**DOSSIER LA METHODE DES COÛTS COMPLETS**

1. 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.

Achat MP1 Vente PF1

**Atelier 2**

**Atelier 1**

Achat MP2

Vente PF2

APPROVISIONNEMENT PRODUCTION DISTRIBUTION

**Calcul du coût de production des produits fabriqués/vendus**

**Calcul du coût hors production**

**Calcul du coût de revient des produits finis vendus**

**Calcul du coût d’achat des matières premières achetées**

**/ consommées**

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**

**Coût de production**

**Coût hors production**

**Coût d’achat**

(On peut les affecter directement aux coûts)

CHARGES INDIRECTES

**Calcul intermédiaire**

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

**TABLEAU DE REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES**

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 permette 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).*

1. **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 fourni.

* **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**

Achats non stockés

**Administration**

**Approvisionne**

**ment**

**Découpe**

**Couture**

**Distribution**

5%

15%

30%

30%

15%

5%

Impôts et taxes

100%

4 000

Charges

financières

10%

5%

35%

35%

5%

10%

60 000

Charges de

personnel

10%

90%

18 000

5%

5%

25%

25%

25%

15%

8 000

Autres serv.ext.

5%

25%

25%

25%

10%

10%

20 000

Services

extérieurs

10 000

**Assemblage**

**Centre auxiliaire Centres principaux**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Charges par nature** | | **Administration** | **Approvisionne**  **ment** | **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 |  |  |  |  |  |  |  |
| Charges  financières |  |  |  |  |  |  |  |
| **Totraux 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 ambigüité aux coûts des produits.

**Charges par nature**

**Administration**

**Approvisionne**

**ment**

**Découpe**

**Couture**

**Assemblage Distribution**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **répartition** | **12 000** | **29 900** | **8 500** | **31 000** | **31 000** | **9 900** | **9 700** |
| **primaire**  Répartition |  |  |  |  |  |  |  |
| centre |  |  | 40% | 10% | 10% | 10% | 30% |
| administration |  |  |  |  |  |  |  |
| **répartition** |  |  |  |  |  |  |  |
| **secondaire** |  |  |  |  |  |  |  |

Terminer la repartition secondaire

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Charges par nature** | | **Administration** | **Approvisionne**  **ment** | **Découpe** | **Couture** | **Assemblage** | **Distribution** |
| **répartition primaire** | **12 000** | **29 900** | **8 500** | **31 000** | **31 000** | **9 900** | **9 700** |
| Répartition  centre administration |  |  |  |  |  |  |  |
| **répartition secondaire** |  |  |  |  |  |  |  |

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.

Total répartition secondaire Coût de l’unité d’œuvre = --------------------------------------------

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.

Total répartition secondaire Taux de frais = ------------------------------------

Montant de l’assiette

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Charges par nature** | | **Administration** | **Approvisionne**  **ment** | **Découpe** | **Couture** | **Assemblage** | **Distribution** |
| **répartition secondaire** |  |  | **20 460** | **33 990** | **33 990** | **12 890** | **18 670** |
| d'œuvre/ Assiette de frais |  |  | 1 € de cuir acheté | H MOD  découpe | H MOD  Couture | H MOD  Assemblage | 10 sacoches vendues |
| d'unités d'œuvre |  |  | 100 700 (\*) | 3 500 | 4 800 | 2 520 | 1 100(\*\*) |
| Coût de l'unité  d'œuvre |  |  |  |  |  |  |  |

(\*) 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 |  |  |  |
| **CHARGES INDIRECTES** |  |  |  |
| Centre approvisionnement |  |  |  |
| **Coût d'achat** |  |  |  |

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 sacoches de la commande IUT

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Qté | CU | Montant |
| **CHARGES DIRECTES** |  |  |  |
| Consommation de cuir |  |  |  |
| Fournitures |  |  |  |
| MOD découpe |  |  |  |
| MOD couture |  |  |  |
| MOD assemblage |  |  |  |
| **CHARGES INDIRECTES** |  |  |  |
| Centre Découpe |  |  |  |
| Centre Couture |  |  |  |
| Centre Assemblage |  |  |  |
| **Coût de production** |  |  |  |

**Calcul du coût hors production**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Qté | CU | Montant |
| **CHARGES DIRECTES** |  |  |  |
|  |  |  |  |
| **CHARGES INDIRECTES** |  |  |  |
| Centre distribution |  |  |  |
| **Coût hors production** |  |  |  |

**Calcul du coût de revient de la commande**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Qté | CU | Montant |
| Coût de production  Coût hors production |  |  |  |
|  |  |  |
| **Coût de revient** |  |  |  |

**Calcul du résultat analytique réalisé sur la commande IUT**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Qté | CU | Montant |
| Chiffre d'affaires  Coût de revient |  |  |  |
|  |  |  |
| **Résultat analytique** |  |  |  |

1. 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

= +

**Charges indirectes** liées aux achats

* Centre Approvisionnement

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

Sorties valorisées au CUMP

= + Stock final valorisé au CUMP

ETAPE 3 : CALCUL DU COÛT DE PRODUCTION

**Charges directes** liées à la production

**Charges indirectes** de production

* Centres de production

**Coût de production**

* + Matières premières (sorties de stock)

=  Autres charges directes de production +

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

=

Stock initial

+ Entrées en stocks (valorisées au coût de production)

ETAPE 5 : CALCUL DU COÛT HORS PRODUCTION

= +

**Charges indirectes** hors production

* Centre Distribution
* Centre Administration,

**Charges directes** de distribution

Sorties valorisées au CUMP

+ Stock final valorisé au CUMP

Coût hors production

+

**Coût d’achat**

Stock initial

+ Entrées en stocks (valorisées au coût d’achat)

**Charges directes** liées aux achats

* Prix d’achat HT
* Autres charges

**ETAPE 6 : CALCUL DU COÛT DE REVIENT**

+

+

Coût hors production

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Coût de revient** | | = Coût de production des produits vendus |
|  |  |

ETAPE 7 : CALCUL DU RESULTAT ANALYTIQUE

**Résultat Analytique**

= -

Coût de revient

Chiffre d’affaires

1. INTERÊT ET LIMITES DE LA METHODE DES COÛTS COMPLETS

|  |  |
| --- | --- |
| **Intérêt de la méthode** | **Limites de la méthode** |
| * 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. | * 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 postériori 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. |

**APPLICATION**

Une entreprise fabrique deux modèles de plateaux pour l’industrie du cycle. Ces deux modèles, que l’on désignera par P1 et P2, sont fabriqués à partir de deux aciers utilisés dans des proportions différentes à l’intérieur d’un même atelier.

L’approvisionnement en acier et la livraison des produits finis s’effectuent avec des véhicules appartenant à l’entreprise.

Pour le mois de novembre, on dispose des renseignements suivants :

**1. Stocks au 1ER Novembre**

- Acier ordinaire : 3 000 Kg à 20 € le Kg

- Acier spécial : 1 000 kg à 22 € le Kg

- Plateaux P1 : 5 000 unités évaluées à 56 920 €

- Plateaux P2 : 3 000 unités évaluées à 57 705 €

**2. Achats**

- Acier ordinaire 7 000 kg à 15 € le kg

- Acier spécial : 2 000 Kg à 20 le kg

**3. Charges directes**

- Main d’œuvre de fabrication : dans l’atelier, on a décompté 1 100 heures pour les plateaux et 900 heures pour les plateaux P2. Le coût de l’heure, charges sociales comprises, est de 50 €.

- Commissions : un représentant est chargé de la commercialisation des deux produits. Il est rémunéré sur la base de 2% du chiffre d’affaires

**4. Charges indirectes**

- Les 183 000 € de charges indirectes ont été répartis entre les centres.

- La répartition des centres auxiliaires se fera sur la base des pourcentages indiqués.

- Les unités d’œuvre retenues pour les centres principaux sont les suivants :

. Approvisionnement : le kilo d’acier acheté

. Atelier : l’heure de main d’œuvre directe

.Distribution : 100 plateaux vendus

Parmi les charges indirectes, il a été tenu compte d’une rémunération des capitaux qui s’élèvent à 1 200 000 € à un taux annuel 10 %. Par contre, 20 000 € correspondant à un excédent d’amortissement, ont été jugés non incorporables.

**5. Production**

17 320 Plateaux P1

8 475 Plateaux P2

**6. Ventes**

15 000 Plateaux à 15 € l’unité

9 000 Plateaux à 25 € l’unité

**7. Sorties de stock de matières**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Fabrication**  **Matière** | **P1** | **P2** |
| **Acier ordinaire**  **Acier spécial** | 5 000 Kg  500 Kg | 3 000 Kg  1 000 Kg |

NB : toutes les sorties de stock (matières et produits finis) sont chiffrées au coût moyen pondéré mensuel.

**TRAVAIL A FAIRE** :

Compléter le tableau de répartition des charges indirectes jusqu’au calcul des coûts d’unité d’œuvre. Calculer les coûts et résultats analytiques de novembre.

**Annexe : tableau de répartition des charges indirectes**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Administration | Entretien | Transports | Approvisionnements | Atelier | Distribution |
| Total Répartition Primaire | 50 000 | 20 000 | 17 500 | 20 500 | 62 500 | 12 500 |
| Clés de répartition  Administration  Entretien  Transports |  | 10% | 10%  30% | 20%  10%  40% | 30%  50% | 30%  10%  60% |