



# SÉQUENCE 4 : LA MÉTHODE DES COÛTS COMPLETS PAR LES CENTRES D'ANALYSE

Comptabilité de Gestion (Analytique)

Assane NDAO, UVS / Ecole Supérieure Polytechnique, UCAD - Dakar

## La méthode des coûts complets “par les centres d’analyse”

## Plan

1. Intérêt de la méthode des coûts complets
2. Rôle de la méthode des coûts complets
3. Principes généraux de la méthode
4. Un calcul de coût en cohérence avec l'organisation
5. Mise en œuvre de la méthode des coûts complets
6. Le calcul du coût des unités d'œuvre
7. Intégration des stocks
8. Avantages et limites

# 1. Intérêt de la méthode des coûts complets

---

- Pour Henry Bouquin, l'estimation des coûts complets se met au service des orientations stratégiques des organisations.
- Dès la fin du 18<sup>e</sup> siècle, l'établissement des prix de vente est établi sur la base des informations données par la comptabilité de gestion
- L'utilisation de cette méthode est opportune si les coûts n'existent pas encore ou s'ils ne sont pas encore figés :
  - Le coût futur du produit sera-t-il acceptable pour l'organisation ?
  - Ce produit permettra-t-il d'améliorer notre rentabilité ?
  - D'où viennent les coûts ?
  - Comment les piloter ?

## 2. Rôle de la méthode des coûts complets

- Trois missions peuvent être affectées à la méthode des coûts complets :

1. Gérer les ressources d'une entité
  - Appréhender le développement d'une nouvelle activité
  - Développer une meilleure gestion des stocks
2. Dialoguer avec l'environnement
  - Mettre en œuvre un benchmark sur les coûts des principaux concurrents
3. Influencer sur les comportements
  - Permettre aux opérationnels d'engager des actions correctives

### 3. Principes généraux de la méthode

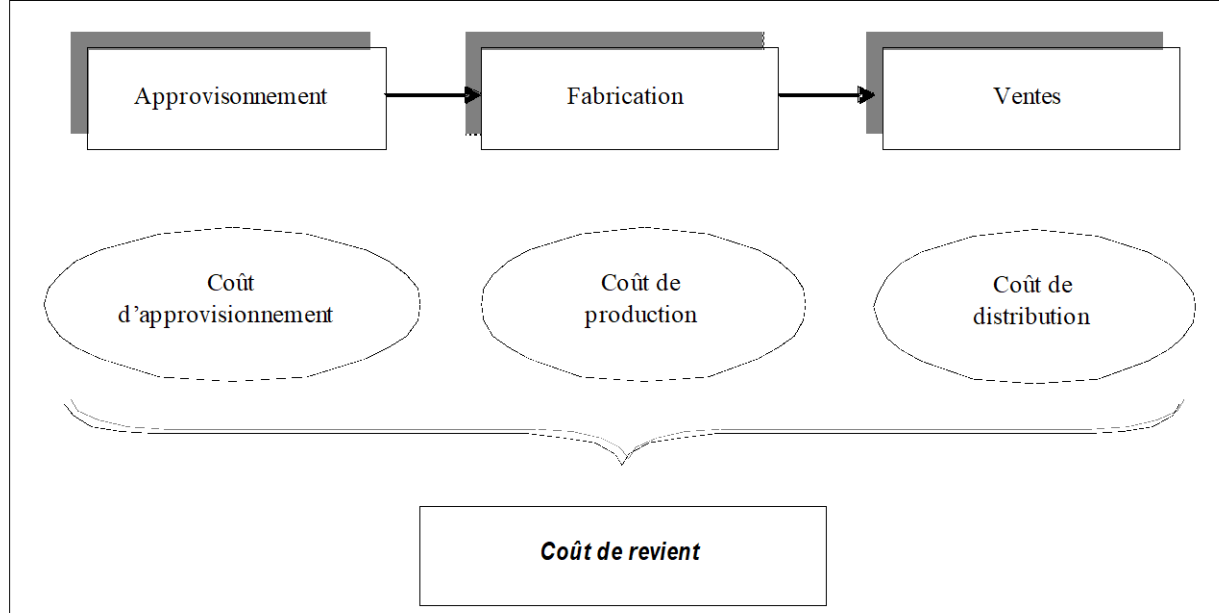
---

- Une distinction : coût direct/indirect
- Un retraitement des charges de la comptabilité générale :
  - Intégration des charges supplétives
  - Élimination des charges non incorporables
- Charges à intégrer dans la méthode des coûts complets :

Charges de la comptabilité générale + charges supplétives – charges non incorporables = charges intégrées dans la comptabilité de gestion

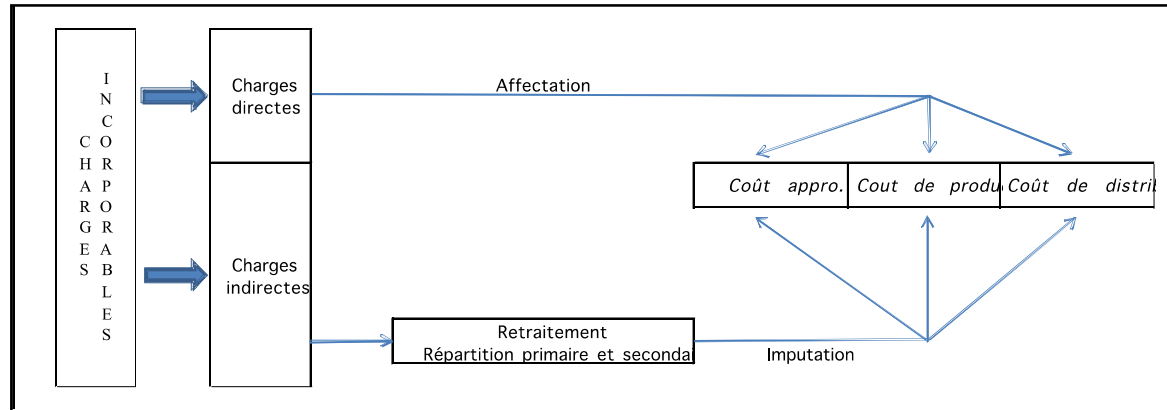
- Un enjeu : définir une architecture du coût cohérente avec l'organisation de la structure

## 4. Un calcul de coût en cohérence avec l'organisation



## 5. Mise en œuvre de la méthode des coûts complets (1/2)

- Schéma directeur de la méthode





## 5. Mise en œuvre de la méthode des coûts complets

(2/2)

- Le traitement des charges directes : affectées aux objets de coût
- Le traitement des charges indirectes
  - Première étape : répartition primaire
    - Objectif : répartir des charges indirectes par centre d'analyse
    - Centre d'analyse auxiliaires/principaux
  - Seconde étape : répartition secondaire
    - Objectif : imputer les charges aux objets de coûts
    - Mobilisation des unités d'œuvres

## 6. Le calcul du coût des unités d'œuvre

---

- L'unité d'œuvre permet de mesurer l'activité d'un centre d'analyse. Ce peut être par exemple:
  - un temps (l'heure de travail dans un atelier);
  - une unité physique (mètre-cube d'air pulsé pour une centrale de chauffe ou de climatisation).
  - un pourcentage ou une « clé » de répartition (pourcentage du chiffre d'affaires pour des frais commerciaux par exemple)
  - un nombre de produits.

# Application (transferts croisés)

---

La société Norsoufilm fabrique deux types d'emballage:

- des sachets en plastique conditionnés par lots de 1000 sachets;
- des caisses en carton conditionnées par lots de 25 caisses.

Les opérations de fabrication sont réalisées dans trois ateliers:

- l'atelier « découpage »: A1;
- L'atelier « impression carton »: A2;
- L'atelier « collage conditionnement »:A3.

Toutes les charges sont réparties au moyen du tableau suivant:

# Application (suite)

## Tableau de répartition (charges de janvier)

|  | Totaux    | Gestion du personnel | Gestion des moyens | A1 découpage | A2 impression carton | A3 collage conditionnement | Distribution |
|--|-----------|----------------------|--------------------|--------------|----------------------|----------------------------|--------------|
| Total répartition primaire   | 3 000 000 | 164 000              | 300 000            | 836 000      | 700 000              | 750 000                    | 250 000      |
| Clés de répartition secondaire :<br>- Gestion du personnel<br>- Gestion des moyens |           | 10%                  | 30%                | 20%<br>30%   | 20%<br>20%           | 20%<br>30%                 | 10%<br>10%   |

# Application (suite)

- Soit X le total à répartir du centre « Gestion du personnel » et y le total à répartir du centre « gestion des moyens ». Ces totaux sont égaux aux charges issues de la répartition primaire auxquelles s'ajoutent les prestations reçues des autres centres auxiliaires.
- D'où le système d'équations :

$$\left\{ \begin{array}{l} \bullet X = 164\,000 + 0,1 Y \\ \bullet Y = 300\,000 + 0,3 X \end{array} \right.$$

- On trouve  $X = 200\,000$  et  $Y = 360\,000$ , ce qui permet de terminer le tableau de répartition.

# Application (suite)

## Tableau de répartition (charges de janvier)

|                                    | Totaux    | Gestion du personnel | Gestion des moyens | A1 découpage | A2 impression carton | A3 collage conditionnement | Distribution |
|------------------------------------|-----------|----------------------|--------------------|--------------|----------------------|----------------------------|--------------|
| Total répartition primaire         | 3 000 000 | 164 000              | 300 000            | 836 000      | 700 000              | 750 000                    | 250 000      |
| • Gestion du personnel             | 0         | - 200 000            | 60 000             | 40 000       | 40 000               | 40 000                     | 20 000       |
| • Gestion des moyens               | 0         | 36 000               | - 360 00           | 108 000      | 72 000               | 108 000                    | 36 000       |
| Total après répartition secondaire | 300 000   | 0                    | 0                  | 984 000      | 812 000              | 898 000                    | 306 000      |

## 6. Intégration des stocks (1/2)

---

- Trois méthodes :

1. La méthode du « **coût moyen unitaire pondéré** » consiste à valoriser les sorties de stock par une moyenne pondérée des achats (qui intègre le coût du stock initial).



## 6. Intégration des stocks (2/2)

---

2. La méthode du « **premier entré premier sorti** » valorise les sorties de stock à partir du coût d'achat du stock le plus ancien. Ce mécanisme est répété jusqu'à épuisement des quantités présente dans le lot le plus ancien.
3. Si l'organisation opte pour la méthode du « **dernier entré premier sorti** », les sorties de stock seront évaluées au coût du stock le plus récent, jusqu'à épuisement. Les derniers stocks entrés dans l'organisation sont donc ici les premiers sortis du stock.



## 8. Avantages et limites de la méthode

---

- Avantages:
  - La méthode de calcul des coûts complets est principalement utilisée par les organisations du secteur industriel (elle est apparue au moment du développement du taylorisme). Cependant, des adaptations sont envisageables, notamment pour le secteur des services.
- Limites:
  - Le caractère arbitraire des répartitions des charges indirectes est souvent identifié comme une faiblesse essentielle de ce système de comptabilité de gestion;
  - Le choix d'une unité d'œuvre pertinente est souvent difficile à réaliser dans la pratique;
  - La méthode est compliquée à expliquer aux opérationnels qui doivent pourtant s'impliquer dans le calcul.

# Application

---

La société DAKAR SA est une entreprise industrielle qui fabrique et commercialise des bagages de voyage et un modèle unique de sacs à dos. Pour son activité de fabrication de sacs à dos, l'entreprise a mis en place une comptabilité de gestion en coûts complets. Les informations nécessaires sont fournies en annexe.

Travail à faire :

1. Déterminer la répartition secondaire des charges indirectes et calculer le coût de l'unité d'œuvre du centre « Approvisionnement ».
2. Déterminer le coût d'achat du tissu acheté en décembre.
3. Présenter le compte de stock de tissu selon la méthode du coût moyen pondéré en fin de période.
4. Quel est l'intérêt pour l'entreprise d'effectuer le rapprochement entre les résultats analytiques et le résultat de la comptabilité générale.
5. Retrouver le résultat de la comptabilité générale.

# Application (suite)

---

## Annexe

Informations relatives à la comptabilité de gestion

Achats de tissu de décembre :

- le 10 décembre, 600 mètres à 2,80 F le mètre ;
- le 22 décembre, 200 mètres à 3,30 F le mètre.

Stock de tissu au 1<sup>er</sup> décembre : 200 mètres pour 802,40 F .

Consommation de tissu en décembre : 960 mètres.

L'inventaire physique au 31 décembre indique un stock réel de tissu de 38 mètres.

# Application (suite)

|                      | Centres auxiliaires  |                     | Centres principaux         |         |            |              |
|----------------------|----------------------|---------------------|----------------------------|---------|------------|--------------|
|                      | Gestion du personnel | Gestion du matériel | Approvi-<br><br>sionnement | Découpe | Assemblage | Distribution |
| Totaux primaires     | 759,50               | 1 400               | 1 100,10                   | 1 500   | 2 200      | 600          |
| Gestion du personnel |                      | 5 %                 | 15 %                       | 15 %    | 40 %       | 25 %         |
| Gestion du matériel  | 20 %                 |                     |                            | 40 %    | 40 %       |              |
| Unité d'œuvre        |                      |                     | mètre tissu acheté         |         |            |              |

# Application (suite)

---

- Parmi les charges indirectes figurent 500 F de charges supplétives.
- Certaines provisions de la comptabilité générale pour un montant de 850 F n'ont pas été retenues.
- Somme des résultats analytiques de décembre : 2 800 F.



# Correction

1. Terminez la répartition secondaire des charges indirectes et calculez le coût de l'unité d'œuvre du centre « Approvisionnement ».

Soient  $x$ , le total à répartir du centre « Gestion du personnel » et  $y$ , le total à répartir du centre « Gestion du matériel ». Ces totaux à répartir sont la somme des charges issues de la répartition primaire et des prestations reçues d'autres centres auxiliaires.

$$\begin{cases} x = 759,50 + 0,20y \\ y = 1\,400 + 0,05x \end{cases}$$

En résolvant par substitution ce système d'équations, on obtient :  
 $x = 1\,050$  et  $y = 1\,452,50$ .

Ce sont à ces totaux que s'appliquent les pourcentages de répartition.

# Correction

|                          | Centres auxiliaires  |                     | Centres principaux              |         |            |              |
|--------------------------|----------------------|---------------------|---------------------------------|---------|------------|--------------|
|                          | Gestion du personnel | Gestion du matériel | Approvi-<br><br>sionnement      | Découpe | Assemblage | Distribution |
| Totaux primaires         | 759,50               | 1 400               | 1 100,10                        | 1 500   | 2 200      | 600          |
| Gestion du personnel     | - 1050               | 52,50               | 157,50                          | 157,50  | 420        | 262,50       |
| Gestion du matériel      | 290,50               | - 1452,5            |                                 | 581     | 581        |              |
| Totaux secondaires       | 0                    | 0                   | 1257,60                         | 2238,50 | 3201       | 862,50       |
| Unité d'œuvre            |                      |                     | mètre tissu acheté              |         |            |              |
| Nombre d'unités d'oeuvre |                      |                     | 800 (600+200)                   |         |            |              |
| Coût UO                  |                      |                     | 1,572 par mètre de tissu acheté |         |            |              |

# Correction

---

## 2. Déterminez le coût d'achat du tissu acheté en décembre

|                                 | Quantité<br>(en mètres) | Coût unitaire (en F) | Montant<br>(en F) |
|---------------------------------|-------------------------|----------------------|-------------------|
| Achats du 10 décembre           | 600                     | 2,80                 | 1680              |
| Achats du 22 décembre           | 200                     | 3,30                 | 660               |
| Approvisionnement               | 800                     | 1,572                | 1257,6            |
| Coût d'achat du tissu<br>acheté | 800                     | 4,497                | 3597,6            |



# Correction

## 3. Présentez le compte de stock de tissu selon la méthode du coût moyen pondéré en fin de période.

| Entrées |          |       |         | Sorties |          |     |         |
|---------|----------|-------|---------|---------|----------|-----|---------|
| libellé | Quantité | CU    | Montant | libellé | Quantité | CU  | Montant |
| SI      | 200      | 4,012 | 802,40  | Sortie  | 960      | 4,4 | 4224    |
| Achats  | 800      | 4,497 | 3597,60 | Stock F | 38       | 4,4 | 167,2   |
|         |          |       |         | Mali    | 2        | 4,4 | 8,8     |
| Totaux  | 1000     | 4,40  | 4400    | Totaux  | 1000     | 4,4 | 4400    |

# Correction

---

4. Quel est l'intérêt pour l'entreprise d'effectuer le rapprochement entre les résultats analytiques et le résultat de la comptabilité financière ?

Le rapprochement permet de contrôler la cohérence entre les deux comptabilités (état de concordance).

5. Retrouvez le résultat de la comptabilité de gestion.

Résultat de la comptabilité de gestion = Somme des résultats analytiques + Différence d'incorporation + Différence d'inventaire  
Résultat de la comptabilité de gestion = 2 800 + 500 (éléments supplétifs) – 850 (charges non incorporables) – 8,80 (mali) = 2 441,20 F