La comptabilité de gestion : l'analyse des charges et les coûts de revient "complets"

Document Alain Girou

Ism Paris

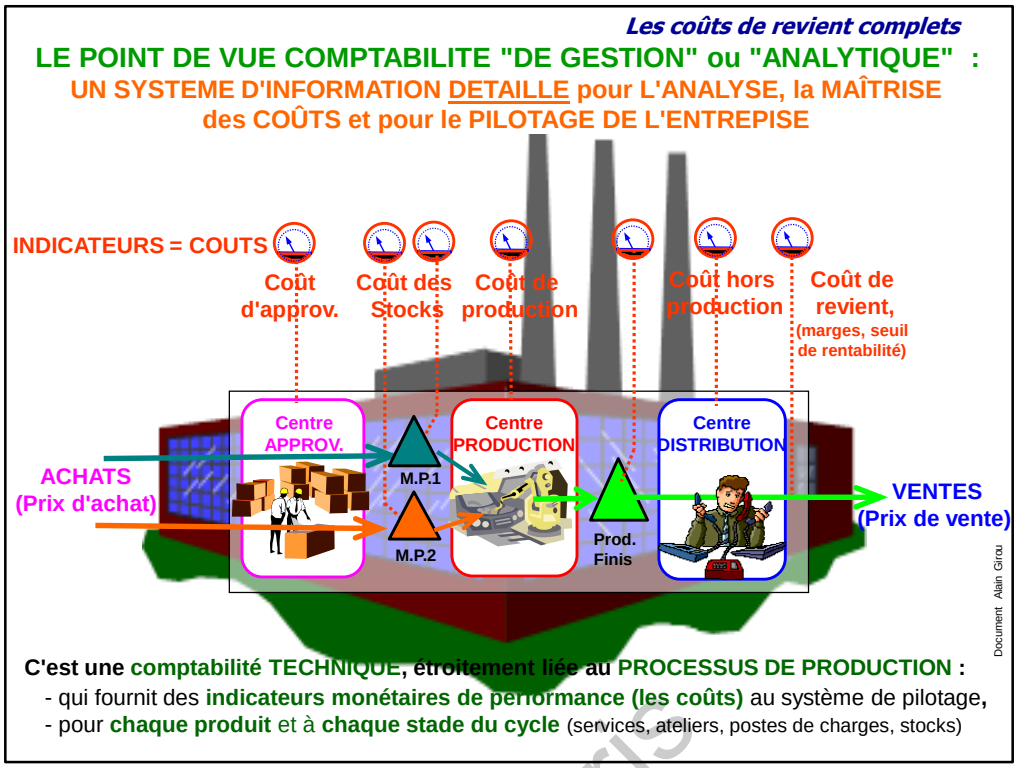
1er chapitre des 3 derniers chapitres de ce module consacrés totalement à la comptabilité de gestion, c'est-à-dire la comptabilité des coûts ou aussi appelée comptabilité analytique.
Dans ce chapitre, vous trouverez l'analyse des charges intégrées aux coûts, une approche des processus de calcul des coûts de revient par la méthode des coûts complets (ou « Full costing »), c'est-à-dire par intégration de la totalité des charges (directes, mais surtout indirectes) de l'entreprise dans ses coûts de revient. Et un aperçu de la méthode par les activités « AB Costing » (Activity Based Costing)

Contenu

- L'analyse des charges et leur incorporation aux COÛTS
- Les typologies ➔ 2 grandes approches classiques de coûts
- L'intégration de la totalités des charges, directes et indirectes : les coûts de revient complets
- Aperçu sur les coûts basés sur les activités ("AB Costing")

Document Alain Girou

ism Paris



RAPPEL sur la COMPTABILITÉ de GESTION par rapport à la COMPTABILITÉ FINANCIÈRE (revoir éventuellement partie 1, diapositives 5, 6 et 7)

C'est la comptabilité qui va surtout nous occuper dans ce module (parties 3, 4 et 5). C'est celle qui permet d'établir des indicateurs très utiles, bien que parfois discutables : ***les COÛTS.***

Alors que ***la comptabilité financière*** vise surtout fournir une ***image de la situation globale de l'entreprise*** et une explication tout aussi globale ***de son résultat*** à travers ses documents de synthèse afin d'informer principalement actionnaires et services fiscaux, ***la comptabilité de gestion est un véritable outil de pilotage de l'entreprise***.

Avec cette approche comptable différente, on va ouvrir et disséquer l'entreprise pour comprendre et modéliser très précisément l'organisation de ses flux et de ses stocks afin de mesurer comment tous les flux entrants sont consommés par les services, les activités, les stocks et les produits de l'entreprise.

La comptabilité financière (ou « générale ») va cependant jouer le rôle de ***système d'information*** dans lequel la ***comptabilité de gestion puisera*** la majeure partie ***des données nécessaires*** à ses calculs de coûts (en particulier dans les comptes de charges de la comptabilité financière).

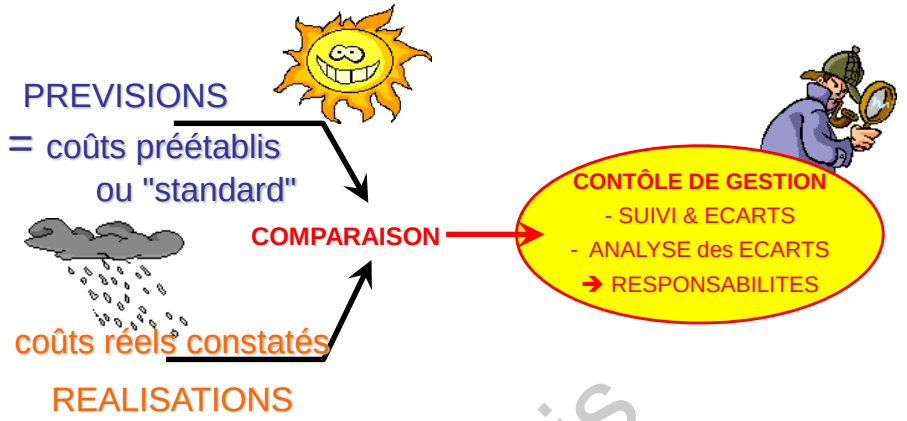
La comptabilité de gestion est une comptabilité ***technique*** dans le sens qu'elle construit ses modèles et algorithmes de calculs de coûts en suivant les processus de production décrits en particulier par les données techniques contenues dans les ERP.

Elle a pour ***objectif de fournir essentiellement des indicateurs synthétiques, prévisionnels ou réels constatés (a posteriori), les COÛTS*** (***= regroupement de charges*** de natures différentes sur des ***objets de coûts*** : produit, série de produits, stock, service, atelier, centre de coût, poste de charge…).

Isen Paris

Les COÛTS, OUTILS D'UN PROCESSUS DE PREVISION ET DE SUIVI DES DEPENSES (comptabilité BUDGETAIRE et CONTRÔLE de GESTION) :

- Les coûts sont des outils essentiels au cœur de la démarche prévisionnelle budgétaire
- et du contrôle de gestion
- (en particulier dans les ERP)



ism Paris

Outre des indicateurs de performances, les COÛTS, la comptabilité de gestion (pilotage) offre un processus complexe de prévisions et de suivi des recettes et surtout des dépenses.
C'est « ***la comptabilité budgétaire*** » qui permet aussi « ***le contrôle de gestion*** ».

Basée sur l'élaboration de ***coûts prévisionnels*** (ou coûts préétablis ou « coûts standard ») ***et comparés*** ensuite aux ***coûts réels obtenus***.
Les ***analyses des écarts*** entre les coûts prévisionnels et les coûts réels constatés (voir la partie 5 pour les coûts dans e-prelude), le contrôle de gestion ou contrôle budgétaire, ***impliquent aussi des responsabilités et des mesures correctives***.
C'est dans ce sens aussi un outil souvent jugé imprécis et non neutre du management.

Passage de la notion de CHARGES (concept de la comptabilité financière) à la notion de COÛTS (concept de comptabilité de gestion)

"Un coût n'est pas un fait, mais tout au plus une opinion !"

UN EXEMPLE TRES SIMPLE : "Votre grand-mère va au marché et achète :

- *5 kg de choux pour 2 € (prix total pour les **5 kg**)*
- *5 kg de carottes pour 4 € (prix total pour les **5 kg**)*

Mais elle dépense pour l'aller et le retour : 1,20 € d'autobus !

*Quel est le coût de revient (donc avec le transport) pour la grand mère **d'un kg** de choux et **d'un kg** de carottes ?"*

Pour mener ce calcul, 3 hypothèses possibles (soit **3 opinions** différentes) :

- le coût du transport est répercuté aux produits selon leur prix d'achat ;
- le coût du transport est répercuté aux produits selon leur poids ;
- en fait, la grand-mère était allée au marché uniquement pour acheter ses choux et l'achat des carottes s'est révélé être une opportunité imprévue.

Objectifs : Effectuez les calculs proposés **et** commentez brièvement.

Document Alain Girou

ism Paris

Réponses et commentaire : Le coût de revient de chacun des produits est directement affecté par l'hypothèse (l'opinion) retenue pour le calcul

Mais alors, quel est le mode de calcul qui traduit le mieux la réalité économique ?

Les frais de transport sont-ils liés à la valeur des produits transportés, à leur poids, ou à l'évènement qui les a déclenchés (coût marginal de l'hypothèse 3) ?

Il n'y a pas toujours de réponse parfaite et absolue à ces questions !

Dans une situation d'entreprise, les modalités de facturation, le contexte du problème posé, les pratiques comptables, peuvent permettre de choisir (d'arbitrer) une réponse. Mais, pour beaucoup de frais indirects, la réponse relève très souvent de « l'opinion » du gestionnaire dans ses choix, ses arbitrages entre des options plus ou moins rationnelles ou légitimes.

(2 euros + 0,40) / 5 = 0,48 euro

(2 euros + 0,60) / 5 = 0,52 euro

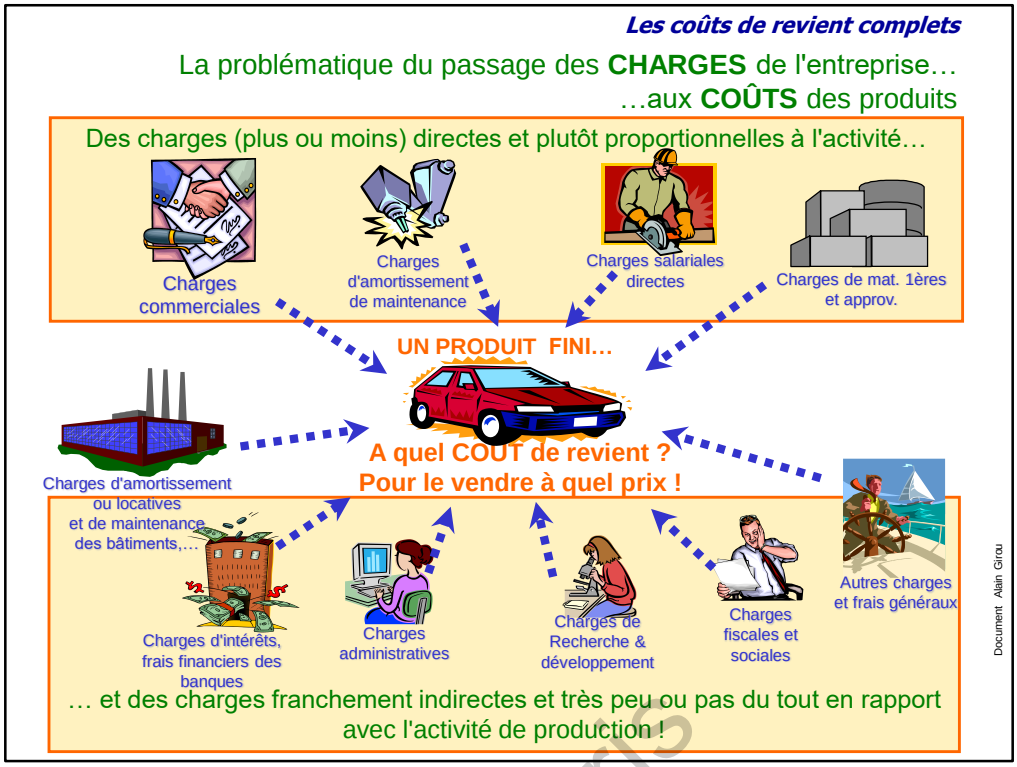
(2 euros + 1,20) / 5 = 0,64 euro

	Hypothèse 1 (selon le prix)	Hypothèse 2 (selon le poids)	Hypothèse 3 (au coût marginal)
Coût **du kg** de choux	0,48 €	0,52 €	0,64 €
Coût **du kg** de carottes	0,96 €	0,92 €	0,80 €

(4 euros + 0,80) / 5 = 0,96 euro

(4 euros + 0,60) / 5 = 0,92 euro

(4 euros + 0) / 5 = 0,80 euro



L'essentiel de la problématique du passage des charges de la comptabilité financière (charges représentant des ressources +/- consommées par l'entreprise et enregistrées dans des comptes les regroupant par nature, les comptes de charges de la classe 6 du plan comptable général) ***se résume un peu à cette diapositive.***

L'entreprise consomme au fil des jours d'activité (et même pendant le week-end pour certaines consommations) des charges de natures très différentes. Ces charges sont enregistrées dans des comptes par nature (classe 6 du PCG).

Certaines de ces consommations sont ***DIRECTEMENT*** et +/- proportionnellement ***consommées par les produits*** à l'occasion de leur passage dans le processus de fabrication. ***Les proportions sont facilement identifiables pour les calculs de coûts grâce aux données techniques*** (en particulier dans les « gammes de fabrication » et dans les « nomenclatures »).

Mais beaucoup de ces charges peuvent être consommées INDIRECTEMENT et par plusieurs produits sans qu'on sache précisément comment et combien (par exemple l'énergie consommée par des machines polyvalentes et leurs charges de maintenance, la rémunération de personnel de polyvalent, des cadres techniques, etc.).

Pire, certaines de ces charges (et non des moindres) n'ont même aucun rapport, de près ou de loin, avec la production de l'entreprise (tous les frais généraux, des dépenses de sponsoring, des frais d'intérêts pour les emprunts de l'entreprise, les frais de fonctionnement administratifs, de représentation, de location des bâtiments, voire de recherche et développement pour des prototypes et beaucoup de produits qui n'existeront finalement jamais…) !

Pourtant, ***il faut bien que TOUTES ces charges soient payées par les produits*** qui sortent des ateliers de l'entreprise et sont ensuite vendus à ses clients. ***Mais alors, comment répartir toutes ces charges entre les différents produits (calculer leur coût de revient) de manière à déterminer des PRIX (coût de revient + marge bénéficiaire)*** qui permettent à l'entreprise de ne rien oublier comme charges tout en offrant des tarifs qui restent cohérents et compétitifs ?

Vaste programme…

ism Paris

PRIX, CHARGE, COÛT : Attention aux confusions !

"*L'accumulation de **CHARGES** sur un produit détermine un **COÛT***"

(*Définition du plan comptable*)

Donc, un coût est un **regroupement de charges sur un objet de cout**…
sur un produit (unité, stock, série) ou
sur un centre de coût ou de charges (un service, un atelier,
un poste de charge, voire une division abstraite de l'entreprise)

Et plus de confusion possible …

Un COÛT = addition de charges relatives à un élément défini (l'objet de coûts) :
produit, série ou famille de produits, fonction, service, poste, activité, etc.

1 charge + 1 charge + … = 1 COÛT

Exemple :

PRIX D'ACHAT (ex. d'une Mat. Prem.)	+	**FRAIS D'APPRO.** (conditionnement, transport, assurance, manutention…)	=	le **COÛT** (complet) **D'ACHAT** (ou d'approvisionnement)

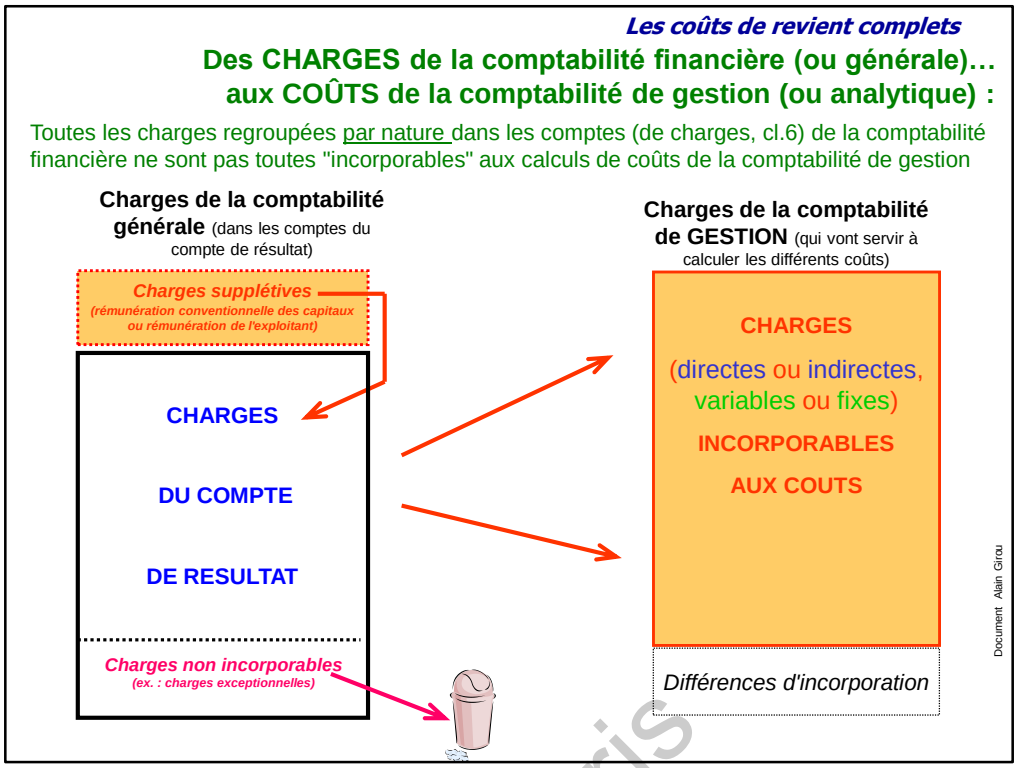
Document Alain Girou

isn Paris

Un coût est la valorisation de la ***consommation de ressources*** (matières, services, main d'œuvre, machines…)

Un ***objet de coût*** se définit comme tout élément pour lequel une mesure spécifique de son coût est jugée utile (articles, lot d'articles, activité, atelier, service…).

On cumule sur ***l'objet de coût*** la valeur de l'ensemble de ses consommations de ressources.



Toutes les ***charges regroupées par nature dans les comptes de charges de la comptabilité financière*** (appelés de « classe 6" dans la nomenclature du « plan comptable ») ne sont ***pas toutes « incorporables » aux calculs de coûts de la comptabilité de gestion***.
Certains flux ne sont pas répertoriés en tant que charges par nature dans les comptes de charges de la comptabilité financière ***bien qu'ils s'apparentent à des charges, des consommations régulières*** pour l'entreprise : une rémunération conventionnelle des capitaux qui peut s'imposer à l'entreprise ou la rémunération personnelle pour son travail que l'exploitant d'une petite entreprise individuelle doit prélever chaque mois sur les bénéfices de son exploitation constituent des charges qui, du fait de leur nature, n'apparaissent pas dans les comptes de charges de l'entreprise. Alors qu'elles traduisent bien une consommation de ressources. Il peut donc être jugé convenable d'ajouter ces « charges supplétives » aux charges incorporées aux calculs de coûts. Mais ces cas sont marginaux et nous n'en parlerons plus dans ce cours.
De même, ***certains flux de charges constitués par des pertes de valeurs (moins-values) à caractère accidentel, ponctuel, exceptionnel*** pour tout dire (destruction accidentelle d'un bien de l'entreprise, amendes pénales, condamnation de l'entreprise à verser des dommages-intérêts…), ce qu'on nomme du reste dans le compte de résultat ***« Charges exceptionnelles » ne concerne pas forcément l'activité régulière de l'entreprise***. Si elles constituent bien des moins-values qui impacteront au final le résultat, elles ne doivent pas forcément être prises en considération pour calculer des coûts censés plutôt mesurer la consommation « normale », courante, de ressources par les objets de coût. Ces charges (pour tout ou partie, au choix de l'entreprise) ***pourront être exclues des charges incorporées aux coûts***. ***Ce sont des « charges non incorporables ».*** D'où des écarts possibles entre la somme des charges inscrites dans les comptes de charges de la comptabilité financière (source de l'information de la comptabilité de gestion) et la somme des charges incorporées aux calculs de coût, écarts alors appelés ***« Différences d'incorporation ».***
Mais, là encore, nous n'évoquerons plus cette particularité assez marginale pour notre cours.

ism Paris

TYPOLOGIE DES CHARGES : 2 critères de distinction…

Critère de la DESTINATION / Critère de la VARIABILITE	Charges DIRECTES (ou charges spécifiques)	Charges INDIRECTES
Charges VARIABLES (proportionnelles)	**Charges directes variables :** Exemples : - consommation Mat. 1ères -"M.O. directe" variable : en fait, aujourd'hui en France, la part variable des charges salariales des personnels opérationnels est souvent réduite (h. sup., intérim, primes de rendement…)	**Charges indirectes variables :** Exemples : -dépenses d'énergie pour les machines qui produisent des produits différents, -frais d'électricité (éclairages,…), -frais de transport et manutention -frais postaux d'une entreprise de VPC -frais de télécommunication...
Charges FIXES (indépendantes de l'activité)	**Charges directes fixes :** Exemples : - amortissement d'une machine spécifiquement utilisée pour la fabrication d'un seul produit ; - budget publicitaire concernant un produit précis ; - " M.O. directe" fixe : part fixe des charges salariales des personnels opérationnels dont l'activité est bien identifiée quant à la production (?)…	**Charges indirectes fixes** **(de STRUCTURE au sens strict):** Exemples : - loyer des locaux de l'entreprise - amortissements d'immobilisations communes ou générales, - charges salariales du personnel des services fonctionnels et de direction, - salaires des personnels polyvalents, - contrats d'assurance, de sécurité, de maintenance des systèmes…

Document Alain Girou

ism Paris

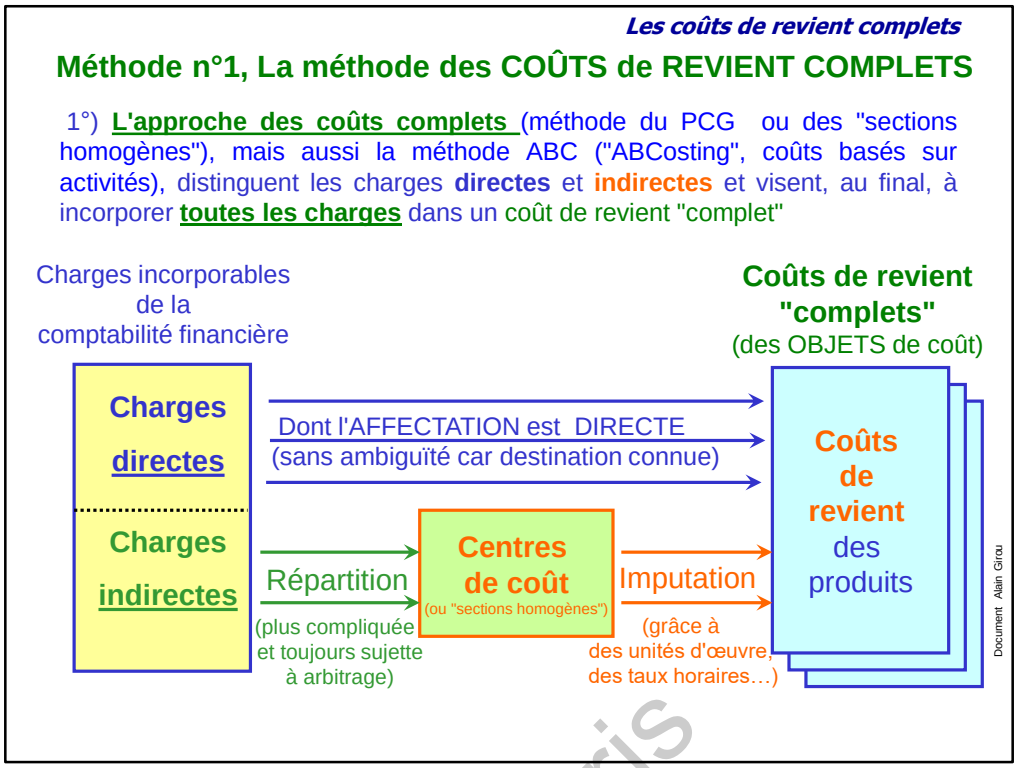
À chaque critère correspond une méthode de calcul et d'analyse…

Au critère de la DESTINATION des charges : la méthode des ***COÛTS de REVIENT COMPLETS qui distingue charges DIRECTES et INDIRECTES*** et les ***intègre*** *(presque)* ***toutes aux coûts de revient***

Au critère de la VARIABILITÉ/ACTIVITÉ : les méthodes des ***COÛTS PARTIELS*** (coûts proportionnels, directs, coût marginal…) ***qui distinguent charges VARIABLES, FIXES, DIRECTES (ou spécifiques) et ne les intègrent pas totalement aux coûts*** de tous les produits

Donc, 2 grandes approches analytiques traditionnelles…

1- l'approche ***coûts de revient « COMPLETS »***
2 – l'approche ***coûts de revient « PARTIELS »*** qui conduit aux « ***MARGES » ou analyses de « CONTRIBUTION »*** des produits au résultat de l'entreprise.



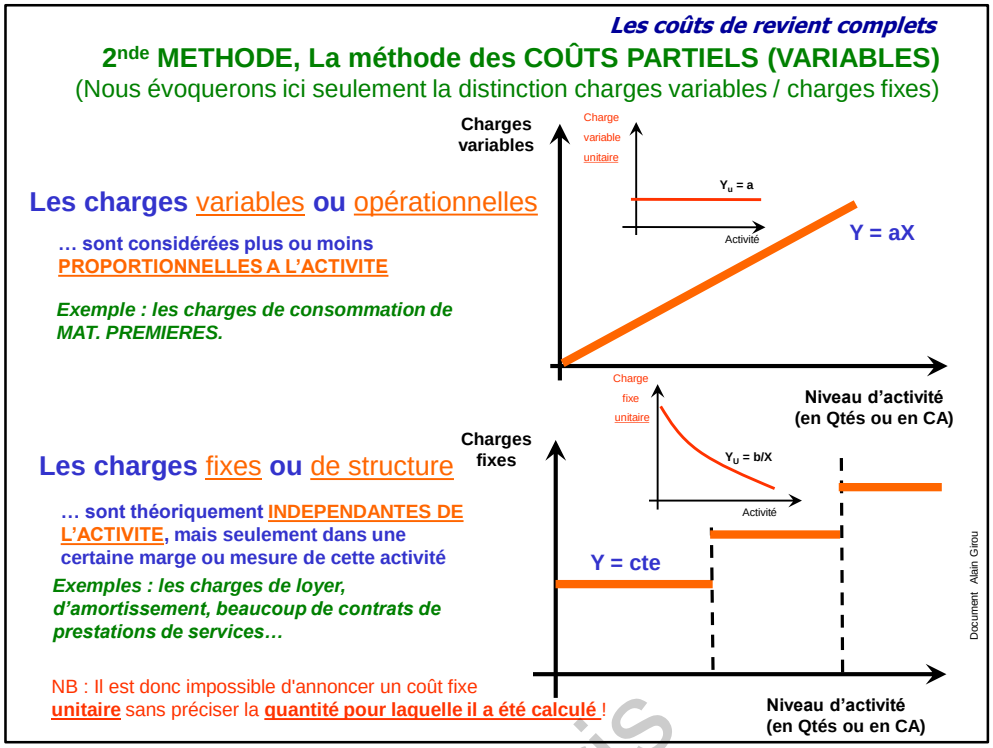
ism Paris

La première des deux grandes méthodes classiques de calculs de coûts de revient est basée sur deux principes :

1er principe : La distinction parmi les charges incorporables aux coûts entre charges directes et charges indirectes :

➔ ***Une charge directe*** est une ***consommation de ressources*** dont il est facilement observable et mesurable qu'elle a été ***faite pour un objet de coût spécifique*** (destination connue) ***et qu'elle peut donc lui être affectée sans aucune ambiguïté***.
Exemple typique : les matières premières ou des composants incorporés dans des produits fabriqués.
➔ ***Une charge indirecte*** est une ***charge qui n'est pas associée spécifiquement et uniquement à un objet de coût***. Il peut s'agir de ***ressources consommées par plusieurs objets de coût sans qu'il soit possible*** techniquement ou simplement rentable ***de mettre en place un système d'information capable mesurer les ressources affectées à chaque objet de coût concerné.***
Exemple : des outillages, de l'énergie, de la M.O. utilisés par plusieurs postes de travail sans que l'on dispose de mesure précise de leur utilisation spécifique.
Mais il peut s'agir aussi de consommation de ressources qu'il est impossible de rattacher à un objet de coût particulier.
Exemples : toutes les charges de structure de l'entreprise : frais de fonctionnement et de rémunération de services fonctionnels généraux tels que comptabilité, administration, direction, les frais généraux et de représentation, les loyers, les contrats de prestations générales…
Notez que ces charges sont en expansion et de plus en plus diversifiées dans les structures modernes.

2e principe : Cette méthode propose de calculer des coûts « complets » c'est-à-dire en intégrant la totalité des charges, directes et indirectes dans les objets de coût



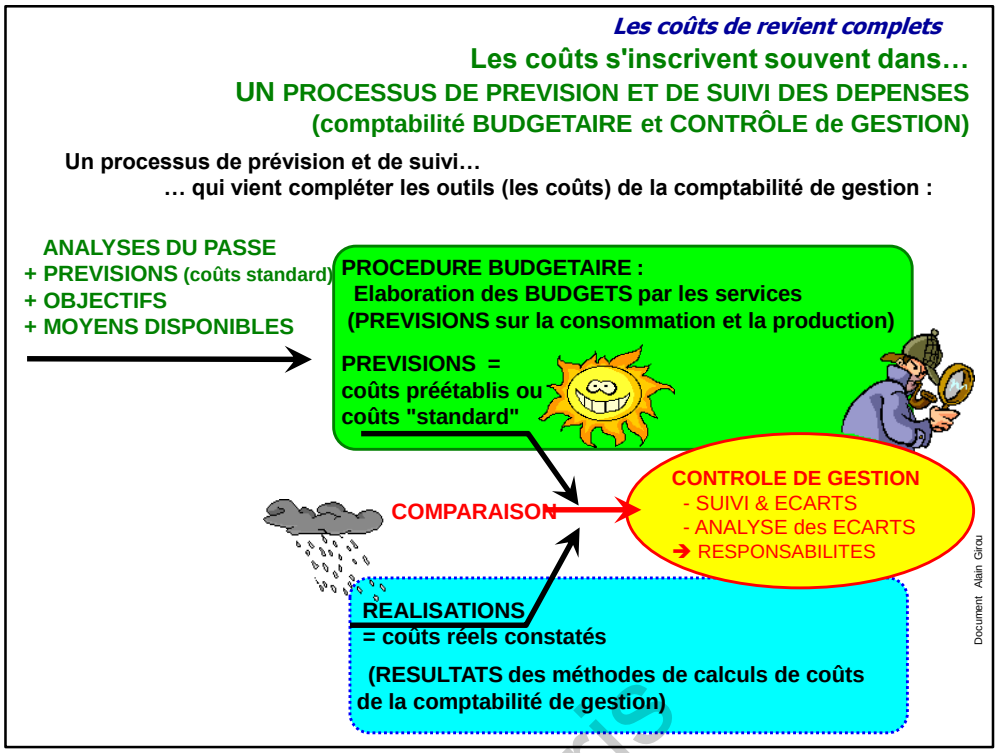
Cette seconde méthode classique de calculs de coûts peut se définir aussi autour de 2 principes :

1er principe : La ***distinction entre charges variables*** +/- proportionnelles à l'activité et ***les charges fixes***, ou de structure, indépendantes de l'activité (mais seulement dans une certaine marge).

2d principe : ***Ne plus chercher à intégrer la totalité des charges dans des coûts complets*** des objets de coût, ***mais seulement les charges variables et directes afin d'en mesurer la contribution*** à la couverture des charges fixes, indirectes et au résultat global de l'entreprise (voir chapitre 03-04)

Notez la nécessité (et la difficulté) de choisir pour tout coût fixe un niveau, une quantité de production (une ***taille de lot « standard »***) qui permette de ***calculer un coût unitaire de référence*** (ou « ***coût standard »***)
Un ERP a besoin de disposer de ***coûts prévisionnels unitaires de référence*** (même approximatifs). Ne serait-ce que ***pour préparer des budgets de production*** ou r***épondre à des demandes de devis*** ?
Or un coût comprend une ***part variable*** et une ***part fixe*** :
Le Coût Total (CT) d'un lot = au coût variable total (CV) + coût fixe total (CF) donc **CT = CV + CF**
CF est constant, quelle que soit la quantité produite (dans sa plage d'activité, bien évidemment)
CV est une fonction linéaire croissante de Q (quantités produites dans la plage d'activité correspondant à CF). Et **CV = CVu x Q** (le coût variable total est égal au coût variable unitaire x par la quantité produite).
Donc un ***coût unitaire total* = CVu + CF/Q**
On comprend alors que, pour maximiser sa marge potentielle (qui dépend aussi du prix de vente) et minimiser dans tous les cas son coût unitaire, l'entreprise aurait intérêt à toujours produire au maximum de sa capacité pour bénéficier du plus bas coût unitaire possible ! Minimisant ainsi le CFu, le Coût Fixe unitaire imputé à chaque produit fabriqué… C'est ce qu'on appelle : ***des « économies d'échelle ».*** C'est une démarche très efficace qui fait le bonheur de l'industrie de masse et des consommateurs depuis plus d'un siècle ***en faisant considérablement baisser les coûts de production***. ***MAIS ATTENTION !***
Ce faisant, *si les clients ne sont pas au rendez-vous* au moment de vendre, *ou bien même dans les prévisions du plan directeur de production* de l'ERP… ***On fait du stock*** !
Et alors, adieu les économies d'échelle !
Les coûts fixes trouvent leur source un peu partout (dans les temps de réglage et de changement de série, par exemple). Voilà pourquoi, le SMED permet de réduire non seulement les minutes, mais aussi les coûts fixes d'une série et par là même la taille du lot de fabrication (sans négliger la réactivité dans les délais de lancement et la taille des stocks de sécurité).

ism Paris



Ism Paris

Les coûts sont aussi les outils de calcul d'un processus de gestion (pilotage) très courant dans les entreprises… LA GESTION BUDGÉTAIRE et le CONTRÔLE de GESTION.

La diversité des coûts et de leurs méthodes de calculs. Un coût peut être calculé...

Selon l'OBJET : - Coûts par fonction économique : d'approvisionnement, de production, de distribution, administratif…

- Coûts par moyen d'exploitation : usine, magasin, centre de coût, atelier ou poste de charge...

- Coûts par centre de responsabilité : direction générale, direction commerciale, recherche & développement…

- Coûts par marché, par gamme de produits, par zone géographique, par type de clientèle…

Selon le CONTENU : - Coûts complets ou par activités : prenant en compte toutes les charges incorporables de la comptabilité générale (directes et indirectes)

- Coûts partiels (variables, fixes, directs, spécifiques, marginaux…)

Selon le MOMENT du calcul : - Coûts constatés ou coûts réels

- ***Coûts prévisionnels ou préétablis (les coûts « standard »)***

Qu'est-ce qu'un coût préétabli ?

Définition du Plan Comptable Général : « ***C'est un coût évalué a priori*** soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit ***pour permettre le contrôle par l'analyse des écarts*** ».

« ***Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit STANDARD*** ; il présente généralement le caractère de ***norme***. »

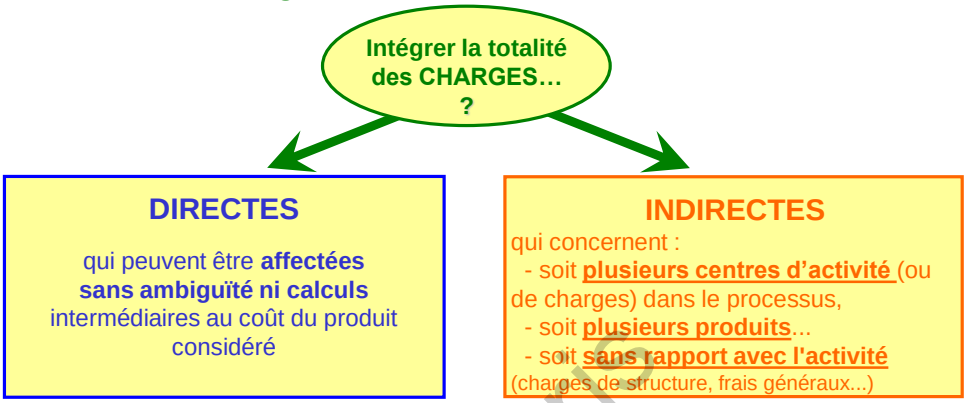
La méthode du COÛT de REVIENT "COMPLET"

parfois appelée "méthode du PCG (Plan Comptable Général)
ou encore méthode des "sections homogènes"

Principe méthodologique :

Intégrer dans le calcul des coûts (réels ou prévisionnels) la totalité des charges (directes et indirectes) incorporées à la comptabilité analytique et rapportées à un produit ou à une famille de produits.

Le critère d'intégration : la DESTINATION



Document Alain Girou

Ism Paris

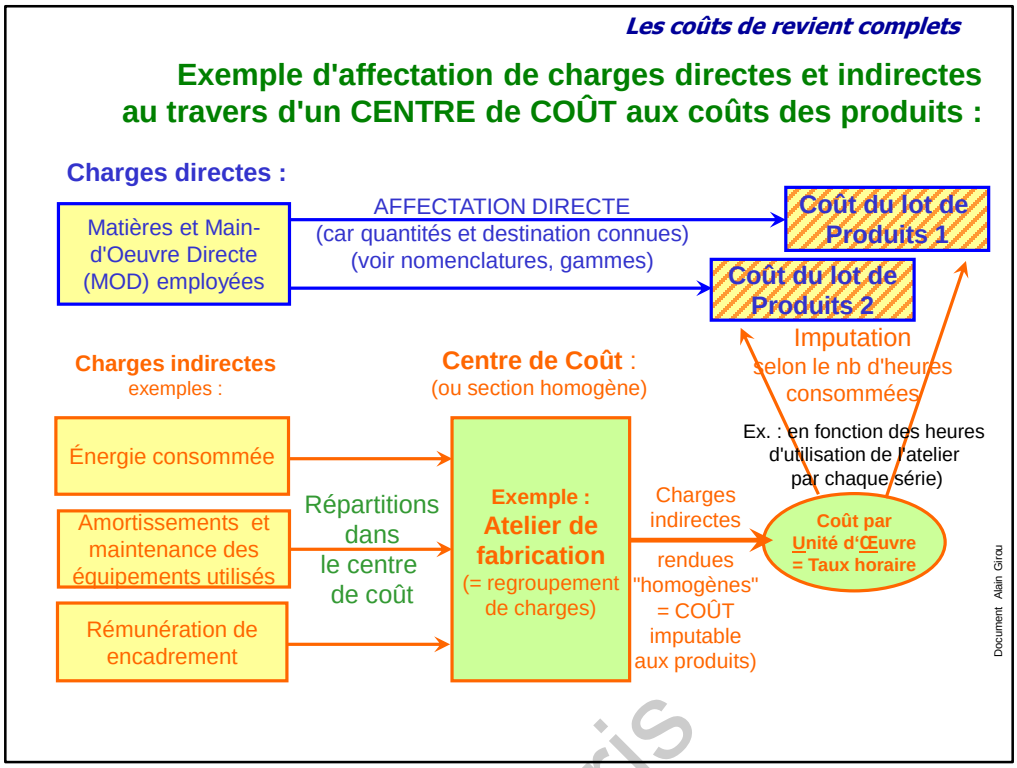
Rappel d'EXEMPLES de charges possiblement directes ou indirectes :

CHARGES DIRECTES :

- consommation de Matières Premières (MP),
- consommation de M.O. Directe (MOD) de production
- maintenance et amortissements de machines clairement dédiées à une production spécifique,
- budget de publicité dédié à un produit spécifique,
-...

CHARGES INDIRECTES :

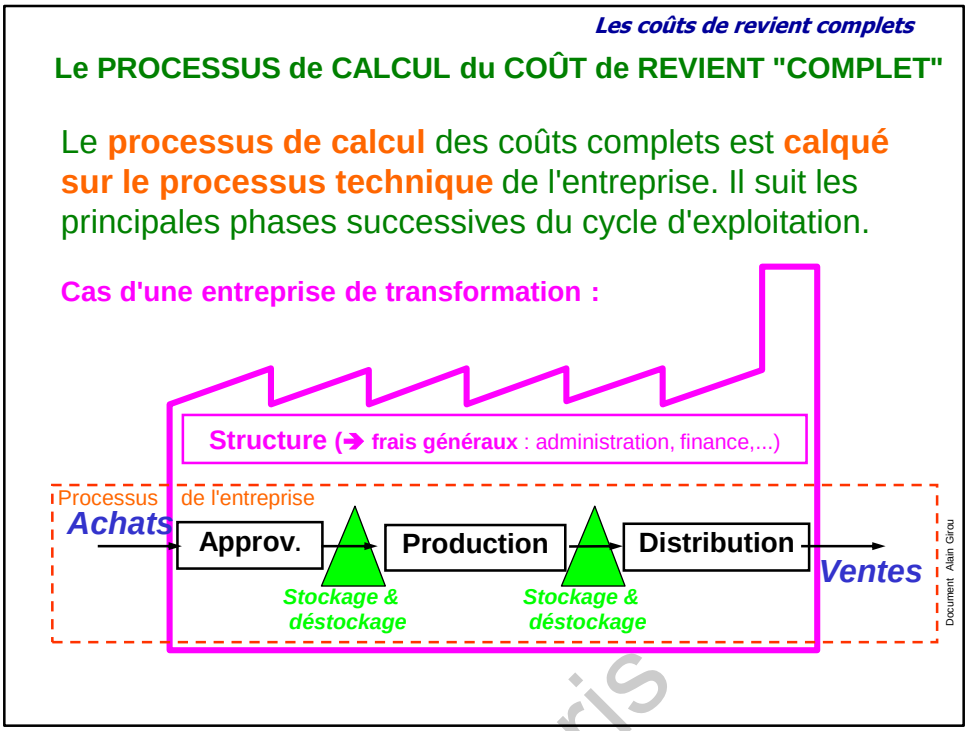
- énergie pour les machines ou les services de l'entreprise
- frais de transport,
- frais de télécommunication
- loyer des locaux,
- frais généraux de l'entreprise
- salaires administratifs et cadres,
- contrats de maintenance, de gardiennage, d'assurance,
- amortissements des immobilisations communes…



Exemple schématisé d'une répartition de charges sur 2 séries de produits passées par un même atelier considéré lui-même comme centre de calcul de coûts.
Les charges indirectes affectées à ce centre de coûts y sont additionnées (et ainsi « homogénéisées » – « section homogène » - dans leur consommation supposée au niveau du centre d'analyse).
Une ***Unité d'Œuvre*** (***UO***) a été ensuite choisie pour pouvoir servir à l'imputation proportionnelle des ressources consommées par chaque série de produits passée par ce centre de coûts.
Cette UO est censée avoir été choisie parce que ***l'unité de mesure la plus représentative de l'activité du centre de coût et la mieux corrélée entre la consommation de ressources*** (charges indirectes) fournie par le centre ***et les séries de produits***.
Au niveau de la fonction de production, ces UO sont très souvent des heures machine ou des heures de MOD. Le total des charges affectées au centre de coût est alors divisé par le total des heures d'activité (machine ou MOD) fournies en production par le centre de coût pour la période du calcul.
L'outil d'imputation des charges indirectes supportées par le centre de coût se fera à l'aide de ***ce taux horaire***. ***Chaque série*** de produits ***sera imputée d'une part de charges indirectes proportionnelles au nombre d'heures de machine qu'elle aura utilisées, consommées.***
Par exemple, pour un atelier fortement automatisé, on considérera que le lien entre activités fournies à une série de produits et sa consommation de ressources sera le nombre d'heures machine fournies. Pour un atelier faisant plutôt appel au travail humain, ce sera un taux horaire de M.O.D. qui sera choisi pour une imputation proportionnelle.

Limites et dangers des unités d'œuvre :
Idéalement, l'unité d'œuvre doit être choisie en fonction du lien de causalité qui existe entre la consommation de ressources et l'élaboration du produit. Mais, dans la réalité, les activités d'un centre de responsabilité sont nombreuses : ainsi, l'approvisionnement peut-il recouvrir la passation des commandes, la gestion de l'acheminement des produits, le contrôle de la qualité, du stockage, etc. Autant d'opérations qui diffèrent par leur nature. Aussi, le choix d'une unité d'œuvre s'avère-t-il particulièrement délicat.
Par facilité et/ou par habitude, les unités d'œuvre retenues sont souvent, les heures de main-d'œuvre directe, les heures machine, ou les quantités consommées. Mais ce modèle est fragile et doit nous conduire à relativiser la pertinence des coûts obtenus : clés de répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse et unités d'œuvre trop synthétiques peuvent aboutir à des conclusions erronées.

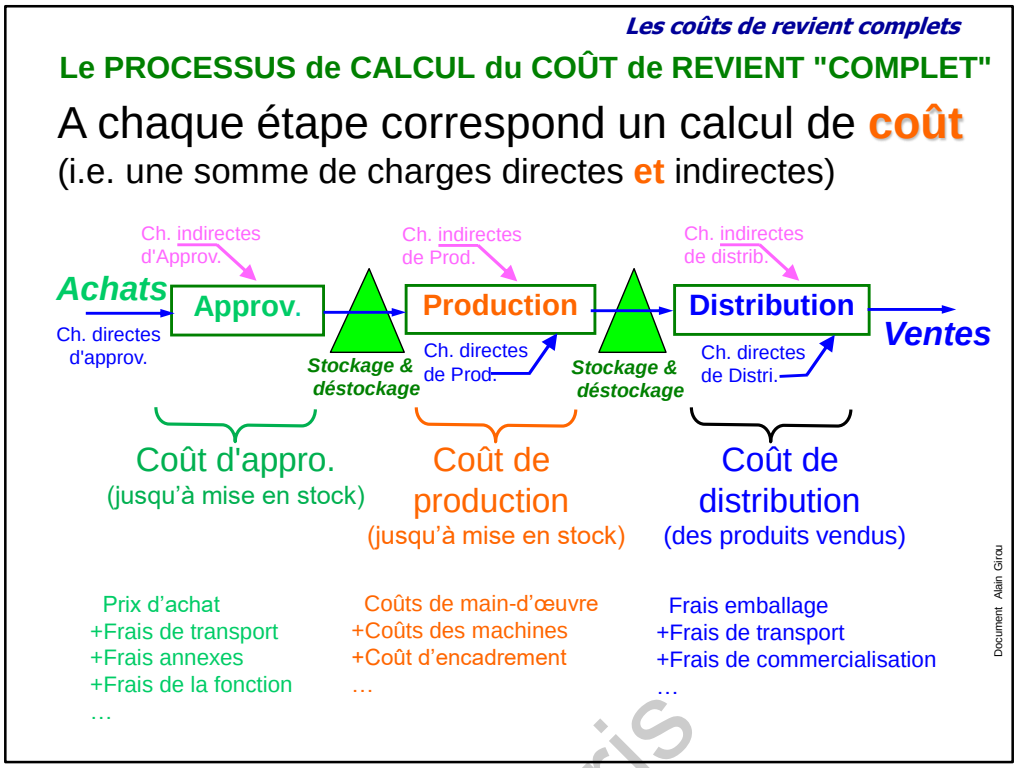
isn Paris



isn Paris

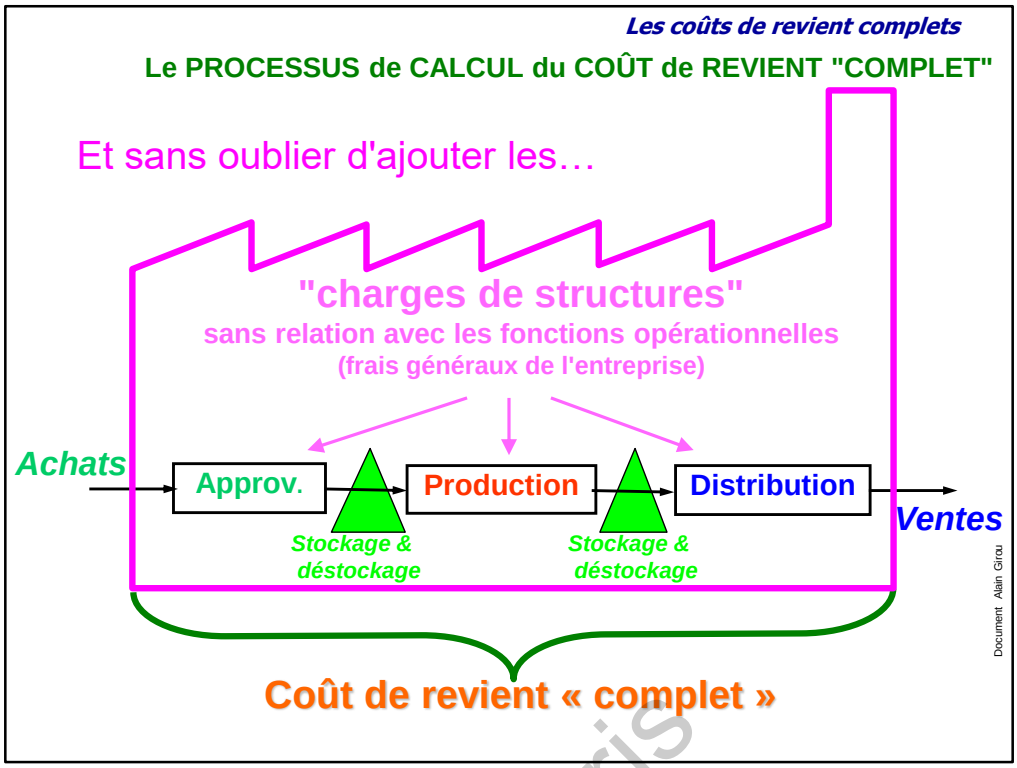
Ici se trouve schématisée une entreprise simplissime. 4 fonctions, 4 centres de calculs de coûts. Les ***fonctions opérationnelles*** classiques pour une entreprise de transformation (industrie) : Approvisionnement, Production-transformation, Distribution commerciale, séparées par des stocks. Sans oublier ***une fonction, centre des coûts des structures, d'administration générale, des services fonctionnels et de management***…
Dans le cas d'une entreprise purement commerciale ou de production de services, on ne garderait, dans une lecture très synthétique que Approvisionnements, stockage (pour une activité commerciale de revente en l'état de marchandises) et Distribution (mais toujours sans oublier les structures qui consomment aussi, ô combien…).

Comme déjà annoncé précédemment, ***le processus de calcul des coûts complets*** qui mène au coût final de revient ***va suivre la logique du processus d'exploitation de l'entreprise***.
C'est parfaitement logique puisque, de même que le processus va nécessiter tout au long de son déroulement des BESOINS en matières, composants, temps de machines et de main-d'œuvre directe (M.O.D.) ou pas, ces besoins qui seront absorbés en s'intégrant aux produits finaux constituent autant de ressources consommées (charges puis coûts).
Et puisqu'un ERP est capable de calculer des quantités physiques de matières, composants, heures de M.O.D. et de machines pour une quantité de production déterminée (à l'avance) ou une quantité constatée « a posteriori », ***il pourra le faire également en valeur monétaire des ressources consommées*** (d'abord de manière prévisionnelle en coûts pré établis ou « standards » puis en coûts réels constatés après exécution du plan directeur de production). À la condition, bien sûr, que notre ERP et ses données techniques soient correctement renseignés sur les prix ou les coûts de ces ressources.
Et ***de là va naître aussi le contrôle de gestion*** (diversement apprécié par les différents acteurs de la production) qui commencera par ***comparer coûts réels constatés et coûts standard afin d'en analyser les écarts*** pour prendre ensuite les mesures correctives qui s'imposent (ou corriger un standard qui ne serait plus d'actualité).



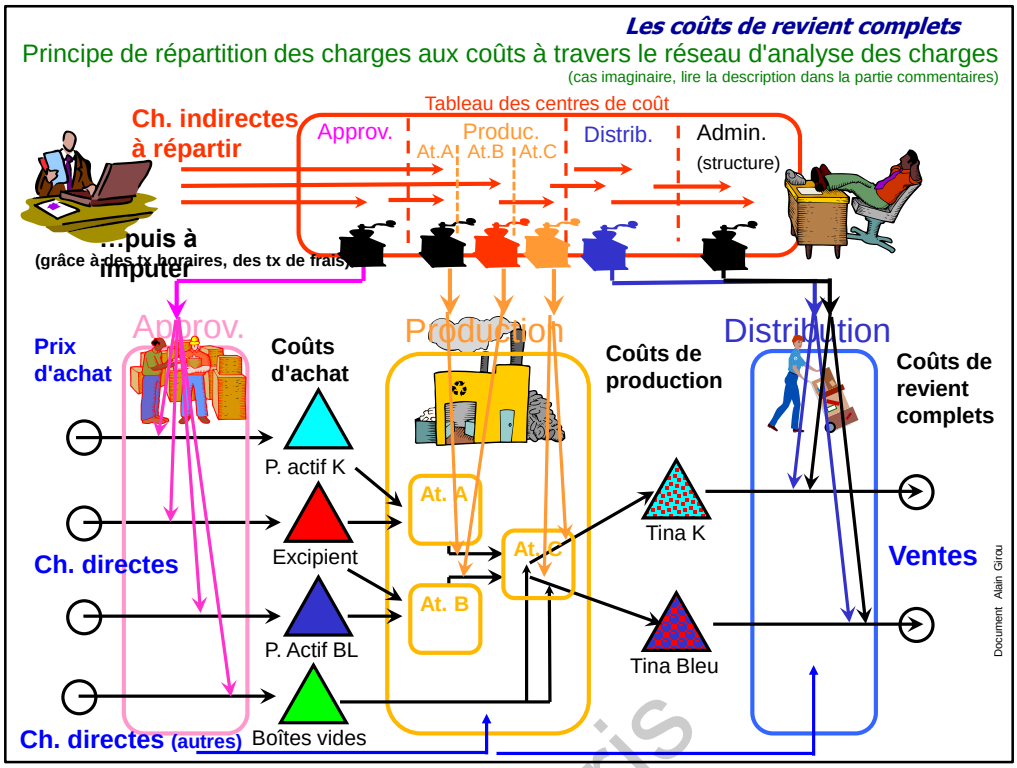
Vocabulaire et exemples propres à ce processus d'enchaînement de calculs de coûts de revient complets (charges directes + charges indirectes) successifs.

ism Paris



Ism Paris

Sans oublier toutes ces charges tellement indirectes qu'elles n'ont pour la plupart aucun rapport avec l'activité. Sauf que l'entreprise ne pourrait pas exister sans elles (charges de la direction générale, des services fonctionnels comme la comptabilité-finance, juridique te contentieux, DRH, frais généraux de « représentation », de déplacement, voire de marketing…)
Et elles sont souvent en constante évolution par rapport à toutes les autres…



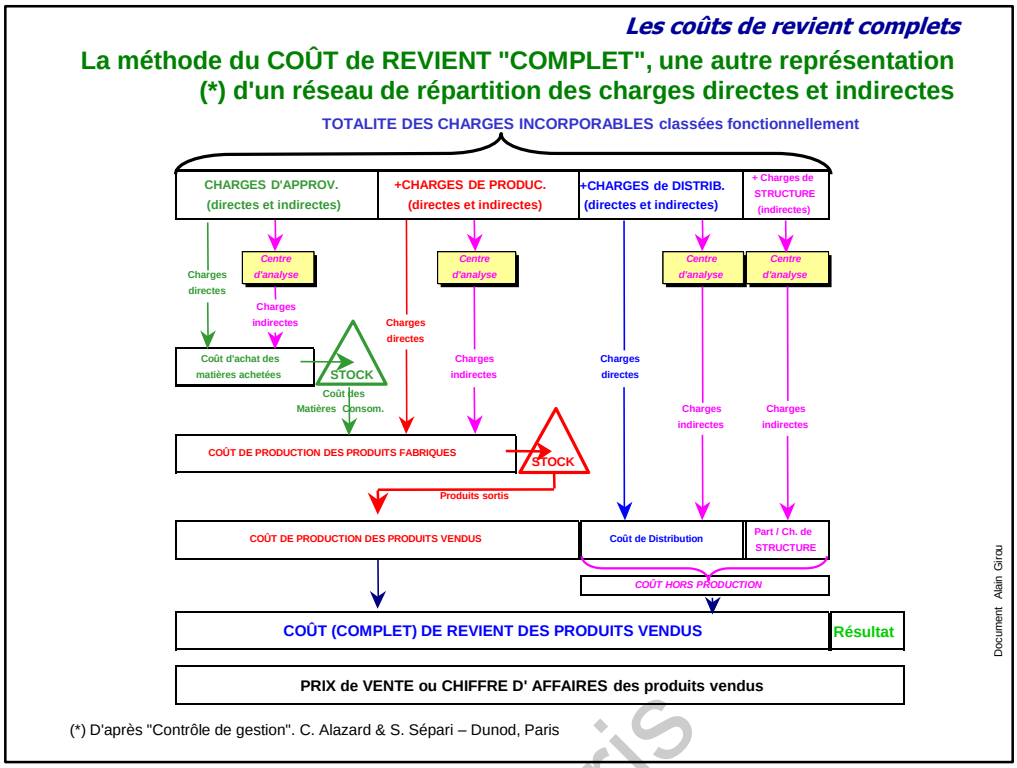
ism Paris

Exemple de schéma du réseau de répartition des charges (directes et indirectes) d'une entreprise aussi simpliste qu'imaginaire : le laboratoire TINALEV qui fabrique et vend deux spécialités pharmaceutiques : le TINA-K et le TINABLEU.

Le TINA-K se présente sous la forme de comprimés en un seul conditionnement : boîtes de 20 comprimés destinées aux pharmacies. Les comprimés sont obtenus dans un atelier A par association d'un principe actif K et d'un excipient grâce à une machine à comprimer des comprimés ! Ils sont ensuite directement mis en boîtes dans un atelier C chargé du conditionnement.

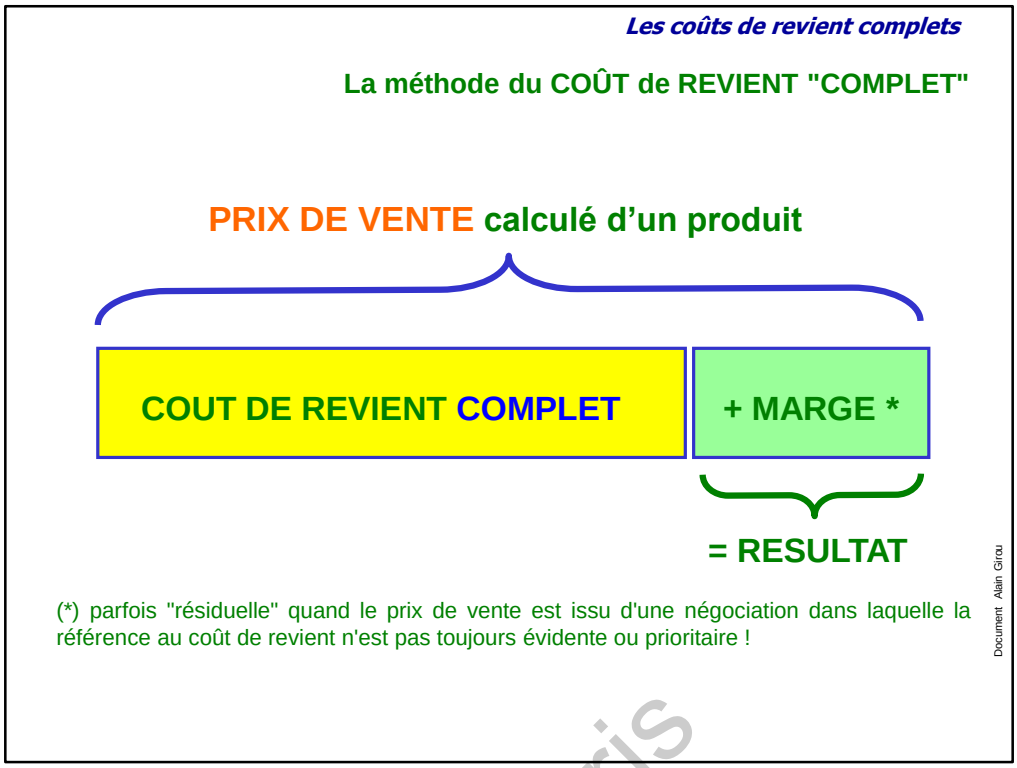
Le TINABLEU est également vendu en un seul conditionnement : boîtes de 30 gélules. Celles-ci sont fabriquées dans l'atelier B à partir d'un principe actif BL et du même excipient et d'une machine spécifique à gélules. La mise en boîte des gélules est également assurée par l'atelier C.
On considérera qu'un modèle unique de boîte sert au conditionnement des deux produits (quant à l'étiquetage…).

Les charges indirectes sont analysées et réparties dans des centres de coûts (ex-sections homogènes) qui correspondent aux centres opérationnels au niveau du processus où elles vont s'assembler aux charges directes afin d'enchaîner les coûts « complets » (charges directes et indirectes) jusqu'aux coûts de revient complets. Les charges de structure sans rapport avec l'activité opérationnelle (frais généraux de l'entreprise) sont ici regroupées dans un centre de coût propre afin de les imputer ensuite (ceci est un arbitrage, un choix du contrôle de gestion) sur les produits vendus au niveau de centre opérationnel « Distribution ».



Autre présentation schématique de l'intégration progressive des charges directes et indirectes dans l'enchaînement des coûts complets intermédiaires jusqu'au coût de revient complet final.

ism Paris



ism Paris

INTÉRÊT et OBJECTIFS de la méthode de calcul des coûts complets (« Full costing ») : *Connaître et comprendre la formation du coût de revient des produits afin d'en analyser les différentes composantes et leur influence sur ce coût.*

Afin…

➔ de ***déterminer des prix de vente, des devis, des tarifs***, des politiques de marges (souvent sous la contrainte du marché…),

➔ de ***valoriser les stocks*** (toujours valorisés en coût, souvent « standard », et jamais en prix de vente),

➔ de ***prévoir l'influence des variations de prix des approvisionnements sur les coûts de revient*** des produits,

➔ de ***budgétiser chaque centre de coûts*** et de mettre en évidence les responsabilités,

➔ de ***contrôler la gestion par comparaison entre les coûts réels constatés et les coûts prévisionnels (préétablis ou « standard »).***

Le problème de la valorisation des stocks ou l'inventaire permanent

Exemple d'un compte d'inventaire permanent :

STOCK de : Matière première XYZ									
Date	Libellé	Qté	Coût Unit.	Montant	Date	Libellé	Qté	Coût Unit.	Montant
01-jan	Stock initial	400	100	40 000					
05-jan	entrée	600	120	72 000					
					08-jan	Sortie	700		???
		1000		112 000			700		

La valorisation des **entrées** se fait au **coût d'achat**
Or, les entrées d'une même période peuvent afficher **des coûts différents** suivant :
- les variations de prix du marché,
- les variations des cours des devises,
- les fournisseurs choisis,
- les frais d'approvisionnement, etc.

Problème : Valoriser les sorties et le stock final ?

Document Alain Girou

isn Paris

3 solutions traditionnelles :

Seule la première méthode***, le Coût Moyen Unitaire Pondéré (ou CMUP)*** retiendra notre attention pour servir dans les modestes cas associés à ce cours, mais également pour la valorisation des entrées des stocks dans e-prelude.

	Valeur de la sortie	Valeur stock final
Solution 1 = C.M.U.P	(400 x 100) + (600 x 120) / (400 + 600) **= 112 €** 112 x 700 **= 78 400 €**	300 x **112 = 33 600 €**
Solution 2 = P.E.P.S. (FIFO)	(400 x 100) + (300 x 120) **= 76 000 € (108,57)**	300 x **120 = 36 000 €**
Solution 3 = D.E.P.S. (LIFO)	(600 x 120) + (100 x 100) **= 82 000 € (117,14)**	300 x **100 = 30 000 €**

C.M.U.P = Coût Moyen Unitaire Pondéré

P.E.P.S. (FIFO) = Premier Entré – Premier Sorti (First In – First Out)

D.E.P.S. (LIFO) = Dernier Entré – Premier Sorti (Last In – First Out)

CONCLUSIONS sur les coûts complets, CRITIQUES du modèle :

- La **MASSE DES INFORMATIONS COMPTABLES qu'il faut associer** pour obtenir le coût de revient : **méthode lourde pour assurer un suivi périodique et le pilotage par les coûts…**

➔1 réponse : les méthodes des coûts partiels (car on y intègre pas les charges indirectes, par exemple, dans les coûts)

- La **mise en œuvre est complexe** (en particulier pour adapter le réseau d'enchaînement des coûts à l'organisation de l'entreprise). Cette complexité **rend difficiles la simulation, les travaux prévisionnels…**

➔1 réponse : les méthodes des coûts partiels (souvent plus légères en calculs)

- Enfin et surtout, le **caractère arbitraire de l'affectation de certaines charges** (indirectes) dans les centres d'analyse des coûts (sections homogènes) par des clés de répartition souvent contestables (des UO non parfaitement représentatives des activités consommatrices des charges, des sections "homogènes" qui ne le sont pas et qui regroupent des charges indirectes de natures très différentes)…

➔1 réponse : la méthode dite "**ABC**" des coûts par les activités (Activity Based Costing, ne sera pas étudiée dans ce cours mais un aperçu se trouve à la fin de cette partie)

Document Alain Girou

Isfa Paris

Résumé des principales critiques faites au modèle des centres d'analyse (coûts complets) :

Elles relèvent surtout de ses modalités de mise en place :

- répartition arbitraire des charges indirectes,
- centres d'analyse des coûts trop hétérogènes,
- unités d'œuvre et clés de répartition non représentatives, peu pertinentes…

La nouvelle problématique de la détermination d'un coût de revient :

Les méthodes traditionnelles de détermination des coûts de revient complets introduisent des biais qui tendent à les rendre anachroniques et de moins en moins pertinentes :

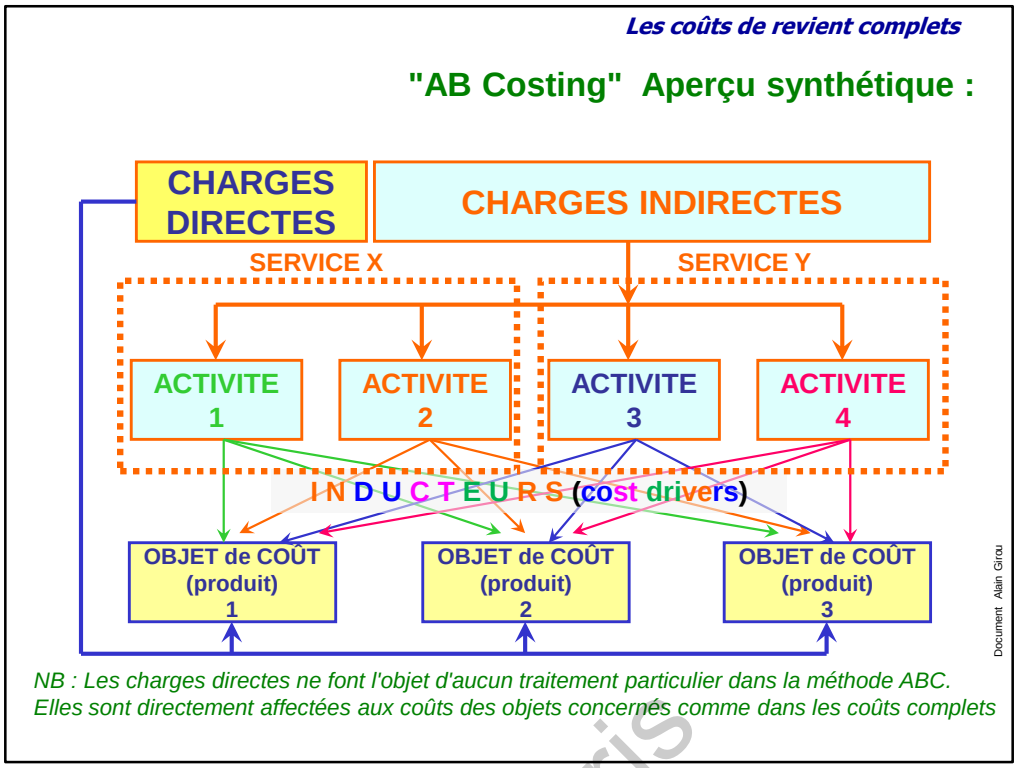
- la part croissante des charges indirectes dans le coût de production des biens et services modernes ;

- la diversification et la complexification technologique de l'offre des entreprises soumises aux exigences croissantes de leurs clients ;

- enfin, l'intensification de la concurrence, la pression qui en découle sur les marges et, par ricochet, le besoin des entreprises d'une appréciation plus fine de leur rentabilité…

…rendent souvent non pertinentes les répartitions sommaires et arbitraires des charges indirectes à partir de quelques clés et de la simple règle de proportionnalité quantitative.

Vers un autre modèle d'analyse… le modèle des coûts à base d'activités : Activity Based Costing (ABC)



IAE Paris

➔ OBJECTIF : ***Améliorer les répartitions sommaires des charges indirectes*** de la méthode proposée par le Plan comptable général, par exemple.

➔ CONTRAINTE : Proposer ***une analyse plus fine, plus homogène et plus réaliste*** que le service (centre de coût) comme centre de répartition des charges indirectes,

➔ SOLUTION : Point de départ de la méthode, un CONSTAT…

Ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources (donc les charges de l'entreprise), ***mais les activités***… Et ensuite seulement, les objets de coût (produits, services aux clients) utilisent les activités…

ABC propose donc de substituer aux Unités d'Œuvre et aux services ou aux ateliers (centre d'analyse des coûts ou section « homogène ») beaucoup trop synthétiques, ***un inducteur*** (vecteur de la répartition) de charges beaucoup plus fin et traduisant mieux la consommation d'une ACTIVITÉ

3 ÉTAPES IMPORTANTES :

1 - IDENTIFIER et ANALYSER les différentes ACTIVITÉS de l'entreprise, service par service, atelier par atelier (pas le plus facile !)

2 - CHIFFRER LE COÛT des consommations des ACTIVITÉS

3 - AFFECTER le COÛT DES ACTIVITÉS aux objets de coût grâce à des INDUCTEURS de coûts

La méthode ABC (Activity Based Costing) place la notion d'ACTIVITÉ au centre de la démarche du calcul de coûts. Elle permet d'aller au-delà du seul coût de revient du produit et propose de DIVERSIFIER les objets de coûts à toutes les activités d'un ou des services, voire plus…

Ce n'est pas seulement une méthode de calcul de plus, c'est aussi un OUTIL DE DIAGNOSTIC qui doit inciter l'entreprise à repenser son organisation… (Vers l'ABM ou Activity Based Management).

Mais, si cette méthode représente une avancée intéressante pour le contrôle de gestion, elle comporte encore certaines limites (lourdeur de la saisie, masses de données et des calculs bien que l'informatique aide beaucoup), encore des arbitrages toujours inévitables dans la répartition des certaines charges indirectes et aussi de « petits arrangements locaux » qui faussent parfois la répartition des budgets des activités, qui n'en font pas une panacée.