

UNIVERSITE HASSAN II

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales – Ain Chock, Casablanca

Filière : Economie et Gestion

Semestre : 3

Elément : Comptabilité Analytique

Enseignante : Fatima Zahra EL ARIF

- **CHAPITRE 1 : Charges de la comptabilité analytique**
- **CHAPITRE 2 : Traitement des charges de la C.A.**
- **CHAPITRE 3 : Cout d'achat et inventaire permanent des marchandises, matières et fournitures**
- **CHAPITRE 4 : Cout de production et inventaire permanent des produits**
- **CHAPITRE 5 : Cout de revient et résultat analytique**
- **CHAPITRE 6 : Problèmes particuliers de calcul des couts de production**

GENERALITÉS

I. Définition de la comptabilité analytique d'exploitation

La comptabilité analytique d'exploitation est un système de traitement de données dont les objets essentiels sont les suivants :

-**Connaitre les coûts et les résultats des différentes fonctions de l'entreprise** (fonction d'approvisionnement, fonction technique ou de production, fonction commerciale ou de distribution, ...)

-**Permettre d'évaluer certains éléments du bilan** de l'entreprise (stocks de produits...)

-**Analyser les résultats** après calcul des coûts des biens et services et leur comparaison aux prix de vente.

Dans le domaine de la gestion budgétaire, la comptabilité analytique permet d'analyser les écarts entre les prévisions de charges et de produits (coûts préétablis et budget) et les charges et les produits réels.

La comptabilité analytique est un outil de gestion qui fournit des informations de nature à éclairer les prises de décision. Elle complète la comptabilité générale.

II. La comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité générale aboutit à la détermination d'un résultat global par la confrontation, dans le compte de produits et charges, des charges et des produits de l'exercice comptable.

Contrairement à la comptabilité générale, la comptabilité analytique se propose de calculer des résultats analytiques par branches ou groupes d'articles, par produits individuels.

Il s'agit de confronter dans un compte d'exploitation élémentaire les charges et les produits relatifs à chaque branche, à chaque groupe d'articles, ce qui n'est possible qu'après un reclassement préalable des charges et des produits par destination.

La comptabilité analytique prévoit les charges et les produits, compare la réalisation avec les prévisions et dégage les écarts.

CHAPITRE 1. CHARGES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

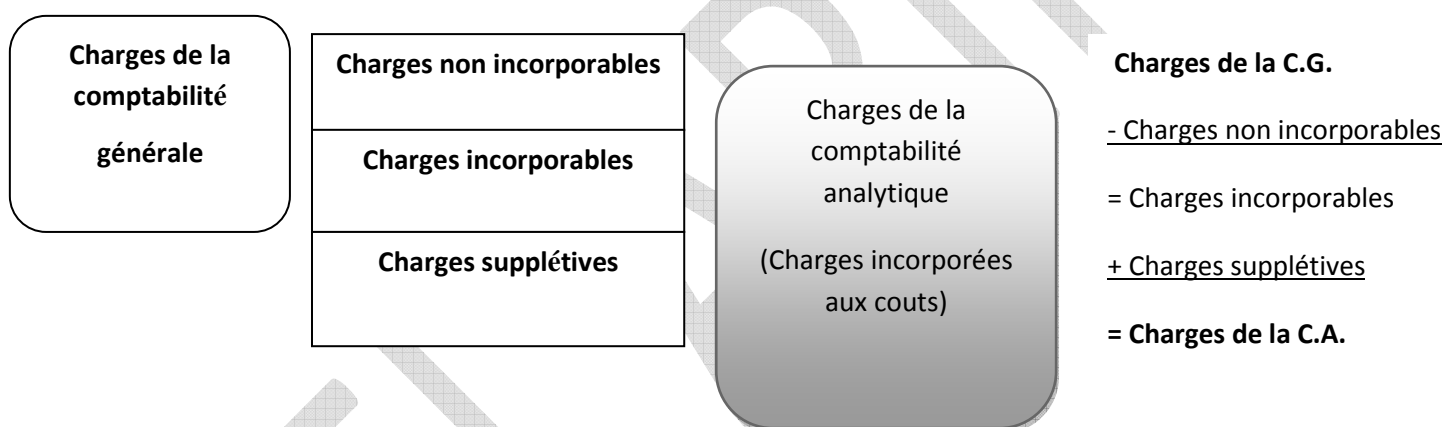
La plupart des charges de la comptabilité analytique sont reprises, en vue du calcul des coûts, pour leur montant enregistré en comptabilité générale ; ce sont des **charges incorporables aux coûts** (charges dont l'incorporation aux coûts est jugée raisonnable).

Mais certaines charges de la comptabilité générale ne sont pas, en partie ou en totalité, reprises en vue du calcul des coûts, ce sont des **charges non incorporables**.

Par contre certaines charges peuvent entrer dans le calcul des coûts pour un montant différent à celui enregistré dans la comptabilité générale, ce sont des **charges de substitution**.

Enfin, certaines charges non enregistrées par la comptabilité générale sont saisies par la comptabilité analytique : ce sont des **charges supplétives**.

Charges de la comptabilité analytique



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

NB : Dans les exercices de comptabilité analytique on désigne souvent par charges de la comptabilité générale les charges de la classe 6, autres que les achats revendus de marchandises (poste 611), et les achats consommés de matières et fournitures (poste 612).

I. CHARGES NON INCORPORABLES :

Se sont des charges dont l'incorporation aux coûts n'est pas jugée raisonnable. Il s'agit des charges qui ne sont pas liées aux besoins d'exploitation.

Ne sont pas incorporables aux coûts :

- Les charges sur exercices antérieurs ;
- Les charges non courantes ;

- L'impôt sur les résultats ;
- Les dotations aux amortissements de l'immobilisation en non-valeurs ;
- Les dotations aux provisions pour dépréciation.

NB : - En l'absence d'une énumération exhaustive des charges non incorporables, leur détermination reste subjective et varie d'une entreprise à l'autre.

-Les produits non incorporés sont les produits de la classe 7, autres que :

- Les ventes de marchandises (comptes 7111, 7113, 7119) ;
- Les ventes de biens et services produits (comptes 7121, 7122, 7122, 7124, 7125)
- La variation des stocks de produits (poste 713)

Les produits non incorporés constituent des différences d'incorporations.

II. CHARGES DE SUBSTITUTION :

Aux charges enregistrées en comptabilité générale, on substitue des charges dont les montants sont différents.

1. Charges d'usage substituées aux amortissements :

Les amortissements sont calculés, en comptabilité générale, selon des critères juridiques qui ne peuvent pas toujours être utilisés pour un calcul raisonné des coûts. En effet :

-Les amortissements autres que linéaires (dégressifs), lorsqu'ils sont pratiqués, changent inégalement les coûts des périodes successives ;

-L'amortissement est calculé relativement à une durée de vie conventionnelle : si un matériel est mis prématurément hors service, la charge correspondante gonfle indument les coûts ; à l'inverse, si un matériel est employé au-delà de la durée initialement retenue, les coûts n'en trouvent minimisés ;

La comptabilité analytique permet de déterminer les coûts en substituant aux dotations aux amortissements inscrites en comptabilité générale des charges d'usage selon des critères purement économiques.

Exemple 1 : une machine-outil de valeur d'origine 40.000 DH est amortissable au taux constant de 10% (durée d'utilisation 10 ans).

Le montant de l'annuité constante d'amortissement (dotation d'exploitation) enregistrée en comptabilité générale est de : 40.000 DH

Le chef d'entreprise évalue cette machine à 38.000 DH (valeur actuelle). Elle sera remplacée après 8 ans d'usage.

Le montant de l'annuité pour charge d'usage à inclure dans les coûts de la comptabilité analytique est de $38.000/8 = 4750$ DH.

Différence d'incorporation sur amortissements = 4750 DH – 4000 DH = 750 DH

Exemple 2 : une machine de valeur d'origine 100.000 DH, acquise le 02/01/1990 est amortissable au taux constant de 10% (durée d'utilisation 10 ans). Au 31/12/1999, elle est complètement amortie. Au cours de l'exercice 2000, cette machine est encore en service.

Au cours de l'exercice 2000, cette machine est encore en service.

Au titre de l'exercice 2000, aucune annuité d'amortissement n'est enregistrée en comptabilité générale.

Le 31/12/2000, le chef d'entreprise évalue cette machine à 15 000 DH (valeur actuelle). Elle sera remplacée après 2 ans d'usage.

Le montant de l'annuité pour charge d'usage a inclure dans les couts de la comptabilité analytique, au titre de l'exercice 2000, est de $15000/2 = 7500$ DH

Différence d'incorporation sur amortissements : 7500 DH – 0 DH = 7500 DH.

2. Charges étalées substituées aux provisions :

L'enregistrement des dotations aux provisions en comptabilité générale répond a des exigences juridiques. La comptabilité analytique permet de déterminer les couts en substituant aux dotations aux provisions inscrites en comptabilité générale des charges étalées selon des critères purement économiques.

Exemple : une entreprise doit normalement engager dans 4 ans des réparations évaluées a 400.000 DH. Elle devrait cette année constituer une provision pour charge de :

$400.000 \text{ DH}/4 = 100.000 \text{ DH}$. Or, pour des raisons de ralentissement économique passager, elle ne constitue en comptabilité générale d'une provision de 30.000 DH

En comptabilité analytique, la charge étalée devant être de 100 000 DH, il en résulte une différence d'incorporation de : $100\ 000 \text{ DH} - 30\ 000 \text{ DH} = 70\ 000 \text{ DH}$.

3. Abonnement des charges :

L'abonnement permet d'étaler des charges dont la périodicité d'enregistrement en CG (loyers, primes d'assurances et impôts annuels,...) est plus grande que la période de calcul des couts en C.A. (souvent le mois).

- **Exemple 1** : Dépense annuelle de loyer : 8 800 DH
- Durée de l'exercice travaillée : 11 mois (1 mois de congé)
- Charges mensuelle à incorporer aux couts : $8\ 800 \text{ DH}/11 \text{ mois} = 800 \text{ DH}$
- **Exemple 2** : prime annuelle d'assurance : 9000 DH
- Durée de l'exercice travaillée : 12 mois
- Charge mensuelle à incorporer aux couts : $9000 \text{ DH}/12 \text{ mois} = 750 \text{ DH}$

III. CHARGES SUPPLETIVES :

Ce sont des charges qui ne figurent pas en comptabilité générale et qui sont introduites en comptabilité analytique pour des raisons d'ordre économique ou de gestion, telles que :

- Rémunération conventionnelle du travail non rémunérée en tant que tel ;
- Rémunération conventionnelle (ou théorique) des capitaux propres.

1. Rémunération du travail de l'exploitant :

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 (ou les gérants sont rémunérés par un 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.

2. Rémunération des capitaux propres :

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

Toutefois, pour le calcul des coûts, la comptabilité analytique inclut les charges d'intérêts supportées fictivement (ou théoriquement) 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 1 : extrait du bilan d'une entreprise individuelle au 31/12 :

Capital personnel	<u>100 000</u>
Capitaux propres	100 000

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

$$100\ 000 \times 10\% = 10\ 000 \text{ DH.}$$

Exemple 2 :

Du bilan d'une société, au 31/12, on extrait les postes suivants :

Capital social	300 000
Reserve légale	30 000
Autres réserves	20 000
Report à nouveau	<u>+5 000</u>
Capitaux propres	355 000

Au taux de 12% l'an, l'intérêt mensuel fictif des capitaux propres est de : $355\,000 \times 12\% \times 1/12 = 3550$ DH

Différence d'incorporation : 3550 DH.

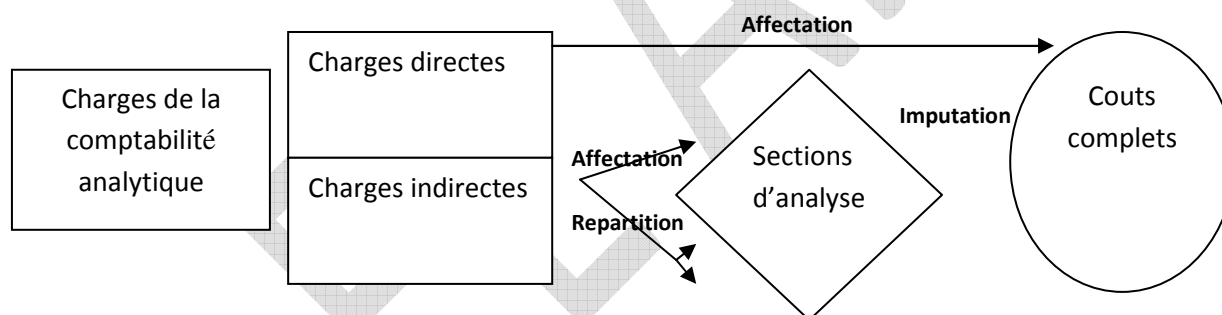
NB : -Lorsque la période de calcul des coûts ne correspond pas à l'exercice comptable, il convient alors de calculer les charges supplétives pour la seule période considérée (mois, trimestre, semestre).

CHAPITRE 2. TRAITEMENT DES CHARGES DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE

Les difficultés d'incorporation des charges de la comptabilité analytique aux coûts sont dues :

- A la multiplicité des coûts qui complique les calculs ;
- Au fait, que certaines charges concernent un seul coût (**charges directes**) et d'autres sont communes à plusieurs coûts (**charges indirectes**). Si les charges directes ne posent aucun problème d'affectation aux coûts, les charges indirectes nécessitent une **répartition** préalable avant être **imputées** aux coûts.

Schéma de traitement des charges de la comptabilité analytique



I. CHARGES DIRECTES :

Les charges directes sont des charges qu'il est possible d'affecter **sans calcul intermédiaire de répartition**, au coût d'un produit déterminé.

L'affectation est l'inscription directe, sans calcul intermédiaire, d'une charge à un compte de coûts (affectation aux coûts).

Les charges directes sont affectées aux coûts grâce à un moyen de mesure.

Exemples :

- Dans une usine, le salaire des ouvriers (mains d'œuvre) du groupe montage des armoires métalliques est une charge directe par rapport au cout de production des armoires métalliques.
- Dans la même usine, le cout évaluée, a la sortie du magasin, de la tôle consommée pour la fabrication des armoires métalliques est une charge directe par rapport au cout de production des armoires métalliques.
Parmi les charges directes, on distingue généralement :
- Les matières et fournitures qui entrent dans la composition des produits fabriquées ;
- La main d'œuvre directe, c'est-à-dire les couts de personnel qui concernent le produit fabriqué.

La main d'œuvre directe peut facilement être affectée aux couts des produits. Elle dépend du **temps de travail**.

Chaque ouvrier possède un document (bon de travail, feuille de pointage) sur lequel il inscrit notamment :

- Le produit sur lequel il a travaillé,
- Le temps passé.

Ce document, visé par le chef d'équipe, permet de calculer le total des heures de la semaine.

A partir des feuilles de pointage, il est possible d'établir des fiches de main d'œuvre directe (une par produit).

II. CHARGES INDIRECTES :

II.1. Définition :

Les charges indirectes sont des charges qu'il n'est pas possible d'affecter directement aux couts, leur **répartition** suppose des calculs intermédiaires en vue de leur **imputation** aux couts.

L'imputation est l'inscription des **couts des sections** aux couts des produits en proportion des unités d'œuvre des centres consacrés a ces produits.

NB : l'imputation est dite rationnelle lorsque la part des charges fixes est calculée par rapport a un niveau d'activité préalablement défini comme normal.

Exemples :

-Dans une usine, le salaire des ouvriers (main d'œuvre) sont l'atelier fabrique des tables métalliques, des armoires métalliques, des classeurs métalliques, est par rapport au cout de production des tables, au cout de production des armoires, au

cout de production des classeurs, une charge indirecte parce qu'elle doit faire l'objet d'un **calcul de répartition** entre ces trois couts.

-Dans la même usine, la dépense d'huile de graissage (produits d'entretien) des machines, qui permettent de produire les trois produits, est une **charge indirecte** par rapport aux trois couts précités.

-L'énergie électrique consommée.

II. 2. Traitement des charges indirectes :

1. Sections analytiques :

Se sont des divisions de l'unité comptable où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux couts intéressés.

Exemples :

- Magasin, bureau atelier (section analytique réelle)
- Section financement (recherche et gestion de capitaux)

2. Regroupement des charges indirectes dans les sections analytiques : répartition primaire

Exemple : le tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise FASITEX se présente comme suit, pour le mois de Janvier 2001 :

Charges indirectes (par nature)	Montant des charges	Sections auxiliaires	Section principales			
		administration	Approv.	Atelier A	Atelier B	Distrib.
Fournitures consommables	1 500	30%	10%	20%	10%	30%
Locations et ch. locatives	2 000	-	0,15	0,3	0,3	0,25
Entretien et répara	3 500	1/10	5/10	-	-	4/10
Impots et taxes	4 000	10%	-	-	-	90%
Ch. De personnel	10 000	1	1	3	3	2
Ch. D'intérêt	600	100%	-	-	-	-
Dot. d'exp. amort.	3 000	20%	10%	30%	20%	20%
	24 600					
Charges supplétives	500	40%	10%	-	-	50%

Compléter le tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise FASITEX

Tableau de répartition des charges indirectes Mois : Janvier 2001

Charges indirectes (par nature)	Montant des charges	Sections auxiliaires	Section principales			
		administration	Approvisionnement	Atelier A	Atelier B	Distribution
Fournitures consommables	1 500	450	150	300	150	450
Locations et ch. loc	2 000	-	300	600	600	500
Entretien et repar.	3 500	350	1750	-	-	1400
Impôts et taxes	4 000	4000	-	-	-	-
Ch. De personnel	10 000	1000	1000	3000	3000	2000
Ch. D'intérêt	600	600	-	-	-	-
Dot. d'exp. Amort	3 000	600	300	900	600	600
Charges supplémentives	500	200	50	-	-	250
Totaux primaires	25 100	7200	3550	4800	4350	5200

Répartition des charges de personnel :

$$\text{Administration : } 10\,000 + \frac{1}{1+1+3+3+2} = 10\,000 \times \frac{1}{10} = 1000$$

$$\text{Approvisionnement : } 10\,000 \times \frac{1}{10} = 1000$$

$$\text{Atelier A : } 10\,000 \times \frac{3}{10} = 3000$$

$$\text{Atelier B : } 10\,000 \times \frac{3}{10} = 3000$$

$$\text{Distribution : } 10\,000 \times \frac{2}{10} = 2000$$

3. Transfert entre sections d'analyse : répartition secondaire :

1^{er} cas : transfert simple entre les sections auxiliaires :

Exemple : pour le mois de janvier 2001, le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :

Charges indirectes	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Adminis.	Entretien	Appro.	Usinage	Montage	Distribu.
Totaux primaires	260 000	20 000	10 000	30 000	100 000	80 000	20 000
Répartitions secondaire :							
Adminis.	 → 10%		10%	35%	35%	10%
Entretien		- → 10%	10%	40%	40%	10%

Compléter le tableau de répartition des charges indirectes

Tableau de répartition des charges indirectes Mois : Janvier 2001

Charges indirectes	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales			
		Adminis.	Entretien	Appro.	Usinage	Montage	Distribu.
Totaux primaires	260 000	20 000	10 000	30 000	100 000	80 000	20 000
Répartitions secondaire :							
Adminis.		-20 000	2 000	2 000	7 000	7 000	2 000
Entretien		-	-12 000	1 200	4 800	4 800	1 200
Totaux secondaires	260 000	0	0	33 200	111 800	91 800	23 200

2ème cas : transferts croisés entre les sections auxiliaires :

Exemple : pour l'entreprise SALAM, les sections « Administration » et « Entretien » sont des sections auxiliaires.

-La section « entretien » fournit des services à la section « administration » dans la mesure où il y a entretien des locaux administratifs.

-La section « administration » se charge de la direction de l'ensemble de l'entreprise, entre autres la section « entretien ». il ya donc prestations réciproque entre les deux sections.

Pour le mois de février 2001, le tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise SALAM se présente comme suit :

Charges indirectes	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales		
		Adm.	Entretien	Approv.	Production	Distribut.
Totaux primaires	222 000	26 000	17 000	12 000	144 000	23 000
Répartition secondaire						
Administration			10%	20%	40%	30%
Entretien		20%		20%	50%	10%

Compléter les charges de répartition des charges indirectes.

Dans ce cas, la détermination du total secondaire de chaque section nécessite la connaissance du total de l'autre.

Soient :

A : le total secondaire de la section administration

E : le total secondaire de la section entretien

$$A = 26000 + 20\% E$$

$$E = 17000 + 10\% A$$

$$A = 26000 + 20\% (17000 + 10\% A)$$

$$A = 26000 + 3400 + 0,02A$$

$$0,98A = 29 400$$

$$A = 29 400 / 0,98 = 30 000$$

$$E = 17 000 + 10\% \times 30 000 = 17 000 + 3000 = 20 000$$

Tableau de répartition des charges indirectes de l'entreprise SALAM

Charges indirectes	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales		
		Adm.	Entretien	Approv.	Production	Distribut.
Totaux primaires	222 000	26 000	17 000	12 000	144 000	23 000
Répartition secondaire						
Administration		-30 000	3 000	6 000	12 000	9 000
Entretien		4 000	-20 000	4 000	10 000	2 000
Totaux secondaires	222 000	0	0	22 000	166 000	34 000

Une fois, la répartition secondaire effectuée, les totaux secondaires des sections auxiliaires sont **nuls**.

Ainsi seuls les totaux secondaires des sections principales et des sections de structure seront **imputés** aux couts concernés. Ceci n'est pas faisable que si l'on dispose d'une unité de mesure permettant le fractionnement du cout d'une section analytique. Cette unité de mesure est **l'unité d'œuvre**.

III. UNITE D'ŒUVRE :

On distingue :

✓ **les U.O physiques, Exemple :**

- *Section approvisionnement* : quantité (article, unité, mètre, kilogramme, tonne,..) des matières achetées
- *Section production* : heure machine, quantité de matières consommées ou traitées, des produits fabriqués
- *Section distribution* : quantité (article, unité, mètre, kilogramme, tonne,..) des produits vendus.

Les sections analytiques dont les U.O sont physiques sont appelées **sections opérationnelles**.

$$\text{Cout de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{cout de la section}}{\text{nombre d'unités d'œuvre de la section}}$$

Exemple : dans une cimenterie, le cout de la section « production », pour le mois de janvier 2001, est de 5 500 000 DH (total après répartition secondaire).

L'unité d'œuvre choisie pour cette section est la tonne de ciment produite. Pour le mois de janvier 2001, la production du ciment était de 11 000 tonnes.

$$\text{C.U.O.} \frac{96\ 000\ \text{DH}}{11\ 000\ \text{UO}} = 500\ \text{DH}$$

✓ **Les U.O monétaires, Exemple :**

L'activité de certaines sections ne peut être mesurée en unités d'œuvre physiques. On utilise alors des unités d'œuvre monétaires.

- *Section approvisionnement* : montant des achats (exprimé en DH, dizaine de DH, centaine de DH, millier de DH,...).
- *Section distribution* : cout de production des produits vendus, montant du chiffre d'affaires (exprimé en DH, dizaine de DH, centaine de DH, millier de DH,...).

CHAPITRE 3. COUT D'ACHAT ET INVENTAIRE PERMANENT DES MARCHANDISES, MATIERES ET FOURNITURES

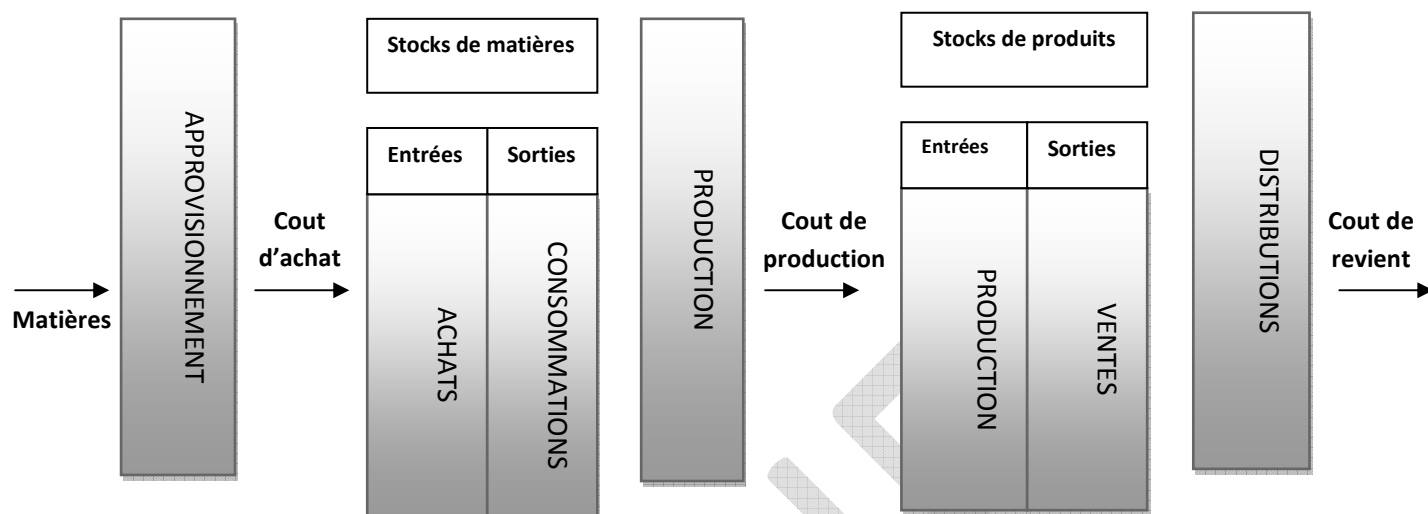


Schéma de la hiérarchie des coûts

Pour déterminer le cout de production d'un produit, il est nécessaire de connaître le cout des matières utilisées (consommées), ce qui implique la connaissance :

- Des mouvements (entrées, sorties) de stock en **quantités** ;
- Des **valeurs** des entrées et des sorties de stock.

I. STOCKS :

I.1. Définition :

Les stocks sont constitués par l'ensemble des **biens** ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être :

- Soit vendus en l'état ou au **terme d'un processus de production** à venir ou en cours ;
- Soit **consommés au premier usage**.

I.2. Classification :

Ils comprennent les **marchandises, matières ou fournitures, emballages, produits en cours, produits intermédiaires, produits résiduels, et les produits finis**, qui sont la propriété de l'entreprise.

Il est recommandé aux entreprises d'établir une nomenclature des stocks en se **référant à la nomenclature officielle des biens et services**.

- Les marchandises représentent tous les biens et services que l'entreprise **achète pour les revendre en l'état** (objets, matières, fournitures, etc...), **sans transformation** notable ni intégration à d'autres biens et services produits.

- Les matières premières sont les objets, matières ou fournitures acquis par l'entreprise et destinés à être incorporés aux produits fabriqués ou traités.
- Les matières et fournitures consommables sont constitués par tous produits, matières, substances ou fournitures acquis par l'entreprise, qui concourent par leur consommation au premier usage ou rapidement d'une manière indirecte, à la fabrication, au traitement, ou à l'exploitation sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

II. COUT D'ACHAT : EVALUATION DES ENTREES EN STOCKS

Conformément aux méthodes d'évaluation, les stocks sont enregistrés :

- A leur **cout d'acquisition**, pour les biens achetés par l'entreprise ;
- A leur **cout de production** pour les biens produits par l'entreprise.

Un stock n'est jamais évalué au cout de revient, car celui-ci est déterminé au stade final (après distribution).

Exemple : Une entreprise de bâtiments achète 20 tonnes de ciment à 1040 DH la tonne. Les charges directes d'approvisionnement s'élèvent à 104 DH par tonne.

Cout d'achat du ciment

Eléments	Q	CU	M
Prix d'achat	20	1040	20 800
Charges directes d'Approv.	20	104	2 080
Cout d'achat	20	1144	22 880

NB : Pour calculer le cout unitaire (PU), on divise le total de la colonne M (Montant) par la quantité achetée (Colonne Q).

III. EVALUATION DES SORTIES DE STOCKS

Le cout de sortie du stock observé à une date quelconque, et notamment à l'inventaire, est obtenu par calcul selon l'une des trois méthodes suivantes :

-Méthode du cout moyen unitaire pondéré **CMUP**, qui comporte deux variantes :

-Méthode du cout moyen pondéré « après chaque entrée » ;

-Méthode du cout moyen pondéré « à la fin de la période ».

-Méthode du « premier entré, premier sorti » dite **FIFO** (en anglais First In, First Out)

-Méthode du « dernier entré, premier sorti » dite **LIFO** (en anglais Last In, First Out)

III.1. Méthode du CMUP :

III.1.1. CMUP après chaque entrée :

Le cout d'entrée du stock à une date considérée est égal au cout du stock au début de l'exercice, assimilé à une entrée :

- **Majoré du cout d'entrée** des achats ou des productions depuis le début de l'exercice ;
- **Diminué du cout des « sorties »** (pour ventes ou consommations) depuis le début de l'exercice.

Le cout unitaire de sortie est égal au quotient des valeurs entrées par les quantités entrées.

Ce calcul est opéré à chaque nouvelle entrée ; le cout unitaire ainsi déterminé étant utilisé pour valoriser les sorties jusqu'à l'entrée suivante.

Le cout unitaire d'entrée du stock final, à l'inventaire, est ainsi celui qui a été obtenu après la dernière entrée, à l'aide des calculs précédents. Dans le cas particulier d'un stock nul observé à la date de la dernière entrée, le cout moyen pondéré est égal au cout unitaire de cette dernière entrée.

III.1.2. CMUP à la fin de la période :

Le cout unitaire d'entrée du stock à la date de l'inventaire est égal à la moyenne des derniers couts unitaires d'entrée observée sur la « durée moyenne d'écoulement » dudit stock ; cette moyenne des derniers couts étant pondérée par les quantités entrées.

Le CMUP dans ce cas n'est calculé qu'en fin de période après avoir enregistré toutes les entrées et en tenant compte du stock initial (CMUP unique ou périodique).

III.2. Méthode du « premier entré ; premier sorti » (First In, First Out : FIFO)

Dans cette méthode, il est présumé que le premier article sorti est le premier entré ; toute sortie est en conséquence valorisée au cout d'entrée le plus ancien ; dès lors, le stock initial est évalué aux couts d'entrée les plus récents, les quantités étant regroupées par « **lots homogènes** » quant à leur date d'entrée et à leur valeur.

On entend par **lot** des éléments stockés ayant le même cout à l'entrée en stock.

Cette méthode admet que les unités en stock sont prises à la sortie dans l'ordre de leur entrée.

Ce procédé suppose que les stocks les plus anciens sont les premiers sortis. Lorsqu'un lot est épuisé, les sorties se feront à partir du lot suivant ; les sorties sont faites en tenant compte des couts d'achat des premières entrées.

III.3. Méthode du « dernier entré ; premier sorti » (Last In, First Out : LIFO)

Cette méthode suppose que les stocks les plus récents sont les premiers sortis. Les sorties sont faites en tenant compte des coûts d'achat des dernières entrées.

Application

L'entreprise MESBAHI dispose des données suivantes, pour le mois de Juin.

Stock initial de matière première au 01/06 est de 10 kg pour 32 DH/kg.

Entrées du mois :

- Le 06/06 30 kg à 32,4 DH/kg.
- Le 20/06 40 kg à 32,6 DH/kg.

Les sorties du mois :

- Le 15/06 26 kg
- Le 25/06 32 kg
- Le 27/06 12 kg

T.A.F :

1. Etablir les fiches de stocks, en quantités et en valeurs selon chacune des méthodes.
2. Montrer l'incidence du choix de l'une de ces méthodes sur les coûts de sorties et sur le stock final de la période.

Solution :

1. Méthode CMUP « après chaque entrée » :

$$\text{C.M.U.P.} = \frac{\Sigma \text{valeurs}}{\Sigma \text{quantités}}$$

Fiche de stock										
Entreprise MESBAHI										
Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	CU	M	Q	CU	M	Q	CU	M
01/06	S.I.							10	32	320
06/06	Entrée 1	30	32,4	972				40	32,3	1292
15/06	Sortie 1				26	32,3	839,8	14	32,3	452,2
20/06	Entrée 2	40	32,6	1304				54	32,52	1756,2
25/06	Sortie 2				32	32,52	1040,64	22	32,52	715,44
27/06	Sortie 3				12	32,52	390,24	10	32,52	325,20
		70	-	2276	70	-	2270,68			

Calcul des CMUP successifs :

$$\text{CMUP après entrée du 06/06} : \frac{320+972}{10+30} = 32,3$$

$$\text{CMUP après entrée du 20/06} : \frac{452,2+1304}{14+40} = 32,52$$

Vérification : SF théorique (en valeur) = SI + Entrées – Sorties

$$\text{SF} = 320 + 2276 - 2270,68 = 325, 20\text{DH (approximatif)}$$

SF théorique (en quantité) = SI + Entrées – Sorties

$$\text{SF} = 10 + 70 - 70 = 10 \text{ Kg}$$

Le CMUP est calculé au cours de la période après chaque entrée (CMUP immédiat).

2. Méthode CMUP « à la fin de la période » :

$$\text{C.M.U.P.} = \frac{\Sigma \text{valeurs}}{\Sigma \text{quantités}}$$

Fiche de stock										
Entreprise MESBAHI										
Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	CU	M	Q	CU	M	Q	CU	M
01/06	S.I.							10	32	320
06/06	Entrée 1	30	32,4	972				40	-	1292
15/06	Sortie 1				26	32,45	843,7	14	-	448,3
20/06	Entrée 2	40	32,6	1304				54	-	1752,3
25/06	Sortie 2				32	32,45	1038,4	22	-	713,9
27/06	Sortie 3				12	32,45	389,4	10	-	324,5
		70	-	2276	70	-	2271,5			

$$\text{CMUP} : \frac{320+2276}{10+70} = 32,45.$$

Vérification : SF théorique (en valeur) = 320 + 2276 – 2271,5 = 324,5 DH.

Le CMUP n'est calculé qu'en fin de période après avoir enregistré toutes les entrées et en tenant compte du stock initial (CMUP unique).

3. Méthode FIFO (First In, First Out)

Fiche de stock Entreprise MESBAHI										
Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	CU	M	Q	CU	M	Q	CU	M
01/06	S.I.							10	32	320
06/06	Entrée 1	30	32,4	972				10 40	32 32,4	320 972
								30		
15/06	Sortie 1				10 26 16	32 32,4	320 518,4			
								14	32,4	453,69
20/06	Entrée 2	40	32,6	1304				14 54	32,4	453,69
								40	32,6	1304
25/06	Sortie 2				14 32 18	32,4 32,6	453,69 586,8			
								22	32,6	717,2
27/06	Sortie 3				12	32,6	391,2	10	32,6	326
		70	-	2276	70	-	2270,09			

Vérification : SF théorique (en valeur) = 320 + 2276 - 2270,09 = 326 DH (approximatif).

4. Méthode LIFO (Last In, First Out)

Fiche de stock Entreprise MESBAHI										
Dates	Libellés	Entrées			Sorties			Stocks		
		Q	CU	M	Q	CU	M	Q	CU	M
01/06	S.I.							10	32	320
06/06	Entrée 1	30	32,4	972				10 40	32 32,4	320 972
								30		
15/06	Sortie 1				26	32,4	842,4	10 4	32 32,4	320 129,6
20/06	Entrée 2	40	32,6	1304				10 4 40	32 32,4 32,6	320 129,6 1304
25/06	Sortie 2				32	32,6	1043,2	10 4 8	32 32,4 32,6	320 129,6 260,8
27/06	Sortie 3				8 12 4	32,6 32,4	260,8 129,6	10	32	320
		70	-	2276	70	-	2276			

Vérification : SF théorique (en valeur) = 320 + 2276 – 2276 = 320.

5. Incidence sur les coûts de sorties et le stock final

Méthodes	Valorisation de sorties	Valorisation de S.F.
FIFO	2270 (sous-évaluée)	326 (surévalué)
LIFO	2276 (surévaluée)	320 (sous-évalué)
CMUP	2271,5 (moyenne)	324,5 (moyenne)

La méthode CMUP, représente une solution de compromis entre les deux méthodes FIFO et LIFO. Elle permet de lisser les variations des coûts des matières.

IV. Compte d'inventaire permanent

En comptabilité analytique il est nécessaire d'utiliser la méthode de l'inventaire permanent des stocks.

1. Présentation :

Les comptes d'inventaire permanent des stocks sont destinés à suivre tous les mouvements d'**entrées** et de **sorties** des stocks afin de connaître à tout 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.

Exemple entreprise Mesbahi :

CIP CMUP « à la fin de la période » matière première

Dates	libellés	Q	CU	M	Dates	libellés	Q	CU	M
01/06	SI	10	32	320	15/06	Sortie 1	26	32,45	843,7
06/06	Entrée 1	30	32,4	972	25/06	Sortie 2	32	32,45	1038,4
20/06	Entrée 2	40	32,6	1304	27/06	Sortie 3	12	32,45	389,4
						SF	10	-	324,5
TOTAL		80	32,45	2596	TOTAL		80	32,45	2596

CHAPITRE 4. COUT DE PRODUCTION ET INVENTAIRE PERMANENT DES PRODUITS

Les entrées de produits en stocks sont évaluées au **cout de production**.

I. PRODUITS EN STOCKS

1. Définition :

Le terme « produits » a traditionnellement deux acceptions très différentes :

- Il désigne l'ensemble des ressources génératrices de bénéfices que se crée l'entreprise et qui figurent au crédit du CPC.
- Il désigne également les biens et services créés par l'entreprise et normalement destinés à être vendus ou cédés au stade final d'élaboration. On distingue les produits aux principaux stades d'élaboration suivants : produits en cours, produits intermédiaires, et produits finis.

2. Classification :

- **Les produits en cours** sont des biens ou des services en cours de formation à travers un processus de production.
- **Les produits intermédiaires** sont ceux qui ont atteint un stade d'achèvement mais destinés normalement à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production.
- **Les produits finis** sont les biens et services qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production.

II. COUT DE PRODUCTION : EVALUATION DES ENTREES EN STOCKS

Conformément aux méthodes d'évaluation, les stocks sont enregistrés :

- A leur **cout d'acquisition**, pour les biens achetés par l'entreprise.
- A leur **cout de production** pour les biens produits par l'entreprise.

Un stock n'est jamais évalué au cout de revient, car celui-ci est déterminé au stade final (après distribution).

III. EVALUATION DES SORTIES DE STOCKS

Le cout de sortie du stock observé à une date quelconque, et notamment à l'inventaire, est obtenu par calcul selon l'une des trois méthodes suivantes :

-Méthode du cout moyen unitaire pondéré **CMUP**, qui comporte deux variantes :

- Méthode du cout moyen pondéré après chaque entrée ;
- Méthode du cout moyen pondéré à la fin de la période.

-Méthode du « premier entré, premier sorti » dite **FIFO** (en anglais First In, First Out)

-Méthode du « dernier entré, premier sorti » dite **LIFO** (en anglais Last In, First Out)

IV. ORGANISATION DU CALCUL DES COUTS DE PRODUCTION

Lorsque le processus de production d'une entreprise industrielle est complexe, il est conseillé d'en tracer le schéma technique (ou organigramme de production).

Le schéma technique permet de représenter le cheminement qui, à partir des matières utilisées, conduit à la production, puis à la vente de produits.

APPLICATION 1 :

Une entreprise fabrique :

- Un produit fini X dans l'atelier 1 à partir d'une matière première M
- Un produit fini Y dans l'atelier 2 à partir d'une matière première N

Les données relatives au mois de Mars sont les suivantes :

Stocks au 01/03 : Produits finis X : 2000 Unités à 15DH l'une Produits finis Y : Lot1 : 100 unités à 12 DH l'une Lot2 : 400 unités à 11 DH l'une	Stocks au 31/03 : Produits finis X : 998 unités Produits finis Y : ?
Consommation : Matière première M : 1000Kg à 20 DH le Kg Matière première N : 800 Kg à 25 DH le kg	Main d'œuvre directe (M.O.D.) : Atelier 1 : 500 h à 10 DH Atelier 2 : 800 h à 9 DH
Production : Produits finis X : 2000 unités Produits finis Y : 3200 unités	Ventes : Produits finis X : 3000 unités à 20 DH l'une Produits finis Y : 3000 unités à 15 DH l'une

Charges indirectes :

	Total	Approv.	Atelier 1	Atelier 2	Distribu.
Totaux après répartition secondaire	39 600	9 000	15 000	9600	6000
Nature UO		Kg acheté	Kg de matière traitée	Heure de MOD	Produit vendu
Nbre UO		1 800	1000	800	6000
Cout UO		5	15	12	1

NB : Les sorties de stocks sont valorisées au CMUP « à la fin de la période », mais pour le produit fini Y l'entreprise applique la méthode FIFO.

TAF : Calculer les coûts de production, et présenter les comptes d'inventaire permanent des produits finis.

Solution :**Cout de production des produits finis**

Eléments	X			Y		
	Q	CU	M	Q	CU	M
Charges directes						
Consommation matière première M	1000	20	20 000			
N				800	25	20 000
M.O.D. Atelier 1	500	10	5000			
Atelier 2				800	9	7200
Charges indirectes						
Atelier 1	1000	15	15 000			
Atelier 2				800	12	9600
Cout de production	2000	20	40 000	3200	11,50	36 800

CIP Produits Finis X

Libellés	Q	CU	M	Libellés	Q	CU	M
SI	2000	15	30 000	Sorties	3000	17,50	52 500
Entrées	2000	20	40 000	SF	998	17,50	17 465
				Différence d'inventaire (Mali)	2	17,50	35
Total	4000	17,50	70 000	Total	4000	17,50	70 000

CIP Produits Finis Y

Libellés	Q	CU	M	Libellés	Q	CU	M
SI Lot1	100	12	1200	Sorties Lot1	100	12	1200
Lot2	400	11	4400	Lot2	400	11	4400
Entrées Lot3	3200	11,50	36800	Lot3	2500	11,50	28750
					3000	-	34350
				SF Lot3	700	11,50	8050
Total	3700	-	42 400	Total	3700	-	42 400

APPLICATION 2 :

L'entreprise SOCOMAR fabrique deux produits T1 et T2, obtenus à partir d'une matière 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 2001 :

1. Tableau de répartition des charges indirectes :

Charges indirectes	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales		
		Adm.	Entretien	Approv.	Production	Distribu.
Totaux primaires	222 000	26 000	17 000	12 000	144 000	23 000
Répartition secondaire :						
Adm.		100%	10%	20%	40%	30%
Entretien		20%	100%	-	60%	20%
Nature unité d'œuvre				Kg de matière première achetée	Heure de M.O.D.	100 DH De ventes

Le total des charges indirectes comprend 22 000 DH de charges supplétives.

2. Stocks au 01/05 : Matière première M : 8000 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
5. Main d'œuvre directe utilisée par la section production :
 - 3150 H pour le produit T1
 - 2850 H pour le produit T2
 - Taux horaire : 32 DH
6. Production :
 - Produits finis T1 : 3000 unités
 - Produits finis T2 : 2000 unités
7. Ventes :
 - 2 500 produits T1 à 100 DH l'un
 - 1200 produits T2 à 125 DH l'un
8. Stocks réels au 31/05 : matière première M : 9000 kg
 - Produits finis T1 : 1000 unités
 - Produits finis T2 : 801 unités

NB : les sorties sont évaluées au CMUP « à la fin de la période »

TAF :

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 correspondant (CIP)
3. Calculer les coûts de production de T1 et T2 et présenter les CIP correspondants.

Solution :**1. Tableau de répartition des charges indirectes**

Charges indirectes	Montant	Sections auxiliaires		Sections principales		
		Adm.	Entretien	Approv.	Production	Distribu.
Totaux primaires	222 000	26 000	17 000	12 000	144 000	23 000
Répartition secondaire :						
Adm.		-30 000	3000	6 000	12 000	9 000
Entretien		4 000	- 20 000	-	12 000	4 000
T.R.S.	222 000	0	0	18 000	168 000	36 000
Nature unité d'œuvre				Kg de matière première achetée	Heure de M.O.D.	100 DH De ventes
Nbre UO				24 000	6000	4000
Cout UO				0,75	28	9

*Calcul des prestations réciproques :

$$\begin{cases} A = 26\,000 + 20\%E \\ E = 17\,000 + 10\%A \end{cases}$$

$$\begin{cases} A = 30\,000 \\ E = 20\,000 \end{cases}$$

*Calcul du nombre d'unités d'œuvre :

- Production : (T1) 3150 + (T2) 2850 = 6000
- Distribution : (T1) 2500 X 100 + (T2) 1200 X 125 = 4000 UO

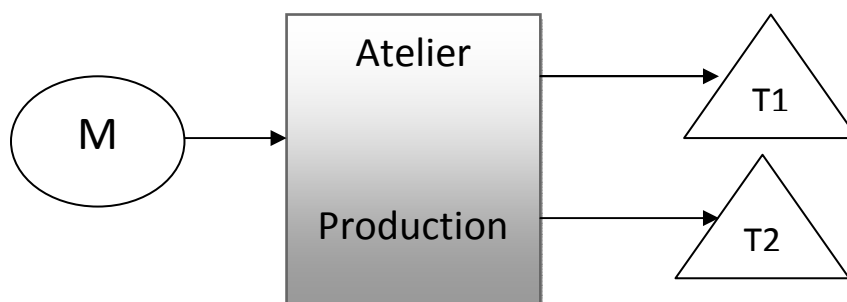
2. Cout d'achat matière première M

Eléments	Q	CU	M
Achats	24 000 KG	3,45	82 800
Ch. Indirectes d'appro	24 000 UO	0,75	18 000
Cout d'achat	24 000 KG	4,20	100 800

CIP Matière première M

libellés	Q	CU	M	libellés	Q	CU	M
SI	8000	3,40	27 200	Sortie* (consommation)	22 000	4	88 000
Entrée	24 000	4,20	100 800	SF (réel)	9 000	4	36 000
				Différence d'inventaire (Mali)	1 000	4	4000
Total	32 000	4,00	128 000	Total	32 000	4	128 000

*Sortie : (T1) 12 000 + (T2) 10 000 = 22 000

Schéma technique de fabrication**3. Coût de production des produits finis**

Éléments	T1			T2		
	Q	CU	M	Q	CU	M
Charges directes						
Consommation Matière première M	12 000	4	48 000	10 000	4	40 000
MOD	3150 h	32	100 800	2850 h	32	91 200
Charges indirectes						
Section production	3150 UO	28	88 200	2850 UO	28	79 800
Coût de production	3000	79	237 000	2000	105,5	211 000

CIP Produit fini T1

Libellés	Q	CU	M	Libellés	Q	CU	M
SI	500	86	43 000	Sorties* (ventes)	2500	80	200 000
Entrées (production)	3000	79	273 000	SF (réel)	1000	80	80 000
Total	3500	80	280 000	Total	3500	80	280 000

CIP Produit fini T2

Libellés	Q	CU	M	Libellés	Q	CU	M
SI	-	-	-	Sortie* (ventes)	1200	105,50	126 600
Entrées (Production)	2000	105,50	211 000	SF (réel)	801	105,50	84 505,50
Différence d'inventaire (Boni)	1	105,50	105,50				
Total	2001	105,50	211 105,50	Total	2001	105,50	211 105,50

CHAPITRE 5. COUT DE REVIENT ET RESULTAT ANALYTIQUE

I. COUT DE REVIENT :

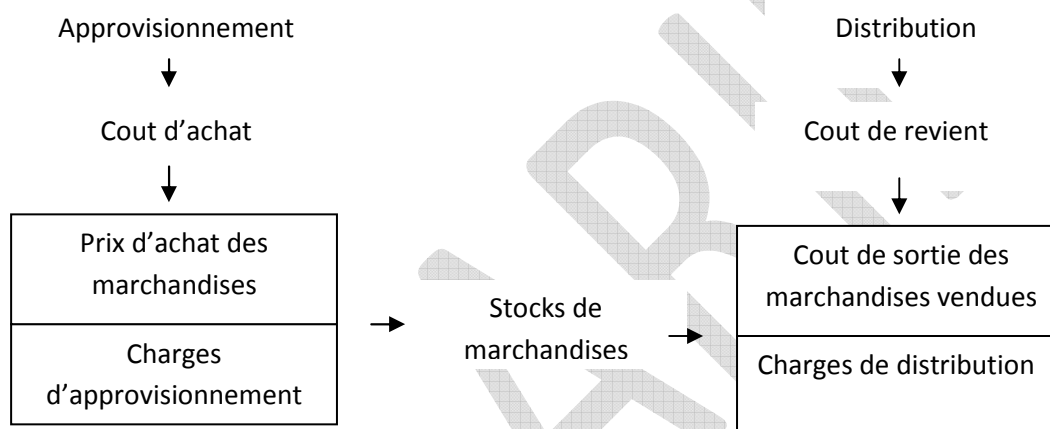
C'est le cout complet d'un bien ou d'un service vendu, cout de distribution inclus.

C'est le cout du produit à l'état ou il se trouve au stade final (cout de distribution inclus).

Le cout de distribution (cout hors production) est le cout comprenant exclusivement les charges directes et indirectes afférentes à l'exercice de la fonction distribution.

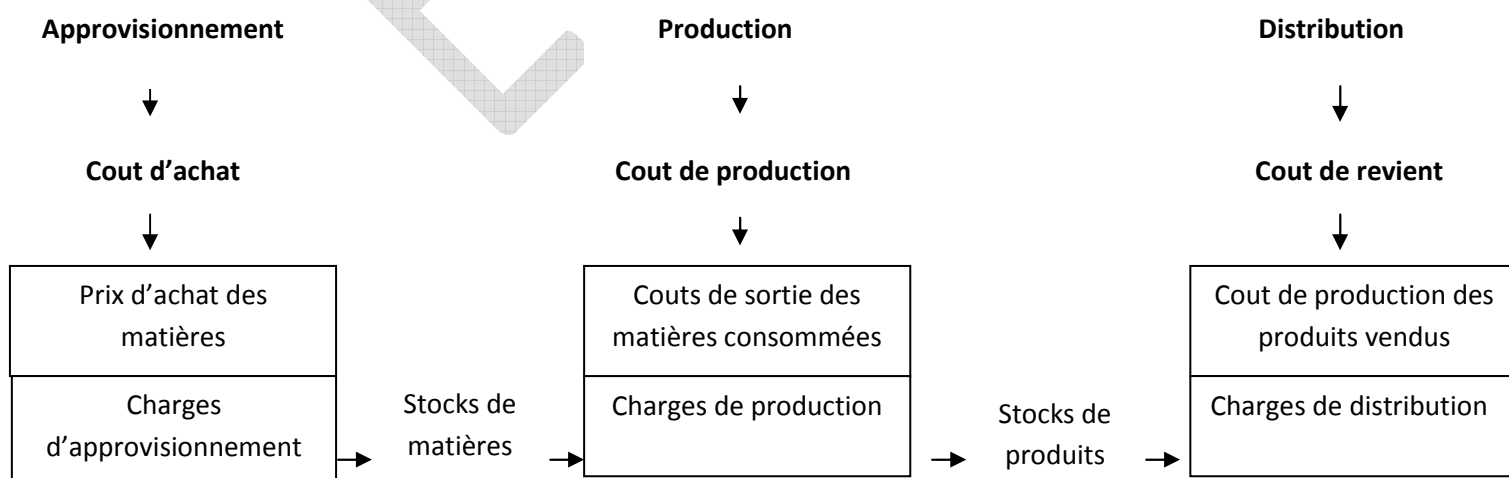
Pour une **entreprise commerciale**, le cout de revient est égal à la somme entre le cout d'achat des marchandises vendues et le cout de distribution.

$$\text{Cout de revient} = \text{cout de sortie des marchandises vendues} + \text{cout de distribution}$$



Pour une **entreprise industrielle**, le cout de revient est égal à la somme entre le cout de production des produits vendus et le cout de distribution (ou **cout hors production**).

$$\text{Cout de revient} = \text{Cout de sortie des produits vendus} + \text{Cout de distribution}$$



II. RESULTAT ANALYTIQUE :

Le résultat analytique d'exploitation (ou le résultat d'exploitation élémentaire) est la différence entre **un prix de vente** et **le cout de revient** correspondant.

Résultat analytique = Prix de vente – cout de revient

Il ne faut pas confondre résultat et **marge**. Une marge est la différence entre un prix de vente et un cout autre que le cout de revient. Une marge est généralement qualifiée à partir du cout auquel elle correspond.

Exemple : Marge sur cout d'achat, marge sur cout variable, marge sur cout de production, marge sur cout direct... (La marge sur cout direct est dite aussi une marge contributive).

Entreprise commerciale

Chiffre d'affaires net (Ventes nettes)	
Cout de revient	Résultat (bénéfice)
Cout de revient	Résultat (bénéfice)
Cout d'achat des marchandises vendues	Charges de distribution
Cout d'achat des marchandises vendues	Marge brute (Marge sur cout d'achat)

Entreprise industrielle

Chiffre d'affaires net (Ventes nettes)	
Cout de revient	Résultat (bénéfice)
Cout de production des marchandises vendues	Charges de distribution (cout hors production)
Cout de production des marchandises vendues	Marge sur cout de production

Exemple : Reprendre le cas de l'entreprise SOCOMAR

1. Calculer le cout de revient pour chacun des deux produits finis.
2. Calculer le résultat analytique sur chacun des deux produits finis.

Cout de revient des produits finis vendus

Eléments	T1			T2		
	Q	CU	M	Q	CU	M
Cout de production des produits vendus	2500	80	200 000	1200	105,50	126 600
Charges indirectes de distribution						
Section distribution*	2500 UO	9	22 500	1500 UO	9	13 500
Couts de revient	2 500	89	222 500	1200	116,75	140 100

Section distribution (Voir tableau de répartition des charges indirectes)*Produit T1 :**

Q : 2500 (quantité vendue) X 100 (prix de vente) / 100 (pour chaque 100 Dh de ventes)
=2500 UO

Produit T2 :

Q : 1200 (quantité vendue) X 125 (prix de vente) / 100 (pour chaque 100 Dh de ventes)
=1500 UO

(Soit : 2500 UO + 1500 UO = 4000 UO)

Résultat analytique

Eléments	T1			T2		
	Q	CU	M	Q	CU	M
Prix de vente	2 500	100	250 000	1200	125	150 000
(-) Coûts de revient	2 500	89	222 500	1200	116,75	140 100
(=) Résultat analytique	2 500	(+) 11	(+)27 500	1200	(+) 8,25	(+) 9 900

CHAPITRE 6. PROBLEMES PARTICULIERS DE CALCUL DES COÛTS DE PRODUCTION

L'existence de produits en-cours, de produits résiduels (déchets et rebus) ou de sous-produits complique le calcul des coûts de production.

I. LES EN-COURS DE PRODUCTION

1. Définition

Les produits en-cours sont des biens ou des services en-cours de formation à travers un processus de production

Les en-cours sont des produits dont la production a été commencée sans être achevée à la fin de la période considérée. Ils sont invendables et inutilisables en l'état. Leur utilisation impose leur achèvement.

En-cours à la fin de la période (n-1) (En-cours initial de la période n)	Produits commencés en-cours de la période n
---	---

Produits commencés et achevés au cours de la période n	En-cours à la fin de la période n (en-cours final de la période n)
---	--

Produits achevés au cours de la période n

2. Traitement comptable

Les charges de production engagées au cours d'une période comprennent :

- les charges supportées pour l'achèvement des produits commencés et non-achevés pendant la période précédente (en-cours initiaux) ;
- les charges supportées pour la production des produits commencés et achevés au cours de la période considérée ;
- l'ensemble des charges qu'ont nécessités les produits non achevés à la fin de période (en-cours final)

Les produits achevés au cours de la période n sont constitués par les produits réalisés suite à l'achèvement des en-cours initiaux et des produits commencés et achevés au cours de la période n.

Donc le cout de production des produits achevés durant la période n est composé :

- Du cout de production des en-cours initiaux plus le cout de leur achèvement ;
- Du cout de production des produits commencés et achevés durant la période.

3. Evaluation des en-cours

La connaissance de la valeur des en-cours est subordonnée à la connaissance des charges qu'a nécessités leur production.

3.1.Cas de fabrication pour le stock :

Le total des charges de production est partagé entre les produits achevés et les produits en-cours de fabrication en fonction des données techniques, par exemple, proportionnellement aux temps de fabrication des produits achevés et aux temps de fabrication des produits en-cours.

VOIR LES EXEMPLES

3.2.Cas de fabrication sur commande :

Toute commande reste en-cours tant qu'elle n'est pas achevée. Il est alors facile d'évaluer chacune des commandes en fonction des bons de sortie des matières, des bons de travail, des feuilles d'imputation aux couts des charges de section déjà engagées (charges directes).

VOIR EXEMPLE

NB : les en-cours qui sont des produits inachevés sont différents des produits intermédiaires (produits semi-finis) lesquels sont des produits qui ont atteint un stade d'achèvement mais qui sont destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production (EXEMPLE : dans une usine de fabrication de voitures, le bloc moteur achevé, les pneus achevés, les portières achevés...constituent des produits intermédiaires).

II. LES PRODUITS RESIDUELS

Les produits résiduels comprennent les déchets et les rebuts de fabrication. Ils comprennent également les produits finis et les produits intermédiaires impropres à une utilisation ou à une utilisation ou à un écoulement normal.

1. Définition

Se sont les **déchets** et **rebut**s de fabrication destinés normalement à être vendus.

*Les **déchets** sont des **résidus** de toute nature provenant de la fabrication.

Exemples :

- Les copeaux (lamelles en spirales) de cuivre ou de fer, les limailles dans l'industrie métallurgique.
- La sciure et les chutes de bois dans les scieries et les menuiseries.
- Les chutes de tissus dans l'industrie de la confection
- Le tourteau dans les huileries.

*Les **rebut**s sont des **produits impropres** à une vente normale, mais pouvant être vendus avec rabais (produits défectueux ou ne répondant pas à la qualité voulue).

Exemples :

- Les pièces présentant un défaut dans l'industrie de la porcelaine.
- Les pantalons défectueux dans l'industrie de la confection.

2. Traitement comptable des produits résiduels :

Les produits résiduels peuvent avoir une certaine valeur marchande comme ils peuvent être sans valeur. De cette situation dépend leur destination.

2.1. Déchets et rebuts perdus (sans valeur)

Se sont des produits résiduels ne pouvant être ni vendus ni utilisés. Ils sont sans valeur. Ils sont destinés à être évacués. Toutefois, leur évacuation (enlèvement) de l'entreprise peuvent entraîner des frais pour celle-ci (frais de transport, frais de nettoyage...).

Ces frais sont incorporés au coût de production du produit dont la fabrication a donné lieu à ces produits résiduels.

VOIR EXEMPLES

2.2. Déchets et rebuts ayant une certaine

Généralement les déchets et rebuts ont une certaine valeur marchande. Ils sont alors destinés à être vendus en l'état ou après transformation.

Dans certains cas les déchets et rebuts obtenus sont récupérés pour être utilisés à fabriquer soit les mêmes produits dont ils sont issus soit d'autres produits.

2.2.1. Déchets et rebuts destinés à être vendus en l'état

Ils sont évalués soit au prix du marché, soit au prix probable de vente diminué d'une décote, représentant les charges de distribution et la marge bénéficiaire.

La valeur ainsi obtenue sera déduite du coût de production du produit dont la fabrication a donné lieu à ces produits résiduels.

VOIR EXEMPLES

2.2.2. Déchets et rebuts destinés à être vendus après traitement

VOIR EXEMPLE

III. LES SOUS-PRODUITS (PRODUITS SECONDAIRES)

1. Définition

Ce sont des produits obtenus accessoirement à la fabrication des produits qui relèvent de l'activité de l'entreprise (produits principaux).

Exemples :

- Le son est un sous-produit dans les minoteries.
- Dans l'élevage industriel les peaux sont des sous-produits de la viande.

2. Evaluation du sous-produit

2.1. Evaluation normale :

Le cout de production du sous-produit résulte de l'analyse rationnelle des charges (répartition des charges entre les produits principaux et le sous-produit). Le sous-produit est alors traité comme un produit principal, de **moindre valeur marchande.**

2.2. Evaluation par des procédés simplifiés :

Quand le sous-produit est de faible valeur, on peut l'évaluer de la même manière que les produits résiduels.

VOIR EXEMPLES