

LES COÛTS COMPLETS

1 Introduction

2 Les différents types de charges

2.1 Les charges directes

2.2 Les charges indirectes

2.3 Les charges supplétives

2.4 Les charges non-incorporables

2.5 Les charges incorporées

2.6 Les centres d'analyse

2.7 Les unités d'œuvre

3 Les étapes du calcul des coûts complets

3.1 Le coût d'achat

3.2 Le coût de production

3.3 Le coût de revient

3.4 Le résultat analytique d'exploitation

3.5 Schéma récapitulatif

3.6 Rapprochement comptabilité analytique, comptabilité générale

3.7 Exemple chiffré

4. Si on allait plus loin...

1. Introduction - Les coûts complets et le PCG 82

Une entreprise ne produit pas qu'un bien, un ensemble de pièces, de matières vont constituer un bien final ou un sous ensemble de bien final. Les sites ou ateliers de production sont parfois nombreux et rarement unique. Il est donc nécessaire de calculer les coûts analytiques par entité de production, par article produit ... pour savoir si l'entreprise va dans la bonne direction. Maîtriser ses coûts est une priorité des structures de production. On le voit dans les grandes entreprises (Renault qui a embauché un « cost killer » pour redresser Nissan – avec succès d'ailleurs-) comme dans les plus petites. Le gaspillage est interdit et tout sera calculé.

Certaines charges peuvent être intégrées facilement à un coût de production précis lorsqu'il s'agit d'achat de matière par exemple mais d'autres feront l'objet d'un calcul plus savant car elle seront imputées sur plusieurs postes de production, comme certaines charges d'énergie par exemple.

Il existe divers types de coûts. Un coût est un regroupement de charges qui peut correspondre :

- à une fonction dans l'entreprise : production, distribution, administration, étude, distribution...
- à un moyen d'exploitation : magasin, usine, rayon...
- à une responsabilité : un directeur, un chef de service...
- à une famille de produits.

Les coûts complets et le PCG 82 :

On parle de coûts complets lorsque ces coûts calculés tiennent compte de toutes les charges supportées par l'entreprise. On opposera cette notion à celle des coûts **partiels** où seuls, les coûts directs (par exemple), seront pris en considération.

2. Les différents types de charges

2.1 Les charges directes

Ce sont des charges qui peuvent directement être affectées à un coût précis. On entend par coût précis, une main d'œuvre, un coût d'atelier mono produit, un prix d'achat de matières premières... En général, pour ces charges directes, il n'y a pas d'ambiguïté possible.

2.2 Les charges indirectes

Il s'agit de charges de la classe 6 du plan comptable général. Ces charges seront imputées dans les différents coûts selon leur origine. Il est fréquent, dans certaines entreprises, que les numéros de comptes de ces charges soient codifiés en fonction du coût de destination, voire de l'atelier pour lequel telle ou telle charge a été faite.

Il existe quelques charges de la classe 6 qu'il est difficile d'imputer de la sorte, on parlera de charges non incorporables (voir plus bas).

2.3 Les charges supplétives

Il s'agit là de charges qui ne font pas partie de la classe 6 mais qui sont assimilées à des charges afin de refléter au maximum la réalité des coûts, ce sont, par exemple, les charges liées à l'exploitant : la rémunération de l'exploitant.

2.4 Les charges non-incorporables

Ce sont les charges qui n'interviennent pas dans le calcul des coûts analytiques. Ces charges sont pourtant dans le plan de comptes de l'entreprise (classe 6 donc) mais on ne peut les affecter à un poste analytique. Il s'agit, par exemple, de certains amortissements – éléments de décoration, espaces verts..., de charges exceptionnelles – liées à une indemnisation lors d'un procès...)

2.5 Les charges incorporées

Ce seront donc les charges que l'on pourra affecter normalement. On peut donc chiffrer, de manière générale, le montant total de ces charges :

Charges incorporées = total des charges de la classe 6 + charges supplétives – charges non incorporables.

2.6 Les centres d'analyse

Les coûts pourront être ventilés en « centres d'analyse » – on parle aussi de *sections* – Ces centres correspondent à des unités de travail (un magasin, un rayon, un atelier...) résultant des la division physique de l'entreprise. La comptabilité analytique d'exploitation fait référence à ces centres afin d'effectuer une comptabilité budgétaire. Les experts comptables demandent à ce que ces centres correspondent à un pouvoir de décision afin de mieux responsabiliser le personnel. Exemple : si deux ateliers sont sous la même direction, on prendra les deux ateliers comme UN seul centre d'analyse.

On pourra trouver des répartitions de prestations entre les centres d'analyses afin de mieux calculer les coûts propres à chaque centre. On parlera alors de sous-répartition.

Le PCG préconise un découpage des centres d'analyse de type fonctionnel dont la finesse dépendra de la taille de l'entreprise. Par ailleurs il s'agira d'estimer les coûts comparés des ces centres d'analyse (comparaison dans le temps et par rapport aux autres centres)

2.7 Les unités d'œuvre

2.7.1 Principe

Pour mesurer l'évolution d'un coût, l'importance relative ou absolue, le mieux consiste à établir une forme de calcul.

Exemple : Les charges d'un atelier par rapport aux nombres d'heures de main d'œuvre directe. On aura donc comme « u o » (unité d'œuvre) l'heure travaillée.

Si tel atelier a connu un coût global de 16 000 euros et que 8 000 heures ont été travaillées durant la période considérée, l' u o sera de : $16\ 000 / 8\ 000 = 2$

2.7.2 Le choix de l'unité d'œuvre

On trouvera, selon l'entreprise :

- l'heure de main d'œuvre
- l'heure machine
- l'unité de fourniture travaillée
- l'unité de produit élaboré (produit ou simple pièce)

3 Les étapes du calcul des coûts complets

3.1 Le coût d'achat

Il correspond aux achats auxquels on ajoute les frais d'achat ; à noter que les achats font, selon la logistique de l'entreprise, l'objet d'un stockage. Le coût de ce stockage (coût de possession du stock) sera intégré aux frais d'achat.

3.2 Le coût de production

Il incorpore les frais liés à la production que l'on ajoute au coût d'achat :

Coût d'achat + frais de production = Coût de production

Il faut faire ressortir ici, la différence entre la notion de « frais » et celle de « coût ».

Un frais est ponctuel et indépendant de son processus, un coût englobe l'aboutissement, on part d'un existant et on ajoute le suivant dans le processus.

Par ailleurs, on peut insister sur la méthode de valorisation (FIFO ou CMUP – voir fiche « les stocks ») des stocks des produits de tout type, tant les matières premières que les produits semi-finis ou finis.

3.3 Le coût de revient

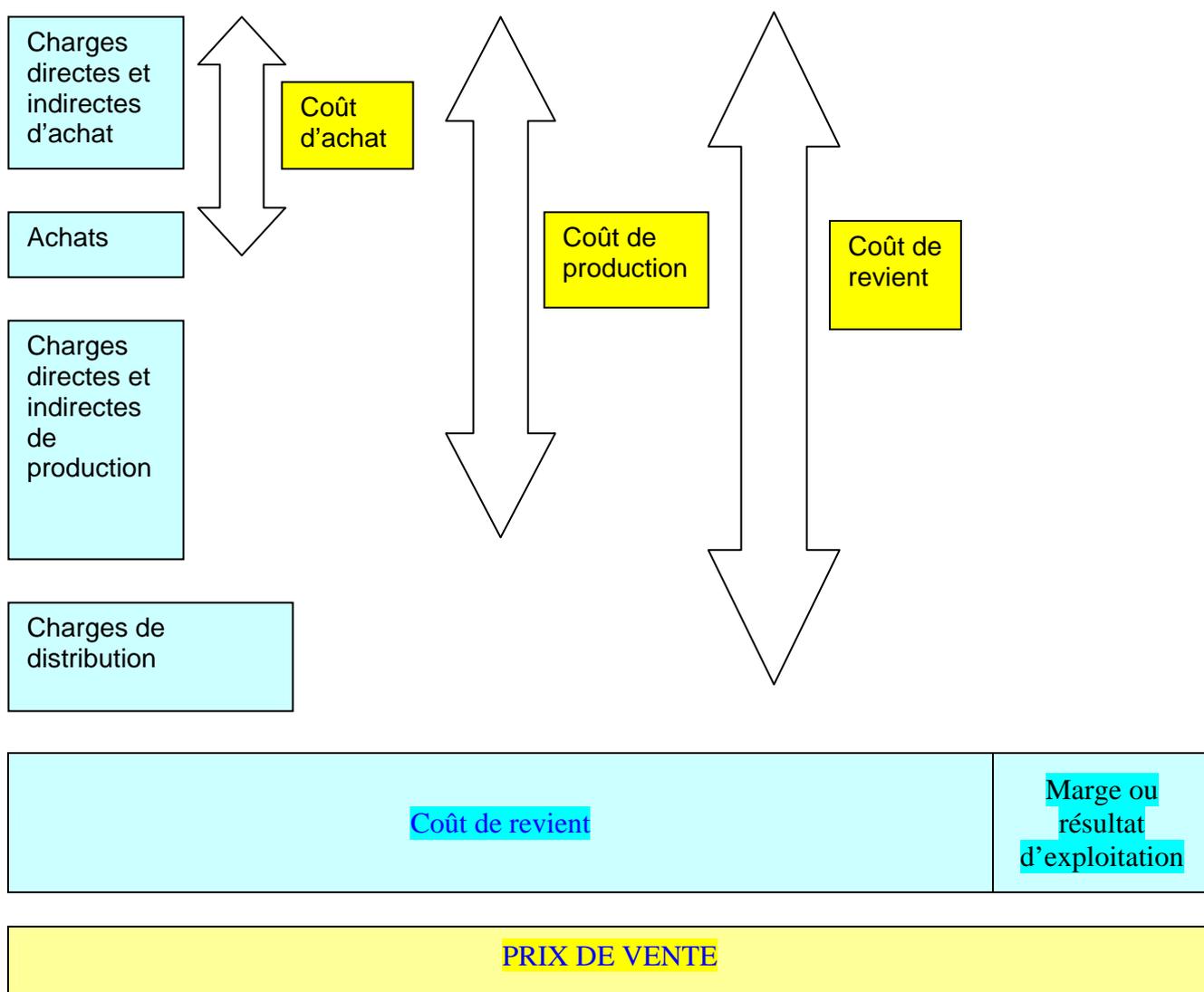
Ce sont les frais de distribution qui vont intervenir à cette étape du calcul des coûts. Les frais de distribution correspondent à la fonction « vente » dans l'entreprise. On tiendra compte des éléments de gain de parts de marché même s'ils ont échoué. Exemples : la publicité, les enquêtes hors zone de chalandise.

Selon les secteurs d'activité, les entreprises connaîtront de grandes différences quant aux parts de chacun de ces coûts, en effet, une entreprise de services verra son coût d'achat proche de zéro mais ses frais de distribution seront élevés.

3.4 Le résultat analytique d'exploitation

C'est la différence entre le prix de vente et le coût de revient. Attention au calcul du prix de vente ! Il convient de tenir compte de réductions accordées et des ristournes de fin d'année car elles amputent le chiffre d'affaires et pourraient fausser les calculs.

3.5 Schéma récapitulatif



3.6 Le rapprochement entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale

Les centres d'analyses fixés, la compta analytique (classe 9) sera nomenclaturée selon les centres retenus afin de pouvoir regrouper des types de charges autrement que selon le PCG.

Un rapprochement entre les deux comptabilités, générale et analytique, est nécessaire afin d'être sûr que tout est bien imputé et que l'ensemble des charges est bien affecté.

3.7 Exemple chiffré

Le produit : la raquette de tennis de table (1 500 raquettes produites par période).

L'entreprise les commercialise à l'état de produits finis, à 8 €pièce.

Stock de bois en début de période : 500 bois à 2,90 €pièce.

Achats d'une période : 1500 bois (prix d'achat unitaire : 3 €). Frais divers d'achat : 250 €

Achats de 1650 revêtements de raquette : 1,50 €pièce

(on achète 10% de revêtements en plus car perte de 10 % lors de la production)

Colle (pour 1500 raquettes fabriquées) : 415 €

Stock de raquettes en début de période : 100 raquettes, au coût de production unitaire de 5,6 €pièce.

La production de 1 500 raquettes a nécessité 120 heures de main d'œuvre à 12 €de l'heure (y compris les charges patronales). Les frais indirects de l'atelier sont de 500 €, l'unité d'œuvre est l'heure de main d'œuvre directe (MOD). L'atelier a travaillé 200 heures dans la période considérée.

Nombre de raquettes vendues : 1 450. La distribution des raquettes revient à 1 euro de commission pour le représentant (statut VRP) par unité vendue. Les frais indirects de distribution sont de 1 050 €pour la période, répartis selon un taux de frais calculé sur la base du coût de production total de la période (37 120 €).

Coût d'achat des bois : $(1\ 500 \times 3) + 250 = 4\ 750\ €$

Stock des bois :

<i>Stock initial</i>	<i>500 x 2,90</i>	<i>1 450,00</i>	<i>Sorties</i>	<i>1 500 x 3,10</i>	<i>4 650,00</i>
<i>Achats</i>		<i>4 750,00</i>	<i>Stock final</i>	<i>500 x 3,10</i>	<i>1 550,00</i>
<i>Total</i>	<i>(500 + 1 500) x 3,10</i>	<i>6-200,00</i>	<i>Total</i>		<i>6 200,00</i>

Coût de production des raquettes :

coût d'achat des bois utilisés : 4 650
+ colle 415
+ revêtements : $1,50 \times 1\ 650 = 2\ 475$
+ main d'œuvre directe : $120 \times 12 = 1\ 440$
+ charges indirectes : $(500 / 200) \times 120 = 300$

Coût de production : 9 280 (unitaire : $9\ 280 / 1\ 500 = 6,18666$)

Stock de raquettes :

<i>Stock initial</i>	<i>100 x 5,60</i>	<i>560,00</i>	<i>Sorties</i>	<i>1 450 x 6,15</i>	<i>8 917,50</i>
<i>Production</i>	<i>1 500 x 6,18666</i>	<i>9 280,00</i>	<i>Stock final</i>	<i>150 x 6,15</i>	<i>922,50</i>
<i>Total</i>	<i>(100 + 1 500) x 6,15</i>	<i>9-840,00</i>	<i>Total</i>		<i>9 840,00</i>

Coût de revient des raquettes vendues :

Coût de production des raquettes vendues : 8 917,50
Coût direct de distribution : $1\ € \times 1\ 450 = 1\ 450,00$
Charges indirectes : $(1\ 050\ € / 37\ 120) \times 9\ 280 = 262,50$

Coût de revient : 10 630,00

(unitaire : $10\ 630 / 1\ 450 = 7,33103$)

Résultat analytique :

Prix de vente : $8\ € \times 1\ 450 = 11\ 600,00$
Coût de revient : 10 630,00

unitaire :

8,00
7,33

Résultat : 970,00

0,67

Vérification avec la comptabilité générale :

Charges		Produits	
Achats de bois	4 750,00	Production vendue (1450 x 8)	11 600,00
Var. stock bois (1 450 – 1 550)	- 100,00	Production stockée (922,50 – 560)	362,50
Achats de colle	415,00		
Achats de revêtement	2 475,00		
Charges de personnel (1 440 + 1 450)	2 890,00		
Charges indirectes (300 + 262,50)	562,50		
Total des charges	10 992,50		
Résultat (bénéfice)	970,00		
	11 962,50		11 962,50

NB : bien entendu, l'exemple présenté est extrêmement simplifié, le rapprochement entre la comptabilité générale et analytique doit tenir compte également des éléments CG non incorporables en CAE, et à l'inverse des charges supplétives qui ne figurent pas en CG mais sont intégrés dans les coûts analytiques, ainsi que des différences de stocks (entre stocks théoriques de la CAE et stocks réels constatés à l'inventaire pour la CG), des différence d'arrondis, ...

4. Si on allait plus loin...

Il faut rappeler les **limites de la méthode des coûts complets** :

- elle ne permet pas forcément de juger de la pertinence de l'arrêt de la production d'un des produits qui présenterait des résultats déficitaires sans tenir compte de l'impact sur les charges fixes globales, l'analyse serait complétée par exemple par l'utilisation de la méthode des **coûts spécifiques** (*hors référentiel baccalauréat professionnel*).
- elle ne doit pas être appliquée en cas de sous-activité (*PCG 321-3*) pour l'évaluation des stocks de produits finis et d'en-cours, car elle a alors pour conséquence de majorer la valeur de ces stocks, donc de majorer le résultat de façon erronée. Les stocks doivent alors être évalués (en période de sous-activité) par la méthode **d'imputation rationnelle des charges fixes** (*hors référentiel baccalauréat professionnel*), qui permet de ne valoriser les stocks que de la partie des charges fixes réellement consommée
- elle est fortement remise en cause en raison en particulier des approximations réalisées dans l'imputation des charges indirectes à travers les centres d'analyse, alors que les charges indirectes sont devenues prépondérantes dans l'ensemble des éléments de coûts, ce qui s'est traduit par la mise en place de nouvelles méthodes de calcul des coûts comme la **méthode ABC**, basée sur les activités (*hors référentiel baccalauréat professionnel*).
- Elle est parfois remplacée aussi par d'autres méthodes d'analyses des coûts, basées sur une problématique inverse, où ce ne sont pas les coûts de revient qui permettent de déterminer les prix de vente (ce qui est en général le cas pour la méthode des coûts complets), mais en déterminant le coût de revient à obtenir en fonction du prix de vente du marché, et d'un taux de marge souhaité (méthode des **coûts cibles, target costing ou coûts objectifs**) combinée souvent avec l'analyse fonctionnelle des produits (**analyse de la valeur**) (*hors référentiel baccalauréat professionnel*).

L'étude de ces différentes méthodes de calcul des coûts n'est pas prévue au référentiel des élèves de baccalauréat professionnel, mais il est n'est pas inutile de leur en glisser quelques mots, ne serait-ce que pour relativiser la méthode des coûts complets, ou les préparer à des réalités que certains pourront rencontrer en entreprise.

Par ailleurs, dans les grandes entreprises, on peut trouver des charges d'établissement annexe (une filiale qui présenterait son propre bilan mais aurait un lien juridique avec notre établissement et un rapport de charges avec nous). Ce n'est peut être pas un cas à traiter avec des élèves de LP mais il faut signaler que ça existe sans entrer dans le détail

Enfin, il est peut être bon, de faire réfléchir les élèves sur les problèmes liés à la délocalisation de la production (transversalité avec les cours d'économie).