

Mr zerhouni

Master : S8 FACG

Module : comptabilité de gestion

Corrigé du cas pratique : la société anonyme Tuiles nouvelles

Tableau de répartition des charges indirectes :

	Approvi.	Malaxage	Ligne tuiles	Moulage	Cuisson	Contrôle et emballage	Admin.
TRS :	13264	9555	108924	9969	11965	9769	46154
UO	100 dh de prix d'achat des matières	La tonne produite	Les 1000 tuiles produites	L(heure de MOD	L'heure de cuisson	L'heure de MOD	100 dh de coût de production
NUO	1720	2658.1	2040	540	6000	420	3839.29 (1)
cuo	7.7116	3.5947	53.3941	18.4611	1.9942	23.2595	12.0214

(1) Le coût de production il a été calculé et reporté sur le tableau de répartition

- Le calcul du coût d'achat de l'argile et du sable :

	Argile			Sable		
	Q	Cu	T	Q	Cu	T
Achats	2000	50	100000	800	90	72000
Centre	1000	7.7116	7712	720	7.7116	5552

approv.						
Total	2000	53.8558	107712	800	96.9405	77552

- **Le coût d'achat des matières consommées :**

Le calcul du coût d'achat des matières consommées revient à évaluer les sorties de stock du mois, en utilisant la méthode du CMUP :

Argile							
Eléments	Q	Cu	T	Eléments	Q	Cu	T
SI	100	52	5200	Matières consommées :			
				✓ Pour les tuiles	1836	53.7674	98717
				✓ Pour les accessoires	4.3	53.7674	231
Achat	2000	53.8558	107712	SF	260	53.7674	13964
Total	2100	53.7674	112912	Total	2100	53.7674	112912

CMUP = (SI + entrée) en valeur / (SI + entrée) en quantités

CMUP = 112912 / 2100 = 53.7674

Sable							
Eléments	Q	Cu	T	Eléments	Q	Cu	T
SI	80	90.5	7240	Matières consommées :			
				✓ Pour les tuiles	816	96.355	78626
				✓ Pour accessoires	1.8	96.355	173
Achat	800	96.9405	77552	SF	62.2	96.355	5993
Total	880	96.355	84792	Total	880	96.3550	84792

- Le calcul des coûts de production :

	Tuiles			Accessoires		
	Q	Cu	T	Q	Cu	T
Centre malaxage :						
Argile	1836	53.7674	98717	4.3	53.7674	231
Sable	816	96.355	78626	1.8	96.355	173
Frais du centre	2652 (1)	3.5947	9533	6.1	3.5947	22
Ligne tuiles :						
Frais du centre + en-cours initial -En-cours final	2040	53.3941	108924 4000 -2500			
Centre moulage :						
MOD				540		8500
Frais de centre				540	18.4611	9969

Centre cuisson : MOD Frais de centre				250 6000	1.9942	3000 11965
Centre contrôle et emballage : MOD Palettes +rebut éliminés -rebut vendus Frais de centre	280 2000	14.2857 20	4000 40000 1000 -4000	140	14.2857	2000
Coût de production des produits achevés	2000	172.4062	344812	3000	13.039	39117

(1) 2652 = 1836 + 816

Le coût de production = 344812 + 39117 = 383929

Nombre UO = 383929 / 100 = 3839.29 ; c'est ce nombre qui a été reporté sur le tableau de répartition

- **Le coût de production des produits vendus :**

Il s'agit d'évaluer les sorties de stock des palettes de tuiles et des accessoires destinés à la vente.

Les sorties de stock de palettes sont évaluées selon la méthode FIFO, alors que celles d'accessoires le sont au CMUP.

Palettes de tuiles			
Entrées	Q	Cu	T
SI	50	180	9000
Production	2000	172.4062	344812
Sorties :			
1 ^{ère} sortie	50	180	9000
2 ^{ème} sortie	1850	172.4062	318951
Total sorties	1900		327951

Accessoires							
Éléments	Entrées			Éléments	Sorties		
SI	350	13	4550	Ventes	3200	13.0349	41712
Production	3000	13.039	39117	SF	150	13.0349	1955
Total	3350	13.0349	43667	Total	3350	13.0349	43667

- Le coût de revient des produits vendus :

	Palettes			Accessoires		
	Q	Cu	T	Q	Cu	T
Coût de production	1900		327951	3200		41712
Admini	3448.12 (1)	12.0214	41451	391.17 (1)	12.0214	4702
Coût de revient	1900		369402	3200		46414

(1) Le coût de production / 100

- **Calcul et analyse du résultat par produit vendu :**

Résultat des palettes de tuiles = (1900x260) – 369402 = +124598

Résultat accessoires = (3200x 15) – 46414 = +1586

La SA TN réalise un bénéfice sur les deux produits : 124598 pour les tuiles , 1586 pour les accessoires. On constate que l'activité « tuiles » réalise un taux de marge (taux marge = résultat / CA) élevé de (124598/494000) 25.22% alors qu'il n'est que de (1586/48000) 3.30% pour les accessoires.

Il n'est pas envisageable de sacrifier la production des accessoires puisqu'ils sont complémentaires des tuiles, un toit ne pouvant être monté sans certains accessoires. Cependant, une étude de la gamme des accessoires doit être menée car certains d'entre eux, coûteux, peuvent être remplacés par d'autres, plus rentables. Il faut aussi s'intéresser au processus de production. Faut-il investir dans des machines plus performantes ? ou faut-il, à terme, envisager une production plus automatisée ? les coûts de MOD représentent de l'ordre du tiers du coût de revient.

Le centre d'analyse « contrôle et emballage » réunit deux activités distinctes dont l'une, l'emballage, ne concerne que les tuiles. Il est possible que les accessoires supportent des frais de ce centre d'activité qui ne les concernent pas et, que de ce fait, ils « subventionnent » la production des tuiles au détriment de leur rentabilité apparente. Il serait pertinent de scinder ce centre en un centre « contrôle » et un centre «emballage », chacun étant plus homogène. Là on touche une des principales limites de la méthode des entres d'analyse : les coûts des centres ne sont pas toujours homogènes.

Par exemple, le centre « contrôle et emballage » comporte les activités suivantes :

- Contrôler les tuiles et les accessoires ;
- Emballer les tuiles.

Les charges de la première activité varient en fonction du nombre d'opérations de contrôle ; pour la seconde activité, c'est le temps d'emballage qui est déterminant ; il concerne plus particulièrement les tuiles

Le choix d'une unité d'œuvre commune « heure de MOD » a deux conséquences :

- L'UO retenue ne permet pas une imputation réaliste des coûts de contrôle, en effet le coût de cette activité est liée davantage au nombre de contrôles réalisés ;

- Elle risque d'attribuer aux accessoires des coûts d'emballage qui reviennent aux tuiles. On dit alors que les accessoires subventionnent les tuiles.

De plus, du fait du développement des fonctions de support, le poids des sections auxiliaires s'accroît. Ainsi, les sections principales reçoivent des coûts non homogènes des sections auxiliaires qui seront eux-mêmes imputés aux produits en fonction d'une unité d'œuvre unique.

Ainsi, l'hétérogénéité des coûts dans les centres d'analyse génère une inexactitude des coûts de revient calculés, comportant le risque de décisions de gestion inappropriées.

Une autre limite de la méthode des centres d'analyse, porte sur l'absence de pertinence des unités d'œuvre retenues, telles que l'heure de MOD, l'heure machine ou l'unité de matière consommée (des unités volumiques, qui mesure le volume ou la quantité) qui sont relatives à un facteur de production, une ressource consommée. Or, les centres d'analyse regroupent des coûts dont la relation est faible avec ce type d'unité d'œuvre.

Par exemple, l'UO « heure de MOD » de 18.46 dh de l'atelier moulage comporte les amortissements des machines, des coûts de maintenance, de stockage ou encore de consommation d'énergie. Cette valeur de 18.46 dh ne constitue pas un indicateur pertinent pour les opérationnels de l'atelier car elle ne leur permet pas d'expliquer le coût du centre d'analyse. Au contraire, elle focalise l'attention sur la productivité de la main d'œuvre -selon le modèle taylorien- au détriment d'autres explications.

Vu ces limites, et il y'en a d'autres, le gestionnaire peut choisir de recourir à un autre modèle de calcul des coûts qui réponde mieux au problème des charges indirectes. **Le modèle de calcul des coûts à base d'activités** propose une réponse.