

# Chapitre 16 : L’analyse des coûts complets

Un coût est une somme de charges se rapportant à un bien, un service ou une activité.

Les charges sont issues de la comptabilité financière et proviennent du compte de résultat où elles sont classées par nature. Or, pour le calcul des coûts, il faut identifier les charges selon leur fonction.

La méthode de calcul des coûts complets repose sur la distinction entre charges directes et charges indirectes.

## Les différents types de charges

### Les charges directes

Elles concernent un élément de coût. Leur rattachement à cet élément est facile car il ne requiert aucun traitement préalable particulier. *Exemple : la valeur de la matière première dans le coût de production d’un bien.*

### Les charges indirectes

À la différence des charges directes, elles ne peuvent pas être rattachées à un élément de coût sans avoir fait l’objet d’un traitement particulier auparavant. *Exemple : sur la facture d’électricité, quel est le montant qui concerne la production d’un bien particulier ?*

## La répartition des charges indirectes

Cette répartition vise à faire supporter les charges de l’entreprise par les produits. Elle se fait dans des centres d’analyse selon des clés de répartition.

### Les centres d’analyse

Un centre d’analyse est une subdivision comptable de l’entreprise qui dispose de ressources. Il est doté d’un responsable. Il permet de regrouper les charges indirectes pour les analyser avant de les imputer aux coûts.

Chaque entreprise détermine ses propres centres d’analyse selon sa complexité, ses activités et ses besoins d ‘informations.

### Les différents types de centres d’analyse

On distingue les centres de structure des centres opérationnels.

#### Les centres de structure

Ils ne sont pas en liaison directe avec le produit mais concernent la structure globale de l’entreprise. *Exemple : l’administration.*

#### Les centres opérationnels

Ils travaillent directement sur le produit. Ils se décomposent eux-mêmes en deux catégories :

* les centres principaux qui correspondent aux différentes fonctions de l’entreprise. *Exemples : l’approvisionnement, l’atelier de production, la distribution.*
* les centres auxiliaires qui correspondent à des services « supports » travaillant pour l’ensemble de l’entreprise. *Exemples : le service de maintenance, le service de gestion des ressources humaines.*

### La mesure de l’activité du centre d’analyse

L’activité du centre d’analyse est mesurée par des unités d’œuvre. L’unité d’œuvre (UO) permet de répartir le coût du centre d’analyse entre différents éléments de coûts. Le choix de l’UO doit être pertinent au regard de l’activité du centre d’analyse. Elle peut être représentée par une grandeur physique ou une grandeur monétaire.

*Exemple : dans le centre approvisionnement d’une entreprise qui fabrique des articles en plastique, il est judicieux de retenir comme unité d’œuvre la quantité de billes de polymère achetées ou le montant des achats (quand ceux-ci sont diversifiés).*

## Le tableau de répartition des charges indirectes

### La méthodologie de la répartition des charges indirectes

La répartition se fait en deux temps :

* la répartition primaire : il s’agit de ventiler, c’est-à-dire de répartir toutes les charges indirectes issues de la comptabilité financière sur l’ensemble des centres d’analyse (principaux, accessoires et de structure).
* la répartition secondaire : il faut à ce stade ventiler les coûts des centres auxiliaires sur les autres centres (principaux et/ou de structure) pour lesquels ils travaillent. À l’issue de la répartition secondaire, les centres auxiliaires sont vidés et il n’en est plus tenu compte.

### Les clés de répartition

Elles sont utilisées pour répartir le montant global de chaque nature de charge dans les centres d’analyse. Elles sont définies par chaque entreprise et doivent être simples et fiables. *Exemple : le montant de la facture d’électricité peut être ventilé proportionnellement à la consommation de chaque centre.*

### Le tableau de répartition des charges indirectes

À l’issue de la répartition secondaire, le tableau de répartition des charges indirectes se présente comme suit :

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Montant | Centre principaux | | | | |
| Approvisionnement | Atelier 1 | Atelier 2 | Distribution | Administration |
| Total répartition secondaire |  |  |  |  |  |  |
| Nature d’UO |  |  |  |  |  |  |
| Nombre d’UO |  |  |  |  |  |  |
| Coût de l’UO |  | CUO approvisionnement | CUO Atelier 1 | CUO Atelier 2 | **CUO distribution** | CUO Administration |

Le coût d’unité d’œuvre (CUO) s’obtient en divisant le montant de la ligne Total répartition secondaire par le nombre d’UO dans la même colonne.

Le coût d’unité d’œuvre est utilisé pour évaluer le montant des charges indirectes à imputer à chaque coût. Il est important de rattacher les charges indirectes de chaque centre d’analyse au coût correspondant.

## Le calcul des coûts complets

### La formation du coût complet de revient

#### La connaissance du processus de production

Le processus de production regroupe l’ensemble des étapes nécessaires à la fabrication et à la vente d’un produit. Il peut être plus ou moins complexe selon ses différents passages par différents ateliers successifs. Connaître le processus de production est indispensable pour maitriser l’enchaînement des coûts.

#### Lien entre formation du coût complet et processus de production

|  |  |
| --- | --- |
| **Processus de production**  Achat de matières premières  Stockage des MP  Atelier 1  Atelier 2  Atelier 3  Stockage des PF  Vente de produits finis | **Enchaînement des coûts**  Coût d’achat  Fiche de stock  Coût de production    Fiche de stock  Coût de distribution    Coût de revient |

### Le calcul des différents coûts : le coût d’achat

Les coûts sont calculés dans des tableaux avec la distinction entre les charges directes et les charges indirectes.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Quantités**  **(colonne 1)** | **Coût unitaire**  **(Colonne 2)** | **Montant**  **(colonne 3)** |
| Charges directes   * Prix d’achat * Frais de livraison ou autres charges directes d’achat | Quantités achetées  Quantités | Prix unitaire d’achat  Prix unitaire | Col 2 x Col 3  Montant global |
| Charges indirectes  Reprendre le centre d’analyse correspondant (a) | Quantité d’UO utilisées | Coût de l’UO concernée | Col 2 x Col 3 |
| Coût d’acquisition | Quantité achetée (2) | Coût (3) unitaire d’acquisition | Total de la colonne (1) |

(a) il s’agit du centre concernant l’approvisionnement puisque l’on calcule le coût d’achat.

(1), (2) et (3) indiquent la chronologie des calculs. Le coût unitaire d’acquisition est calculé dans un troisième temps en divisant le total de la colonne Montant (c’est-à-dire le coût total d’acquisition) par la quantité achetée (colonne 1).

***Remarques :***

* Il faut faire autant de tableaux de calcul de coût d’achat qu’il y a de matières premières différentes achetées.
* Si les matières premières et d’autres éléments achetés sont stockés, ce coût d’acquisition sera utilisé pour valoriser les entrées en stock. Une fiche de stock sera donc établie selon la méthode d’inventaire permanent retenue par l’entreprise. Ce coût d’acquisition permettra par la suite de fixer le prix auquel les matières premières qui sortiront du stock pour être consommées lors de la production.

Au contraire, si les achats de matières premières se font en Juste à temps (sans stockage), le coût d’acquisition sera directement utilisé dans le coût de production.

### Le calcul des différents coûts : le coût de production

Le coût de production doit prendre en compte le coût d’achat des matières premières.

ATTENTION ! Si l’entreprise stocke les matières premières avant de les intégrer dans le processus de production, il faut tenir une fiche de stocks pour déterminer la valeur des matières premières utilisées pour la fabrication.

La méthode de valorisation du stock la plus fréquemment retenue est celle du coût moyen pondéré.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Quantité** | **CU** | **Total** |  | **Quantité** | **CU** | **Total** |
| Stock initial | 200 | 5 | 1 000 | Sorties | 900 | 5,8 | 5 220 |
| Achats | 800 | 6 | 4 800 | Stock final | 100 | 5,8 | 580 |
| Total | 1 000 | 5,8 | 5 800 | Total | 1 000 | 5,8 | 5 800 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Quantité** | **Coût unitaire** | **Montant** |
| Charges directes   * Coût d’achat des matières premières utilisées (a) * Heure de MOD (b) * Autres charges directes (*cf*. informations contenues dans le sujet) | Quantités utilisées  Nombre d’heures  Quantité | CU Achat ou valeur de la fiche de stock  Taux horaire  Prix unitaire | Col 2 x Col 3  Col 2 x Col 3  Col 2 x Col 3 |
| Charges indirectes  Reprendre les centres d’analyse correspondant (autant de lignes que de centres d’analyse concernant la production) | Quantité d’UO utilisée | Coût de l’UO concernée | Col 2 x Col 3 |
| Coût de production | Quantité produite (2) | **Coût (3) unitaire de production** | Total de la colonne (1) |

(a) Il faut prévoir dans ce tableau une ligne par matière première utilisée.

(b) Il faut prévoir autant de lignes qu’il y a de taux horaires différents.

(1), (2) et (3) indiquent la même chronologie de calcul que pour le coût d’acquisition.

***Remarques :***

* Il faut faire autant de tableaux de calcul de coût de production qu’il y a de produits différents fabriqués.
* Le coût unitaire sera repris tel quel dans le coût de revient s’il n’y a pas de stockage des produits finis. Sinon, il faudra réaliser une fiche de stock selon la méthode d’inventaire permanent retenue par l’entreprise. Et le coût de production unitaire servira alors à valoriser les entrées dans le stock et permettra de calculer à quel prix les produits sortiront du stock lorsqu’ils seront vendus.

Il faut calculer autant de coûts de production qu’il y a de produits différents fabriqués.

Si l’entreprise ne produit pas en Juste à temps (ou sur commande), il faut tenir une fiche de stock pour les produits fabriqués.

### Le calcul des différents coûts : le coût de distribution

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Quantités** | **Coût unitaire** | **Montant** |
| Charges directes   * Emballages * Commission des vendeurs | Quantités utilisées  Suivre l’énoncé | CU Achat ou valeur de la fiche de stock | Col 2 x Col 3  Col 2 x Col 3 |
| Charges indirectes  Reprendre les centres d’analyse correspondant | Quantité d’UO utilisée | **Coût de l’UO concernée** | Col 2 x Col 3 |
| Coût de distribution | Quantité vendue (2) | **Coût (3) unitaire de distribution** | Total de la colonne (1) |

(1), (2) et (3) indiquent la même chronologie de calcul que pour les précédents coûts.

***Remarque :*** le coût de distribution se rajoute au coût de production (et à d’autres éléments éventuels de coûts) pour former le coût de revient.

### Le calcul des différents coûts : le coût de revient

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Quantités** | **Coût unitaire** | **Montant** |
| Coût de production  Coût de distribution | Quantités vendues  Quantités vendues | **CU de production** ou valeur de la fiche de stock  **Coût unitaire de distribution** | Col 2 x Col 3  Col 2 x Col 3 |
| Charges indirectes  Reprendre les centres d’analyse non encore intégrés *(exemple : le centre Administration)* | Quantité d’UO utilisée | Coût de l’UO concernée | Col 2 x Col 3 |
| Coût de revient | Quantité vendue (2) | Coût (3) unitaire de revient | Total de la colonne (1) |

(1), (2) et (3) indiquent la même chronologie de calcul que pour les précédents coûts.

***Remarque :*** Le coût de revient est à comparer au prix de vente pour déterminer le résultat si le prix de vente a été préalablement fixé. Dans le cas contraire, si la marge souhaitée est reconnue, le coût de revient permet de fixer le prix de vente.