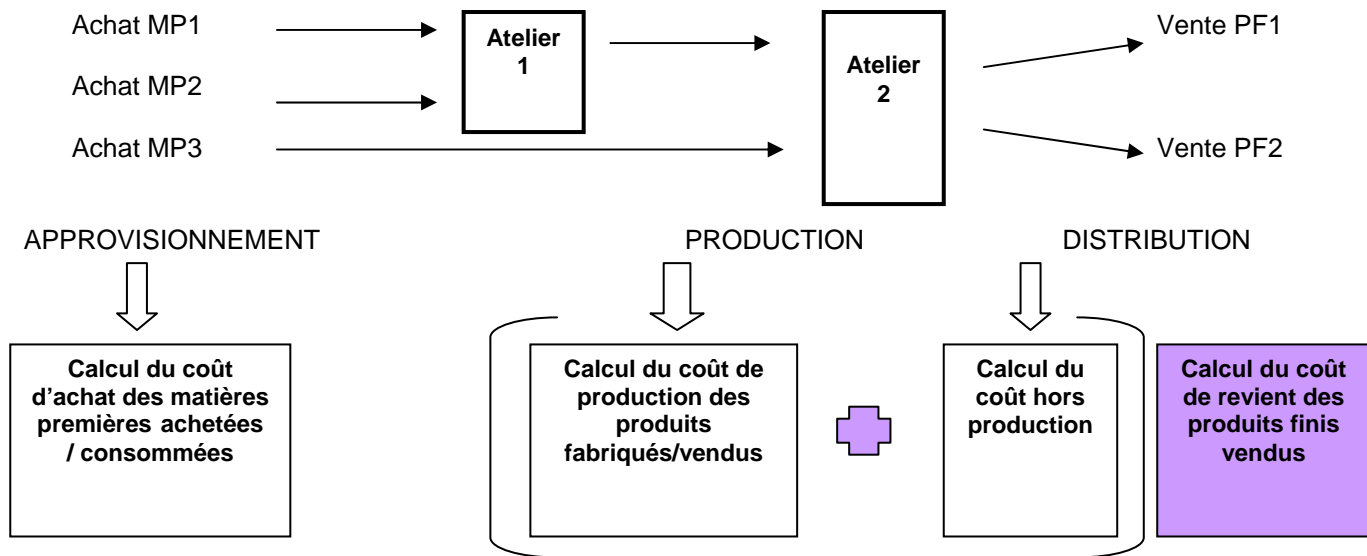


LA METHODE DES COÛTS COMPLETS

I. POURQUOI DISTINGUER LES CHARGES DIRECTES ET LES CHARGES INDIRECTES ?

Soit le processus de production simplifié d'une entreprise industrielle (absence de stocks)
 Pour calculer les coûts de revient des deux produits finis, l'entreprise suit la logique de son processus de production.



Un coût est un ensemble de charges, l'entreprise liste donc toutes ses charges pour pouvoir les affecter aux coûts qu'elle doit calculer (à partir de la liste des charges incorporables). Par exemple :

- Achats de matières premières
- Autres achats et charges externes (électricité, loyer,...)
- Publicité
- Dotations aux amortissements
- Charges de personnel (ex : Vendeur, ouvrier de production,...)
- Impôts et taxes
- Charges financières

On se pose alors la question : à quel coût en particulier sera attribué chacune de ces charges ?

	Coût d'achat	Coût de production	Coût hors production
Achats de matières premières	X		
Autres achats et charges externes	L'électricité, le loyer, sont des charges qui concernent toute l'entreprise (on consomme de l'électricité dans tous les services de l'entreprise), il est impossible de les affecter directement à un coût en particulier, elles concernent tous les coûts !		
Publicité			il s'agit d'une charge liée à la distribution
Impôts et taxes	Cette charge concerne l'entreprise dans sa globalité, on ne sait pas comment l'affecter.		
Charges de personnel	Ouvrier manutentionnaire (réception des approvisionnements)	Ouvrier de production	Vendeur (on appelle cela de la main d'œuvre directe)
Charges financières (intérêts d'emprunts)	Cette charge concerne l'entreprise dans sa globalité, on ne sait pas comment l'affecter.		
Dotations aux amortissements	Les dotations aux amortissements des immobilisations concernent plusieurs coûts car il y a des immobilisations dans le service approvisionnement (matériel pour décharger), dans le service de production (matériel industriel), dans le service de distribution (matériel informatique, matériel de transport). On a besoin de calculer combien chaque service supporte d'amortissement.		

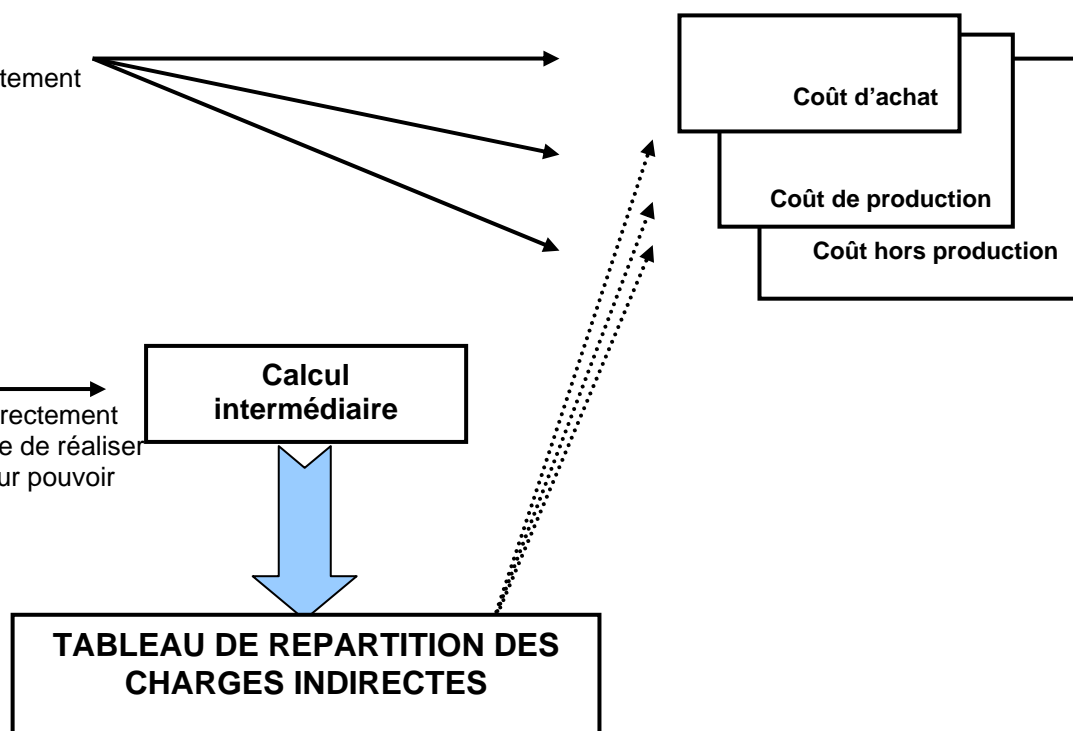
Il apparaît que l'entreprise a donc deux types de charges :

CHARGES DIRECTES

(On peut les affecter directement aux coûts)

CHARGES INDIRECTES

(On ne peut les affecter directement aux coûts, il est nécessaire de réaliser un calcul intermédiaire pour pouvoir les affecter)



Chaque coût est donc constitué de charges directes et de charges indirectes.

Application : CAS SACOCHES

Vous travaillez dans le service comptable de l'entreprise SACOCHES, fabricant de sacoches en cuir. Madame Durand a regroupé des informations qui vont permettre de calculer les coûts de l'entreprise.

Informations concernant le premier semestre.

L'entreprise a produit et vendu 11 000 sacoches pour un chiffre d'affaires global de 482 900 €, ce qui lui a permis de réaliser un bénéfice de 71 690 €.

Achats de la période

3 800 pièces de cuir

Le prix d'achat moyen d'une pièce de cuir a été de 26,50 €.

Trois sacoches peuvent être faites avec une pièce de cuir (on compte environ 3,5 % de déchets).

Relevé des heures effectuées

- 3 500 heures par ouvrier pour le centre Découpe
- 4 800 heures par ouvrier pour le centre Couture
- 2 520 heures par ouvrier pour le centre Assemblage

Le coût de la main d'œuvre directe est de 15,50 € pour les deux premiers ateliers et 18 € pour l'atelier assemblage.

Fournitures ajoutées

Les fournitures ajoutées s'élèvent à 1,50 € par sacoche.

Identifier les charges directes de l'entreprise :

Achat de pièces de cuir ☞ coût d'achat

Achats de fournitures ☞ coût d'achat

MOD des centres découpe, couture et assemblage ☞ coût de production

Les charges indirectes ne pouvant être affectées directement aux coûts, elles ont été réparties dans un tableau de répartition des charges indirectes (voir page suivante).

II. COMMENT AFFECTER LES CHARGES INDIRECTES AUX COÛTS ?

LE TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES

Première étape : la répartition primaire

Les charges qui n'ont pu être affectées directement aux coûts sont réparties dans des centres d'analyse grâce à des clés de répartition. On prend le total de la charge à répartir entre les centres et on multiplie ce total par chacun des pourcentages fournis.

- **Centre d'analyse** : division comptable où sont regroupées les charges indirectes préalablement à leur affectation. Il peut s'agir d'un service existant réellement (centre approvisionnement, centre Atelier 1) ou fictivement (Centre de gestion des matériels) dans l'entreprise.
- **Clé de répartition** : pourcentage fourni par des procédures para-comptables.
- **Le total de la répartition primaire** s'obtient en additionnant toutes les charges qui ont été affectées dans les centres d'analyse.

TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES DE L'ENTREPRISE SACOCHES
Centres d'analyse

Charges par nature		Administration	Approvisionnement	Découpe	Couture	Assemblage	Distribution
Achats non stockés	10 000	5%	15%	30%	30%	15%	5%
Services extérieurs	20 000	10%	10%	25%	25%	25%	5%
Autres serv.ext.	8 000	15%	25%	25%	25%	5%	5%
Impôts et taxes	18 000	90%					10%
Charges de personnel	60 000	10%	5%	35%	35%	5%	10%
Charges financières	4 000	100%					

Centre auxiliaire

Centres principaux

Charges par nature		Administration	Approvisionnement	Découpe	Couture	Assemblage	Distribution
Achats non stockés	10 000	500	1 500	3 000	3 000	1 500	500
Services extérieurs	20 000	2 000	2 000	5 000	5 000	5 000	1 000
Autres serv.ext.	8 000	1 200	2 000	2 000	2 000	400	400
Impôts et taxes	18 000	16 200					1 800
Charges de personnel	60 000	6 000	3 000	21 000	21 000	3 000	6 000
Charges financières	4 000	4 000					
Totaux après répartition primaire	120 000	29 900	8 500	31 000	31 000	9 900	9 700

↓	↓	↓	↓
Ce centre d'analyse ne concerne pas un seul coût !!! Il faut le répartir dans les centres principaux !	Coût d'achat	Coût de production	Coût hors production

Deuxième étape : la répartition secondaire

A l'issue de la répartition primaire, certains centres d'analyse (centres auxiliaires) ne peuvent toujours pas être affectés à un coût déterminé.

Il faut donc « vider » les centres auxiliaires dans les centres principaux à l'aide des nouvelles clés de répartition fournies.

Le total de la répartition secondaire s'obtient en additionnant toutes les charges qui ont été affectées dans les centres d'analyse (y compris le total de la répartition primaire).

A l'issue de la répartition secondaire, le total des centres auxiliaires est donc égal à zéro.

Centre auxiliaire : centres d'analyse dont les charges sont réparties dans d'autres centres auxiliaires ou dans les centres principaux.

Centre principal : centres d'analyse dont les charges peuvent être affectées sans ambiguïté aux coûts des produits.

Charges par nature		Administration	Approvisionnement	Découpe	Couture	Assemblage	Distribution
Totaux après répartition primaire	12 000	29 900	8 500	31 000	31 000	9 900	9 700
Repartition centre administration			40%	10%	10%	10%	30%
Totaux après répartition secondaire							

Charges par nature		Administration	Approvisionnement	Découpe	Couture	Assemblage	Distribution
Totaux après répartition primaire	12 000	29 900	8 500	31 000	31 000	9 900	9 700
Repartition centre administration		- 29 900	11 960,00	2 990,00	2 990,00	2 990,00	8 970,00
Totaux après répartition secondaire		-	20 460	33 990	33 990	12 890	18 670

Troisième étape : la mesure de l'activité des centres

Chaque centre d'analyse principal est désormais en relation directe avec une étape de la constitution du coût de revient du produit.

Par exemple :

Les charges indirectes du centre « Approvisionnement » peuvent être affectées au Coût d'achat.

Les charges indirectes des centres « Ateliers » peuvent être affectées au Coût de production.

Les charges indirectes du centre « Distribution » peuvent être affectées au Coût hors production.

Pour évaluer la consommation de charges indirectes, il faut déterminer une unité pouvant mesurer l'activité des centres.

Les unités d'œuvre

L'unité d'œuvre est une grandeur physique qui permet de mesurer l'activité d'un centre productif. Elle traduit son activité.

Exemple : heure de main d'œuvre, heure machine, kg de matières premières consommées, ...

Le coût de l'unité d'œuvre permet l'imputation des charges des centres opérationnels aux coûts des produits.

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \frac{\text{Total répartition secondaire}}{\text{Nombre d'unités d'œuvre}}$$

L'assiette de frais

L'assiette de frais est une **unité monétaire** qui permet de mesurer l'activité d'un centre.

En effet, certains centres d'analyse ne peuvent mesurer leur activité par une grandeur physique (exemple : l'administration, la gestion des bâtiments,...).

Le taux de frais permet l'imputation des charges des centres de structure aux coûts des produits.

$$\text{Taux de frais} = \frac{\text{Total répartition secondaire}}{\text{Montant de l'assiette}}$$

Charges par nature	Administration	Approvisionnement	Découpe	Couture	Assemblage	Distribution
Totaux après répartition secondaire		20 460	33 990	33 990	12 890	18 670
Unité d'œuvre/ Assiette de frais		1 € de cuir acheté	H MOD découpe	H MOD Couture	H MOD Assemblage	10 sacoches vendues
Nombre d'unités d'œuvre		100 700 (*)	3 500	4 800	2 520	1 100(**)
Coût de l'unité d'œuvre		0,203	9,711	7,081	5,115	16,973

(*) 100 700 = nombre de pièces de cuir achetées x prix d'achat des pièces de cuir = 3 800 x 26,50

(**) 1 100 = nombre de lots de 10 sacoches vendues = 11 000/10

Lecture du tableau de répartition des charges indirectes

- 1 € de cuir acheté coûte à l'entreprise 0,203 € de charges indirectes d'approvisionnement.
- Chaque heure de MOD de découpe coûte à l'entreprise 9,711 € de charges indirectes.
- Charges heure de MPD de couture coûte à l'entreprise 7,081 € de charges indirectes.
- Chaque heure de MOD d'assemblage coûte à l'entreprise 5,115 € de charges indirectes.
- Chaque lot de 10 sacoches vendues coûte à l'entreprise 16,973 € de charges indirectes de distribution.

Quatrième étape : le calcul des coûts

Chaque coût est constitué de charges directes et de charges indirectes liées aux centres d'analyse liés au coût calculé.

Application sacoches

L'entreprise souhaite calculer le coût de revient d'une commande de 1 000 sacoches destinées à l'IUT de Sénart réalisée pendant le premier semestre. L'IUT disposait d'un budget pour cette commande de 40 000 €. Il a fallu acheter 345 pièces de cuir.

Le nombre d'heures de travail des ouvriers a été de :

- 320 heures pour la découpe
- 440 pour la couture
- 230 pour l'assemblage

Le logo de l'IUT a fait augmenter le coût des fournitures de 0,75 €.

Les autres données sont inchangées ?

Cette commande a-t-elle été profitable pour l'entreprise ?

Calcul du coût d'achat du cuir

	Qté	CU	Montant
CHARGES DIRECTES			
Prix d'achat du cuir	345	26,500	9 142,50
CHARGES INDIRECTES			
Centre approvisionnement	9 142,50	0,203	1 855,93
Coût d'achat	345	31,880	10 998,43

9142,50 = nombre d'unités d'œuvres consommées par le centre approvisionnement (9142,5 € de cuir acheté)

Calcul du coût d'achat des fournitures

Le coût d'achat des fournitures est égal au prix d'achat des fournitures car l'unité d'œuvre choisie pour mesurer l'activité du centre approvisionnement est "1 € de cuir acheté". L'entreprise a donc décidé d'affecté toutes les charges indirectes du centre approvisionnement sur l'achat de cuir.

Calcul du coût de production des sacs de la commande IUT

	Qté	CU	Montant
CHARGES DIRECTES			
Consommation de cuir	345	31,880	10 998,43
Fournitures	1 000	2,250	2 250,00
MOD découpe	320	15,500	4 960,00
MOD couture	440	15,500	6 820,00
MOD assemblage	230	18,000	4 140,00
CHARGES INDIRECTES			
Centre Découpe	320	9,711	3 107,52
Centre Couture	440	7,081	3 115,64
Centre Assemblage	230	5,115	1 176,45
Coût de production	1 000	36,568	36 568,04

Calcul du coût hors production

	Qté	CU	Montant
CHARGES DIRECTES			
CHARGES INDIRECTES			
Centre distribution	100	16,973	1 697,30
Coût hors production	1 000	1,697	1 697,30

Calcul du coût de revient de la commande

	Qté	CU	Montant
Coût de production	1 000	36,568	36 568,04
Coût hors production	1 000	1,697	1 697,30
Coût de revient	1 000	38,265	38 265,34

Calcul du résultat analytique réalisé sur la commande IUT

	Qté	CU	Montant
Chiffre d'affaires	1 000	40,000	40 000,00
Coût de revient	1 000	38,265	38 265,34
Résultat analytique	1 000	1,735	1 734,66

4,34%

Pour cette commande, l'entreprise a réalisé un bénéfice de 1 734,66 € ce qui correspond à une marge de 1,735 € par sacoche vendue.

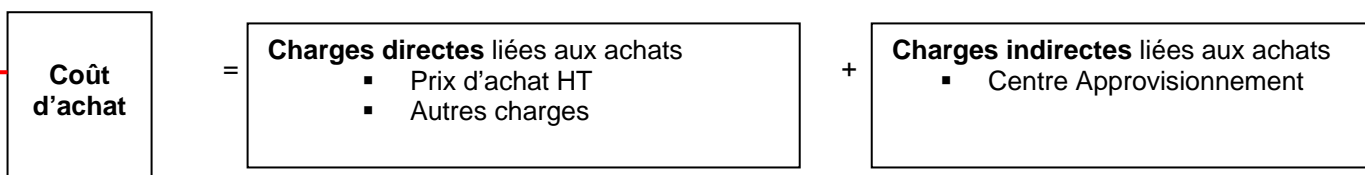
Taux de rentabilité = résultat / CA = 1 734,66 / 40 000 = 4,34 %.

La rentabilité est donc faible mais cette commande permettra peut être de conquérir de nouveaux marchés.

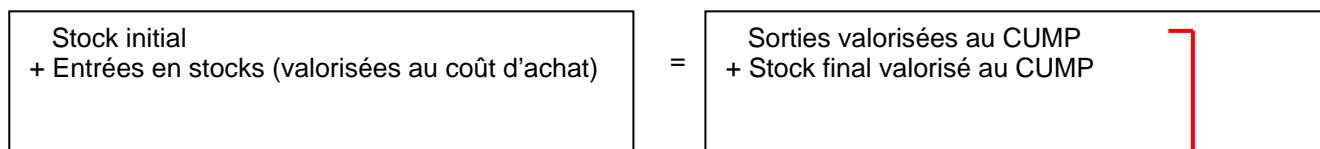
III. LA METHODES DES COÛTS COMPLETS : L'ENCHAINEMENT DES COÛTS

En présence de stocks, l'entreprise devra calculer le coût d'achat des matières consommées (qui est alors différent du coût d'achat des matières achetées) et coût de production des produits finis vendus (qui est différent du coût de production des produits finis fabriqués). L'entreprise devra donc établir des comptes de stocks.

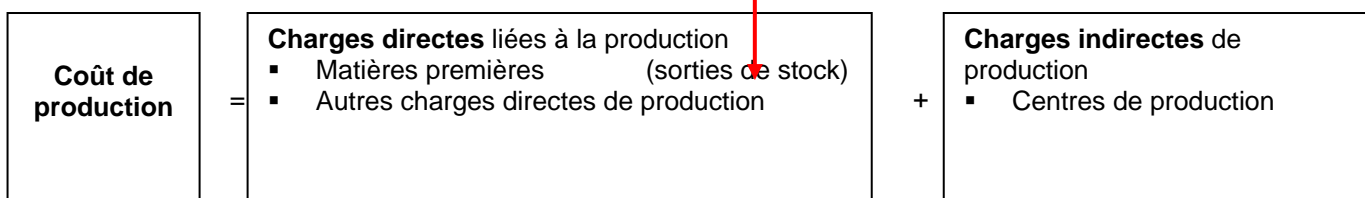
ETAPE 1 : CALCUL DU COÛT D'ACHAT DES MATIERES ACHETEES



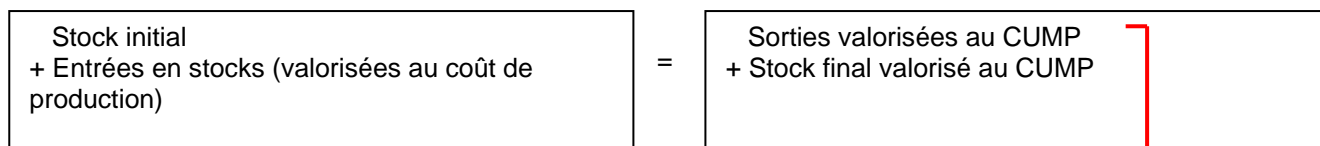
ETAPE 2 : STOCK DE MATIERES PREMIERES (CALCUL DU COÛT D'ACHAT DES MATIERES CONSOMMEES)



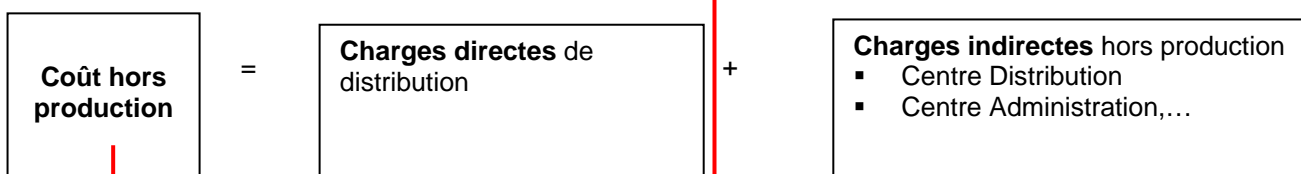
ETAPE 3 : CALCUL DU COÛT DE PRODUCTION



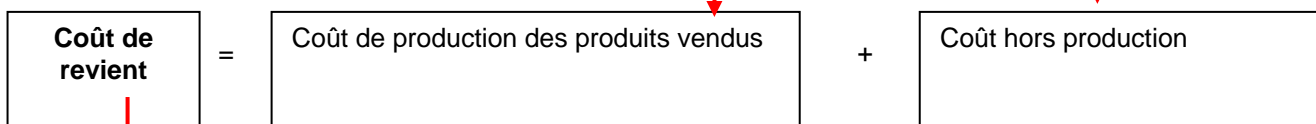
ETAPE 4 : STOCK DE PRODUITS FINIS (CALCUL DU COÛT DE PRODUCTION DES PRODUITS VENDUS)



ETAPE 5 : CALCUL DU COÛT HORS PRODUCTION



ETAPE 6 : CALCUL DU COÛT DE REVIENT



ETAPE 7 : CALCUL DU RESULTAT ANALYTIQUE



IV. INTERÊT ET LIMITES DE LA METHODE DES COÛTS COMPLETS

Intérêt de la méthode	Limites de la méthode
<ul style="list-style-type: none">▪ La méthode du coût complet permet de calculer un coût de revient par produit et de connaître ainsi la contribution de chaque activité à la rentabilité de l'entreprise. Elle est complémentaire de la comptabilité générale qui ne fournit qu'un résultat global.▪ Elle permet de définir un prix de vente pour les produits en complétant l'analyse par le prix de marché, l'analyse de la concurrence, le prix psychologique,...)▪ Elle permet de comparer, dans le cadre du contrôle de gestion, les coûts réels aux coûts antérieurs.	<ul style="list-style-type: none">▪ La méthode des coûts complets est longue, lourde et coûteuse à mettre en œuvre, notamment quand les centres d'analyse sont nombreux et la gamme des produits très étendue.▪ Le coût complet ne permet que de constater à posteriori et non d'anticiper. Il est connu de façon tardive en raison du temps nécessaire à la collecte et à la production des informations.▪ Les résultats produits se révèlent souvent approximatifs dans la mesure où la ventilation des charges indirectes au sein des centres d'analyse comporte une part plus ou moins importante d'arbitraire. L'imputation des charges aux produits s'effectue selon une unité d'œuvre (ou taux de frais) arbitraire (heure de MOD, heure machine). La rentabilité (ou non rentabilité) d'une activité peut n'être qu'apparente du fait du subventionnement d'un produit par un autre.▪ Le coût complet risque, en conséquence, d'induire des choix erronés.