



La méthode des coûts complets

La comptabilité générale donne le résultat global de l'entreprise et sa situation patrimoniale. Les charges sont classées par nature (achat de MP, charges de transport, frais de téléphone, prime d'assurance....).

Cependant ces données sont insuffisantes pour gérer l'entreprise ; elles doivent être retraitées afin de connaître la rentabilité d'une production, d'un service, d'un centre de responsabilités.

La comptabilité analytique ou comptabilité de gestion est basée sur le calcul et l'analyse des coûts.

Un coût est un ensemble de charges se rapportant à une activité.

1) Diversité des coûts

Le calcul et l'analyse des coûts dépendent de l'organisation de la production. Les coûts peuvent être classés d'après :

a) Leur champ d'application

Les charges peuvent être regroupées selon plusieurs critères et donner lieu à divers types de coûts :

- Coût d'une activité économique : coût d'un produit, coût d'une commande.....
- Coût d'un moyen d'exploitation : coût d'un équipement, d'un poste de travail.....
- Coût d'un centre de responsabilité : coût d'un service, d'un atelier....
- Coût par secteur de vente ou réseau de distribution : coût par type de client, par région....

b) Le moment du calcul

- coût réel ou coût constaté : les calculs interviennent après les faits qui les ont engendrés. Ils sont établis périodiquement (souvent mensuellement). Cela permet de mesurer la performance de l'organisation actuelle de l'entreprise ;
- coût prévisionnel ou coût préétabli : les calculs interviennent avant les faits qui les engendreront. Ces calculs permettent d'établir les devis et de fixer les prix de vente

En fin de période, on calcule les écarts entre les coûts réels et prévisionnels, puis on analyse ces écarts.

c) Le contenu des coûts

Un coût peut être calculé :

- En incorporant toutes les charges le concernant : c'est un coût complet (exemple: coût de revient) ;
- En incorporant seulement certaines charges : c'est un coût partiel (exemple : un coût variable).

2) Charges incorporées aux coûts

a) Différence entre charges directes et charges indirectes

Les charges incorporées aux coûts peuvent être classées en deux catégories. Les charges directes qui peuvent être affectées directement à un coût car elles concernent exclusivement une production ou un secteur de l'entreprise (MP) et les charges indirectes. Celles-ci concernent plusieurs coûts. Elles doivent être retraitées dans un tableau de répartition avant d'être imputées aux coûts.





La méthode des coûts complets

b) Les centres d'analyse

Les charges indirectes peuvent être réparties dans des centres d'analyse puis imputées aux différents coûts. Un centre d'analyse est une division comptable dans laquelle sont regroupées des charges indirectes qui seront ensuite imputées aux coûts. Un centre d'analyse peut correspondre :

- A une division fictive qui équivaut souvent à une fonction de l'entreprise : administration, financement, gestion du personnel. Ce sont des centres de structure ;
- A une division réelle de l'entreprise qui équivaut souvent à un service, un atelier. Ce sont des centres opérationnels.

Parmi ces centres d'analyse, certains centres travaillent directement pour les produits (centres principaux), d'autres travaillent pour les autres centres : ce sont les centres auxiliaires.

La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse est réalisée en deux étapes :

- Répartition primaire : Les charges indirectes de la comptabilité générale sont réparties entre les centres auxiliaires et principaux en fonction de clés de répartition.
- Répartition secondaire : Les centres auxiliaires sont répartis dans les centres principaux.

c) A partir du tableau de répartition des charges indirectes de la société « top chemise », répondez aux questions.

Charges	Montants	Centres auxiliaires		Centres principaux			
		Gest. du perso.	Gestion du mat.	Appro.	Atel. découpage	Atel. assemblage	Distribution
Matières consommables	6000	600	600	1200	2400	800	400
Autres charges externes	4000	400	800	1200	600	500	500
Impôts et taxes	5000	500	500	1000	1000	500	1500
Charges de personnel	24 000	2400	2400	2400	6000	6000	4800
Charges financières	2000	200	200	200	600	600	200
Dotations aux amortisse.	15 000	300	300	3000	3900	3750	3750
TOTAUX PRIMAIRES	56 000	4400	4800	9000	14 500	12 150	11 150
Gestion du personnel		(4400)	440	440	880	1320	1320
Gestion du matériel			(5240)	1048	2096	1048	1048
TOTAUX SECONDAIRES	56 000	0	0	10 488	17 476	14 518	13 518
Unité d'œuvre				Mètres de tissu achetés.	Mètres de tissu découpés	Heures de MOD	100 € de CA
Nombre d'unités d'œuvre				8740	8738	2000	2703,6
Coût de l'UO				1,2	2	7,259	5

A partir du tableau de répartition des charges indirectes de la société « top chemise » :

- Quels sont les centres auxiliaires ? A quoi correspondent-ils ?
- Peut-on à partir du tableau de répartition des charges indirectes déduire le processus de production ?
- Retrouvez les clefs de répartition du poste « autres charges externes » dans les centres d'analyse.
- Comment obtient-on les totaux primaires ?
- Comment se répartit le centre auxiliaire gestion du personnel ?
- Pourquoi on répartit 5240 € pour le centre gestion du matériel ?
- Pourquoi le total après répartition secondaire des centres auxiliaires est-il nul ?
- Pour le centre approvisionnement, expliquez à quoi correspondent les montants suivants :
 - 10 488
 - 8740
 - 1,2
- Expliquez pour les autres centres à quoi correspondent les coûts d'UO.
- Retrouvez le chiffre d'affaires réalisé.





La méthode des coûts complets

d) Lien entre processus de production et détermination des coûts

PRODUCTIQUE	COMPTABILITE DE GESTION
S'approvisionner en matières premières	Détermination du coût d'achat des MP
Stockage des matières premières	Valoriser les stocks de MP
Produire le bien industriel	Déterminer le coût de production
Stocker les produits finis	Valoriser les stocks de PF
Faire connaître et livrer le produit	Déterminer le coût de distribution & le coût de revient

Le résultat analytique est la différence entre le chiffre d'affaires et le coût de revient

e) Les méthodes de valorisation des stocks

Les fiches de stocks permettent le suivi des stocks afin de gérer les commandes. Les entrées en stock donnent lieu à l'établissement d'un bon d'entrée daté, indiquant la nature et la quantité du bien entré. Les sorties donnent lieu à l'établissement d'un bon de sortie de stock indiquant la nature du bien, la quantité sortie et le destinataire. Il existe plusieurs méthodes de valorisation des stocks :

- CUMP (Coût Unitaire Moyen Pondéré) calculé après chaque entrée :
 $(\text{Stock initial en valeur} + \text{entrées en valeur}) / (\text{Stock initial en quantité} + \text{entrées en quantité})$
- CUMP calculé en fin de période
 $(\text{Stock initial en valeur} + \text{entrées du mois en valeur}) / (\text{Stock initial en quantité} + \text{entrées du mois en quantité})$
- PEPS (premier entré premier sorti) : les marchandises sont sorties des stocks en fonction de leur ordre d'entrée (on sort en priorité les lots les plus anciens).
- DEPS (dernier entré, premier sorti) : les marchandises sont sorties de stock en fonction de leur ordre d'entrée (on sort en priorité les lots les plus récents).

f) Critiques de la méthode des coûts complets

Les évolutions des modes de production tendent à faire perdre de sa pertinence à cette méthode pour les raisons suivantes :

- La part des charges indirectes dans le total des charges tend à augmenter ; les unités d'œuvre physiques généralement utilisées (heures de MOD) ne sont plus adaptées.
- Les activités réalisées au sein d'un centre d'analyse sont rarement homogènes, ce qui pose le problème du choix de l'unité d'œuvre. Par exemple, le centre approvisionnement regroupe des charges liées à la recherche de fournisseurs, à la gestion des commandes, à la réception des matières...
- Les pratiques traditionnelles de calcul de coût répartissent les charges indirectes sur des bases volumiques et négligent la taille des séries. Or c'est bien le lancement de la série avec les réglages appropriés des machines qui génèrent le plus de travail. En imputant les charges indirectes sur des bases volumiques, on réduit le coût des séries de faible taille et on augmente celui des grandes séries.





La méthode des coûts complets

3) La comptabilité analytique : un retraitement nécessaire des coûts

La compta analytique est un mode de traitement des données qui permet de reclasser les charges de la compta générale en compta analytique. C'est utile pour :

- connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents produits
- fournir à la comptabilité générale des bases d'évaluation de certains éléments d'actifs (stocks et production d'immobilisations)
- analyser le "résultat général" et le décomposer en "résultats élémentaires" par activité ou par produit afin de permettre des contrôles de rendement et de rentabilité.
- établir des prévisions et éclairer la prise de décision.

a) Les charges non incorporables

- sans rapport direct avec l'activité (ex: primes d'assurance-vie sur la tête d'un dirigeant),
- qui ne relèvent pas de l'exploitation courante (ex : toutes les charges exceptionnelles),
- qui ne sont pas des vraies charges (IS, participation des salariés)

b) les charges calculées :

On les incorpore aux coûts pour un montant différent de celui pour lequel elles figurent dans la compta analytique.

- les charges d'usage, qui se substituent aux dotations aux amortissements. Il est conseillé de retenir pour base amortissable la valeur actuelle, pour une durée d'amortissement la durée probable d'utilisation et de continuer à comptabiliser les charges d'usage tant que l'immobilisation est en service, même si elle est amortie comptablement.
- les charges étalées : à la place des dotations aux provisions de la compta générale. Les dotations aux provisions retenues par la compta générale sont uniquement celles pour risques et charges. La comptabilité analytique retient des charges étalées et fait ainsi apparaître des différences d'incorporation positives ou négatives.
- les charges abonnées : on retient les charges incorporables de la compta générale selon une périodicité différente de leur apparition (en principe chaque mois en compta analytique).

c) les charges supplétives

Elles ne correspondent pas à une dépense effective, aussi la CG les ignore-t-elle. Cependant, le gestionnaire ne peut pas les exclure du coût complet. Le PCG retient comme charges supplétives :

- rémunération conventionnelle des capitaux propres,
- la rémunération du travail de l'exploitant.





La méthode des coûts complets

d) Les prestations réciproques (charges indirectes)

Les centres ne sont pas autonomes ; ils restent liés entre eux par les services qu'ils se rendent les uns aux autres. Dès lors, s'instaurent des prestations réciproques. Une méthode mathématique est utilisée pour évaluer les prestations réciproques.

Exemple : L'entreprise « Jouet en bois » fabrique un produit en utilisant comme matière des panneaux de contre-plaqué. L'entreprise est divisée en quatre centres d'analyse : « entretien », « administration », « approvisionnement », « production ». A la fin du mois de janvier, la répartition primaire des coûts indirects est la suivante :

Entretien	Administration	Approvisionnement	Production
5000 €	8800€	1500 €	50 000 €

La répartition secondaire doit être faite dans les proportions suivantes :

	Entretien	Administration	Approvisionnement	Production
Entretien	-100 %	20 %	15 %	65 %
Administration	10 %	-100 %	20 %	70 %

Il convient donc d'effectuer la répartition secondaire des coûts. Les clefs de la répartition secondaire font apparaître une participation réciproque entre les centres « entretien » et « administration ». Le centre « entretien » reçoit 10 % du centre « administration », tandis que réciproquement le second reçoit 20 % du premier.

Soit x le total du centre « entretien » et y le total du centre « administration ».

Résolution d'un système de deux équations à deux inconnues :

$$x = 5000 + 0,1y$$

$$x = 6000$$

$$y = 8800 + 0,2x$$

$$y = 10\ 000$$

On peut donc, à présent, effectuer la répartition secondaire suivante :

Centres auxiliaires		Centres principaux	
Entretien	Administration	Approvisionnement	Production
5000	8800	1500	50 000
-6000	1200	900	3900
1000	-10 000	2000	7000
0	0	4400	60 900

4) La portée de la méthode des coûts complets

Elle n'est pas une panacée, malgré les avantages qu'elle offre.

a) Ses inconvénients

- Elle est lourde et paperassière.
- Elle donne l'illusion que l'on peut calculer avec une précision les coûts complets.
- Enfin, la méthode ignore le découpage entre les charges fixes et variables.

b) Avantages

- Technique d'imputation perfectionnée qui réduit la part des charges communes.
- Elle prépare le contrôle de gestion, car elle permet de déterminer des centres de responsabilités, au sujet desquels on établit des comptes de résultat de manière à prévoir et maîtriser les marges dégagées. Elle constitue donc un élément indispensable si l'on veut pratiquer une gestion décentralisée.
- Elle décompose les coûts de revient par stades. C'est ainsi qu'à présent nous pouvons décrire avec plus de précision le traitement des charges jusqu'au coût de revient.

