

CHAPITRE 2

Le modèle des centres d'analyse

La détermination des coûts de revient des produits d'une entreprise nécessite une première phase de modélisation de cette entreprise afin de permettre le rattachement des charges de la comptabilité financière aux coûts des produits.

Cette modélisation doit déboucher sur le réseau de calcul des coûts de l'entreprise, réseau sur lequel s'appuiera la démarche de calcul des coûts.

1) Le réseau d'analyse des coûts.

Thème : le cas Bernhard

Cette société fabrique deux familles de moteurs électriques destinés à l'équipement d'outillages industriels. Les moteurs M1 sont des moteurs standards dont les composants sont achetés auprès des fournisseurs. Les moteurs M2 sont produits sur commande. Leur carter, adapté aux besoins des clients, est dessiné dans le service "Etudes et ordonnancement" puis fabriqué dans l'atelier "Usinage".

Les moteurs M1 et M2 sont montés dans l'atelier "Assemblage".

La société est organisée autour de 4 grandes fonctions :

- *gestion des approvisionnements.*
- *production, comprenant le service études et deux ateliers de fabrication*
- *commercialisation*
- *administration.*

La société Bernhard détermine chaque mois le coût de revient de ces 2 types de produits. Ce calcul résulte d'une procédure de traitement des charges de la comptabilité générale, qui s'appuie sur l'analyse des flux internes de la société.

Le réseau d'analyse des coûts doit ainsi permettre l'affectation des charges aux coûts. Cette affectation peut être relativement simple si l'on peut déterminer un lien direct entre les charges et les coûts des produits (on parlera alors **de charges directes**) et plus complexe si cette affectation ne peut être directe (on parlera alors **de charges indirectes**).

11) L'affectation des charges directes.

Cas Bernhard : quelles sont les charges qui peuvent être affectées directement aux coûts des produits ?

Cette analyse est nécessairement spécifique au cas étudié. Chaque entreprise dispose de son propre réseau d'analyse des coûts.

Cependant en règle générale les éléments "classiques" de charges directes sont :

- les consommations de matières et de fournitures;
- la main d'œuvre directe des ateliers.

12) L'affectation des charges indirectes.

Des charges telles que :

- la consommation d'énergie
- la rémunération du personnel d'encadrement ou du personnel administratif
- les services d'entretien, etc

ne peuvent être affectées de façon directe à un type de moteurs M1 ou M2.

Ces charges indirectes sont consommées par les fonctions d'approvisionnement, de production, de commercialisation ou d'administration. Leur attribution aux produits s'effectue donc en deux étapes :

- les charges indirectes sont affectées ou réparties entre les fonctions représentées en comptabilité par des centres d'analyse.
- les charges des centres d'analyse sont alors imputées aux coûts des produits.

121) Les centres d'analyse.

Pour effectuer le traitement des charges indirectes, l'entreprise est divisée en centres d'analyse, qui correspondent généralement à son organisation fonctionnelle. Ce qui veut dire que les charges indirectes vont être dans un premier temps regroupées dans ces centres d'analyse avant de pouvoir être imputées aux coûts des produits.

Dans le cas Bernhard il est possible de distinguer 6 centres d'analyse.

Un centre d'analyse est :

- opérationnel (on dit aussi centre de travail) s'il est directement lié à l'activité de l'entreprise (centre d'approvisionnement, centre de production...)
- de structure (on dit aussi centre de frais) s'il est peu lié à l'activité de l'entreprise (centre de gestion du personnel par exemple).

On distingue plus généralement :

- les centres principaux : ce sont des centres d'analyse dont les charges sont imputées au moyen des unités d'œuvre aux coûts des produits ou des services.
- les centres auxiliaires : les charges de ces centres sont cédées à d'autres centres (auxiliaires ou principaux) au cours de la répartition secondaire (voir ci-dessous).

122) Les unités d'œuvre.

Une fois les charges regroupées dans les centres d'analyse il faut encore trouver un moyen de les affecter aux coûts des produits.

Dans le cas Bernhard par exemple, la question est la suivante : comment imputer les coûts des centres d'analyse aux moteurs M1 et M2 ?

C'est au gestionnaire de déterminer l'unité d'œuvre c'est à dire la clé d'imputation qui permet de répartir ces charges des centres d'analyses aux différents produits.

Le PGG 1982 définit l'unité d'œuvre comme une "unité de mesure dans un centre d'analyse servant notamment à imputer le coût de ce centre aux coûts des produits".

2) La démarche

La répartition des charges indirectes se fait sous la forme d'un tableau appelé tableau de répartition des charges indirectes

Elle s'opère en deux étapes

1° Répartition primaire : les charges indirectes sont réparties, grâce à des clefs de répartition (généralement en pourcentage) librement choisie par l'entreprise, entre tous les centres d'analyse concernés par les charges : on obtient alors les totaux primaires

2° Répartition secondaire : les totaux des centres auxiliaires sont réparties, grâce à d'autres clefs, dans les centres principaux (elle s'y ajoute donc aux sommes déjà enregistrées dans la répartition primaire) pour obtenir les totaux définitifs des centres principaux.

3) Le calcul des charges incorporables.

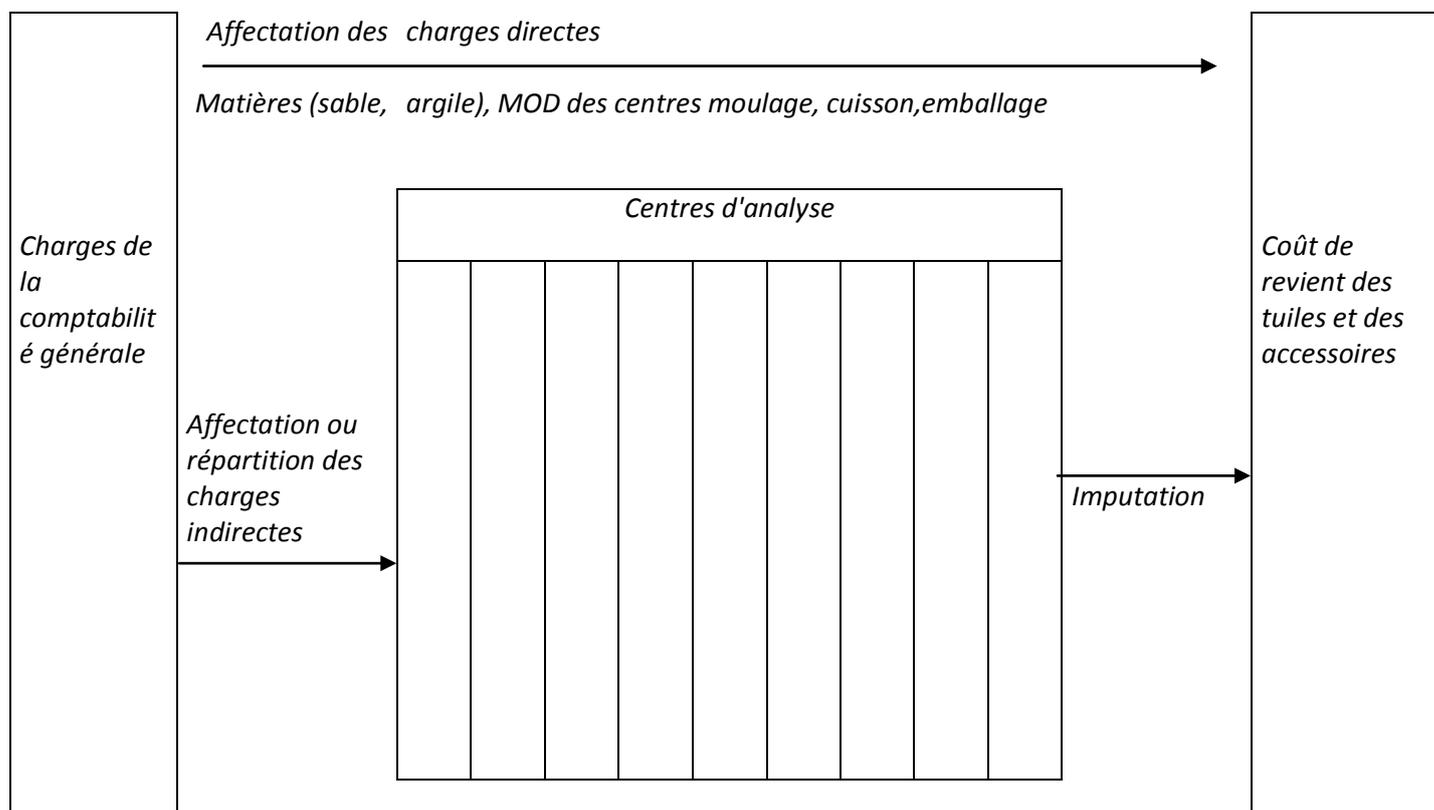
Thème : cas Lechner

La société Lechner produit des tuiles en terre cuite et les accessoires complémentaires (faîtières, raccords...) à partir d'un mélange de sable, d'argile et de colorants. La production des tuiles est automatisée selon un processus continu qui assure le moulage et la cuisson.

Les accessoires relèvent d'un procédé encore artisanal, les phases de mélange, moulage et cuisson étant assurées dans 2 ateliers (atelier moulage et atelier cuisson).

Les tuiles et les accessoires sont ensuite contrôlés, conditionnés et entreposés, le transport étant assuré par les clients ou par des intermédiaires qui viennent s'approvisionner sur le site.

Afin de calculer les coûts des activités tuiles et accessoires, Mme Delphine, contrôleuse de gestion (si, si) de la SA Lechner a défini le réseau d'analyse à partir de son organisation fonctionnelle :



Relevé des charges du mois de mai N

Charges par nature	Montants en €
<i>Achats de matières et de fournitures</i>	
Argile	100 000
Sable	72 000
Palettes	42 000
<i>Autres approvisionnements</i>	52 146
<i>Autres charges externes</i>	35 166
<i>Impôts et taxes</i>	3 082
<i>Salaires et traitements</i>	49 175
<i>Charges sociales</i>	22 477
<i>Dotations aux amortissements (1)</i>	50 054
<i>Charges financières</i>	2 000
Total	428 100

(1) les dotations sont calculées sur la base d'un mois

Les charges incorporables sont les charges que la comptabilité analytique incorpore dans ses coûts. Elles peuvent être différentes de celles de la comptabilité générale.

31) La périodicité du calcul des coûts.

Un coût se calcule toujours par rapport à une période donnée : mois, trimestre, année...

Problème : en comptabilité générale, certaines charges ne sont enregistrées qu'une seule fois par année ou par trimestre... (Exemple des dotations aux amortissements, annuelles).

Pour calculer des coûts mensuels, il est donc nécessaire de faire un abonnement mensuel de ces charges pour calculer des coûts mensuels.

32) Importance du choix des charges.

Un double principe guide le choix des charges à incorporer en comptabilité analytique :

- ne pas prendre en compte des éléments ayant un caractère exceptionnel par rapport à l'activité. Ainsi certaines charges de la comptabilité générale seront elles **non incorporables** en comptabilité analytique.

- prendre en compte tous les éléments correspondant à tous les facteurs intervenant dans la fabrication et la dans la vente. Il faudra en conséquence rajouter aux charges incorporées par la comptabilité analytique certaines charges non enregistrées par la comptabilité générale (les charges supplétives).

Ce double principe explique l'existence de différences d'incorporation. Il n'y a pas coïncidence totale entre les charges incorporées dans les coûts et les charges de la comptabilité générale

321) Les charges non incorporables.

Il s'agit des charges de la comptabilité générale non prises en compte dans le calcul des coûts :

- les charges exceptionnelles.
- certaines dotations (par exemple les dotations aux amortissements des frais d'établissement : charge atypique par rapport à l'exploitation).
- certaines charges indépendantes de l'activité habituelle.

322) Les charges supplétives.

Il s'agit des charges non enregistrées en comptabilité générale mais prises en compte dans le calcul des coûts :

- rémunération théorique des capitaux propres : il s'agit de rendre les coûts obtenus comparables à ceux d'une entreprise financée entièrement par emprunt.
- rémunération du travail de l'exploitant non salarié : rémunération fictive intégrée dans les coûts pour permettre les comparaisons avec d'autres entreprises (dont le dirigeant est salarié).

323) Les charges de substitution.

Certaines charges de la comptabilité générale sont calculées selon des règles fiscales qui peuvent être éloignées des considérations économiques. Dans ce cas on substituera à ces montants de nature fiscale des valeurs économiquement significatives.

Les charges de substitution concernent principalement trois types de charges :

- les consommations de matières : pour certains calculs de coûts une valeur conventionnelle de sortie de stocks peut être substituée aux valeurs normalement utilisées.
- les dotations aux amortissements : les dotations aux amortissements calculés selon des règles fiscales sont remplacées par des montants économiquement plus significatifs.
- les dotations aux provisions : les provisions en comptabilité financière sont le plus souvent calculées selon des règles fiscales. Elles peuvent être remplacées en comptabilité financière par des charges étalées dont les montants sont calculés en fonction de considérations purement économiques.

4) Le traitement des charges directes.

Une charge est directe dès lors qu'il est possible d'affecter sans ambiguïté une consommation au coût d'un produit.

Cette affectation peut résulter de la mesure des consommations réelles (quantités, temps etc....).

Elle peut aussi être obtenue plus rapidement à partir d'informations techniques fournies par le bureau des méthodes :

- pour les matières premières : les nomenclatures définissent la composition du produit.
- pour la main d'œuvre directe : les gammes de fabrication définissent les temps des opérations à réaliser sur chaque produit.

5) Le traitement des charges indirectes.

Les charges indirectes, par nature non affectables directement aux produits, posent un problème d'intégration dans la démarche de calcul de coût complet.

La méthode des centres d'analyse propose une démarche de traitement qui comporte plusieurs étapes :

- la répartition primaire des charges indirectes dans des centres d'analyse.
- la répartition secondaire des charges indirectes dans les centres d'analyse principaux.
- le choix des unités d'œuvre.

51) Principes et types de centres d'analyse.

La nature d'un centre d'analyse : compartiment (division) comptable permettent de regrouper les charges indirectes avant de les imputer aux coûts. Deux typologies des centres d'analyse :

- selon le mode d'imputation des charges indirectes aux coûts :

- **les centres opérationnels** : leur activité peut être mesurée à l'aide d'une unité physique, appelée **unité d'œuvre**, qui va permettre d'imputer les charges indirectes. Exemples : heure de MOD pour un atelier, kg de matière achetée pour un centre d'approvisionnement.

- **les centres structurels** : leur activité sera mesurée selon une unité non physique, dite **taux de frais** (une base monétaire, en réalité). Exemple : centre d'analyse distribution pour lequel l'imputation sera réalisée sur la base du coût de production et non sur la base du nombre d'articles vendus, ce qui permet de ne pas pénaliser les articles au coût faible).

- selon le mode de traitement préalable des charges indirectes :

- **les centres principaux** : centres d'analyse dont les charges sont directement imputées aux produits au moyen des unités d'œuvre ou des taux de frais.

- **les centres auxiliaires** : les charges de ce centre sont cédées à d'autres centres (auxiliaires ou principaux) au cours d'une phase de répartition secondaire. Il s'agit en fait de centres prestataires de services au bénéfice des centres principaux.

52) La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse.

521) La répartition primaire.

Attribution des charges indirectes aux centres principaux et auxiliaires, à l'aide de clés de répartition (pourcentages calculés sur la base d'études antérieures).

Thème Lechner :

M. Guillaume a procédé à la distinction entre les charges directes et indirectes du mois de mai :

Charges par nature	Charges directes	Charges indirectes
<i>Achats de matières et de fournitures</i>		
<i>Argile</i>	100 000	
<i>Sable</i>	72 000	
<i>Palettes</i>	42 000	
<i>Autres approvisionnements</i>		52 146
<i>Autres charges externes</i>		40 166
<i>Impôts et taxes</i>		3 082
<i>Salaires et traitements</i>	11 700	37 475
<i>Charges sociales</i>	5 800	16 677
<i>Dotations aux amortissements (1)</i>		48 054
<i>Charges financières</i>		12 000
Total	231 500	209 600

La répartition primaire consiste à regrouper ces charges dans les différents centres d'analyse de charges indirectes précédemment déterminés.

Le tableau ci-après présente cette répartition primaire entre centres d'analyse.

Charges indirectes	Total	Etude	Maintenance	Appro.	Mala- xage	Ligne tuiles	Moulage	Cuisson	Contrôle et emballage	Administ ration
<i>Répartition primaire</i>										
<i>Autres appro.</i>	52 146	1 820	3 534	550	5 600	32 180	860	5 000	762	1 840
<i>Autres charges externes</i>	40 166	1 361		10 200		12 790	1 165	1 500	1 200	11 950
<i>Impôts et taxes</i>	3 082	30	14	64	20	284				2 670
<i>Salaires et traitements</i>	37 475	1 230	505	1 100	690	14 200	2 430	350	2 130	14 840
<i>Charges sociales</i>	16 677	529	217	450	270	6 275	1 074	155	967	6 740
<i>Dotations aux amorts.</i>	48 054	6 850	4 100	900	1 400	25 820	1 500	2 770	3 000	1 714
<i>Charges financières</i>	12 000					5 600				6 400
Total après répartition primaire	209 600	11 820	8 370	13 264	7 980	97 149	7 029	9 775	8 059	46 154

522) La répartition secondaire.

Répartition des charges des centres auxiliaires dans les centres principaux (puisque ces centres auxiliaires travaillent pour les centres principaux).

Deux cas :

- répartition secondaire en cascade (sans réciprocité).

- répartition secondaire avec prestations réciproques (transferts croisés) : voir page 7

523) Nature, choix et utilisation des unités d'œuvre.

- la nature des unités d'œuvre.

L'unité d'œuvre d'un centre d'analyse va être la clé d'imputation des charges indirectes après répartition secondaire aux coûts des produits (l'objectif final de la démarche !).

- le choix des unités d'œuvre.

Deux conditions :

- les unités choisies doivent varier en étroite corrélation avec les montants des charges des centres correspondants.

- les unités choisies doivent permettre une mesure pertinente de leur niveau d'activité (vérification effectuée à l'aide d'un coefficient de corrélation).

Puis on détermine le cout de l'unité d'œuvre en divisant le coût du centre par le nombre d'unité d'œuvre.