

Chapitre 05 : QUELS CHOIX D'ORGANISATION DE LA PRODUCTION POUR LA MAITRISE DES COUTS

Introduction :

- Comptabilité générale et comptabilité analytique :
(<https://www.youtube.com/watch?v=hzeY9OUG7qI>)

<https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-comptable-et-fiscal/1198409-comptabilite-analytique-definition-traduction/>

Comptabilité générale : destinée aux acteurs extérieurs (parties prenantes externes) Donne une vision globale de l'entreprise. Elle est obligatoire et normalisée (notamment par les codifications du Plan comptable générale PCG)

Comptabilité analytique, comptabilité d'analyse, comptabilité de gestion : destinée aux acteurs internes (ex. chef d'entreprise, managers) elle a une vision analytique, analyse le résultat en détail pour apporter des explications et ou des solutions. Elle est n'est pas obligatoire (facultative, sauf pour la valorisation des stocks ou des encours (valeur monétaire de ce qui reste en stock et sur le compte en banque) nécessaire pour le bilan). Elle n'est pas normalisée et s'adapte aux besoins des entreprises.

Donc la comptabilité analytique part du processus de la production, analyse les coûts (d'achat, de revient...) et établissent des éléments (tableau de bord) de contrôle des coûts (notamment) supportés par l'entreprise.

Contrôle de gestion permet l'analyse du résultat donc principale source d'information ce sera le compte de résultat.

Compte de résultat

Charges		Produits	
N°	Désignation	N°	Désignation
60	Achats de biens	70	Ventes
61	Services extérieurs	71	variations de stocks et encours
62	Autres services extérieurs	72	production immobilisée
63	Impôts et taxes		
64	Charges de personnel	74	subventions d'exploitation
65	autres produits d'exploitaion	75	autres produits d'exploitation
66	Charges financières	76	Produits financiers
67	Charges exceptionnelles	77	Produits exceptionnels
68	Dotations aux amortissements et provisions	78	Reprise sur amortissements et provisions
Total Charges		Total Produits	
Résultat = bénéfice (à droite) ou perte (à gauche)			

Résultat = \sum Produits - \sum charges

Produits : enrichissement de l'entreprise Charges : appauvrissement de l'entreprise

Si \sum produits > \sum charges : Bénéfice Si \sum produits < \sum charges : Perte

Répartition du bénéfice

Réserves : garde dans l'entreprise (=> augmentation de la valeur pour l'actionnaire) Dividendes : sommes versées aux actionnaires

Contrôle de gestion :

Robert N. Anthony (Harvard Business School) a tenté de définir en 1965 et 1988 le terme « management control » :

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation. »

Anthony (1965), Planning and Control Systems: a framework for analysis, Harvard University.

Donc La maîtrise des coûts est indispensable pour une organisation.

Nous avons le contrôleur de gestion qui prend en charge cette mission.

contrôleur de gestion Il met en place des tableaux de bord et suit le budget grâce à des outils de pilotage. Il doit s'assurer du respect du budget en ayant recours à de nombreuses données chiffrées liées à la production, aux ventes, aux coûts d'achat, à la gestion des stocks, etc.

Connaître ses coûts permet de fixer un prix de vente

- Prix Produits Charges et Coûts

Termes utilisés par la comptabilité analytique dans l'étude des différentes méthodes de calculs des coûts.

Prix = expression monétaire de la valeur d'une transaction avec une personne extérieure à l'entreprise. Nous distinguons le prix d'achat (pour l'acheteur quantité de monnaie nécessaire pour l'acquisition d'un bien) prix de vente (pour le vendeur somme d'argent représentant la valeur du bien vendu qui vient enrichir l'entreprise).

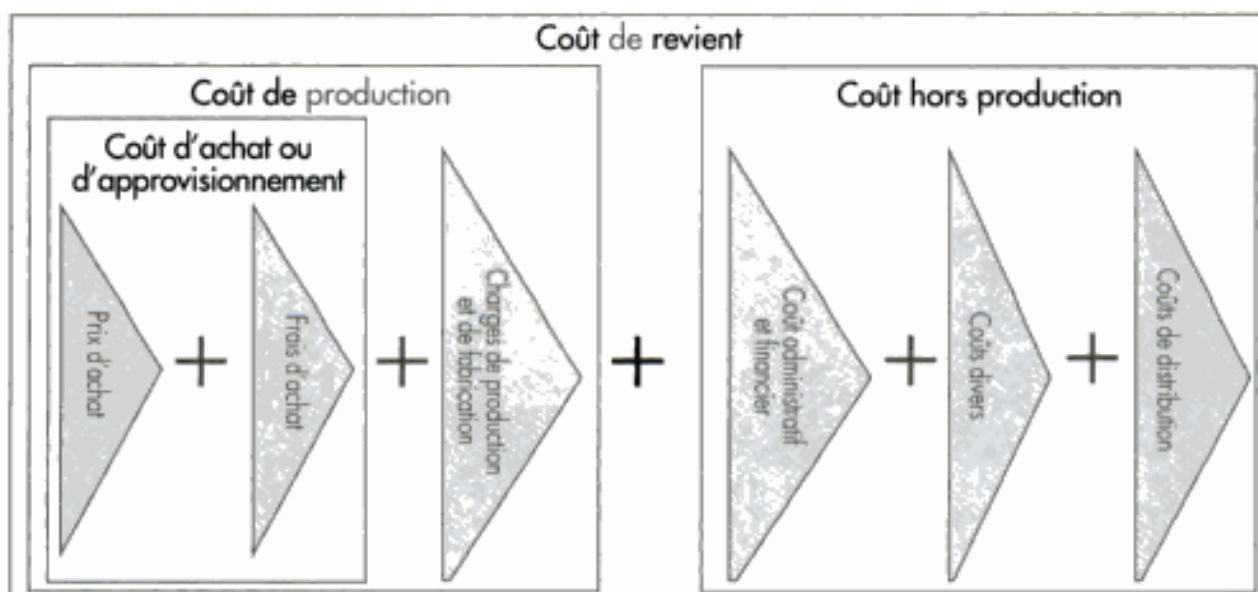
Produits : Attention en comptabilité générale le produit est tout ce qui enrichit l'entreprise (contrepartie monétaire de la vente de bien ou service produit par l'entreprise) alors qu'en comptabilité analytique produits désignent les biens ou services créés par l'entreprise.

Les charges idem qu'en comptabilité générale c'est ce qui appauvrit l'entreprise (c'est un décaissement, achat). En comptabilité analytique ces charges seront classées par leur nature : charges directes, charges indirectes, charges fixes charges variables.

Coûts : accumulation de charges (sommées des charges en rapport avec la production d'un produit par exemple).

Une charge est une dépense qu'une entreprise doit effectuer pour assurer et développer son activité. Un coût est un ensemble de charges (ou de dépenses) supportées par une entreprise lors du processus de production d'un bien ou d'un service dédié à la vente. Ces notions sont complémentaires car un ensemble de charges permet de déterminer un coût.

Charges	Définition	Exemple pour une entreprise qui produit des brioches et des pains
Charges directes	Charges dont la consommation est facile à mesurer et à attribuer à un objet de coût.	<i>La consommation de farine est une charge directe dans le calcul du coût de production d'une brioche.</i>
Charges indirectes	Charges communes à plusieurs objets de coûts, dont la consommation par chacun n'est pas quantifiable.	<i>L'amortissement d'un four utilisé pour les deux produits est une charge indirecte dans le calcul du coût de production d'une brioche.</i>
Charges variables (ou proportionnelles)	Charges qui évoluent proportionnellement au niveau d'activité.	<i>La consommation de farine est une charge variable par rapport à la production de brioches.</i>
Charges fixes (ou de structure)	Charges qui sont indépendantes du niveau d'activité pour une structure de production donnée. Elles évoluent par palier.	<i>L'amortissement du four, le loyer des locaux sont des charges fixes par rapport à la production de brioches.</i>

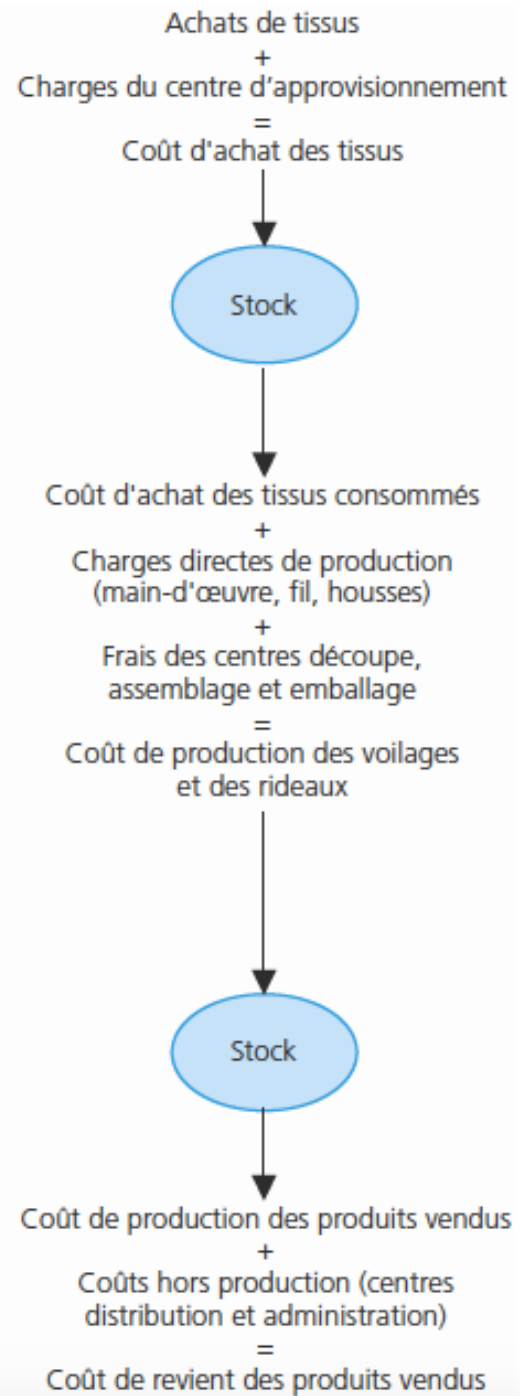
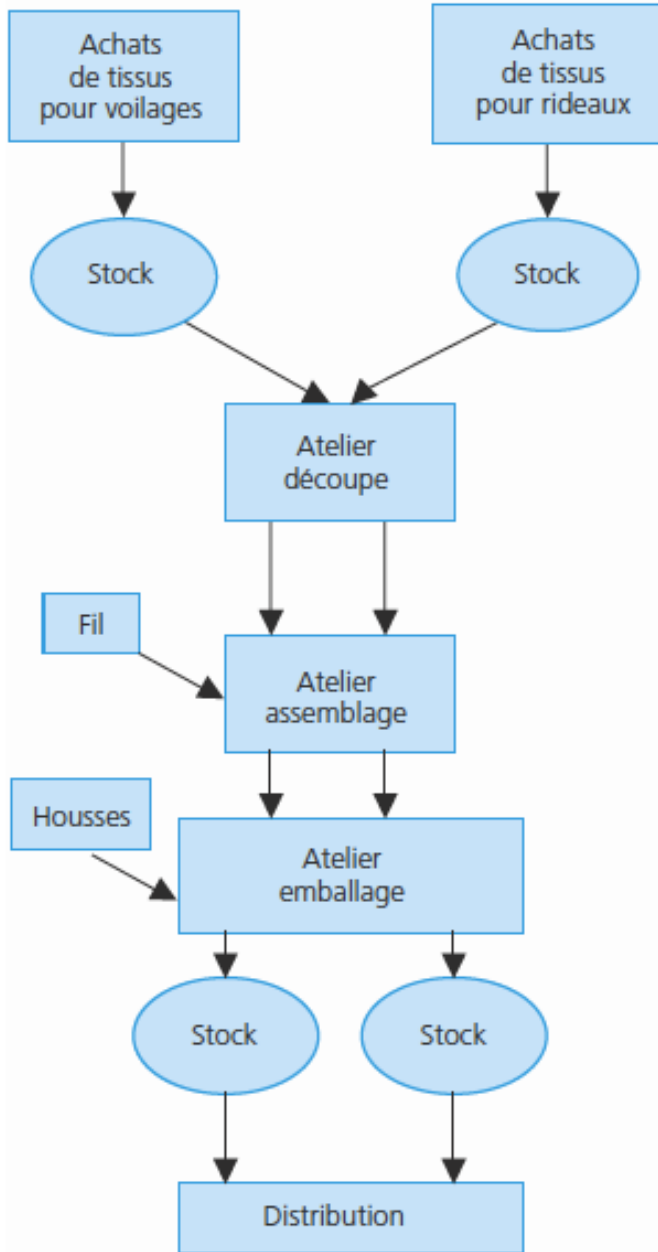


- Marges et résultat :

Marge : différence entre le CA et un coût (ex $CA - \text{coût d'achat} = \text{marge sur coût d'achat}$)

Résultat analytique différence entre le CA et le coût de revient

Schéma de production et calcul hiérarchique des coûts

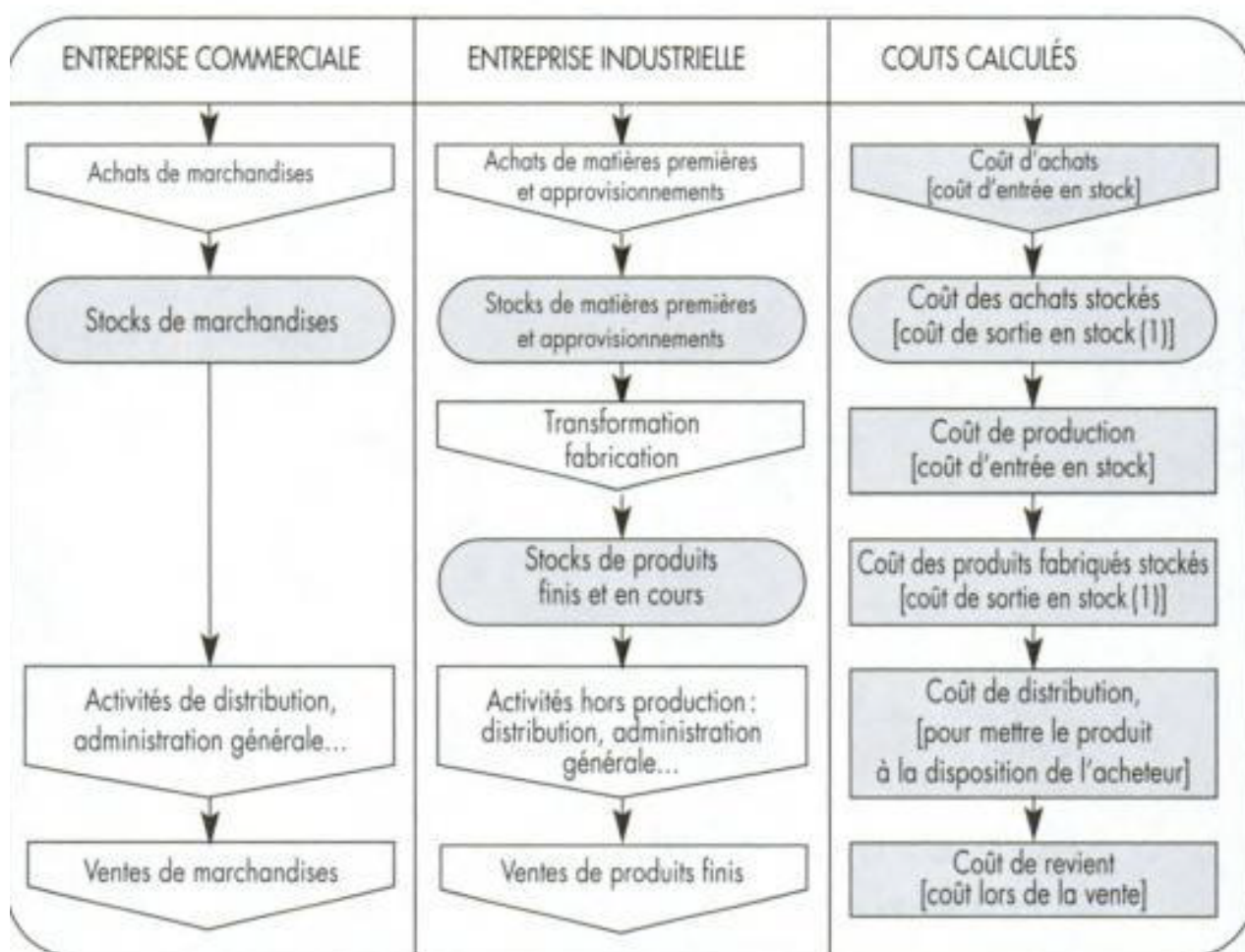


L'organisation de la comptabilité analytique doit être adaptée aux particularités structurelles de l'entreprise. Un modèle donné de calcul de coûts ne peut s'appliquer à l'identique à l'entreprise industrielle comme à l'entreprise commerciale.

Deux schémas contribuent à mettre en évidence l'organisation de la comptabilité analytique et l'ajustement des calculs de coûts aux différences structurelles des entreprises :

- un schéma technique présente le processus d'acheminement des flux physiques et les coûts assortis à chacune de ses étapes ;
- un schéma de réseau analytique présente le processus de comptabilisation analytique.

II - SCHÉMA TECHNIQUE



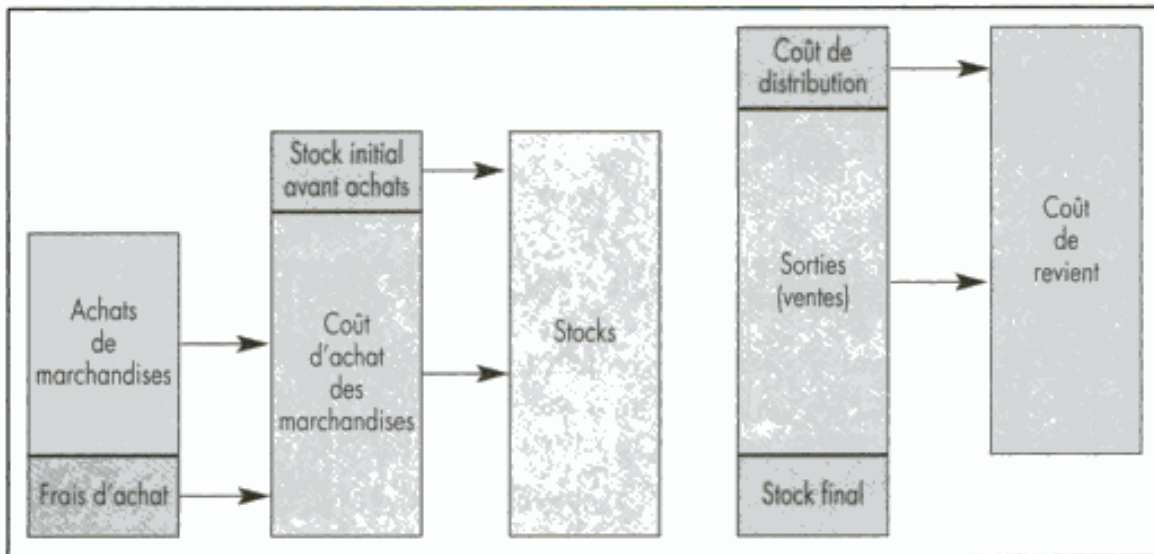
(1) Les coûts de sortie de stock peuvent être calculés selon diverses méthodes étudiées dans des fiches ultérieures.

L'entreprise commerciale achète des marchandises pour les revendre en l'état. Elle n'effectue pas de calcul de coût de fabrication.

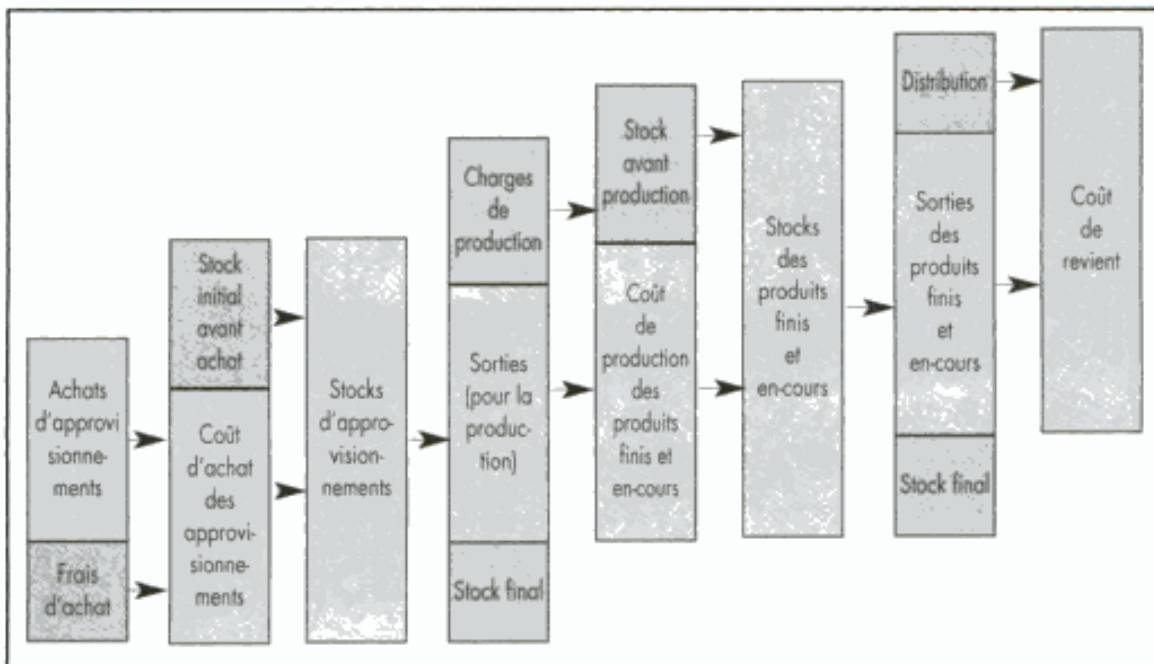
L'entreprise industrielle transforme des matières premières et des approvisionnements en produits finis. Elle utilise les étapes intermédiaires du coût de production et du coût de sortie des stocks des produits fabriqués.

III - SCHEMAS DE RESEAU ANALYTIQUE

A - Entreprise commerciale



B - Entreprise industrielle



Les approvisionnements désignent les objets et substances achetés pour la fabrication des biens et services à vendre ou à immobiliser. Ils comprennent notamment les matières premières, les matières consommables et les emballages.

- Calcul des coûts :

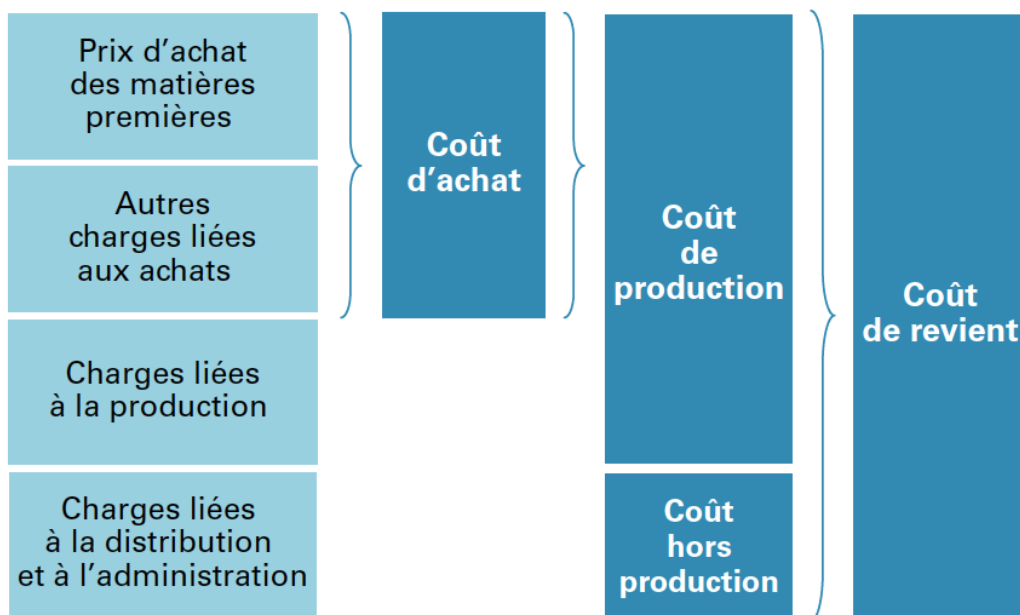
On distingue deux types de méthodes pour calculer les coûts :

- les calculs de coûts complets qui intègrent la quasi-totalité des charges constatées ;
- les calculs de coûts partiels qui n'incorporent aux coûts qu'une partie des charges.

Une entreprise doit toujours contrôler ses coûts :

Le résultat d'une organisation est obtenu en retranchant le total de ses charges (coûts) du total de ses produits (recettes ou chiffre d'affaires) : $CA - \text{charges} = \text{Résultat (bénéfice ou perte)}$. Ainsi, lorsqu'une organisation augmente ses coûts (dépenses) alors que ses produits (recettes) sont stables, le résultat diminue et la performance de l'organisation décroît.

► Base fondamentale de calcul du coût complet d'un produit en l'absence de stock



Les coûts spécifiques ou le direct costing évolué

Typologie des charges

DIRECTES INDIRECTES

Une charge directe est une charge qui peut être affectée sans ambiguïté au coût d'un produit (matières premières, salaire d'un ouvrier ne travaillant que sur un produit etc ...).

Une charge indirecte nécessite un calcul préalable pour être répartie entre plusieurs produits (loyer d'un atelier dans lequel plusieurs produits sont fabriqués).

Attention : les charges ne sont pas directes ou indirectes dans l'absolu mais par rapport à un produit.

Ainsi, l'amortissement d'une machine qui fabrique plusieurs types d'ordinateurs est une charge indirecte par rapport au coût d'un modèle d'ordinateur mais elle devient une charge directe pour calculer le résultat de l'activité micro-informatique.

De plus, le caractère direct ou indirect d'une charge dépend également des moyens de suivi qui sont mis en œuvre. Ainsi, le salaire d'un ouvrier qui fabrique plusieurs modèles peut être traité comme une charge directe lorsque le temps passé sur chaque modèle est consigné sur un ordre de fabrication. Sinon, il s'agit d'une charge indirecte.

FIXES VARIABLES

Les charges fixes restent constantes quelque soit le volume d'activité de l'entreprise (loyer, amortissement, services administratifs).

Les charges variables sont fonction de l'activité de l'entreprise (matières premières, énergie,).

La distinction entre charges fixes et variables repose sur des hypothèses simplificatrices.

Dans la réalité, la distinction n'est pas toujours aisée : certaines charges comprennent une partie fixe et une partie variable (rémunération de la force de vente par exemple).

De plus, les charges variables ne sont pas exactement proportionnelles au volume d'activité (existence d'économie d'échelle) et les charges fixes ne sont fixes que pour une variation limitée du volume d'activité (en fait, elles varient par paliers en fonction des investissements nécessaires).

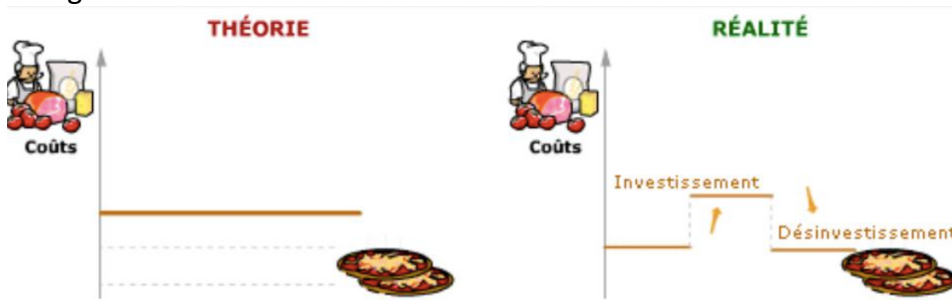
Exemple de charges :

Charges :	Variables	Fixes
Directes	Matières premières Certains frais de personnel	Amortissement des machines spécifiques Certains frais de personnel
Indirectes	Consommables Energie	Frais administratifs

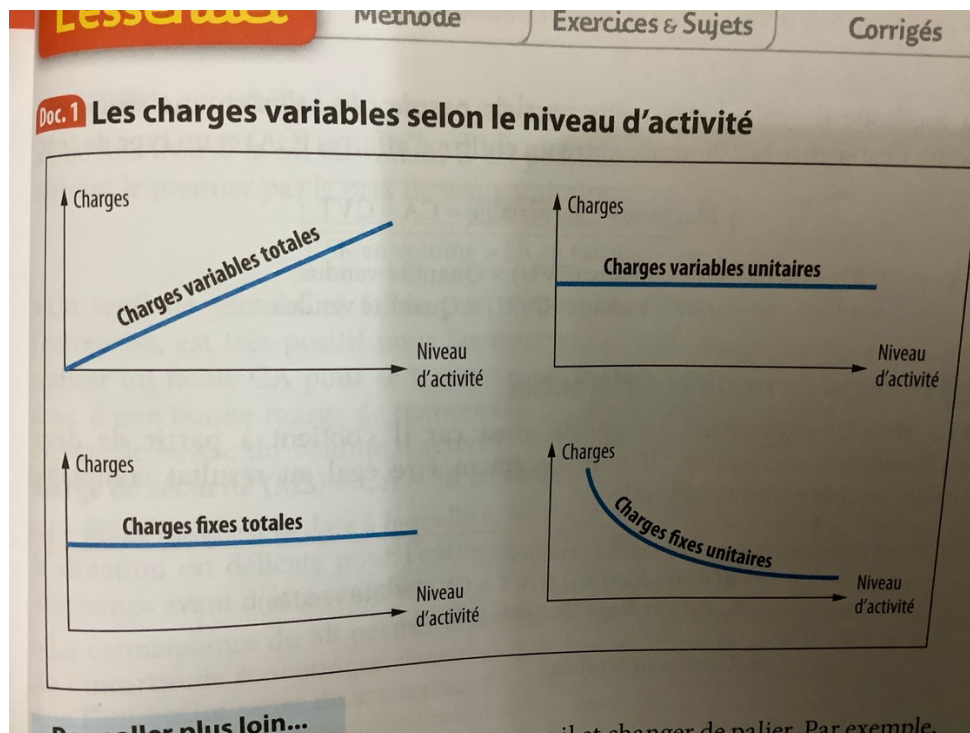
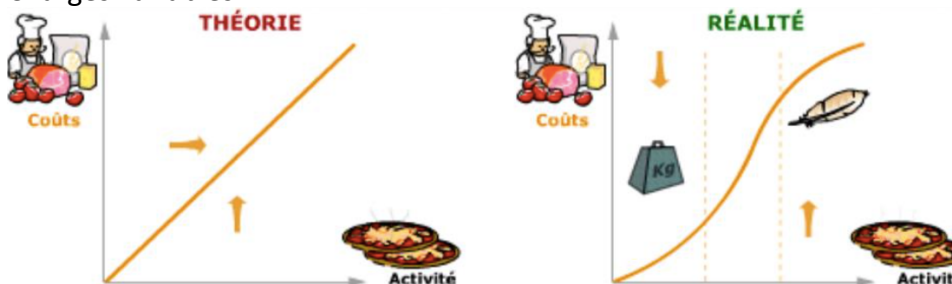
Dans la réalité :

- Les charges fixes évoluent par paliers (ex. investissement, achat de nouvelle machine, création d'un nouvel atelier de production. Ou à l'inverse « désinvestissement » réduction de la production fermant des ateliers...)
- Les charges variables ne sont pas toujours proportionnelles à l'activité (on peut avoir un rendement croissant, puis un rendement constant ou encore un rendement décroissant. La charge variable peut être stable notamment au niveau unitaire, le cas unique d'un produit nécessitant la même quantité de CV).
- On peut avoir des charges semi variables, par exemple la rémunération du personnel avec un salaire fixe et un par variable, indexé au résultat.

Charges fixes



Charges variables



TYPLOGIE DES COÛTS

On peut classer les coûts selon plusieurs typologies :

- selon le stade d'élaboration du produit (coût d'achat / de production / de revient)
- selon le moment de calcul du coût (coût constaté / préétabli)
- selon la nature des charges prises en compte dans le coût (coût complet / partiel)

Selon le stade d'élaboration du produit (hiérarchie des coûts)

On peut résumer cette typologie comme suit :

Stade d'élaboration du produit	Coût
Entrée dans les entrepôts de l'entreprise	Coût d'achat
Sortie de chaîne de production	Coût de production
Arrivée chez le client	Coût de revient

Ces coûts sont reliés les uns aux autres de la façon suivante (on parle de « hiérarchie » des coûts) :

- Coût d'achat = prix d'achat + frais accessoires (transport, service approvisionnement, ...)
- Coût de production = coût d'achat + coût de fabrication (main d'oeuvre, machines, ...)
- Coût de revient = coût de production + coût hors production (distribution, publicité, administratif)

ATTENTION Seule la différence entre le prix de vente et le coût de revient porte le nom de « résultat ». Dans tous les autres cas on parle de « marge ».

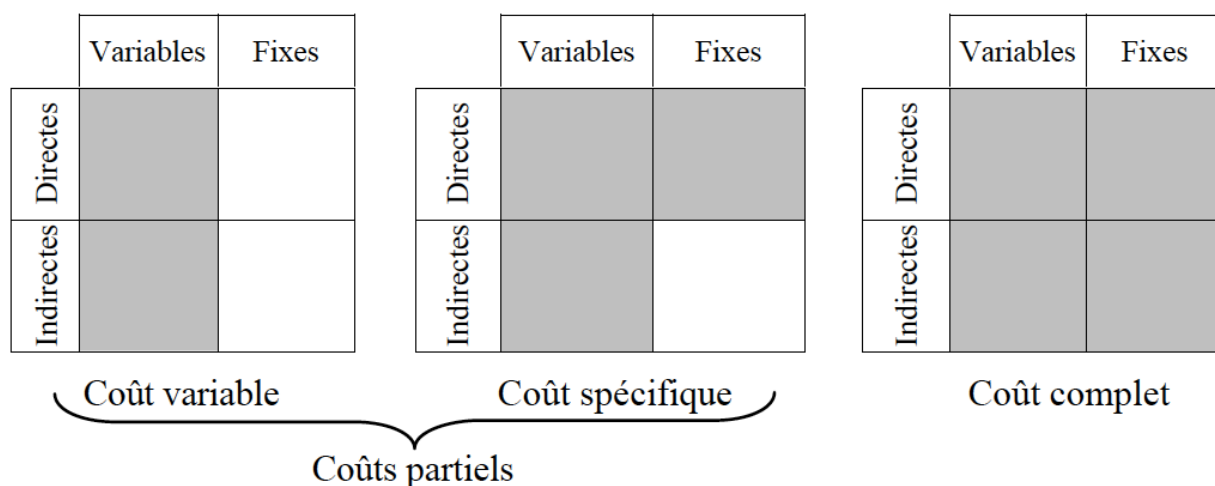
Selon le moment de calcul du coût

On distingue :

- les coûts constatés, calculés à partir des charges réelles
- et les coûts préétablis, calculés à partir d'estimations ou d'hypothèses.

Selon la nature des charges prises en compte

En reprenant la typologie des charges étudiées au paragraphe précédent, on peut calculer plusieurs types de coûts. Le coût qui prend en compte toutes les charges est appelé « coût complet » alors que les coûts qui ne prennent en compte que certaines charges sont appelés « coûts partiels ».



Il est ainsi possible de calculer une multitude de coûts pour le même produit. Il faut donc choisir celui qui permet de répondre de façon pertinente à la question posée :

- le coût complet permet de valoriser les stocks au bilan comptable ou d'établir des devis
- le coût variable permet de décider d'accepter ou non une commande exceptionnelle
- le coût spécifique permet de décider du maintien d'une ligne de production.

La méthode des coûts spécifiques prolonge la démarche des coûts variables. Elle impute à chaque produit les charges fixes directes qui lui sont propres. Elle permet ainsi de dégager une marge sur coûts spécifiques, c'est-à-dire propre au produit, dont l'objet est de couvrir les charges fixes communes de l'entreprise. L'étude des coûts spécifiques permet d'envisager l'abandon ou non d'un produit.