.5	10	25	2.5	10	25
12/01	Entrée	6	12	72	-	-	-	8.5	11.41	96,985
28/01	Sortie	-	-	-	3.0	11.41	34,23	5.5	11.41	62,755

CMUP= Valeur totale/ Quantité totale =97/ 8,5 ≈11,41DH/kg.

Stock final (CUMP après mouvement) : 5.5 kg à 11,41 dh/kg → 62.755 dh

Calcul du nouveau CUMP après l'entrée du 12 janvier :

$$\text{CUMP} = \frac{\text{Valeur totale avant mouvement} + \text{Valeur de l'entrée}}{\text{Quantité totale avant mouvement} + \text{Quantité de l'entrée}}$$

$$\text{CUMP} = \frac{25.000 + 72.000}{2.500 + 6.000}$$

$$\text{CUMP} = \frac{97.000}{8.500}$$

$$\text{CUMP} = 11,41 \text{ dh/kg}$$

#### 4. CUMP FIN DE PÉRIODE

Avec cette méthode, le coût moyen unitaire est calculé à la fin de la période.

Calcul du coût moyen unitaire final :

$$\bullet \text{Coût moyen unitaire final} = \frac{\text{Valeur totale des stocks entrants}}{\text{Quantité totale}}$$

$$= \frac{(5 \times 10) + (6 \times 12)}{5 + 6} = \frac{50 + 72}{11} = 11,09 \text{ dh/kg}$$

Stock initial + entrées : 11 kg

Stock final : 5,50 kg

Valeur du stock final :  $5,5 \times 11,09 = 61 \text{ dhs}$

Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
01/01	SI	5	10	50				5	10	50
12/01	Entré	6	12	72				11	11,09	122
03/01	Sortie				2,5	11,09	27,73	8,5	11,09	94,27
28/01	Sortie				3	11,09	33,27	5,5	11,09	61

## TABLEAU COMPARATIF DES RÉSULTATS :

Méthode	Stock final (kg)	Coût unitaire (dh/kg)	Valeur finale (dhs)
FIFO	5.5 kg	12	66
LIFO	5.5 kg	11,09 (mixte)	61
CUMP après mouvement	5.5 kg	11,41	62,755
CUMP Fin de période	5.5 kg	11,09	61

## EXERCICE D'APPLICATION 2:

Au cours du mois d'avril 2024, les mouvements de stocks de l'entreprise ITIOB ont été comme suit :

01/04 : Stock est constitué de 1000 articles à 20 dh/un ;

05/04 : Bon de sortie N°41 pour 600 articles ;

11/04 : Bon d'entrée N°18 : 300 articles à 21,4 dh/un ;

15/04 : Bon de sortie N°42 pour 500 articles ;

21/04: Bon de sortie N°43 pour 110 articles

28/04 : Bon d'entrée N°19 : 900 articles à 21dh/un

T.A.F : tenir la fiche de stock par les méthodes suivantes :

- 1) Coût moyen unitaire pondéré après chaque entrée ;
- 2) Coût moyen unitaire pondéré unique ou mensuel ;
- 3) Premier entré premier sorti ;
- 4) Dernier entré premier sorti.

# RÉPONSE

## ➤ CMUP après chaque entrée

Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
01/04	SI	1000	20	20 000	—	—	—	1000	20	20 000
05/04	BS N°41	—	—	—	600	20	12 000	400	20	8 000
11/04	BN N°18	300	21,4	6 420	—	—	—	700	20,60	14 420
15/04	BS N°42	—	—	—	500	20,60	10 300	200	20,60	4 120
21/04	BS N°43	—	—	—	110	20,60	2 266	90	2,60	1 854
28/04	BBE N°19	900	21	18 900	—	—	—	990	20,96	20 750,4

$$\text{CMUP}_{11/04} = x = \frac{\text{valeur du SI} + \text{valeur des entrées}}{Q(\text{SI} + E)} = \frac{8000 + 6420}{400 + 300} = 20,60$$

$$\text{CMUP}_{28/04} = x = \frac{\text{valeur du SI} + \text{valeur des entrées}}{Q(\text{SI} + E)} = \frac{1854 + 18900}{90 + 900} = 20,96$$

**SF = 20 750,4 DHS**

# RÉPONSE

## ➤ CMUP en fin de période

Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
01/04	SI	1000	20	20 000	_____	_____	_____	1000	20	20 000
05/04	BS N°41	_____	_____	_____	600	20,6	12 360	400	20,60	8240
11/04	BN N°18	300	21,4	6 420	_____	_____	_____	700	20,60	14420
15/04	BS N°42	_____	_____	_____	500	20,6	10 300	200	20,60	4120
21/04	BS N°43	_____	_____	_____	110	20,6	2266	90	20,60	1854
28/04	BBE N°19	900	21	18900	_____	_____	_____	990	20,60	20394

$$\text{CMUP} = x = \frac{\text{valeur du SI} + \text{valeur des entrées}}{Q (SI+E)} = \frac{20000 + (6420 + 18\,900)}{1000 + (300 + 900)} = 20,60$$

**SF = 20 394 DHS**

➤ CMUP en fin de période

ELEMENTS	Q	CU	MT		Q	CU	MT
SI	1000	20	20 000	S	1210	20,6	24920
E	1200	—	25 320	SF	990	20,6	20 394
CMUP	2200	20,6	45 320	TOTAL	2200	20,6	45 320

➤ FIFO

Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
01/04	SI	1000	20	20 000	—	—	—	1000	20	20 000
05/04	BS N°41	—	—	—	600	20	12000	400	20	8000
11/04	BN N°18	300	21,4	6 420	—	—	—	400 300	20 21,4	8 000 6420
15/04	BS N°42	—	—	—	400 100	20 21,4	8000 2140	200	21,4	4280
21/04	BS N°43	—	—	—	110	21,4	2354	90	21,4	1926
28/04	BBE N°19	900	21	18900	—	—	—	90 900	21,4 21	1926 18 900

$$SF = 1926 + 18\ 900$$

$$SF = 20\ 826$$

## ➤ LIFO

Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
01/04	SI	1000	20	20 000	—	—	—	1000	20	20000
05/04	BS N°41	—	—	—	600	20	12000	400	20	8000
11/04	BN N°18	300	21,4	6 420	—	—	—	400 300	20 21,4	8000 6420
15/04	BS N°42	—	—	—	300 200	21,4 20	6420 4000	200	20	4000
21/04	BS N°43	—	—	—	110	20	2200	90	20	1800
28/04	BBE N°19	900	21	18900	—	—	—	90 900	20 21	1800 18900

$$SF = 1800 + 18\ 900$$

$$SF = 20\ 700 \text{ DHS}$$



SF

CMUP / APRES CHAQUE ENTREE. = 20 754 DHS

CMUP /FP = 20 394 DHS

FIFO = 20 826 DHS

LIFO = 20 700 DHS

## EXERCICE D'APPLICATION 3:

Dans une cimenterie on a enregistré au cours d'un mois les mouvements relatifs aux stocks de ciment :

01/02 : en stock initial 10 tonnes à 5 DH la tonne ;

- 04/02 : achat de 8 tonnes à 4,950 DH / T ;

- 08/02 : sortie de 9 tonnes ;

- 12/02 : sortie de 2 tonnes ;

- 15/02 : entrée de 8 tonnes à 5,1 DH la tonne ;

- 20/02 : entrée de 10 tonnes à 5,2 DH la tonne ;

- 25/02 : sortie de 17 tonnes ;

- 28/02 : sortie de 7 tonnes ;

- 30/02 : entrée de 4 tonnes à 5,15 DH la tonne.

## 1. méthode de CMUP après chaque entrée

$$\text{CMUP} = \frac{\text{Stock initial} + \text{dernier achat (en valeur)}}{\text{Stock initial} + \text{dernier achat (en quantité)}}$$

Les mouvement entrée, sortie, stock sont tenu dans un document appelé **fiche de stock**.

# Fiche de stock

Dates	Entrées			sorties			Stocks		
	Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
01 / 02							10	5	50
04 / 02	8	4.95	39,6				18	4,978	89,604
08 / 02				9	4.978	44.802	9	4,978	44,802
12 / 02				2	4.978	9.956	7	4,978	34,846
15 / 02	8	5,1	40,8				15	5,043	75,645
20 / 02	10	5,2	52				25	5,106	127,65
25 / 02				17	5,106	86,802	8	5,106	40,848
28 / 02				7	5,106	35,742	1	5,106	5,106
30 / 02	4	5.15	20.6				5	5,14	25.705

$$\text{CMUP}_{08/02} = \frac{50+39,6}{10+8} = 4,978$$

$$\text{CMUP}_{15/02} = \frac{34,846+40,8}{7+8} = 5,043$$

$$\text{CMUP}_{20/02} = \frac{75,645+52}{15+10} = 5,106$$

$$\text{CMUP}_{20/02} = \frac{5,106+20,6}{1+4} = 5,14$$

## 2. CMUP unique ou mensuel (fin de période)

Dates	Entrées			Dates	Sorties		
	Q	PU	M		Q	PU	M
01 / 02	10	5	50	08 / 02	9	5,075	45,675
04 / 02	8	4,950	39,6	12 / 02	2	5,075	10,15
15 / 02	8	5,1	40,8	25 / 02	17	5,075	86,275
20 / 02	10	5,2	52	28 / 02	7	5,075	35,525
30 / 02	4	5,15	20,6				
Total	40	5,075	203	Total	35	5,075	177,625
				Stock final	5	5,075	25,375

$$\text{CMUP} = \frac{\text{Valeur totale du stock initial} + \text{Valeur totale des achats}}{\text{Quantité totale du stock initial} + \text{Quantité totale des achats}}$$

$$\text{CMUP} = \frac{203}{40} = 5,075$$

### 3. FIFO

Dates	Entrées			Sorties			Stock					
	Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M			
01 / 02							10	5	50			
04 / 02	8	4.95	39.6				10	5	50			
							8	4,95	39,6			
08 / 02				9	5	45	1	5	5			
							8	4.95	39,6			
12 / 02				1	5	5	7	4.95	34,65			
				1	4,95	4,95						
15 / 02	8	5.1	40,8				7	4.95	34,65			
							8	5,1	40,8			
20 / 02	10	5,2	52				7	4,95	34,65			
							8	5,1	40,8			
25 / 02							8	5,2	41,6			
										7	4.95	34,65
										8	5,1	40,8
28 / 02				7	5,2	36,4	1	5,2	5,2			
30 / 02	4	5.15	20,6				1	5,2	5,2			
							4	5,15	20,6			

STOCK FINAL = 5,2+ 20,6 = 25,8

# 4. LIFO

Dates	Entrées			Sorties			Stock		
	Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
01 /02							10	5	50
04 /02	8	4,95	39,6				10	5	50
							8	4,95	39,6
08 /02				8	4,95	39,6	9	5	45
				1	5	5			
12 /02				2	5	10	7	5	35
15 /02	8	5,1	40,8				7	5	35
							8	5,1	40,8
20 /02	10	5,2	52				7	5	35
							8	5,1	40,8
							10	5,2	52
25 /02				10	5,2	52	7	5	35
				7	5,1	35,7	1	5,1	5,1
28 /02				1	5,1	5,1	1	5	5
				6	5	30			
30 /02	4	5.15	20,6				1	5	5
							4	5.15	20,6

$$\text{STOCK FINAL} = 5 + 20,6 = 25,6$$

## EXERCICE D'APPLICATION 4:

Au mois de mai, on a enregistré les renseignements suivant concernant une matière première :

1 mai : stock initial de 10 kg pour 3200 dhs ;

6 mai : sortie pour l'atelier A : 6 kg ;

8 mai : réception de 20 kg à 325 dhs ;

12 mai : sortie pour l'atelier B : 12 kg ;

19 mai : sortie pour l'atelier A : 4 kg ;

25 mai : réception de 25 kg à 321 dhs ;

29 mai : sortie pour l'atelier B : 8 kg.

**T.A.F : tenir la fiche de stock par les méthodes suivantes :**

- 1) coût moyen unitaire pondéré après chaque entrée ;
- 2) coût moyen unitaire pondéré en fin de période;
- 3) FIFO : premier entré premier sorti ;
- 4) LIFO: dernier entré premier sorti

# RÉPONSE :

## 1. CMUP APRÈS CHAQUE ENTRÉE :

Dates	Entrée			Sortie			Stock		
	Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
1 mai							10	320	3200
6 mai				6	320	1920	4	320	1280
8 mai	20	325	6500				24	324,17	7780
12 mai				12	324,17	3890	12	324,17	3890
19 mai				4	324,17	1296,66	8	324,17	2593,34
25 mai	25	321	8025				33	321,77	10618,34
29 mai				8	321,77	2574,14	25	321,77	8044,20

## Coût moyen unitaire pondéré unique ou mensuel :

Dates	Entrées			Dates	Sorties		
	Q	PU	M		Q	PU	M
01 / 05	10	320	3.200	06 / 05	6	322,27	1.933,65
08 / 05	20	325	6.500	12 / 05	12	322,27	3.867,25
25 / 05	25	321	8.025	19 / 05	4	322,27	1.289,10
				29 / 06	8	322,27	2.578,18
<b>Total</b>	<b>55</b>	<b>322,27</b>	<b>17.725</b>	<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>322,27</b>	<b>9.668,18</b>
				<b>Stock final</b>	<b>25</b>	<b>322,27</b>	<b>8.056,82</b>

## Premier entré premier sorti :

Dates	Entrées			Sorties			Stock		
	Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
01 / 05							10	320	3200
06 / 05				6	320	1.920	4	320	1280
08 / 05	20	325	6.500				4	320	1280
							20	325	6500
12 / 05				4	320	1.280			
				8	325	2.600	12	325	3900
19 / 05				4	325	1.300	8	325	2600
25 / 05	25	321	8.025				8	325	2600
							25	321	8025
29 / 05				8	325	2.600	25	321	8025

## Dernier entré premier sorti :

Dates	Entrées			Sorties			Stock		
	Q	PU	M	Q	PU	M	Q	PU	M
01 / 05							10	320	3200
06 / 05				6	320	1920	4	320	1280
08 / 05	20	325	6500				4	320	1280
							20	325	6500
12 / 05				12	325	3900	4	320	1280
							8	325	2600
19 / 05				4	325	1300	4	320	1280
							4	325	1300
25 / 05	25	321	8.025				4	320	1280
							4	325	1300
							25	321	8025
29 / 05				8	321	2.568	4	320	1280
							4	325	1300
							17	321	5457



# **CHAPITRE 5 : LA HIÉRARCHIE DES COÛTS**

# INTRODUCTION :

L'objectif de la comptabilité de gestion dans le cadre de la méthode des coûts complets est d'obtenir le coût des produits élaborés contenant toutes les charges c à d un coût dit de revient.

La méthode des coûts complets préconise un calcul de coût par stade de fabrication qui doit respecter la réalité du processus de production de chaque E/se. Dans une vision très globale, on peut distinguer 2 types d'entreprises :

"Les entreprises commerciales dont le cycle d'exploitation peut être résumé ainsi :"

"APPROVISIONNEMENT" » —————→ "DISTRIBUTION"

"Les entreprises industrielles dont le cycle d'exploitation peut se résumer comme suit :"

"APPROVISIONNEMENT" —————→ "TRANSFORMATION" —————→ "DISTRIBUTION"



En conséquence, les charges de la comptabilité générale doivent être rassemblées suivant leur appartenance à une étape définie ci-dessus. La constitution des coûts par étape fait apparaître :

- un ou des coûts d'approvisionnement ou d'achat
- des coûts de production
- des coûts de distribution

L'obtention des coûts de revient des produits se fait par intégration successive des différents coûts et pour tenir compte de cet aspect chronologique dans le calcul du coût de revient, on parle de hiérarchie des coûts.

Le coût de revient se compose de différents coûts

## A. Le coût d'achat

C'est un coût qui regroupe les charges relatives à la fonction approvisionnement de l'entreprise. Il est possible de retenir 4 types de produits approvisionnés :

- • **les marchandises** : qui représentent tous ce que l'entreprise commerciale achète pour revendre en l'état et sans transformation
- • **les matières premières** : qui sont des objets ou des substances plus au moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits fabriqués.
- • **Les emballages** : une distinction doit être faite entre l'emballage de conditionnement (bouteille en plastique) et les emballages de distribution. Les premiers font partie du coût de production du produit fini, les seconds rentrent dans le coût de distribution.
- • **Les matières et fournitures consommables** : qui sont des objets plus au moins élaborés consommés au premier usage et qui concourent à la fabrication sans entrer dans la composition du produit fabriqué (huile du moteur)

Remarque : il faut calculer un coût d'achat pour chaque type d'éléments approvisionnés et dont on désire suivre le niveau des stocks.

## 1) Cycle d'exploitation dans une entreprise commerciale :

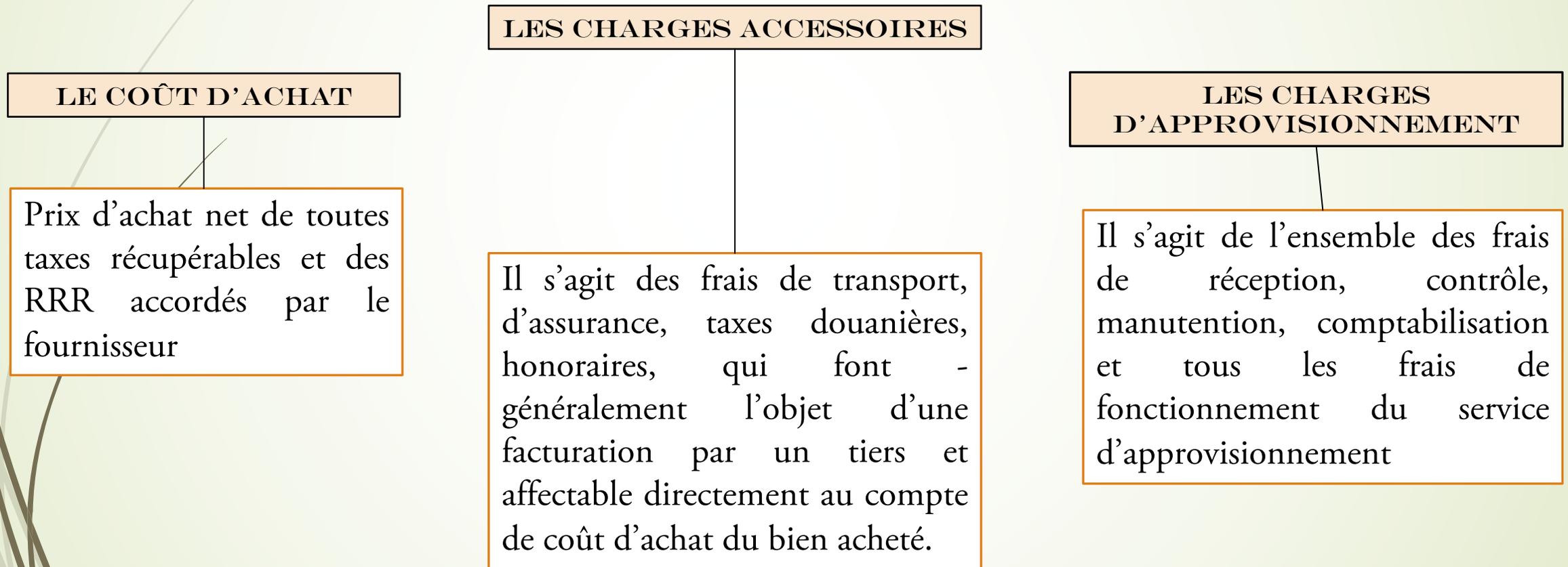
a) **Coût d'acquisition = prix d'achat + frais accessoires d'acquisition + charges indirectes.**

(Frais accessoires d'achat : transports, courtages, commissions, ... / frais accessoires d'approvisionnement : préparation des commandes, réception et contrôle des achats, ...)

a) **Coût de revient = coût d'acquisition + frais de distribution + charges indirectes.**

(Frais de distribution : transport, publicité, démarchage, ...).

Le coût d'achat est égal à tout ce qu'a coûté la marchandise depuis l'achat jusqu'à son stockage



## Cycle d'exploitation dans une entreprise industrielle :

### **B. Le coût de production**

C'est un coût qui intègre outre la consommation des matières, les charges de production relatives aux produits. En fonction de son niveau d'élaboration, un produit peut être un encours, un produit intermédiaire ou un produit fini.

Parfois on parle de produit principal ou de produit secondaire qui est un produit obtenu du fait de la production principale : exemple : une entreprise de raffinage, en produisant de l'essence obtient plusieurs produits secondaire : goudron, nylon.

Il est égal à la somme des éléments suivants :

- coût de sortie des matières premières
- main d'œuvre directe (MOD)
- frais de production

**Coût de production = coût d'achat des matières et fournitures consommées + charges directes de production + charges indirectes de production.**

## C. Le coût de revient

Il est calculé par type de produits vendus, il est composé de coût de production et de coût hors production.

**Coût de revient de produits vendus = coût de production vendus + charges directes de distribution + charges indirectes de distribution.**

Remarque :

De cette manière on peut déterminer facilement le résultat réalisé sur la vente de chaque type de produits, en faisant une comparaison entre le chiffre d'affaires généré par chaque type de produits et son coût de revient.

## D. Détermination des coûts intermédiaires et du coût de revient

### 1. Le tableau de calcul du coût d'approvisionnement :

A l'aide du tableau qui suit, on va calculer le coût d'approvisionnement des achats (matières premières, marchandises, etc) de l'entreprise, en incorporant :

- Le prix d'achat mentionné sur la facture ;
- Les "autres" charges directes d'approvisionnement ;
- Les charges indirectes d'approvisionnement, qui seront directement prélevées du tableau de répartition des charges indirectes.

Il est important de signaler que lorsqu'il existe des stocks précédant, et que la méthode de valorisation des sorties de stock est la méthode du "CMUP", il est nécessaire de calculer le coût global lors de chaque achat.

Libellé	Produit 1			Produit 2			...
	Quantité	Prix unitaire	Montant	Quantité	Prix unitaire	Montant	...
Prix d'achat :							
Charges directes :							...
Charges indirectes :							
Coût de la période							...
Stock initial :							...
Coût global							...

## 2. Le tableau de calcul du coût de production :

A l'aide du tableau qui suit, on va calculer le coût de production des produits (produits finis, produits semi-finis, etc) de l'entreprise, en incorporant :

- Le coût d'approvisionnement des matières premières utilisées ;
- Les "autres" charges directes de production (heures machines, main-d'œuvre) ;
- Les charges indirectes de production, qui seront directement prélevées du tableau de répartition des charges indirectes.

Il est important de signaler que lorsqu'il existe des stocks précédant, et que la méthode de valorisation des sorties de stock est la méthode du "CMUP", il est nécessaire de calculer le coût global lors de chaque achat.



Libellé	Produit 1			Produit 2			...
	Quantité	Prix unitaire	Montant	Quantité	Prix unitaire	Montant	...
Prix d'achat : Charges directes :							...
Charges indirectes :							...
Coût de la période							...
Stock initial :							...
Coût global							...



### 3. Le tableau de calcul du coût de revient :

A l'aide du tableau qui suit, on va calculer le coût de revient des ventes (produits finis, produits semi-finis, marchandises, etc) de l'entreprise, en incorporant :

- Le coût de production des produits vendus ou le coût d'approvisionnement des matières premières utilisées
- Les "autres" charges directes de distribution ;
- les charges indirectes de distribution, qui seront directement prélevées du tableau de répartition des charges indirectes.



Libellé	Produit 1			Produit 2			...
	Quantité	Prix unitaire	Montant	Quantité	Prix unitaire	Montant	...
Prix d'achat : Charges directes :							...
Charges indirectes :							...
Coût de la période							...
Stock initial :							...
Coût global							...

# APPLICATION :

La société « SCANPUB », au capital de 100 000 DH, pratique une CAE et calcule ses coûts par mois.

Pour le mois de janvier 2010, la comptabilité générale nous donne les informations suivantes :

- Achat de MP : 6000 kg à 5,5 DH le kg ;
- Production du mois : 1200 unités, chaque unité produite consomme 1,5 KG de MP ;
- MOD : 60 heures à 50 DH l'heure ;
- Vente du mois : 450 unités au prix de 60 DH l'unité.

Le tableau de répartition des charges indirectes :

Les charges de la CG s'élèvent à 58850 DH dont 250 DH de charges non incorporables. Par ailleurs, il faut tenir compte de la rémunération du capital de société au taux annuel de 12%.

<b>Charges</b>	<b>Administratio n</b>	<b>Entretien</b>	<b>Achat</b>	<b>At. production</b>	<b>Vente</b>
<b>Totaux primaires</b>	?	3.500	6.000	5.000	4.500
<b>Administration</b>		10%	30%	30%	30%
<b>Entretien</b>	10%		10%	40%	40%



Les charges de la CG s'élèvent à 58850 DH dont 250 DH de charges non incorporables. Par ailleurs, il faut tenir compte de la rémunération du capital de société au taux annuel de 12%.

**TAF :**

Établir sous forme de tableaux :

- le coût d'achat de la matière première ;
- le coût de production du produit fini ;
- le coût de revient ;
- le résultat analytique

## RÉPONSE :

$$\text{Charges supplétives} = 1.000 \times 100 \times 12\% \times 1/12 = 1.000$$

$$\begin{aligned}\text{Charge de la CAE} &= \text{charge de la CG} - \text{Ch non incorporables} + \text{Ch supplétives} \\ &= 58.850 - 250 + 1000 = 59.600\end{aligned}$$

$$\text{MP} = 6.000 \times 5,5 = 33.000$$

$$\text{MOD} = 60 \times 50 = 3.000$$

$$\text{Charge directe de CAE} = \text{MP} + \text{MOD} = 36.000$$

$$\begin{aligned}\text{Charges indirecte de la CAE} &= \text{Charge de la CAE} - \text{Charge directe de CAE} \\ &= 59.600 - 36.000 \\ &= 23.600\end{aligned}$$

$$\text{Donc: Adm} = 23.600 - (3.500 + 6.000 + 5.000 + 4.500)$$

$$\text{Adm} = 4.600$$

## Prestation réciproque

$$\begin{cases} A = 4.600 + 10\% E \\ E = 3.500 + 10\% A \end{cases}$$

$$A = 4.600 + 0,1(3.500 + 0,1 A)$$

$$A = 4.600 + 350 + 0,01 A$$

$$A = 5.000$$

$$E = 3.500 + (0,1 \times 5.000)$$

$$E = 4.000$$



Charges	Administration	Entretien	Achat	At. production	Vente
Totaux primaires	4.600	3.500	6.000	5.000	4.500
Administration	- 5.000	500	1.500	1.500	1.500
Entretien	400	- 4.000	400	1.600	1.600
Totaux	0	0	7.900	8.100	7.600

## 1) Le coût d'achat :

Elément	Quantité	Prix unitaire	Montant
Prix d'achat	6.000	5,5	33.000
Frais	--	--	7.900
<b>Coût d'achat</b>	<b>6.000</b>	<b>6,82</b>	<b>40.900</b>

## 2) Coût de production :

Elément	Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges directes :			
•MP *	1.800	6,82	12.276
•MOD	60	50	3.000
Charges indirectes :			
•Frais			8.100
<b>Coût de production</b>	<b>1.200</b>	<b>19,48</b>	<b>23.376</b>

$$1200 \times 1,5 = 1800$$

### 3) Coût de revient :

Elément	Quantité	Prix unitaire	Montant
Charges directes :			
- Coût de production des produits vendus	450	19,48	8.766
Charges indirectes :			
- Frais			7.600
<b>Coût de revient</b>	<b>450</b>	<b>36,37</b>	<b>16.366</b>

### 4) Résultat analytique :

Elément	Quantité	Prix unitaire	Montant
Prix de vente	450	60	27.000
Coût de revient	450	36,37	16.366
<b>Résultat analytique</b>	<b>450</b>	<b>23,63</b>	<b>10.634</b>