

Le calcul des coûts complets

Le modèle du Plan comptable général 1982 propose le calcul du coût complet selon une démarche dite hiérarchique, qui suit le déroulement du processus de production du produit ou du service : approvisionnement, production, distribution. Le coût complet est constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées (PCG 82). La notion de coût complet s'applique aux objets de coût et de marge : coût complet d'une activité, d'un produit, d'un processus.

Le coût de revient : c'est un « coût complet d'un produit au stade final, coût de distribution inclus » (PCG 82). La notion de coût de revient s'applique aux objets de marge : coût de revient d'un produit, d'un service.

Le coût complet permet :

- d'analyser, par produit ou pour l'ensemble de l'activité, les conditions d'exploitation de l'entreprise et d'expliquer, par comparaison au prix de vente, le résultat ;
- de comparer les coûts d'une période à ceux d'une autre période ou à des coûts préétablis ;
- de comparer des entreprises relevant de la même branche d'activité ;
- d'établir des évaluations utiles pour la comptabilité générale (par exemple, évaluation des stocks constatés à la clôture de l'exercice) ;
- d'établir un devis ;

Il peut aussi être pris en compte, avec d'autres paramètres (prix psychologique, prix du marché) pour la détermination du prix de vente.

La démarche de calcul des coûts complets

Démarche générale

À chaque période de calcul des coûts, la démarche est la suivante :

- 1) détermination des charges incorporées,
- 2) distinction des charges directes et des charges indirectes,
- 3) construction du tableau d'analyse des charges indirectes,
- 4) calcul des coûts selon un modèle hiérarchique,
- 5) calcul et analyse des résultats.

Schéma de production et modèle hiérarchique de calcul des coûts

La schématisation du processus de production permet de mettre en évidence les étapes de calcul de coûts selon un modèle hiérarchique qui, pour une entreprise industrielle, se décline en trois étapes : achat, production et vente.

◆ Exemple

L'entreprise Tenaux est spécialisée dans la confection de voilages et doubles rideaux. Elle achète à ses fournisseurs des tissus qui sont stockés avant d'être travaillés dans un premier atelier « Découpe ». Ensuite, les tissus découpés passent dans l'atelier « Assemblage » où ils sont assemblés et finis grâce notamment à du fil de couture préalablement acheté. Voilages et doubles rideaux passent ensuite directement dans l'atelier « Emballage » où ils sont protégés par des housses en plastique, également achetées, avant d'être stockés dans l'attente d'être vendus. Le fil et les housses d'emballages sont achetés selon les besoins et ne font pas l'objet de stockage. Le schéma, page suivante, décrit le processus de production de l'entreprise Tenaux avec, en parallèle, les étapes du calcul hiérarchique des coûts.

Notion de coûts hors production

Les coûts hors production n'interviennent qu'au moment du calcul du coût de revient. Ils comprennent :

- le coût de distribution qui comprend les charges directes (rémunération des commerciaux...) et indirectes (coûts du centre d'analyse) générées par la fonction de distribution ;
- les autres coûts hors production concernent les centres de structure (administration générale, gestion financière, etc.) et les « autres frais à couvrir » (charges de caractère général, non imputables à une unité fonctionnelle. Exemple : les frais d'établissement).

Le calcul des coûts

Coût d'achat des matières consommées

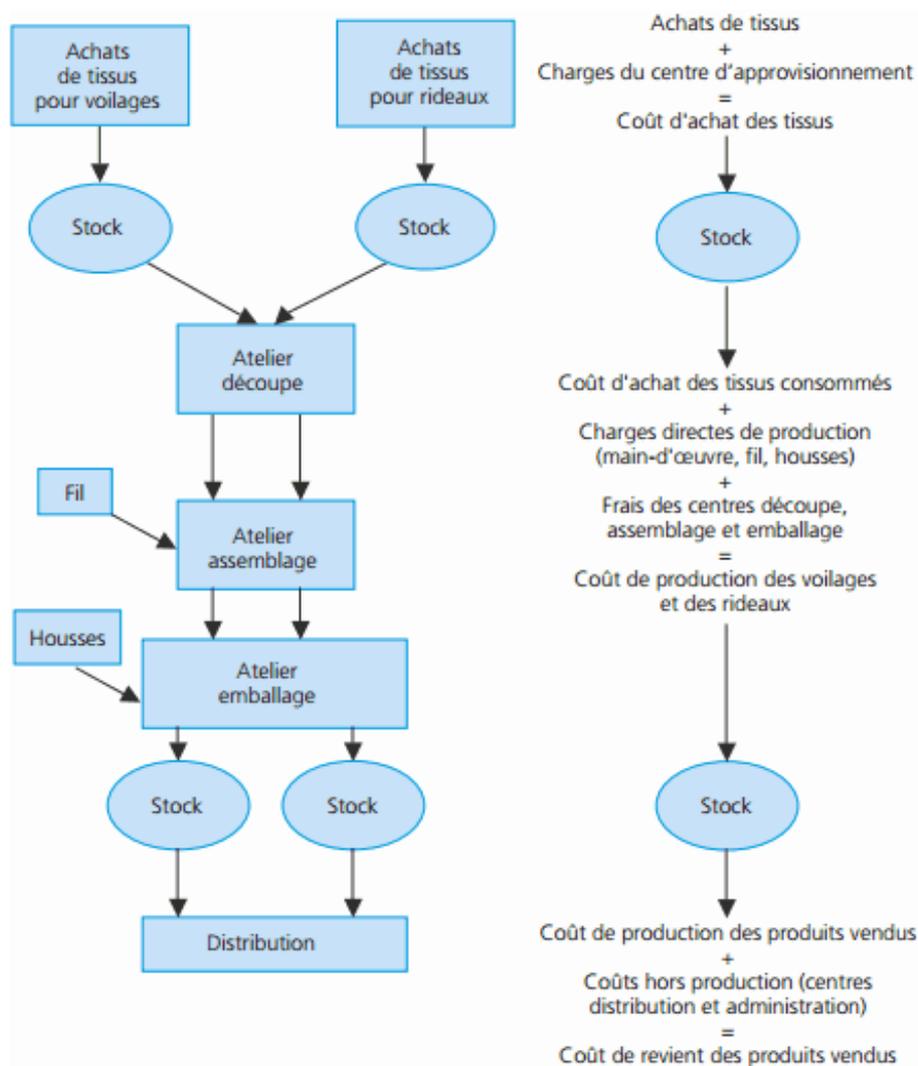
Pour l'exemple de l'entreprise Tenaux, les éléments suivants sont fournis :

Stocks de début de période:

Tissu pour voilage : 500 mètres à 4,50 euros le mètre

Tissu pour doubles rideaux : 300 mètres à 5,00 euros le mètre

Schéma de production et calcul hiérarchique des coûts



Le coût d'achat

Éléments du coût d'achat	Tissu pour voilages			Tissu pour doubles rideaux		
	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant
Tissu	1 250	4,00	5 000,00	900	5,50	4 950,00
Charges indirectes approvisionnement	1 250	0,233	291,25	900	0,233	209,70
Coût d'achat des matières achetées	1 250	4,233	5 291,25	900	5,733	5 159,70

Les comptes de stock

Dans notre exemple, les stocks de tissu sont tenus selon la méthode première entré – première sorti :

	Tissu pour voilages			Tissu pour doubles rideaux		
	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant
Stock initial	500	4,500	2 250,00	300	5,000	1 500,00
Entrées (au coût d'achat)	1 250	4,233	5 291,25	900	5,733	5 159,70
Totaux	1 750		7 541,25	1 200		6 659,70
Consommations	500	4,500	2 250,00	300	5,000	1 500,00
	850	4,233	3 598,05	800	5,733	4 586,40
Total des consommations	1 350		5 848,05	1 100		6 086,40
Stock final	400	4,233	1 693,20	100	5,733	573,30

Coût de production des produits vendus

Pour l'exemple de l'entreprise Tenaux, les éléments suivants sont fournis :

Achats de fournitures:

Fil pour voilage : 240 euros

Fil pour doubles rideaux : 292 euros

Housses : 985 euros (dont 400 euros pour les voilages)

Main-d'œuvre directe:

Atelier « Découpe » : 203 heures à 11 euros l'une (dont 75 heures pour les voilages)

Atelier « Assemblage » : 290 heures à 14 euros l'une (dont 130 heures pour les voilages)

Stock initial de voilages : 50 unités à 47,65 euros l'une, 10 unités à 34,75 euros l'une

Le coût de production

Éléments du coût de production	Voilages			Doubles rideaux		
	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant
Coût d'achat des matières consommées	1 350		5 848,05	1 100		6 086,40
Fil consommé			240,00			292,00
Main-d'œuvre directe « Découpe »	75	11,00	825,00	128	11,00	1 408,00
Main-d'œuvre directe « Assemblage »	130	14,00	1 820,00	160	14,00	2 240,00
Housses consommées			400,00			585,00
Charges indirectes « Découpe »	1 350	0,555	749,25	1 100	0,555	610,50
Charges indirectes « Assemblage »	220	2,129	468,38	410	2,129	872,89
Charges indirectes « Emballage »	220	1,031	226,82	410	1,031	422,71
Coût de la production du mois	220	48,080	10 577,50	410	30,530	12 517,50

Les comptes de stock:

Dans notre exemple, les comptes de produits sont tenus selon la méthode du coût moyen pondéré :

	Voilages			Doubles rideaux		
	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant
Stock initial	50	47,65	2 382,50	10	34,75	347,50
Entrées (au coût de production)	220	48,08	10 577,50	410	30,53	12 517,50
Totaux (CMP)	270	48,00	12 960,00	415	31,00	12 865,00
Sorties	255	48,00	12 240,00	300	31,00	9 300,00
Stock final	15	48,00	720,00	115	31,00	3 565,00

Le coût de production des produits vendus global s'élève à :
 $12\,240 + 9\,300 = 21\,540$ euro. Il est maintenant possible de compléter le tableau de répartition des charges indirectes pour le centre « Administration » .

Coût de revient

Il regroupe le coût de production des produits vendus et les coûts hors production (uniquement indirects dans notre exemple).

Éléments du coût de revient	Voilages			Doubles rideaux		
	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant
Coût de production des produits vendus	255	48,00	12 240,00	300	31,00	9 300,00
Charges indirectes « Distribution »	255	0,605	154,28	300	0,605	181,50
Charges indirectes « Administration »	122,40	9,894	1 211,03	93,00	9,894	920,14
Coût de revient	255	53,355	13 605,41	300	34,672	10 401,64

Détermination du résultat analytique

Il est égal à la différence entre le prix de vente des produits et leur coût de revient, soit pour l'entreprise Tenaux :

Éléments du résultat analytique	Voilages			Doubles rideaux		
	Qté	PU	Montant	Qté	PU	Montant
Prix de vente	255	62,000	15 810,00	300	45,000	13 500,00
Coût de revient	255	53,355	13 605,41	300	34,672	10 401,64
Résultat analytique	255	8,645	2 204,59	300	10,328	3 098,36

Le résultat global est égal à : $2\,204,59 + 3\,098,36 = 5\,302,95$ euros (bénéfice).

Les limites du coût complet

Les limites liées au délai d'obtention de l'information

Le coût complet est établi a posteriori : il ne permet donc pas d'anticiper les décisions de gestion ; De plus, sa détermination est complexe (processus long) : malgré l'utilisation de moyens automatisés, les coûts sont obtenus tardivement.

Les limites liées à l'évolution des modes de production et des organisations

Le modèle du PCG 82 s'applique de préférence à des entreprises industrielles connaissant une organisation de type taylorien (modèle hiérarchique à forte main d'œuvre spécialisée).

- **Le développement des charges indirectes** : il est dû à l'automatisation et à l'intégration des processus de production, substituant un capital et une main d'œuvre polyvalents à une main d'œuvre directe, il s'explique aussi par le développement des activités de soutien, telles que la logistique ou la gestion de la qualité.

- **L'importance croissante des activités en amont et en aval du processus de production** : citons pour exemples les activités de recherche, en amont de la production et les activités liées à la communication commerciale et au service après vente, en aval de la production.

L'analyse des coûts sur une périodicité mensuelle ou annuelle n'intègre pas un certain nombre de ces coûts.

Les limites liées au modèle lui-même

• **Une information insuffisante** : Le coût complet ne permet pas de répondre à certaines questions que se pose le décideur : faut-il abandonner un produit ou une activité non rentable ? Quels effets cet abandon aurait-il sur la rentabilité globale de l'entreprise ? Le coût complet ne permet pas de répondre à ces questions.

• **L'approximation liée au traitement des charges indirectes** : le PCG 82 constate le risque de « coûts approximatifs » issus des modalités de traitement des charges indirectes, qui génère une hétérogénéité des coûts des centres d'analyse, c'est-à-dire qui varient selon des critères différents :

- du fait du traitement en cascade des charges indirectes (répartition primaire puis secondaire)
- du fait de la simplification issue de la modélisation.

En conséquence, l'imputation des coûts des centres d'analyse par une seule unité d'œuvre peut alourdir le coût de certains produits en faveur d'autres et afficher des résultats apparents non représentatifs de la performance réelle de chaque production. Le développement des charges indirectes accroît ce risque de subventionnement entre les produits.

• **Un modèle peu explicatif** : les unités d'œuvre sont déterminées sur la base d'un lien statistique avec le coût des centres sans lien de causalité avec le montant de leurs coûts. Le coût d'une unité d'œuvre n'a donc pas de signification économique.

Les limites liées aux modalités de mise en œuvre du modèle

Définir un modèle de calcul de coûts demande de construire une représentation de l'entreprise suffisamment simplifiée pour une obtention rapide à un coût acceptable des informations de gestion et suffisamment fidèle pour ne pas apporter une forte distorsion des coûts.

La simplification excessive du modèle, facteur d'hétérogénéité des coûts des centres d'analyse, combinée avec le choix d'unités d'œuvre non représentatives des consommations de ressources (heure de main d'œuvre directe) explique en grande partie les distorsions résultant du subventionnement entre les produits.