

CHIV/détermination des coûts et des résultats

D'une manière générale l'activité de l'entreprise industrielle se déroule en trois grandes étapes correspondant chacune à une fonction principale :

- Fonction approvisionnement : s'occupe de l'achat des matières premières et fournitures,
- Fonction production : s'occupe de la fabrication des produits finis,
- Fonction distribution : s'occupe de la vente et la livraison des produits aux clients.

A chacune de ses trois étapes du processus de production on peut calculer un coût spécifique

I/Coût d'achat des matières premières :

Le coût d'achat est l'ensemble des charges engagées pour la réalisation de l'achat des matières et fourniture. Il est composé des éléments suivants :

☞ **Prix d'achat** : comprend le prix d'achat facturé augmenté des droits de douane et des impôts et taxes non récupérables, et diminué des taxes légalement récupérables (TVA) et des réductions commerciales (rabais, remises et ristournes). Les réductions financières ne sont pas déduites du prix d'achat.

☞ **Frais d'approvisionnement** : concernent les charges accessoires d'achat tels que : le transport, l'assurance, les commissions et courtage, les frais de transit, les frais de réception.

A/ Cas simples :

1) Exemples :

Exemple 1 :

Une entreprise de bâtiments achète 20 tonnes de ciment à 1 040 dh de tonnes Les charges directes d'approvisionnement s'élèvent à 104 dh par tonne.

Eléments	Q	PU	M
Prix d'achat			
Charges directes d'approvisionnement			
Coût d'achat			

Exemple 2 :

L'entreprise Mesbahi utilise 2 matières premières : A et B.

Le stock de la matière première A, au début du mois de juin 2001, était de 100 kg à 29 dh le kg. Celui de la matière B était nul.

L'entreprise a acheté (entrée) 500 kg de A à 27 dh le Kg (bon d'entrée n° 1), le 06/6 ; 800 kg de A à 29 dh le Kg (bon d'entrée n° 2), le 16/6 ; 700 Kg de B à 11 dh le Kg (bon d'entrée n° 3), le 17/6 ; 40 Kg de B à 12 dh le Kg (bon d'entrée n° 4), le 20/6.

Tableau de répartition des charges indirectes

Charges indirectes	Total	Sections principales		
		Approvisionnement	Atelier	distribution
Totaux secondaires	219 700	7 200	150 000	62 500
Nature unité d'œuvre		Kg de matières premières achetées	Unité produite	100 dh de CA
Nombre unité d'œuvre		75 000	12 500
Coût unité d'œuvre		2	5

Pour la fabrication des produits ,les quantités suivantes de la matière A ont été consommées (sorties) :

- Le 13/6, bon de sortie n°1 : 300 Kg
- Le 13/6, bon de sortie n°2 : 500 Kg
- Le 23/6, bon de sortie n°1 : 700 Kg

Compléter le tableau de répartition des charges indirectes.

Travail à faire : Calculer les coûts d'achats des matières premières.

Charges indirectes	Total	Sections principales		
		Approvisionnement	Atelier	distribution
Totaux secondaires	219 700	7 200	150 000	62 500
Nature unité d'œuvre		Kg de matières premières achetées	Unité produite	100 dh de CA
Nombre unité d'œuvre			75 000	12 500
Coût unité d'œuvre			2	5

Calcule du nombre d'unités d'œuvres :

.....

.....

.....

.....

Coûts d'achats des matières premières

Éléments	Matière A						Matière B			
	Entrées du 06/6			Entrées du 16/6						
	Q	P U	M	Q	P U	M	Q	P U	M	
Prix d'achat										
Charges indirectes d'approv										
Coût d'achat										

2) Inventaire permanent des matières premières :

Les comptes d'inventaire permanents est un tableau de suivre tous les mouvements d'entrées et de sorties des stocks afin de connaître à tous moment les existants chiffrés en quantité et en valeur grâce à la tenue de fiche de stocks.

Pour chaque type de matière stockée, il est tenu un compte d'inventaire permanent

Compte d'inventaire stocks

Date	Libellé	Débit			Date	Libellé	Crédit		
		Q	PU	M			Q	PU	M
	SI					Sorties			
	Entrée					SF			
TOTAL					TOTAL				

Exemple : reprenons l'exemple de l'entreprise Mesbahi ,et présentons le compte d'inventaire de des matières premières :

Date	Libellé	Débit			Date	Libellé	Crédit		
		Q	PU	M			Q	PU	M
TOTAL					TOTAL				

B/ Cas particuliers :

Exemple :

L'entreprise SALMI utilise deux matières premières : Met N

Stocks et mouvements	Matière A	Matière N
Stocks au 1/01/2010	5 000 Kg à 20 dh le Kg	3 200 Kg à 14 dh l'un
Achats (entrées) du mois de janvier 2010	7 500 Kg à 20 dh /Kg	4 800 Kg pour 62 400 dh
Consommation (sorties) du mois de janvier 2010	9 400 Kg	5 100 Kg
Stocks (réels) au 31/01/2010	3 098 Kg	2 901 Kg

Pour le mois de janvier 2010, le coût de la section approvisionnement, après répartition secondaire, est de 24 600 dh .L'unité d'œuvre de la section est le Kg de matière premières acheté.

.....

 Toutes les sorties de stock son évaluées au C.M.U.P avec cumul du stock initial.

Eléments	Matière M			Matière N		
	Q	PU	M	Q	PU	M
Prix d'achat						
Charges indirectes d'approv						
Coût d'achat						

CIP.....

Libellé	Débit			Libellé	Crédit		
	Q	PU	M		Q	PU	M
TOTAL				TOTAL			

Prénom.....

Nom.....

CIP.....

Libellé	Débit			Libellé	Crédit		
	Q	PU	M		Q	PU	M
TOTAL				TOTAL			

II/ Coût de production :

A/ Cas simple

Le coût de production est l'ensemble des charges engagées pour la réalisation de la production d'un produit ou d'un service. Il est composé des éléments suivants :

- **Charges directes** : comprennent le coût d'achat des matières et fournitures consommées évalué selon l'une des méthodes de valorisation des sorties de stock et le coût de la main d'œuvre directe (MOD)
- **Charges indirectes** : proviennent des sections de production qui concourent à la fabrication du produit fini. Ces charges sont imputées proportionnellement à la quantité d'unité d'œuvre consommée par le produit fini.

Exemple :

L'entreprise SOCUMAR fabrique deux produits T1 et T2, obtenus à partir d'une unique M, dans un seul atelier de production. Les produits obtenus sont stockés avant la vente. Les données suivantes sont relatives au mois de mai 2010 :

1) Tableau de répartition des charges indirectes :

Charges indirectes	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales		
		Administration	Entretien	approvisionnement	Production	Distribution
Totaux primaires	222 000	26 000	17 000	12 000	144 000	23 000
Répartition secondaire						
administration			10%	20%	40%	30%
Entretien		20%			60%	20%
Nature unité d'oeuvre				Kg de matières premières achetée	Heure de M.O.D	100 dh de ventes

Le total des charges indirectes comprend 22 000 dh de charges supplémentives.

2) Stocks au 01/5 : Matière première M : 8 000 Kg à 3,40 dh le Kg

Produits finis T1 : 500 unités à 86 dh l'une

3) Achats : Matière première M : 24 000 Kg à 3.45 dh le Kg

4) Consommations de matière première M : 12 000 kg pour le produit T1
10 000 Kg pour le produit T2

Prénom.....

Nom.....

- 5) Main d'œuvre directe utilisée par la section production :
 3 150 h pour le produit T1, 2 850 h pour le produit , Taux horaire :32 dh
- 6) Production :Produit finis T1 :3 000 unités
 Produits finis T2 : 2 000 unités
- 7) Ventes : 2 500 produits T1 à 100 dh l'un
 1 200 produits T2 à 125 dh l'un
- 8) Stocks réels au 31/05 Matières premières M : 9 000 Kg ;produits finis T1 1 000 unités ;produits finis T2 801 unités
- Nb : les sorties sont évaluées au C.M.U.P avec cumul du stock initial

Travail à faire :

- 1) Terminer le tableau de répartition des charges indirectes.
- 2) Calculer le coût d'achat de la matière première M et présenter le compte d'inventaire permanent (C.I.P) correspondant.
- 3) Calculer les coûts de production de T1 et T2 et présenter les C.I.P correspondants

Solution :

.....

.....

.....

.....

.....

1)Tableau de répartition des charges indirectes :

Charges indirectes	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales		
		Adm.	Entr.	Appr.	Prod.	Distr.
Totaux primaires	222 000	26 000	17 000	12 000	144 000	23 000
Répartition secondaire						
administration						
Entretien						
Totaux secondaires						
Nature unité d'oeuvre				Kg de matières premières achetée	Heure de M.O.D	100 dh de ventes
Nombre d'unité d'oeuvre						
Coût unité d'oeuvre						

2)

Coût d'achat matière première M

Eléments	Q	PU	M
Achats			
Ch.ind.d'approv			
Coût d'achat			

CIP Matière M

Libellé	Débit			Libellé	Crédit		
	Q	PU	M		Q	PU	M
TOTAL				TOTAL			

Prénom.....

Nom.....

3)

Coûts de production des produits finis

Éléments	T1			T2		
	Q	PU	M	Q	PU	M
Charges directes						
Consommation matière première M						
MOD						
Charges indirectes						
Section production						
Coût de production						

CIP produit fini T1

Libellé	Débit			Libellé	Crédit		
	Q	PU	M		Q	PU	M
TOTAL				TOTAL			

CIP produit fini T2

Libellé	Débit			Libellé	Crédit		
	Q	PU	M		Q	PU	M
TOTAL				TOTAL			

B/ Cas particuliers :

1) Généralités

Particularités du coût de production

Produits résiduels : Déchets et rebuts de fabrication		
Coût de production=		
Sans valeur	Vendables	Réutilisables
Coût d'achat de MP+Frais de production +Coût d'évacuation des produits résiduels	Coût d'achat de MP+Frais de production -Prix de vente des produits résiduels	Du produit d'origine= Coût d'achat de MP+Frais de production-coût des produits résiduels
		Du produit e destination= Coût d'achat de MP+Frais de production+coût des produits résiduels

En-cours de production :
Coût de production=
Coût de production des En-cours initiaux +Charges de production de la période-Coût de production des En cours finaux

Sous produits :
Coût de production=
Coût de production du produit principal=Coût de production global-Coût de production du sous

Prénom.....

Nom.....

2) Exemples

Exemple 1 :

Une entreprise fabrique un produit P à partir d'une matière première M .

Les données pour le mois de mai 2010 sont les suivantes :

- Consommation de M : 2 000 Kg à 15 dh le Kg
- Main d'œuvre directe (MOD° :600 heures à 3 dh l'heure
- Charges indirectes :12 800 dh
- Production de P : 6 000 unités

La transformation de M entraîne deux déchets D1 et D2 :

- D1 représente 5% du poids de la matière M et dont l'évacuation a entraînée des frais de 2 dh le Kg
- D2 représente 10% du poids de la matière M et dont le prix de vente est de 5 dh le Kg

Travail à faire :

Calculer le coût de production de produit P

Coût de production de produit P

Eléments	Q	CU	Montant
Coût de production			

Exemple 2 :

Une entreprise fabrique un produit P à partir d'une matière première M

Les données pour le mois de Mars 2010 sont les suivantes :

- Stock des En-cours au 01/03/2010 :100 unités à 50 dh l'unité
- Consommation de M : 600 Kg à 12 dh le Kg
- Mains d'œuvre directe (MOD) :800 heures à 10 dh l'heure
- Charges indirectes : 10 400 dh
- Production de P : 5 000 unités
- Stocks des En-cours au 31/03/2010 :20 unités à 30 dh l'unité

Travail à faire :

Calculer le coût de production du produit P

Coût de production de produit P

Eléments	Q	CU	Montant
Coût de production			

Exemple 3 :

Une entreprise fabrique un produit P à partir d'une matière première M. Elle obtient en même temps un sous-produit S.

Les données pour le mois de juin 2010 sont les suivantes :

- Production du mois : 3 000 unités de P et 600 unités de S

- Coût de production global : 64 000 dh

- Le sous-produit S est vendu à 10 dh l'unité, la marge bénéficiaire et les frais de distribution représentent respectivement 20% et 10% du prix de vente

Travail à faire :

- 1) Calculer le coût de production du sous produit S
- 2) Calculer le coût de production du produit principal P

Solution :

- 1) Coût de production du sous produit S

Éléments	Q	CU	Montant
Coût de production de S			

- 2) Coût de production du produit principal P

Éléments	Q	CU	Montant
Coût de production de P			

III/ Coût de revient :

Le coût de revient est l'ensemble des charges supportées par l'entreprise depuis l'achat des matières premières et leur transformation, jusqu'à la vente du produit fini. C'est un coût complet au stade final, coût de distribution inclus. Il est composé des éléments suivants :

- Coût de production : concerne le coût de production des produits vendus évalué à la sortie du magasin de stockage.
- Coût de distribution : regroupe l'ensemble des charges directes et indirectes afférentes à l'exercice de la fonction distribution.

A/ Cas de fabrication pour le stock :

Exemple:

Reprendre l'exemple de SOCUMAR et calculer le coût de revient pour chacun des deux produits finis

Coût de revient des produits vendus

Éléments	T1			T2		
	Q	PU	M	Q	PU	M
Coût de production des produits vendus						
Charges indirectes de distribution						
Section distribution						
Coût de revient						

*B/ Cas de la fabrication sur commande :
Fiche de coût d'une commande*

Exemple :

Tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise COMEC pour le mois de janvier 2001

Charges indirectes	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Force motrice	vapeur	Appr	Atelier1	Atelier 2	Distribution
Totaux après rép.secondaire	100 296	0	0	19 680	42 200	31 680	6 736
Nature UO				Kg de matières premières achetées	Kg de M.P utilisées	Heure de M.O.D	100 dh de CA
Nombre UO				9 840	8 440	2 640	3 368
Coût UO				2	5	12	2

La commande n°5906, commencée et achevée au cours du mois de janvier 2010, a été traitée dans les ateliers 1 et 2. Elle a nécessité :

-600 Kg de matière première à 12,40 dh le Kg (C.M.U.P) ;

-600 heures de MOD dans l'atelier 1 à 7 dh l'heure ;

-1 240 heures de MOD dans l'atelier 2 à 8 dh l'heure ;

Cette commande a été vendue au prix de 45 000 dh

NB :Les charges indirectes de la section approvisionnement ont été imputées aux coûts d'achats de matières premières

Travail à faire : Etablir le fiche du coût de revient de la commande n°5906

Solution :

Fiche du coût de revient de la commande n°5906

Eléments	Q	PU	M
Charges directes			
Consommation matière première			
MOD :Atelier 1			
Atelier 2			
Charges indirectes			
Atelier 1			
Atelier 2			
Distribution			
Coût de revient			

IV/ Résultat analytique :

Le résultat analytique d'exploitation est la différence entre le prix de vente et le coût de revient correspondant.

NB :il ne faut pas confondre résultat et marge .La marge est la différence entre un prix de vente et un coût de revient .Une marge peut être calculée à n'importe quel stade processus d'exploitation : marge sur coût d'achat ;marge sur coût de production...

A/ Cas de fabrication pour le stock :

Exemple :

Reprendre l'exemple de SOCUMAR et calculer Le résultat analytique sur chacun des deux produits finis

Résultat analytique

Eléments	T1			T2		
	Q	PU	M	Q	PU	M
Prix de vente						
Coût de revient						
R.A.E						

B/ Cas de la fabrication sur commande :

Exemple :

Reprendre l'exemple de COMEC et calculer Le résultat analytique sur la commande n°5906

R.A.E sur commande n° 5906

Eléments	Q	PU	M
Prix de vente			
Coût de revient			
R.A.E			

V/ La concordance des résultats :

A/Généralités :

En principe, le résultat global trouvé en comptabilité analytique doit être égal au résultat de la comptabilité générale. La non égalité des deux résultats provient de différences d'incorporation.

Les principales différences d'incorporation sont présentées dans le tableau suivant :

Elément	Montants	
	Débit (-)	Crédit (+)
Résultat de la comptabilité analytique (R.A)	R.A ⁻	R.A ⁺
Charges supplétives		x
Charges non incorporables	x	
Produits non incorporables		x
Différences d'inventaire :		
-Mali (Stock réel < Stock théorique)	x	
-Bonis (Stock réel > Stock théorique)		x
Frais résiduels :		
-Arrondissement par défaut (Frais résiduels +)	x	
-Arrondissement par excès (Frais résiduels -)		x
Résultat de la comptabilité générale (R.G)	R.G ⁺	R.G ⁻
Total	Y	Y

Frais résiduels = charges de la section - Charges imputées aux coûts

Deux cas peuvent être distingués :

- Charges de la section > Charges imputées : Frais résiduels positifs à retrancher du R.A
- Charges de la section < charges imputées : Frais résiduels négatifs à ajouter au R.A

Prénom.....

Nom.....

Le résultat de la comptabilité générale peut donc être calculé par utilisation de la formule suivante :

--

Résultat de la comptabilité analytique	
Ajoutés(+)	Retranchés (-)
-Charges supplétives -Produits non incorporables -Boni d'inventaire -Frais résiduels négatifs arrondis par excès	-Charges non incorporables -Mali d'inventaire -frais résiduels positifs arrondis par défaut
Résultat de la comptabilité générale	

B/ Application :

Pour le mois de mars 2010, la comptabilité analytique d'exploitation de l'entreprise Ali a enregistré les éléments suivants (en dh) :

-Différence de traitement :

Eléments	Montant
-dotations des non valeurs	6 320
-Charges non courantes	5 000
-Rémunération de l'exploitant	8 500
-rémunération des capitaux propres	15 000
-Produits non courants	12 500

-Différence d'inventaire :

Eléments	Stock réel	Stock comptable
-Stock de matières premières	72 000	73 300
-Stock de produits finis	24 800	23 600

-Frais résiduels :

Eléments	Montant des charges de la section	Montant des charges imputées
-Section approvisionnement	136 750	136 820
-Section production	765 430	765 430
-section distribution	65 890	65 740

Travail à faire :

Sachant que le résultat de la comptabilité analytique est un bénéfice de 170 000 dh déterminer le résultat de la comptabilité générale.

Solution :

Tableau de concordance

Elément	Montants	
	Débit (-)	Crédit (+)
Résultat de la comptabilité analytique (R.A)		
Charges supplétives		
Charges non incorporables		
Produits non incorporables		
Différences d'inventaire :		
-Mali (Stock réel < Stock théorique)		
-Bonis (Stock réel > Stock théorique)		
Frais résiduels :		
-Arrondissement par défaut (Frais résiduels +)		
-Arrondissement par excès (Frais résiduels -)		
Résultat de la comptabilité générale (R.G)		
Total		