

LES COÛTS COMPLETS

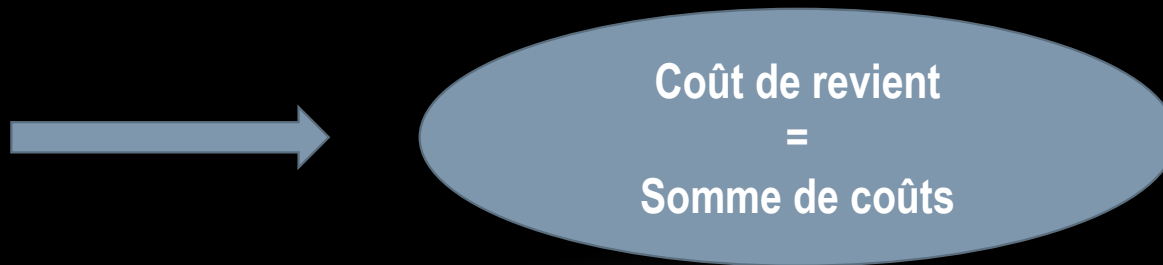
2A MANAGEMENT

LES COMPOSANTES DU COÛT DE REVIENT

Le processus de détermination du coût de revient d'un produit suivra le cheminement de celui-ci depuis son entrée au magasin sous forme de matières premières jusqu'à sa vente sous forme de produit fini.

Avant de parvenir au stade final de la vente, le « futur produit » subira un certain nombre d'opérations matérielles (approvisionnement, stockage, distribution...);

Les diverses charges concernant chacun de ces stades seront regrouper pour former le *coût correspondant*, la somme de ces derniers représentent, en première approximation, au stade final, le **coût de revient**.



Selon le PCG, un coût est une « somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». Un coût se caractérise par : son champ d'application; son contenu (coût complet, coût partiel); son calcul (le moment du calcul); son montant.

UN PROCESSUS SÉQUENTIEL ?

La comptabilité analytique est une technique comptable qui suit un processus systémique, c'est-à-dire un ensemble de stades (ou séquences) généralement liés entre eux par des phases d'entrée en stock et de sortie de stock.

- *Premier stade intermédiaire : Approvisionnement.*

Coût d'achat des matières premières = Prix d'achat net (HT) des matières premières (+ éventuellement autres charges directes sur achats)

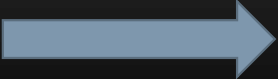
Stockage  Inventaire Permanent matières premières

Le PCG parle de coût d'achat ou coût d'acquisition lorsque l'opération d'acquisition stipule un prix d'achat après déduction des rabais, remises et ristournes sur achat; ce prix d'achat est majoré des frais accessoires à la mise en état du bien. C'est un ***coût réel définitif***.

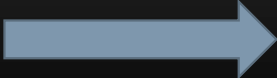
Les frais accessoires d'achat peuvent revêtir la forme suivante :

Commissions, frais de transport payés à des tiers, assurances transport, frais de réception et de déchargement, droits indirects, emballages maritimes, les frais de stockage lorsque des conditions spécifiques le justifient.

Les charges financières ne sont jamais à retenir, même lorsqu'elles sont directement liées à l'achat.



Stade intermédiaire de
l'approvisionnement



Prix d'achat des matières premières
+ Frais sur achats

= Coût d'achat des matières
premières

Deuxième stade intermédiaire : Production


= Coût d'achat des matières premières consommées + charges directes de production des produits finis (essentiellement la main d'œuvre directe (MOD)) + frais de production des produits finis

Stockage  Inventaire Permanent produits finis

Le coût de production est obtenu après que le produit a subi des opérations de transformation. Le coût de production est égal au coût d'achat des matières consommées augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production.

Ces dernières doivent être raisonnablement rattachés à la production du bien et les dotations aux amortissements pour dépréciation sont en principe à reprendre dans les coûts. C'est un ***coût réel définitif.***

Les charges financières peuvent être incluses dans le coût de production si le cycle de production dépasse **douze mois** et si ce sont des **intérêts d'emprunt** pour financer la production. De même les normes IAS/IFRS offrent la possibilité d'incorporer les coûts d'emprunt dans le coût de production.



Stade intermédiaire de
production

Coût d'achat des matières premières consommées
+ charges directes de production
+ frais de production

= Coût de production des produits

Troisième stade intermédiaire : Distribution

Coût de distribution des produits vendus
= Charges directes et indirectes de distribution

Le PCG distingue, à côté des coûts de production, une catégorie de coûts qui regroupe des charges ne devant pas être comprises dans l'évaluation des stocks, et par conséquent, ne devant pas être imputées aux coûts de production. Ce sont les coûts « hors production » dont la répartition par produit devra être définie.

Le PCG les classe en deux catégories :

- Les coûts de distribution;
- Autres charges hors production (administration générale, gestion financière, autres frais à couvrir...)

**Coût hors production des produits vendus
= Coût de distribution des produits vendus + autres charges hors
production**

Stade final : Vente

**Coût de revient des produits vendus
= Coût de production des produits vendus + coût de distribution**

On appelle donc coût de revient le coût complet d'un produit au stade final.

Enfin, la confrontation du prix de vente et du coût de revient donc le résultat analytique (sur vente) :

Résultat analytique

= Prix de vente – Coût de revient

Selon les normes IAS/IFRS, le cycle d'exploitation d'une entreprise



La période écoulant entre l'acquisition des matières premières entrant dans un processus d'exploitation et leur réalisation sous forme de trésorerie ou d'un instrument immédiatement convertible en trésorerie.

- En conclusion, au cours du cycle d'exploitation, on calcule trois types de coûts :
 - En fin du cycle d'approvisionnement, les coûts d'achat;
 - Au cours du cycle de production, les coûts de production;
 - En fin du cycle de distribution, les coûts de distribution et éventuellement hors production.

Les coûts de revient représentent la synthèse des coûts précédents.

Suivre la formation des coûts, c'est suivre le cheminement rarement continu d'un produit, marqué par la transformation, le stockage.

Les entrées de matières premières sont valorisées aux coûts d'achat, celles des produits aux coût de production; les sorties quant à elle sont valorisées suivant la méthode CMUP ou bien du PEPS.

- Lorsque l'entreprise utilise plusieurs matières premières, elle calcule un coût d'achat (au sens d'unicité) par matière première; lorsqu'elle fabrique et vend plusieurs produits, elle calcule un coût de production et un coût de revient par produit.

- Le processus séquentiel évoqué avant, concerne le cas d'une entreprise industrielle, mais les stades peuvent être adaptés pour une entreprise commerciale.
- *Premier stade intermédiaire : Approvisionnement.*

Coût d'achat des marchandises
= prix d'achat des marchandises + frais sur achats de marchandises (+ éventuellement autres charges directes sur achats)

- *Deuxième stade intermédiaire : Distribution.*

Coût de distribution des marchandises vendues
= Charges directes et indirectes de distribution.

- *Stade final : Vente*

Coût de revient des marchandises vendues
= Coût d'achat des marchandises vendues + coût de distribution

Enfin, la confrontation du prix de vente et du coût de revient donne le résultat analytique (sur vente):

Résultat analytique des marchandises vendues
= Prix de vente – coût de revient

Il faut faire la distinction entre produits intermédiaires (ou semi-finis) et en-cours de production;

Les produits intermédiaires : des produits qui ont atteint un certain stade de production (contrairement aux produits en-cours) en étant généralement stockés en IP.

Exp : une pièce détachée terminée à la fin d'une période, entrant dans la fabrication d'un produits fini, est un produit intermédiaire. La même pièce non terminée à la fin de la période est produit en-cours.

Le produit intermédiaire :

Le deuxième stade intermédiaire de la production comprend alors deux séquences :

a)

Coût de production du produit intermédiaire =

Coût d'achat des matières premières consommées pour le produit intermédiaire +
charges directes de production pour le produit intermédiaire (essentiellement
MOD) + frais de production pour le produit intermédiaire

b)

Coût de production du produit fini =

Coût de production du produit intermédiaire consommé + coût d'achat des matières premières consommés pour le produit fini + charges directes de production pour le produit fini (essentiellement la MOD) + frais de production pour le produit fini

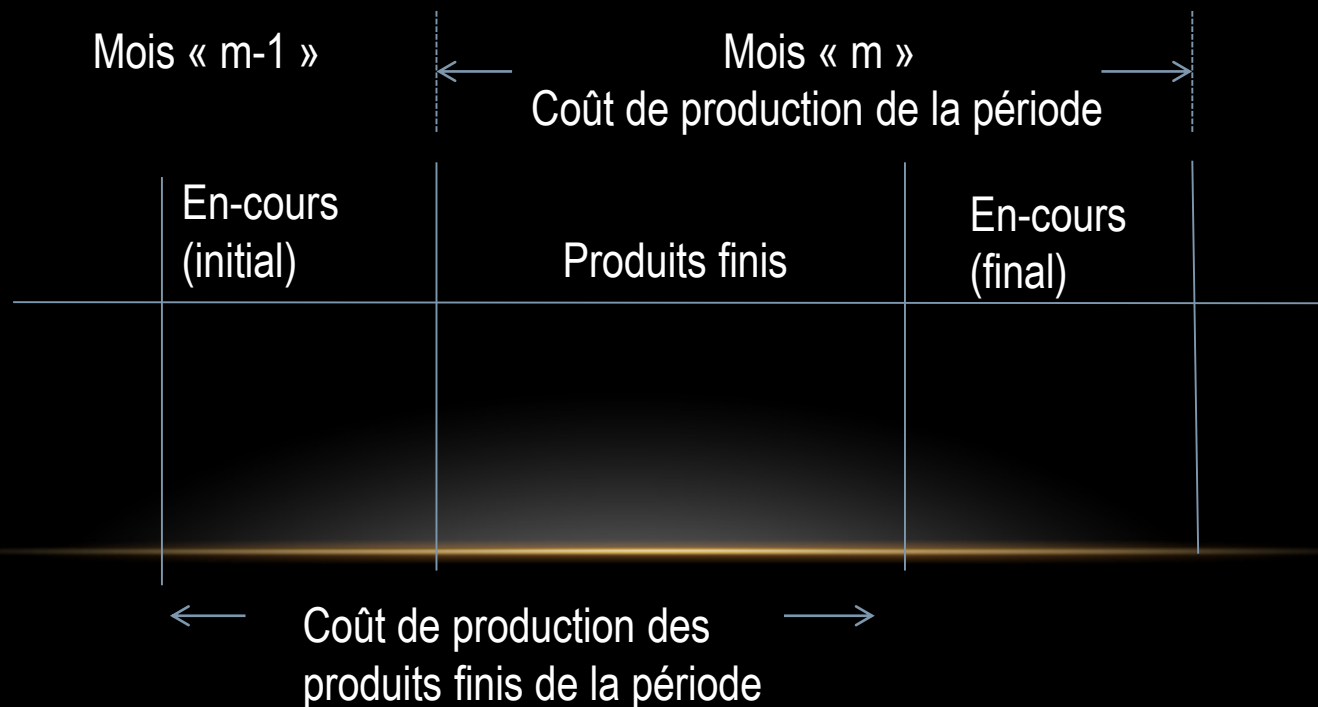
L'en-cours de production:

« Les en-cours représentent des produits ou travaux en voie de formation ou de transformation à la clôture de l'exercice et qui ne sont pas inscrits à un compte de magasin ». Enfin de période de calcul, il arrive donc que certaines productions ou certains services ne soient pas achevés en totalité.

Dans ce cas une partie des charges de période concerne des produits en-cours de fabrication. S'il n'y a pas d'en-cours initial, il suffira pour connaître le coût de production des produits finis de valoriser les en-cours finaux puis de retirer cette dernière valeur du coût de production (des produits finis et des en-cours) de la période.

Il faut considérer l'existence de deux types d'en-cours : l'en-cours initial et l'en-cours final. La règle fondamentale est la suivante :

L'en-cours de production augmente le coût de production de la période, l'en-cours final le diminue.



On constate l'égalité suivante :

Coût de production des produits finis de la période

= coût de production de la période + en-cours initial – en-cours final.

Où,

L'en-cours final de la période « m-1 » devient l'en-cours initial de période « m ».

- Par exemple, si l'en-cours de production au 1^{er} novembre N est de 123 000, si les charges de production relatives au mois de novembre sont de 2 345 000 et si l'en-cours de production au 30 Novembre N est de 246 000, alors le coût de production des produits finis au mois de novembre :

$$123\ 000 + 2\ 345\ 000 - 246\ 000 = 2\ 222\ 000$$

LA MÉTHODE DES CENTRES D'ANALYSE

La méthode des centres d'analyse fait la distinction fondamentale entre les charges directes et les charges indirectes.

Principes : La méthode des coûts complets ou des centres d'analyse est la méthode de base du Plan Comptable Général. Reposant sur la décomposition du coût de revient aux différentes étapes du processus de production et la commercialisation, cette méthode localise précisément l'engagement des coûts dans le cycle d'exploitation d'une activité industrielle.

Elle repose sur la distinction entre charges directes et charges indirectes et l'affectation de la totalité des charges (incorporables et supplétives) dans les coûts.

Rappelons que les charges directes sont imputés directement aux coûts (matières premières, MOD...) et que les charges indirectes (ou frais) transitent dans les centres d'analyse préalablement à leur imputation dans les coûts.

Les centres d'analyse sont conçus comme des centres de regroupement de charges indirectes afin de permettre l'imputation de ces charges aux produits aux différents stades du processus.

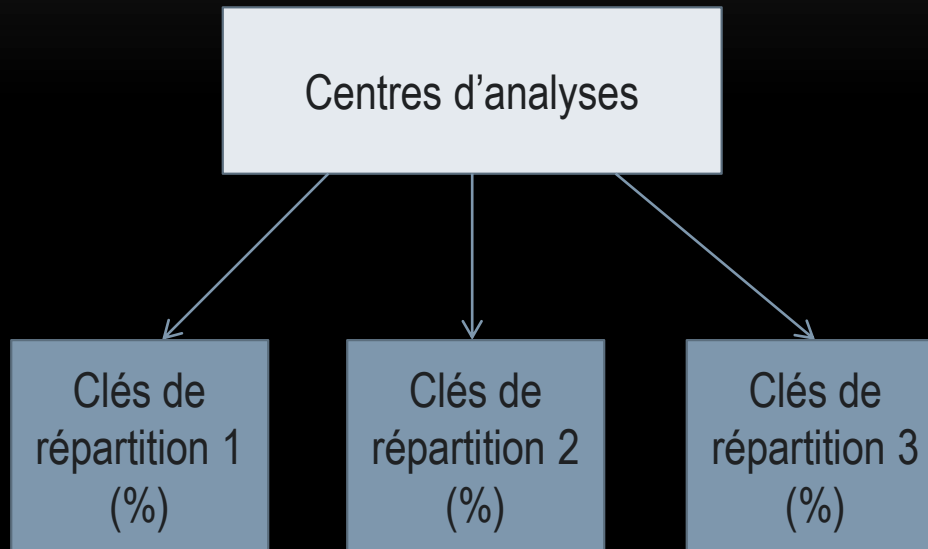
Un centre d'analyse est une division comptable de l'entreprise correspondant souvent à l'organisation fonctionnelle de l'entreprise (approvisionnement, production, distribution, administration...)

Le centre d'analyse regroupe des centres principaux et des centres auxiliaires :

- **Un centre principal** : une division de l'entreprise dont l'activité est directement transférée à un objet de coût;
- **Un centre auxiliaire** : un centre qui fournit des services ou prestations aux autres centres auxiliaires ou principaux (les charges indirectes ne correspondent pas à un objet de coût).
Exp : les charges d'entretien vont au travers d'une répartition secondaire être affectées dans des centres principaux (Atelier...)

LA RÉPARTITION DES CHARGES INDIRECTES DANS LES CENTRES D'ANALYSE

LA RÉPARTITION PRIMAIRE



La clé de répartition doit traduire au mieux la consommation du centre.

Par exemple, pour l'électricité on peut répertorier le nombre et la puissance des appareils électriques et calculer les % respectifs de chaque centre.

LA RÉPARTITION DES CHARGES INDIRECTES DANS LES CENTRES D'ANALYSE

LA RÉPARTITION SECONDAIRE

La répartition secondaire vise à répartir les charges des centres auxiliaires entre les différents centres.

L'IMPUTATION DES CHARGES INDIRECTES AUX COÛTS

L'imputation des charges indirectes aux coûts est réalisé sur la base d'unités d'œuvre (UO) ou des assiettes des frais pour les différents centres.

- Unité d'œuvre ou assiette de frais

L'unité d'œuvre est une **unité physique** de mesure de l'activité d'un centre de travail. Exp : le Kg de matière première acheté pour un centre approvisionnement.

Lorsque aucune unité physique n'est possible pour mesurer l'activité d'un centre, l'imputation se fait sur **une base monétaire**; on parle de centre de frais. Exp : le 100 dh de CA des produits vendus pour le centre d'administration,

- Coût de l'UO =

$$\frac{\text{Coût total du centre travail}}{\text{Nombre d'UO}}$$

- Taux frais :

$$\frac{\text{Coût total du centre frais}}{\text{Assiette frais}}$$

EXEMPLE