|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | |  | |  |
| C:\Users\User\Documents\IUT Nantes\IUT Coordination\Documents officiels\Logo université.JPG | | C:\Users\User\Documents\IUT Nantes\IUT Coordination\Documents officiels\Logo Couleur.JPG | |

Module M822

**CALCUL ET**

**ANALYSE DE COUTS**

|  |  |
| --- | --- |
| **Plan du cours** :  Introduction :   * I Le contrôle de gestion * II La comptabilité analytique dans le contrôle de gestion * III Lien entre comptabilités analytique et générale   Chapitre 1 : Généralités et définitions  Chapitre 2 : La méthode des coûts complets  Chapitre 3 : Introduction au calcul des coûts en variabilité | Enseignants :  Thierry BERTRAND  Florence DUPRAT  Joël GARNIER  Christelle MILON  Josiane PHILIPPE |

Apparu dans les années 1920 au sein de quelques grandes entreprises industrielles américaines, le contrôle de gestion a été pleinement développé dans les entreprises françaises au début des années 1970. La complexification du paysage industriel avait alors mis en évidence les limites de la seule comptabilité générale et du « management paternaliste » pour gérer l’entreprise. Or face aux deux crises pétrolières, il fallait que les entreprises françaises agissent vite.

Pour piloter l’entreprise dans le sens souhaité par les dirigeants et pour organiser et orienter ses divers acteurs il fallait avoir recours à un nouvel outil, le contrôle de gestion.

1. **Le contrôle de gestion**
2. **Définitions :**

Il n’existe pas UNE définition du contrôle de gestion tant ses formes et ses buts peuvent être différents d’un utilisateur à l’autre.

« Contrôler la gestion d’une entreprise, c’est maîtriser sa conduite en s’efforçant de prévoir les évènements pour s’y préparer avec son équipe et s’adapter à une solution évolutive » [CNC 1982]

« Le contrôle de gestion est un des éléments du contrôle organisationnel. Son rôle fondamental est de permettre aux dirigeants de la hiérarchie d’être assurés de la cohérence entre les actions quotidiennes et les stratégies définies sur le long terme. » [H. Bouquin, 1998]

Il transparaît de ces deux définitions que le contrôle est davantage entendu au sens anglo-saxon de **maîtrise** qu’au sens français de contrôle.

C’est un **outil organisationnel** qui vise la **maîtrise** de la conduite d'une organisation en **prévoyant** les événements et en s'**adaptant** à l'évolution. Il va participer à :

* la définition des objectifs,
* la mise en place des moyens,
* la comparaison entre performances et objectifs,
* la correction éventuelle de certaines actions « déviantes »

Le contrôle de gestion propose et élabore des **outils de gestion** au service du management de l'organisation. Il permet d’identifier les processus et de procéder à des évaluations de la performance (évaluation de l'**efficience** = une entreprise est efficiente quand elle maximise une quantité ou valeur à partir d’une quantité de moyens donnée).

On peut placer le contrôle de gestion dans le cadre organisationnel de l’entreprise. Selon une typologie définie par Ansoff, on distingue 3 niveaux de décision, 3 horizons temporels et 3 niveaux de contrôle correspondants :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| LT | **Contrôle stratégique :**  Doit aider les prises de décision stratégiques par l’intégration de données futures | Stratégie, planification |
| **MT** | **Contrôle de gestion :**  Interface entre la stratégie et l’opérationnel :   * Contrôle la transformation des objectifs de LT en actions courantes * Formalise les aptitudes et le savoir-faire du quotidien au niveau stratégique | **Gestion courante à court terme** |
| **CT** | **Contrôle opérationnel** :  Permet de s’assurer que les règles d’exécution des tâches sont observées | **Gestion courante, quotidienne** |

1. **Le contrôle de gestion, outil « ouvert » :**

Le contrôle de gestion n’est pas une « science figée » édictée par des règles légales (au contraire de la comptabilité générale par exemple). Le contrôleur de gestion fait des **choix**:

* entre différentes méthodes de calcul des coûts (coûts complets, coûts variables, ABC, …) selon l’information qu’il cherche à dégager.

*Ex. selon qu’on cherche à répondre à la question : quelle est l’augmentation de prix pertinente pour ce produit ? …ou à la question : ce produit doit il être lancé, est il rentable ? …on valorisera un coût complet ou un coût partiel.*

* Au sein de chaque méthode de calcul de coûts, entre différentes modalités de calcul des éléments de coûts

*Ex. valorisation des stocks au CUMP ou FIFO…*

* entre différents outils de gestion pour contrôler et piloter

*Ex. systèmes de budgétisation, système de tableaux de bords, …*

… en fonction des objectifs qui lui ont été assigné par la DG (*ex. : maîtrise des coûts d’approvisionnement, augmentation de la marge commerciale de 20% sur les 3 ans à venir, maîtrise de la masse salariale dans l’année à venir, etc…)*

Analogie du bateau : le propriétaire du bateau demande d’aller de Brest à New York, le skipper choisit sa route en fonction des vents et marées.

Le programme du DUT va vous donner, au long de ces deux années, une culture assez large sur ce qu’est le contrôle de gestion. Nous allons débuter avec la comptabilité analytique qui présente les différentes méthodes de calcul des coûts (M822 et M833) :

**M822 – Calcul et analyse des coûts**

1. Généralités sur les coûts :

* Importance de la connaissance des coûts
* La hiérarchie des coûts
* Les différents types de charges
* Charges incorporables aux coûts
* Méthodes de valorisation des sorties de stocks

1. La méthode du coût complet :

* Les charges incorporables aux coûts
* Le traitement des charges indirectes
* Problèmes techniques posés par les prestations réciproques

1. Introduction à la méthode des coûts variables

**M833 Calcul et analyse des coûts :**

* Révisions méthodes des coûts complets et des coûts variables
* La méthode des coûts spécifiques
* Le seuil de rentabilité
* L’imputation rationnelle des charges fixes
* La méthode des coûts par activité

… puis élargir notre champ de vision pour se placer au niveau de la sphère organisationnelle :

**M841 Gestion prévisionnelle :**

* La recherche de l’optimum
* La méthode du coût marginal
* La gestion budgétaire : les budgets prévisionnels

**M842 Evaluation des résultats et performance :**

* La gestion budgétaire : le contrôle budgétaire et l’analyse des écarts
  + Coûts standards
  + Analyse des écarts sur charges directes
* Les tableaux de bord

1. **La comptabilité analytique dans le contrôle de gestion :**

*Exemple d’illustration :*

La société e-Rain est spécialisée dans la fabrication et la distribution d’un composant chimique (vendu en bidon) destiné à protéger les toitures des intempéries en favorisant l’étanchéité.

La société e-Rain distribue ses produits via internet principalement à des artisans de la région.

En à peine 3 années de fonctionnement, le succès du produit a été fulgurant.

La société a dû rapidement s’adapter à la forte demande du produit. Cette croissance s’est faite très souvent dans l’urgence au détriment de la gestion de l’entreprise.

Le responsable de la société sent que la situation lui échappe : depuis 3 ans les ventes ne cessent d’augmenter et pourtant le comptable de l’entreprise tire régulièrement la sonnette d’alarme. Selon lui, l’entreprise perd de plus en plus d’argent. Le dirigeant commence à douter sérieusement de la compétence de son expert comptable et fait appel à vous pour lui donner un avis extérieur.

Afin de mieux appréhender le contexte, vous consultez les responsables des différents services de l’entreprise.

Le comptable vous fournit les informations suivantes :

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Compte de résultat - E-rain** | | | | | | | |
| **Charges (hors taxes)** | **Exercice N-2** | **Exercice N-1** | **Exercice N** | **Produits (hors taxes)** | **Exercice N-2** | **Exercice N-1** | **Exercice N** |
| **Charges d'exploitation :** |  |  |  | **Produits d'exploitation :** |  |  |  |
| Achats de matières premières et autres approvisionnements | 258 400 | 472 000 | 580 000 | Production vendue [biens et services] | 480 000 | 720 000 | 1 000 000 |
| Variation des stocks | -15 000 | -2 000 | 18 000 | Production stockée | 1 360 | 1 500 | -8400 |
| Autres achats et charges externes | 45 800 | 68 750 | 125 890 | Production immobilisée | 0 | 0 | 0 |
| Impôts, taxes et versements assimilés | 2 300 | 2 500 | 2 650 | Subventions d'exploitation | 0 |  |  |
| Salaires et traitements | 159 870 | 181 250 | 278 960 |  | 0 |  |  |
| DAP sur immos | 5 000 | 10 000 | 10 000 | RAP, transferts de charges | 0 |  |  |
| Autres charges | 0 |  |  | Autres produits |  |  |  |
| **TOTAL I** | **461 370** | **742 500** | **1 025 500** | **Total I** | **481 360** | **721 500** | **991 600** |
| **Charges financières:** |  |  |  | **Produits financiers:** |  |  |  |
| Dotations aux amortissements et provisions | 0 |  |  | De participation | 0 |  |  |
| Intérêts et charges assimilées | 1 230 | 1 890 | 2 360 | D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé | 0 |  |  |
|  | 0 |  |  | Autres intérêts et produits assimilés | 0 |  |  |
| Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement |  |  |  | Reprises sur provisions et transfert de charges | 0 |  |  |
|  |  |  |  | Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement | 0 |  |  |
| **TOTAL III** | **1 230** | **1 890** | **2 360** | **Total III** | **0** | **0** | **0** |
| **Charges exceptionnelles:** |  |  |  | **Produits exceptionnels:** |  |  |  |
| Sur opérations de gestion | 0 |  |  | Sur opérations de gestion | 0 |  |  |
| Sur opérations en capital | 0 |  |  | Sur opérations en capital | 0 |  |  |
| Dotations aux amortissements et aux provisions | 0 |  |  | Reprises sur provisions et transferts de charges | 0 |  |  |
| **TOTAL (IV)** | **0** | **0** | **0** | **TOTAL IV** | **0** | **0** | **0** |
| **Participation des salariés aux résultats (V)** | **0** | **0** | **0** |  |  |  |  |
| **Impôts sur les bénéfices (VI)** | **7 920** | **0** | **0** |  |  |  |  |
| **Total des charges (I+II+III+IV+V+VI)** | **470 520** | **744 390** | **1 027 860** | **Total des produits (I+II+III+IV)** | **481 360** | **721 500** | **991 600** |
| Solde créditeur = **bénéfice** | **10 840** | **0** | **0** | Solde débiteur = **perte** | **0** | **-22 890** | **-36 260** |
| **TOTAL GENERAL** | **481 360** | **744 390** | **1 027 860** | **TOTAL GENERAL** | **481 360** | **698 610** | **955 340** |

Les ventes se font sur internet et les clients effectuent des paiements à la commande. Le prix de vente est resté identique sur les 3 ans soit 200€ le bidon.

L’information reste très cloisonnée dans l’entreprise : le comptable ne fait que constater les chiffres et laisse ses collègues des services approvisionnement, production et distribution effectuer leurs tâches sans leur demander de comptes.

Eux-mêmes avouent avoir des contacts très limités les uns avec les autres.

Le produit final est constitué de :

* Colles spécifiques (15€ le litre)
* Divers composants chimiques (10€ le litre)
* Des contenants en métal de 10 litres (5€ pièce)
* De la résine industrielle (7€ le litre)

En ce qui concerne la gestion du personnel, l’entreprise a dû accroitre son personnel à la fois de production et administratif afin de gérer l’afflux des commandes.

Vous apprenez enfin que les investissements initiaux -un mélangeur industriel (50 000€) et un répartiteur de produit (100 000€)- n’ont pas suffit pour répondre à la demande et l’entreprise a investi en N-1 dans un nouveau mélangeur de 50 000€. Elle a dû le financer sur sa trésorerie propre, la banque n’ayant pas eu suffisamment d’éléments à sa disposition pour accorder un prêt en toute confiance. Ceci a eu pour conséquence une augmentation importante de la charge de découvert en N-1 et N.

- - - - - - - - - - - -

Orientations pédagogiques :

→ On constate deux failles dans le système d’E-rain :

* La communication dans l’entreprise est défaillante.
* La comptabilité générale ne suffit pas à renseigner le gérant de l’entreprise sur la santé de l’entreprise. Elle est donc insuffisante pour gérer l’entité.

On a de nombreuses informations ici qui ne sont traitées par personne et qui font que la société risque de péricliter.

Ici, le contrôle de gestion peut agir à un double niveau :

* Compléter la comptabilité générale en créant un système de calcul des coûts qui explique au dirigeant pourquoi sa société perd de l’argent. Il s’agit de mettre en relation le chiffre d’affaires et les différents coûts qui pèsent sur l’entreprise afin de mettre l’accent sur les faiblesses de celle-ci et de proposer des solutions d’amélioration du système de gestion.

**La comptabilité analytique sert de support chiffré au contrôle de gestion.**

* Il peut organiser l’information et mettre en place un système de communication entre services afin d’améliorer l’efficacité et l’organisation de l’entité. C’est l’objet des modules de contrôle de gestion de deuxième année.

- - - - - - - - - - - -

La comptabilité analytique permet de mieux connaitre le coût des différentes activités ou productions de l’entreprise et de **déterminer de façon détaillée l’origine du résultat** qui n’est connu que globalement en comptabilité générale.

« La **comptabilité analytique** est un système de comptabilisation ajusté à la [comptabilité générale](http://fr.wikipedia.org/wiki/Comptabilit%C3%A9_g%C3%A9n%C3%A9rale), permettant d’identifier et de valoriser les éléments constitutifs du [résultat](http://fr.wikipedia.org/wiki/R%C3%A9sultat) de l’[exercice](http://fr.wikipedia.org/wiki/Exercice_comptable) et d’en permettre l’interprétation et l’exploitation par la direction de l’entreprise. Elle rapproche chaque [produit](http://fr.wikipedia.org/wiki/Produit_comptable) de ses [coûts](http://fr.wikipedia.org/wiki/Co%C3%BBt), qu’ils aient été encourus dans l’exercice ou dans des périodes précédentes. Elle divise les résultats par centre de décision permettant un meilleur pilotage, ou les consolide par ligne d’activité, afin de mieux en apprécier la situation. » [Wikipedia]

La comptabilité analytique comporte un **ensemble de méthodes de calcul des coûts**. On privilégiera une méthode de calcul plutôt qu’une autre selon l’information que l’on recherche et l’horizon temporel dans lequel on se place :

* Information ex post (constatation) *ex. quels ont été les coûts de production de l’atelier sciage en novembre ?*
* Information ex ante (prévision) *ex. Quels vont être les coûts du service approvisionnement l’année prochaine ? Quel budget doit-on prévoir ?*
* Décision de gestion à CT (coût partiel peut être suffisant, concernant un point de gestion précis *ex. ajustement d’un prix, acceptation d’une commande supplémentaire)*
* Décision de gestion à LT (coût le plus complet possible car décisions stratégiques : *doit-on lancer ce nouveau produit étant donnée notre structure de coûts ?* *Doit-on arrêter cette branche d’activité ?)*

D’une manière générale, elle fournit les éléments chiffrés de nature à éclairer les prises de décision.

1. **Lien entre comptabilité générale et comptabilité analytique :**
2. **Des cadres différents :**

La comptabilité générale et la comptabilité analytique sont deux outils différents qui ont des utilités distinctes pour l’entreprise.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Critères de comparaison** | **Comptabilité générale** | **Comptabilité analytique** |
| **Au regard de la loi** | Obligatoire (code du commerce)  Sanctions si non remis | Facultative |
| **Horizon temporel** | Passé | Présent-futur |
| **Règles** | Rigides et normatives (PCG, normes comptables) | Souples et évolutives  Liberté d’action dans les méthodes l’analyse et de calcul |
| **Objectifs** | Financier – usage externe  Image globale et synthétique | Economique - usage interne  Découpage fin (analytique) en objets de coûts (produits, activités,…) |

1. **La comptabilité générale, source d’informations pour la comptabilité analytique :**

Comme pour l’analyse financière, **la comptabilité générale est une des sources d’information de la comptabilité analytique.** On en extrait des données brutes que l’on va manipuler et retraiter.

Certaines charges ne sont pas prises en compte dans le calcul des coûts analytiques alors qu’elles le sont en comptabilité générale (charges non incorporables) et inversement (charges supplétives).

## Comptabilité Générale

**Charges liées à l’exploitation**

**Charges non incorporables**

**Charges supplétives**

**Comptabilité analytique, charges incorporées**

Charges non incorporables : ce sont des charges jugées non pertinentes pour le calcul des coûts.

*Ex. les primes d’assurance sur la tête d’un dirigeant, toutes les charges exceptionnelles, IS, participation des salariés, …*

Charges supplétives : il s’agit de charges fictives au sens de la comptabilité générale mais que l’on retient dans le calcul des coûts pour éliminer des différences dues au statut juridique ou au mode de fonctionnement de l’entreprise (→ comparaisons entre entreprises possibles)

*Ex. : rémunération des capitaux propres, de l’exploitant individuel…*

La comptabilité générale n’est cependant qu’un des outils de la comptabilité analytique, celle-ci va également puiser d’autres informations :

* dans l’entreprise, **info interne** : processus de production, d’approvisionnement, mode de communication entre services, structure organisationnelle, etc…
* à l’extérieur de celle-ci, **info externe** : prix et pratiques organisationnelles du secteur, historique des chiffres, etc…

**Conclusion : cas de sensibilisation aux différentes méthodes de calculs de coûts : Cas Deluna.**

- - - - - - - - - - - -

Orientations pédagogiques :

1. Illustration du fait qu’un coût est une somme de consommations
2. Découverte intuitive de la notion de variabilité des charges :
3. Tableaux 1 et 2 :
   * Charges variables en bleu
   * Charges fixes en jaune
4. Tableau 3 : mise en lumière du statut de modèle de comportement des charges en montrant que :
   * le coût fixe global ne bouge pas de l’année 1 à 2 🡺 ce qui permet de prédire
   * le coût variable unitaire ne bouge pas de l’année 1 à 2 🡺 ce qui permet de prédire
5. On utilise le modèle prédictif en coûts variables : tableau 6
6. Introduction au coût direct : tableau 5. La limite est que nous obtenons un résultat sur données partielles.

Introduction au coût complet : tableau 4. On bute sur le problème de la répartition du travail administratif entre les deux produits. La limite est donc que la méthode implique une dose d’arbitraire

1. Réflexion sur l’intérêt du modèle en coût complet = pilotage stratégique à L et MT
2. Réflexion sur l’intérêt du modèle en coût direct : pilotage à M et CT
3. Réflexion sur l’intérêt du modèle en variabilité : seul le modèle en variabilité permet de prédire à CT.

- - - - - - - - - - - -

Distribution de la fiche de synthèse sur les systèmes de coûts.

**Problématique du M822 :**

**Quelles sont les méthodes de calcul de coûts à la disposition de l’entreprise ?**

**Chap I : Généralités sur les coûts**

**Chap II : La méthode des coûts complets**

**Chap III : Introduction à la méthode de calcul des coûts en variabilité**

**Chapitre I : Généralités sur les coûts**

On va définir quelques principes fondamentaux de la comptabilité analytique avant de présenter les méthodes de calcul de coûts (chapitres 2 et 3)

Attention à ne pas confondre prix, coût et charge.

Un **prix** est fixé lors d’une transaction avec une personne extérieure à l’entreprise.

Une **charge** est une consommation de ressources par l’entreprise.

Un **coût** est un somme de charges.

1. **Qu’est ce qu’un coût ?**
2. **La typologie des coûts :**

Un **coût** est une somme de charges.

L’objet de coût est l’élément sur lequel porte le coût.

Ex. : produit, service, lieu (usine, magasin, …).

Les coûts sont des **constructions** élaborées par les systèmes de gestion.

Il existe donc une multitude de coûts :

* **Coûts par fonction** : de production, de distribution, administratifs…
* **Coûts complets** (comprenant toutes les charges de l’objet de coût) / **coûts partiels** (n’incorporant que certaines catégories de charges ex. charges directes, charges variables)
* **Coûts constatés** (= réels, à partir de données recueillies avant les évènements qui les produiront) / **coûts préétablis** (déterminés avant les évènements qui les produiront)

….

Quel coût retenir alors ? Cela dépendra de l’information recherchée (Cf. Cas Deluna)

1. **La hiérarchisation des coûts :**

En comptabilité analytique, le cheminement du calcul des coûts s’appuie sur le schéma productif de l’entreprise, c’est à dire **sur la logique d’élaboration des produits** par l’entreprise. En effet, le cycle d’exploitation d’une entreprise comporte différents stades qui vont engendrer des coûts successifs ie à chaque étape, on peut calculer un coût. On doit voir que l’on passe d’un coût à l’autre. C’est la **hiérarchisation des coûts**.

**Illustration 1 : Société Bellevue.**

**Ventes de produits**

**Stock de produits**

**Stock de matières**

**Achats de matières**

**Processus de production**

**Coût d’achat** des matières

**Coût d’achat** des matièresconsommées

**Coût de production** des produits fabriqués

**Coût de production** des produits vendus

**Coût de revient**

**Coût d’achat des matières achetées** = prix d’achat des matières (MP, marchandises) + charges liées à l’achat (assurance, transport, commissions, …)

**Coût d’achat des matières consommées** = selon la méthode de valorisation des stocks : prix moyen des matières consommées, prix des éléments en stock les plus anciens, …

**Coût de production des produits fabriqués** = coût d’achat des matières consommées + charges de fabrication (main d’œuvre, utilisation des machines, …)

**Coût de production des produits vendus** = selon la méthode de valorisation des stocks : prix moyen des produits, prix des éléments en stock les plus anciens, …

**Coût de revient des produits vendus** = coût de production des produits vendus + charges liées à la distribution/commercialisation (salaires des commerciaux, frais de transport, frais de publicité, …)

On obtient le **résultat analytique** en déduisant du chiffre d’affaires, le coût de revient.

**Remarque :** ces calculs paraissent a priori assez simples. Ils le sont si le lien de causalité entre volume de production et volume de la ressource consommée est direct. Mais ce n’est pas toujours le cas.

Ex. : il n’y a pas de lien direct entre le coût lié au secrétariat de l’entreprise et la production du produit…

**Application 2 : entreprise Lamie.**

1. **Les différents types de charges :**
2. **Distinction entre charges directes et indirectes :**

Les **charges directes** sont celles qu’il est possible d’affecter à un produit déterminé sans calcul intermédiaire.

Ex. matières premières, salaire d’un ouvrier ne travaillant que sur la fabrication d’un produit, …

Les **charges indirectes** sont celles qui concernent simultanément plusieurs objets de coûts. Il n’est pas possible de les affecter à un coût particulier, leur ventilation nécessite des calculs intermédiaires.

Ex. loyer d’un atelier dans lequel sont fabriqués plusieurs produits, charge de référencement auprès de la société de t-shirts dans le cas Deluna, …

1. **Distinction entre charges fixes et charges variables :**

Les **charges fixes** restent constantes quelque soit le volume d’activité de l’entreprise.

Ex. : loyer, amortissements des machines, charge de référencement auprès de la société de t-shirts dans le cas Deluna, …

Les **charges variables** sont fonction du volume d’activité de l’entreprise.

Ex. matières premières, main d’œuvre (à relativiser), redevance à Assez, coût d’achat d’un t-shirt dans le cas Deluna, …

Attention ! Cette classification est assez **simplificatrice** : certaines charges comprennent une partie fixe et une partie variable. Approfondissement en deuxième année.

Ex. charges administratives, charges de comptabilité dans le cas Deluna, …

1. **Récapitulatif :**

Pour la fabrication d’un produit donné, on peut classer les charges qui lui sont affectées de la manière suivante :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Charges fixes** | **Charges variables** |
| **Charges directes** | **Charges directes fixes**  Ex. amortissement d’une machine dédiée à la fabrication d’un seul produit | **Charges directes variables**  Ex. coûts d’achat des matières premières |
| **Charges indirectes** | **Charges indirectes fixes**  Ex. charges administratives, loyer d’une usine où l’on fabrique différents produits, … | **Charges indirectes variables :**  Ex. eau, électricité, … |

Conclusion : on va utiliser et manipuler ces différents types de charges pour calculer différents types de coûts selon l’objectif que l’on poursuivra en calculant les coûts.

**Application 3 : société Negos**

**Chapitre II : La méthode des coûts complets**

La méthode des coûts complets repose sur la détermination du **coût total** pour **un** produit.

Coût total qui incorpore toutes les catégories de charges : fixes et variables, directes et indirectes.

Plusieurs problématiques viennent alors se poser pour obtenir le coût complet unitaire de chaque produit.

* **Comment répartir certaines charges entres les différents produits de l’entreprise ?**

*Ex : les coûts du service administratif concernent l’ensemble de la production.*

* **Comment répartir des charges qui affectent simultanément 2 parties de l’entreprise ?**

*Ex : le service entretien nettoie les sols du service du personnel et le service du personnel effectue la gestion du personnel du service entretien*

* **Comment gérer l’impact des coûts de stockage dans le calcul du coût total d’un produit ?**

*Ex : les entrées de Matières première se font au coût d’achat. Les coûts d’achats évoluent dans le temps provoquant une modification du coût de sortie des stocks. Il faut par ailleurs tenir compte des frais liés aux approvisionnements pour faire une évaluation « juste » du coût total de sortie de stock.*

1. **La méthode des centres d’analyse**

La méthode des centres d’analyse est une des méthodes de calcul du coût complet pour un produit.

🕮 Il existe d’autres méthodes comme le coefficient d’imputation, méthode plus simple mais moins précise ou encore la méthode ABC (étudiée en 2ème année) qui nécessite des traitements plus complexes et coûteux mais qui apporte des résultats plus précis. 🕮

La méthode des centres d’analyse est **la plus couramment utilisée** car elle représente un rapport satisfaisant entre la complexité des traitements et la précision des résultats. De plus, elle est recommandée par le PCG.

Cette méthode consiste à analyser les charges incorporables en termes de charges directes et de charges indirectes.

Les charges directes sont affectées directement aux produits concernés (*ex : Matières Premières*), alors que les charges indirectes sont réparties entre des centres d’analyse avant d’être imputées entre les produits en fonction d’unités d’œuvre.

*Ex. : salaire du chef d’atelier au prorata des quantités produites*

Un **centre d’analyse** est un compartiment comptable permettant de regrouper des éléments de charges indirectes homogènes avant de les imputer aux produits. Il correspond souvent à une division de l’entreprise.

*Ex. : atelier, service administratif, service approvisionnement, service commercial…).*

Prenons l’exemple de cette société qui fabrique des tables et des chaises en bois :

**Charges incorporables**

Charges

Directes

(bois, colle, main d’œuvre)

Charges

Indirectes

(administration,

Approvisionnement...)

Centre d’analyse 1

(centre administratif)

Centre d’analyse 2

(centre approvisionnement)

Coût total d’1 table

Coût total d’une chaise

Une fois les centres d’analyse définis, il va être nécessaire de répartir les charges entre chacun des produits fabriqués par l’entreprise.

Pour répartir de façon appropriée les charges de chaque centre, il va falloir déterminer une **unité d’œuvre.**

Une **unité d’œuvre** est une unité de mesure qui va servir à imputer (= répartir) les coûts des centres d’analyse aux coûts des produits.

L’unité d’œuvre va être propre à chaque centre d’analyse. Elle devra avoir un lien le plus étroit possible avec le volume d’activité du centre, et donc avec le montant de ses charges.

*Ex. :*

*Service achat → nombre de composants achetés ou valeur des composants achetés*

*Atelier → nombre d’heures de main d’œuvre, d’utilisation des machines*

*Service maintenance → nombre d’heures d’utilisation des machines*

Une fois les unités d’œuvre choisies, on calcule, dans chaque centre, le coût d’une unité d’œuvre.

On impute ensuite à chaque produit une quote-part des charges indirectes au prorata du nombre d’unités d’œuvre qu’il a « consommées » :

*Ex. 1 :*

*Une société a acheté 5 000 kg de matières premières pour fabriquer 2 produits (A et B).*

*Le produit A consomme 2 000 kg de matières premières et le produit B 3 000 kg.*

*Le coût de centre approvisionnement est de 50 000€*

*Centre approvisionnement = 50 000€*

*Unité d’œuvre (nombre de kilos achetés = 5 000 kg) 5000*

*Coût de l’unité d’œuvre = 10€*

On peut en déduire :

**Charges indirectes imputées au produit = nombre d’unités d’œuvre consommées x Coût de l’unité d’œuvre**

Soit pour notre exemple :

*Charges imputables au produit A = 2000 x 10€*

*Charges imputables au produit B = 3000 x 10€*

On peut alors calculer le coût complet d’un produit en additionnant les charges directes et les charges indirectes.

**Coût complet = Charges directes + charges indirectes**

1. **Centres principaux et centres auxiliaires :**

Lors de la mise en œuvre de la méthode des centres d’analyse, certaines charges sont difficiles à répartir de façon pertinente entre les différents produits

*Ex. il n’est pas toujours simple de faire un lien entre des charges d’entretien des locaux et les produits fabriqués.*

Mais ces charges peuvent être réparties entre les autres centres d’analyse.

*Ex. répartition des charges d’entretien entre les différents services de l’entreprise.*

Dans ce cas on distingue 2 types de centres d’analyse :

- **Les centres principaux** dont les charges sont imputées directement aux produits en fonction des unités d’œuvre,

- **Les centres auxiliaires** dont les charges n’ont pas de lien direct avec le processus de fabrication et sont transférées aux centres principaux. C’est la **répartition secondaire**.

*Ex. : le service Ressources Humaines.*

*Il n’existe pas de clé de répartition pertinente pour répartir son coût entre les différents produits (la MO ne représente souvent qu’une faible part des effectifs de l’entreprise). Par contre, il est aisé de répartir son coût entre les différents centres de l’entreprise au prorata de leurs effectifs.*

*Reprenons notre exemple 1 et considérons que la masse salariale affectée au service approvisionnement représente 10% de la masse salariale totale qui est de 20 000€.*

On appellera **répartition primaire** la répartition des charges indirectes entre les différents centres d’analyse (auxiliaires et principaux).

*La répartition primaire pour le centre approvisionnement sera de 50 000€*

On appellera **répartition secondaire** la répartition des charges des centres auxiliaires vers les centres principaux.

*Après répartition secondaire, les charges du centre approvisionnement seront de 52 000€*

**Application 4 : entreprise Silex**

Coût total d’1 table

Coût total d’une chaise

**Charges incorporables**

Charges

Directes

(bois, colle, main d’oeuvre)

Charges

Indirectes

(administration,

Approvisionnement...)

Centre principal

(centre administratif)

Centre principal

(centre approvisionnement)

(Centre auxiliaire

RH)

**Répartition secondaire**

**Répartition primaire**

1. **Les prestations croisées**

La répartition secondaire peut être compliquée par l’existence de **prestations croisées** entre centres.

Prenons un exemple :

*Le centre « maintenance » cède des charges au centre « transport » : les employés du service maintenance assurent l’entretien des véhicules. Mais le service transport fournit également des prestations au service maintenance : il assure l’approvisionnement en pièces détachées nécessaires aux réparations.*

*Dans ce cas, il n’est pas possible de procéder à la répartition des charges d’un centre indépendamment de l’autre car à chaque fois qu’un centre auxiliaire est vidé, un autre est rempli.*

*A l’issue de la répartition primaire, les charges des centres « maintenance » et « transport » s’élèvent respectivement à 20 000€ et 15 000€.*

*La répartition secondaire se fait en imputant 10% du coût de transport au centre maintenance et 5% du coût de maintenance au centre transport.*

Centre transport

?

Centre transport

20 000€

10%

5%

Centre maintenance

?

Centre maintenance

15 000€

On peut aussi dire que les 20 000€ représentent la charge comptable du centre transport une fois les prestations réciproques faites.

On cherche alors à connaitre le montant réel initial du centre transport que l’on pourrait appeler « X » avec X = 20 000 + 10%Y du service maintenance.

De la même façon, si on appelle « Y » le montant réel du centre maintenance alors on peut écrire :

Y = 15 000 + 5%X.

Il suffit alors de résoudre le système d’équations suivant :

X = 20 000 +10%Y

Y = 15 000 + 5% X

Et on trouve X = 21 608€ (frais total du centre transport) et Y =16 080€ (frais totaux du centre maintenance)

Grâce aux montants initiaux retrouvés, on peut procéder à la répartition secondaire.

**Application 5  : Cimes**

1. **La prise en compte des stocks**

Jusqu’à présent, nous avons calculé le coût complet d’un produit en lui imputant toutes les charges de la période étudiée.

En procédant de la sorte, nous avons implicitement supposé que les produits vendus sur la période avaient été fabriqués durant cette même période et à partir de matières achetées également durant cette période.

Cette façon de procéder est exacte dans une entreprise qui travaille à la commande, sans avoir de stocks. En revanche, dans le cas -le plus fréquent- où l’entreprise possède des stocks, ce calcul n’est plus valable.

En effet, un produit vendu en décembre peut très bien avoir été fabriqué en novembre à partir de matières achetées en octobre. Dans ce cas, il faut donc imputer au coût des produits vendus, non pas la totalité des charges du mois de décembre mais :

* Les coûts d’approvisionnement d’octobre,
* Les coûts de fabrication de novembre,
* Les coûts de distribution de décembre

Les charges de fabrication et d’approvisionnement de décembre, seront, quant à elles, incorporées dans le coût des stocks de fin de période.

Lorsqu’il existe des stocks dans l’entreprise (matières premières, produits intermédiaires ou finis), le calcul du coût de revient nécessite de respecter la hiérarchie des coûts (voir chapitre I) et de calculer successivement :

* Le coût d’achat des matières achetées (prix d’achat + coût d’appro. de la période)
* Le coût de production des produits fabriqués (coût d’achat des matières consommées + coût de fabrication de la période)
* Le coût de revient des produits vendus (coût de production des produits vendus + coût de distribution de la période)

Pour passer du coût des matières achetées au coût des matières consommées, on utilise les comptes de stocks de matières premières :

**Stock initial + coût des matières achetées = coût des matières consommées + stock final**

De la même façon pour les produits finis on a :

**Stock initial + coût des produits finis fabriqués = coût des produits vendus + stock final**

La valorisation des mouvements de stock peut se faire selon les méthodes admises en comptabilité générale :

* **CUMP** (coût moyen unitaire pondéré),

Cette méthode consiste à calculer un coût unitaire de sortie de stock en fonction de la valeur totale du stock et du nombre d’éléments le composant. 🕮 Elle est adaptée aux matières non périssables (marchandises pouvant faire l’objet d’un stockage sur de longues périodes) 🕮

*Exemple :*

*Stock initial de matières 4 kg à 20€ = 80€*

*Achat de la période 5 kg à 22€ = 110€*

*Total valorisation du stock = 190€ pour 9 kg soit un CUMP à 21.11€*

🕮 Il est possible de rencontrer 2 types d’évaluations en Coût Moyen Pondéré :

* le Coût Moyen pondéré mensuel (**CUMP**) ; qui nécessite la fin de période pour valoriser les sorties,
* le Coût Moyen Pondéré après chaque entrée (**CUMPE**) qui va calculer un nouveau CUMP après chaque nouvelle entrée afin de valoriser chaque sortie en fonction des quantités existantes et des entrées. 🕮

Ce système répond aux exigences de l’inventaire permanent mais peut s’avérer lourd à gérer.

* **PEPS** (premier entré, premier sorti). Ou méthode FIFO (First In, First Out) est la méthode qui va valoriser les sorties de stock en épuisant en premier les stocks les plus **anciens**.

🕮 La méthode FIFO est plus utilisée pour la valorisation des sorties de produits périssables dont une longue conservation est peu recommandée à cause de la perte de valeur ou de qualité (produits laitiers, produits agro alimentaires…)🕮

Méthode simple mais qui ne permet pas de reporter rapidement les variations de coût ou de prix.

*Exemple :*

*Stock initial de matières 4 kg à 20€ = 80€*

*Achat de la période 5 kg à 22€ = 110€*

*1ère sortie de la période 3 kg à 20€ = 60€*

*2ème sortie de la période 3 kg (1 à 20€ les 2 autres à 22€)*

Il est également possible d’utiliser d’autres méthodes :

* **DEPS** (dernier entrée, premier sorti), ou méthode LIFO (Left In First Out) est la méthode qui va valoriser les sorties de stock en épuisant en premier les stocks les plus **récents.**

🕮 Le stockage de certaines catégories de marchandises obéit strictement à cette règle. Car plus leur séjour dans les aires de stockage est long, plus les produits acquièrent de la qualité et de la valeur. La méthode LIFO a l’avantage de s’arrimer à la variation des prix. En période d'inflation, elle permet de lisser les pertes en appliquant le prix actuel du marché. 🕮

* **Coût de remplacement** ou méthode NIFO (Next In, First Out)

🕮 Adaptée pour la valorisation des [stocks de spéculation](http://www.logistiqueconseil.org/Articles/Entrepot-magasin/Type-role-stock.htm), cette méthode consiste à évaluer les sorties à leur valeur de remplacement. Pour valoriser les sorties et les existants en stocks, la valeur de référence sera par exemple, le prix de la dernière facture, le cours du jour... 🕮

Ces évaluations de stocks seront désormais à intégrer dans la hiérarchie des coûts.

Coût de reveient’1 table

Coût de revient

S stock MP

Charges

Directes

(bois, colle, main d’œuvre)

Charges

Indirectes

(administration,

Approvisionnement...)

Centre approvisionnement

Centre production B

Centre production A

Coût des matières

achetées

Stock PF

Distribution

Administration

Coût de production

Coût hors

production

**Applications 6 et 7 : Celti et Boisol.**

**Synthèse : applications 8 et 9 : Jussora et Glénaud.**

1. **Les limites de la méthode des coûts complets :**

!!! A aborder de manière ± succincte selon le temps restant.

1. **L’hypothèse de proportionnalité du comportement des charges :**

Le coût complet calcule un coût unitaire par produit à l’aide d’imputations de coûts successives. L’hypothèse est donc que toutes les **charges évoluent proportionnellement** au volume d’activité. Or il existe de nombreuses sortes de charges :

* charges variables : proportionnelles ou indivis
* charges fixes, de structure.

Le coût complet part donc du principe que le coût fixe peut être ramené à un coût variable unitaire. Or ce n’est pas toujours le cas !

Dans la plupart des cas, une variation d’activité ne se traduira pas par une variation proportionnelle des coûts totaux.

→ La méthode des coûts complets n’est pas adaptée aux variations (saisonnières ou ponctuelles) d’activité.

1. **Problème de l’évaluation des centres de responsabilité.**

L’un des objectifs du contrôle de gestion est le contrôle de la performance, il doit vérifier que les entités opérationnelles ont décliné les objectifs stratégiques de manière efficiente. Mais on ne peut pas évaluer les performances des centres de responsabilité en prenant en compte des charges sur lesquelles ils n’ont pas de contrôle (ex. charges administratives) !

1. **Lourdeur de la méthode :**

Enfin, la méthode des centres d’analyse est longue et fastidieuse à mettre en place.

Le coût complet est calculé avant que la décision soit prise. Il permet une **compréhension de la structure de causalité des coûts** en faisant apparaître les leviers d’action qui conduisent à une maîtrise des coûts sur le **long terme**. C’est un outil de **décision stratégique.**

**Chapitre III : Introduction à l’analyse en variabilité**

!!! Rappeler aux étudiants de rapporter le travail effectué sur le Cas Deluna pour cette dernière séance.

Le coût pertinent par rapport à une décision à prendre est le coût qui incorpore toutes les charges affectées par la décision et uniquement ces charges.

Dans certaines circonstances et selon l’information que recherche le contrôleur de gestion, il peut être judicieux d’adopter des méthodes de coûts partiels.

La méthode des coûts variables en est une. Elle est pertinente pour :

* Gérer à court terme un portefeuille de produits (rentabilité de chaque produit, doit on abandonner certains produits ?) Cf. Cas Deluna année 2 / hypothèse 2 (2 produits AC et DC, lancement de t-shirts DC ?)
* Décider de recourir ou non à la sous-traitance,
* Accepter ou refuser une commande exceptionnelle à un prix inférieur au prix catalogue.
  + 1. **Principe :**

On se place ici dans une **optique de court terme**, lorsqu’il n’est pas possible d’agir sur les charges fixes.

En effet, à **LT toutes les charges peuvent être considérées comme variables** alors qu’à CT, des engagements ont été pris qui empêchent le système de coûts d’être totalement flexible (charges de structure).

Ex. on peut décider de vendre une machine et ainsi de ne plus avoir à faire face aux coûts réguliers de maintenance. Cette décision ne s’effectue pas du jour au lendemain, elle demande une réflexion stratégique : quelle capacité de production est optimale ? Elle demande aussi de trouver un acquéreur !

De même pour tout ce qui lie l’entreprise par contrats : des préavis sont à respecter.

C’est pourquoi, la méthode des coûts variables ne retient que les charges variables dans son calcul de coût unitaire : ce sont les charges que les centres de responsabilité maîtrisent.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Charges fixes** | **Charges variables** |
| **Charges directes** | EXCLUES | A AFFECTER |
| **Charges indirectes** | EXCLUES | A IMPUTER |

Chaque produit dégage une **marge sur coût variable** calculée par différence entre le prix de vente du produit et son coût variable. Cette marge doit couvrir les charges fixes de l’entreprise et permettre à celle-ci de dégager un bénéfice :

Produit 3

CA 3

CV 3

MSCV 3

Produit 2

CA 2

CV 2

MSCV 2

Produit 1

CA 1

CV 1

MSCV 1

MSCV 2

MSCV 1

MSCV 3

CF

Bénéfice

1. **Intérêts :**

* Méthode facile à mettre en œuvre.
* Ne fait pas d’erreur sur la nature des coûts (les coûts fixes ne sont pas « variabilisés » car non inclus dans le calcul du coût unitaire)

Attention cependant, la réalité n’est pas si simple et des charges peuvent être variables tout en ne variant pas proportionnellement au volume de l’activité.

Ex : coûts variables indivis (ie varient en fonction de lots ou de séries)

* Permet de dégager la MSCV, **premier indicateur de profitabilité**. On va pouvoir maximiser notre MSCV.
* Met l’accent sur les coûts que maîtrisent les centres de responsabilité : bon moyen d’évaluation des performances.

Concrètement, la méthode des CV va servir à :

* indiquer un prix minimal du produit,
* sélectionner les produits : continuation, suppression, développement. Un produit présentant une MSCV négative doit être abandonné, sauf considération stratégique. Lorsque la MSCV est positive, le produit doit être conservé, au moins à CT. Les produits à valoriser sont ceux présentant le plus fort taux de MSCV (MSCV / CA).
* pouvoir de prévision, du résultat, du nombre de produits à vendre / à produire, de la date à laquelle on va atteindre notre CA critique (dans certains cas particuliers).

Elle est pertinente à CT et dans le secteur prévisionnel, elle est complémentaire des méthodes de coûts complets car ne répond pas aux même objectifs.

🕮 A aborder selon le temps imparti et votre sensibilité au sujet, sera revu en 2ème année.

1. **Les limites de la méthode des coûts variables :**

Comme chaque méthode de calcul de coûts, la méthode des coûts variables présente un certain nombre de limites.

* Elle néglige les coûts fixes or dans une optique stratégique et / ou de LT (fixation d’un prix par exemple) il est indispensable d’avoir toutes les données en tête. Elle ne peut donc être utilisée qu’à CT, quand tous les facteurs sont considérés comme donnés (CV unitaires fixes).
* Elle part du principe que les décisions qu’elle induit n’auront d’effet que sur le chiffre d’affaires (ou la quantité vendue). Or ces choix peuvent avoir un impact à M ou LT, sur les coûts fixes notamment !

Ex. : on décide d’augmenter notre production afin de maximiser notre MSCV mais cela implique de nouveaux investissements → tout est faussé !

* Elle repose sur des hypothèses schématiques de la typologie des charges : elles sont fixes ou variables. Elle ignore ainsi les coûts variables indivis qui ne varient pas proportionnellement au volume de l’activité.
* Elle ne permet pas d’évaluer les stocks, or c’est une obligation comptable.
* Enfin du fait de la conjoncture actuelle, les coûts variables s’amenuisent. Il y a donc peu de pertinence à calculer des coûts sur une partie de plus en plus réduite des coûts totaux. 🕮