

# **Gestion stratégique des coûts**

## **Approche traditionnelle : La méthode des coûts complets**

Rappels & développements

BdS et JCS - 2009

# Coûts complets

---

- **Définition:** ensemble des charges (directes et indirectes) relatives à l'objet du coût à un stade donné de son élaboration.
  - Coût d'achat, coût de production, coût de revient

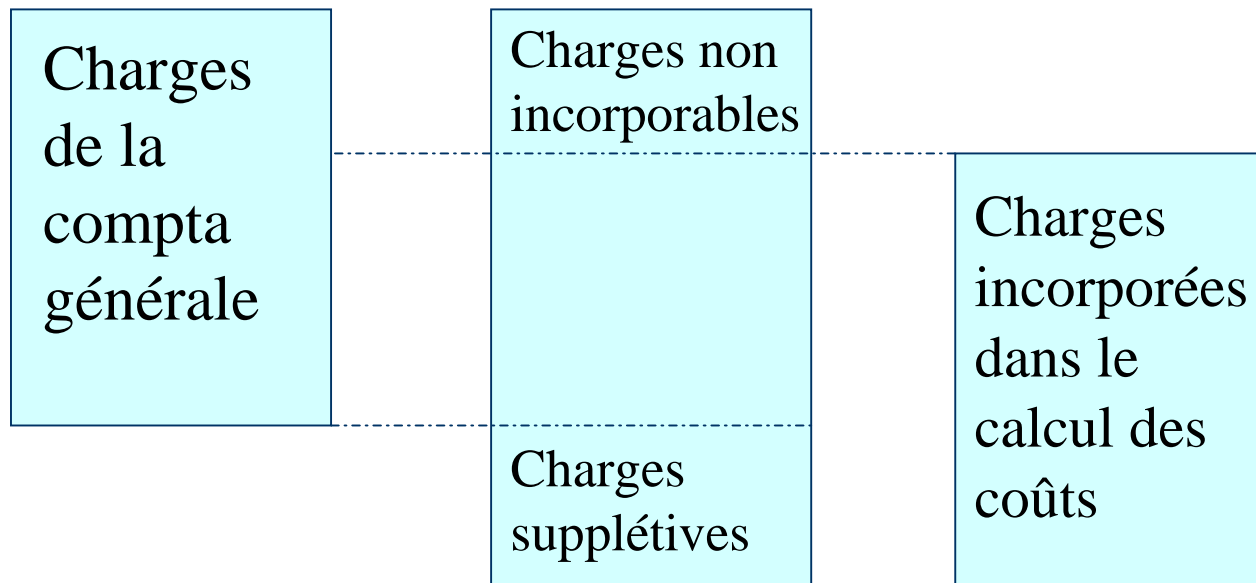
# Retraitement des charges

---

- Les charges non incorporables
  - Il s'agit des produits et charges anormaux ou exceptionnels
- Les charges calculées
  - Abonnement des charges en fonction de la périodicité de l'analyse (mensuelle par ex)
    - Ex : Taxe Professionnelle = 15.000 € / an => 1.250 €/ mois
  - Charges d'usage en fonction d'une valeur d'usage (même si totalement amorti) et sur une durée réelle d'utilisation
  - Les charges étalées :aux dotations aux provisions on substitue des charges étalées
- Les charges supplétives
  - ne figurent pas en comptabilité générale mais le sont en compta analytique
  - Ex : rémunération de l'exploitant ou apports de capitaux

# Charges incorporées dans les coûts

---



# De multiples concepts de coûts

- Coût direct - coût indirect
- Coût variable - coût fixe
- Coût complet - coût partiel
- Coût de revient
- Coût préétabli - coût réel
- Coût moyen - coût différentiel/marginal
- Coût d'opportunité

# Le coût d'un produit est une opinion

- De quel type de coût parle-t-on ? Complet, direct, variable...
- Le coût contient souvent des conventions de calcul
  - Un coût complet avec quelle allocation des charges indirectes ?
  - Un coût unitaire sur la base de quelle activité (« normale » ou réelle) ?
- Caractère relatif, subjectif et conjectural du calcul des coûts
- Il est nécessaire de déterminer :
  - l'objectif du calcul de coût
  - les caractéristiques du contexte
  - les conditions de validité du calcul (explicitation des *définitions* et des *hypothèses*)

# Coût complet, définitions

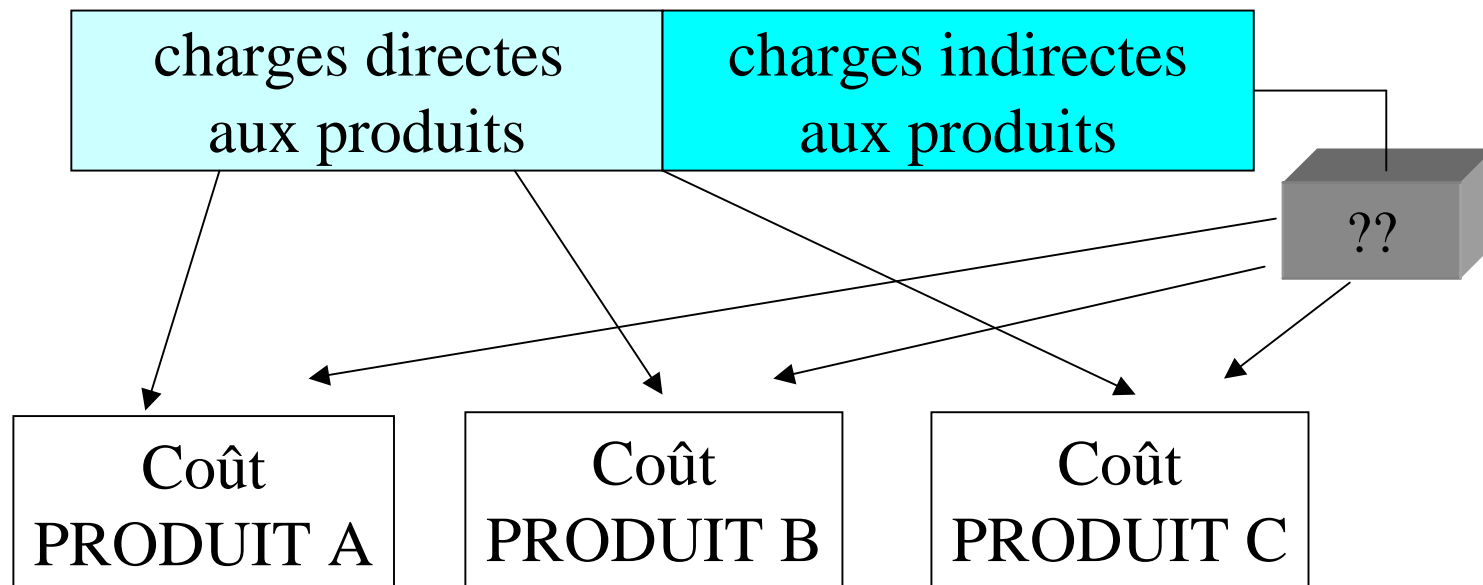
---

- **Définition:** ensemble des charges (directes et indirectes) relatives à l'objet du coût à un stade donné de son élaboration.
  - Coût d'achat, coût de production, coût de revient
- **Distinction charges directes vs charges indirectes**
  - Charge directe : rattachable directement à l'objet du coût sans calcul préalable
  - Charge indirecte: concerne plusieurs objets de coût. Nécessite un calcul
  - Le caractère direct ou indirect dépendra notamment :
    - De la technologie de production
    - De l'organisation des tâches
    - Du système d'information

# La difficulté centrale

---

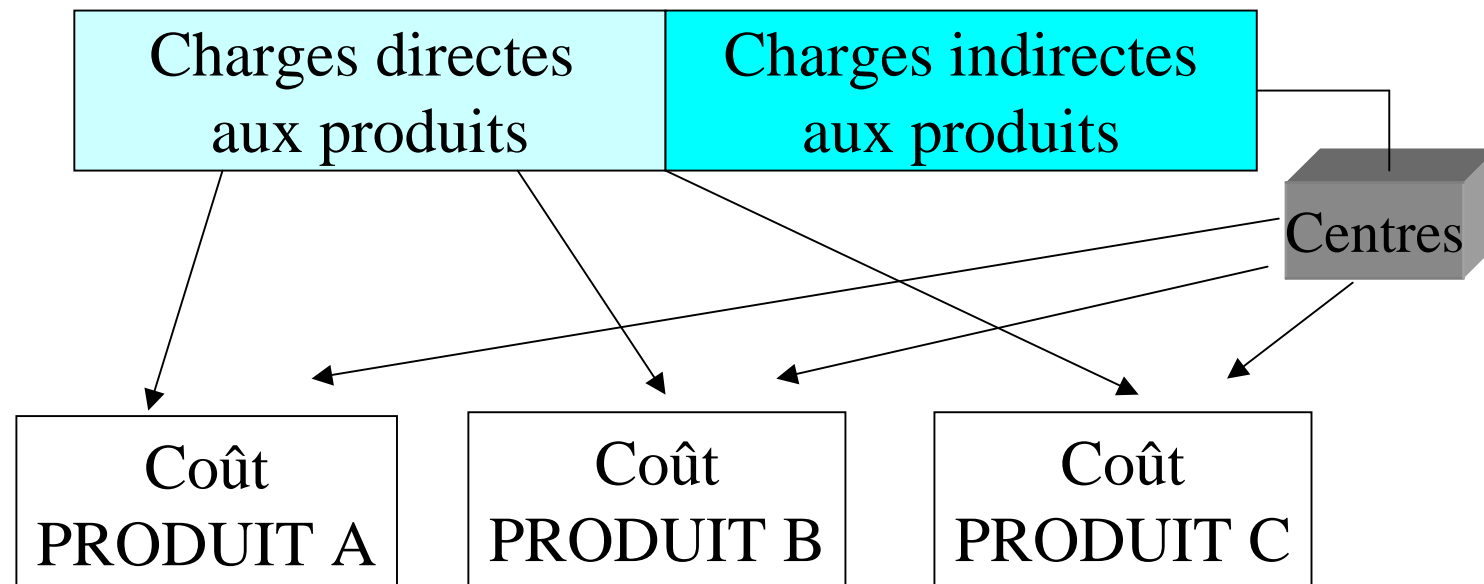
- Comment allouer les charges indirectes (aux produits) ?





# Les centres d'analyse

- Les produits utilisent les structures de l'entreprise (« centres d'analyse » ou « sections »), qui elles-mêmes sont consommées par les objets de coût



# Les centres d'analyse

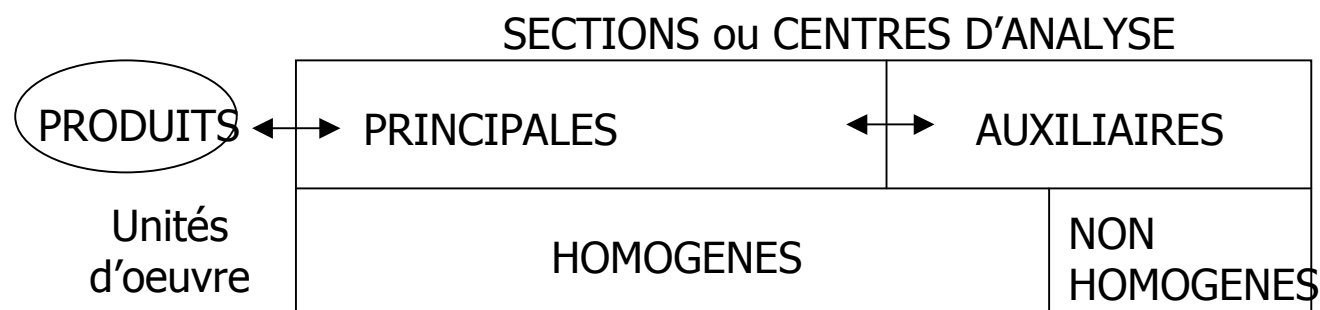
---

Les charges indirectes sont regroupées dans des centres d'analyse

- Définition
  - Division d'ordre comptable dans laquelle sont regroupés, préalablement à leur imputation aux objets de coûts, les éléments de charge qui ne peuvent être affectés directement (PCG 1982)
- Caractéristiques
  - doit correspondre à une division réelle de l'entreprise
  - Les charges totalisées dans un centre doivent avoir un comportement homogène
- Types de centres d'analyse
  - Centres principaux : ont un lien direct avec le produit
  - Centres auxiliaires : pas de lien immédiat avec le produit mais fournissent des prestations aux centres principaux
  - Centres de structure : pas de mesure d'activité possible

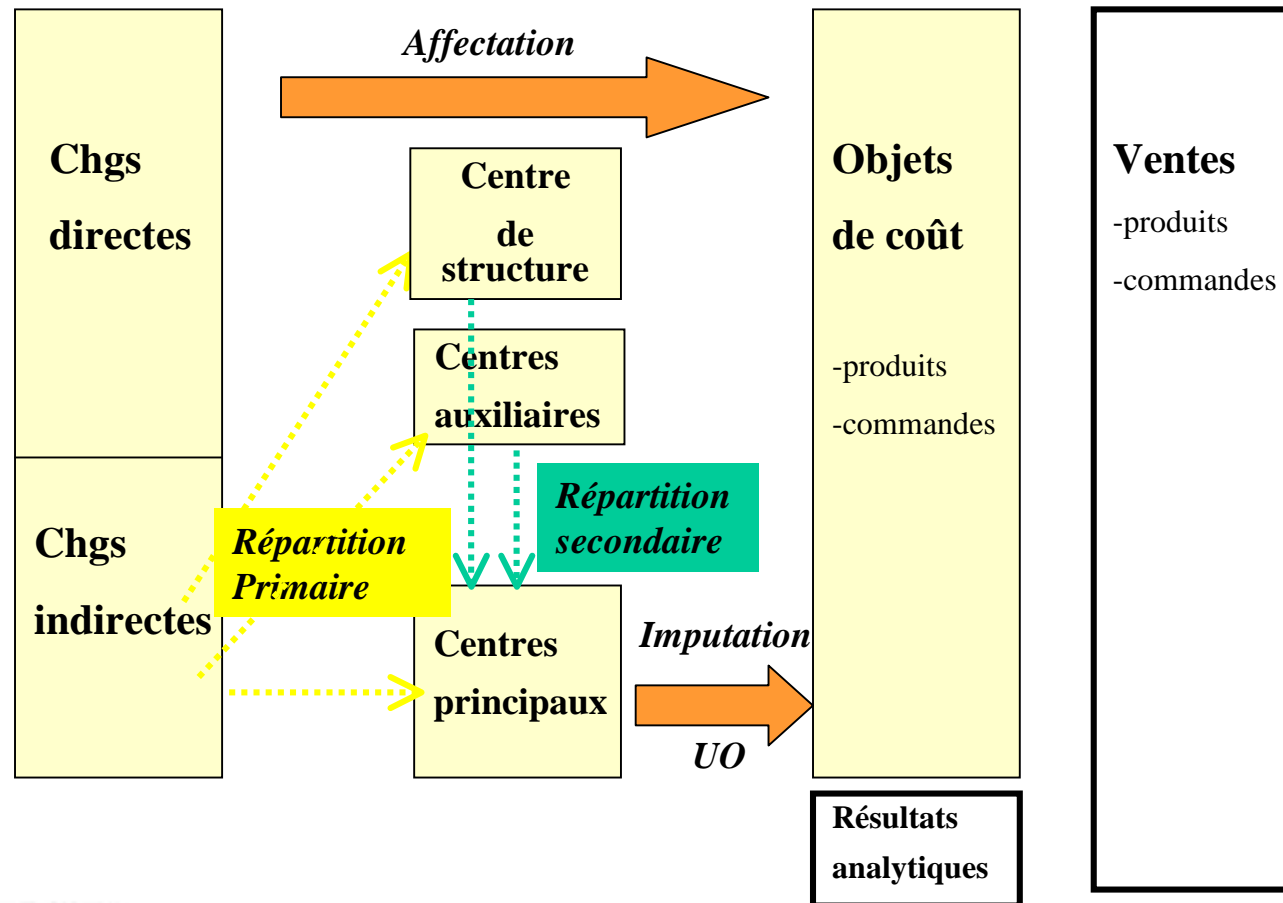
# Les centres d'analyse

---



- Déversements successifs
  - des sections auxiliaires dans les principales (imputation ou répartition)
  - des sections principales dans les produits (imputation)

# Les centres d'analyse



# Répartition Primaire

---

- Définition : Répartition des charges indirectes sur les différents centres :
  - centres principaux
  - centres auxiliaires
  - centres de structures
- Moyens :
  - Affectation : si *moyen de mesure* de consommation de charges par nature existe (ex: compteur électrique)
  - Répartition : clés de répartition

# Répartition Secondaire

---

- **Définition** : Répartition des charges des centres auxiliaires entre les centres principaux
  - Le but est de vider les centres auxiliaires
- **Moyens** :
  - Méthode des transferts en escalier
  - Méthode des transferts avec réciprocity
  - Système de facturation interne

# Clés de répartition et unité d'oeuvre

---

- Clés de répartition :
  - Principe : les charges indirectes (globalement ou par familles) sont allouées aux produits avec une clé de répartition (*répartis*)
  - Cette clé de répartition est un pourcentage, déterminé généralement à partir de l'historique de la société
  - Avantages : simplicité et rapidité de la répartition; méthode peu onéreuse
  - Inconvénients : les clés sont figées et donc déconnectées de l'évolution de l'activité => modélisation médiocre
- Unités d'œuvre :
  - Principe : les charges indirectes (globalement ou par familles) sont allouées aux produits grâce à une UO (« unité d'œuvre »).
  - OU est une mesure de l'activité du centre

# Clés de répartition et unité d'oeuvre

---

- UO répond à 2 objectifs :
  - Être une unité de mesure pouvant quantifier l'activité du centre
  - Moyen d'imputer les charges indirectes à chaque objet de coût
- UO est souvent exprimé en unité physique : km, m<sup>2</sup>, nb de commandes....
- Le coût de l'unité d'oeuvre
$$\text{Coût de l'UO} = \text{Total des Charges du centre} / \text{nb d'UO}$$
- L'UO idéale est la mesure d'activité du centre tel que ses coûts évoluent proportionnellement au nb d'UO



# Avantages de la méthode des centres d'analyse

- Le coût complet peut permettre
  - D'éclairer les décisions
    - à moyen terme : capacité, sous-traitance, investissements
    - de prix : étude possible de l'évolution du coût d'un produit aux différents stades de sa production et de sa distribution
    - De mobiliser les acteurs sur la consommation des ressources, sur le rapport des coûts productifs/commerciaux/administratifs (coût de revient)...

# Limites de la méthode des centres d'analyse

---

- Souvent très lourde (plusieurs centaines de centres)
  - Opaque (très détaillé, déversements, recours à l'arbitraire pour intégrer toutes les charges)
  - Beaucoup de conventions (découpage en sections, choix des unités d'œuvre)
  - Peu adapté aux caractéristiques industrielles actuelles :
    - diminution de la part des coûts de production directs variables
    - moindre pertinence des UO liées aux volumes
    - augmentation de la part des coûts indirects et des sections « support »
- Des méthodes alternatives:
- Direct costing (coûts partiels)
  - ABC (coûts complets)