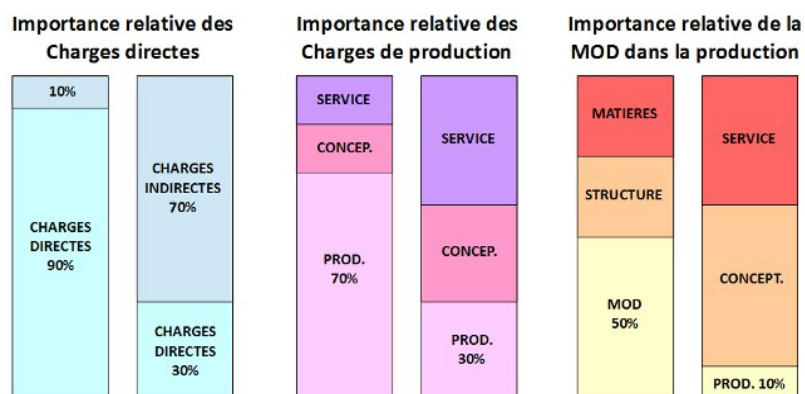


# Chapitre 3 :

## Coûts complets Renouvellements en cours.

- **Renouvellements en cours : provenance.**
  - **Méthode ABC : États-Unis.**
  - **Méthode des coûts cibles : Japon.**
- **Années 1970 : entreprises américaines.**
  - Calcul du coût de revient : prise en compte des charges directes uniquement.
    - Essentiel des charges : direct.
  - **Charges principales du compte de résultat : matières premières et main d'œuvre.**
- **Renversement de la pyramide des coûts : coûts directs.**
  - **20 ans avant : 90% des coûts totaux.**
    - Envisageable d'asseoir l'analyse de l'activité sur cette base.
    - 10% des coûts indirects : répartition arbitraire et peu précise.
  - **Aujourd'hui : 30% des coûts totaux.**
    - **Coûts indirects : 70% des coûts totaux.**
      - Pyramide : repose sur son sommet.
    - **Difficulté : image pertinente des coûts réels de l'entreprise.**
      - Prise de décisions : risquée sur ce système d'information biaisé.
- **Coûts de main d'œuvre.**
  - **Comptabilité analytique : attention portée à 75% sur la main d'œuvre directe.**
  - **Aujourd'hui : composition des coûts totaux.**
    - Main d'œuvre directe : 10%.
    - Matière : 55%.
    - Structure : 35%.
- **Coûts de production.**
  - Comptabilité analytique : focalisation sur la phase de production.
  - **Aujourd'hui : 70 à 90% des coûts totaux.**
    - **Coûts de conception :** amont de la production.
    - **Coûts de maintenance et de services liés au produit :** aval de la production.

- **Années 1980 : nombreux changements.**
  - **P. Lorino : analyse de trois évolutions.**



- **Prise des décisions.**
  - **À partir de.**
    - **Seul coût variable : charges directes.**
    - **Méthode : focalisation sur analyse et traitement de la production.**
  - **Non-pertinent.**
    - Changement de raisonnement des États-Unis : raisonnement en coût complet.
      - **Prise en compte : éléments fixes et variables.**
  - **Méthode ABC : Activity Base Costing.**

# I \_ Méthode des coûts à base d'activité.

- **Méthode : beaucoup d'analogie avec la méthode des centres d'analyse.**
  - Charges indirectes : non-réparties en fonction des unités d'œuvre.
  - Répartition : en fonction des inducteurs (autre clef de répartition).

## 1 \_ Importance de l'activité humaine.

- **Base de l'analyse : activité et non le produit.**
  - **Activités humaines : consommation des ressources.**
    - Facteurs de production : charges.
  - **Activités : ensemble de tâches.**
    - Traduction : savoir faire des entreprises.
    - Beaucoup plus stables que le produit.

- **Produit : utilise les activités.**
- **Activités : consomment les ressources.**

## 2 \_ Abandon de la hiérarchie des activités.

- **Méthode ABC : aucune activités principes et auxiliaires.**
  - **Activités : toutes au même niveau.**
    - Exemple : publicité, service, qualité, innovation, R&D, etc.
  - **Aucune répartition secondaire.**

## 3 \_ Mise en place de la méthode ABC : approche transversale de l'organisation.

- **Approche : évolution.**
  - **Méthode traditionnelle : approche verticale.**
    - Découpage en centre d'analyse de manière hiérarchique.
  - **Méthode ABC : approche transversale.**
- **Exemple : coût de production d'un appareil électronique.**
  - Principalement défini par : **complexité** (nombre de composants à assembler, etc.).
  - Activité de conception : beaucoup plus en amont dans la chaîne de valeur.
    - Comparaison : activités proprement dans les ateliers.
- **Méthode : nécessite plusieurs étapes.**
  - Cas SMC.

	Approvisionnement	Usinage	Finition	Administration générale
Totaux secondaire	24208,8	124950	107310	106883,9

## a \_ Définir les activités.

### → Activités : identification.

- **Élaboration : carte des activités de l'entreprise à l'aide des centres d'analyse.**
- **Répartition des charges indirectes entre les différentes activités.**
  - Activités : souvent nombreuses.
- **Méthode ABC : regroupement au sein de processus nommé inducteur.**
  - Exemple : atelier.
    - Commencer par régler les machines avant de lancer la production : activité de support.
    - Activité réglage : distincte de l'activité fabrication.

### → Étape 1 : identification des activités.

Cas SMC				
Centres	Approvisionnement	Usinage	Finition	Administration générale
Activités	Gestion des commandes	Préparation des fabrications	Polissage des pièces	Organisation générale
	Gestion des stocks	Lancement des fabrications	Contrôle de la qualité	
	Approvisionnement atelier	Maintenance des machines	Expédition	

### → Étape 2 : répartition des charges indirectes entre les activités.

Cas SMC				
Centres	Approvisionnement	Usinage	Finition	Administration générale
Activités	6200	34125	24800	106833,9
	15648,8	76020	66400	
	2360	14805	16110	
<b>Coût total</b>	<b>24208</b>	<b>124950</b>	<b>107310</b>	<b>106833,9</b>

## b \_ Définir les inducteurs de coûts.

### → Inducteurs de coûts : définition.

- Correspondance : unités d'œuvres de la méthode des centres d'analyse.
- **Facteurs explicatifs de la consommation des charges indirectes par les activités.**
  - **Contrairement à l'unité d'œuvre : accent mit sur la relation causale.**
    - **Entre : activité et consommation de charges indirectes.**
  - Exemple : frais de réglages dépendant du nombre de commande et non du volume de la production.
    - Traiter deux commandes de 1000 pièces : même temps de fabrication qu'une commande de 2000 pièces.
    - Temps de réglages : deux fois plus importants.

### → Charges indirectes : fonction des inducteurs.

- **Processus : activités avec un même inducteur.**
- Exemple : inducteur de coûts « nombre de commande ».
  - Regroupement au sein d'une activité « gestion des commandes ».
    - Réglage des machines dans les ateliers.
    - Tâches administratives et comptables liées à la facturation.

→ Étape 3 : définition des inducteurs.

Cas SMC									
Inducteurs Activités	Nbr. Comm.	Mont. achat	Nbr. lots mis en fabrication	Heures mach.	Heures fonct.	Nombre pièces fab.	Nbr pièces contr.	Nbr lots exp.	Coût de prod.
Gestion commande	●								
Gestion stock		●							
Appro. atelier			●						
Prépa. fabrication			●						
Lancement fabrication				●					
Maint. machine					●				
Polissage pièces						●			
Contrôle de qualité							●		
Expédition								●	
Orga. générale									●

c \_ Calcul du coût des inducteurs et imputation.

→ Étape 4 : calcul du coût des inducteurs.

Cas SMC			
Nature des inducteurs	Charges indirectes	Nombres d'inducteurs	Coût des inducteurs
Nombre commandes	6200	12	516,67
Montant des achats	15648,8	263520	0,06
Nombre de lots mis en fabrication	36485	19	1920,26
Heures machines	76020	735	103,43
Heures de fonctionnement	14805	735	20,14
Nombre pièces fabriquées	24800	2500	9,92
Nombre pièces contrôlées	66400	1420	46,76
Nombre lots expédiés	16110	19	847,89
Coût de production	106833,9		

Coût d'achat		Matière X			Matière Y		
		Q	PU	Montant	Q	PU	Montant
Charges directes	Prix d'achat	2680	54	144720	400	297	118800
Charges indirectes	Nombre de commande	8	516,67	4133,36	4	516,67	2066,68
	Montant des achats	144720	0,06	8596,37	118800	0,06	7056,72
<b>Total</b>		<b>2680</b>	<b>58,75</b>	<b>157449,7</b>	<b>400</b>	<b>319,81</b>	<b>127923,38</b>

Stock matière		Matière X			Matière Y		
		Q	PU	Montant	Q	PU	Montant
Stock initial		350	61,08	21378,3	80	303,3	24264
Entrée (achats)		2680	58,75	157450	400	319,81	127924
<b>Total</b>		<b>3030</b>	<b>59,02</b>	<b>178828,3</b>	<b>480</b>	<b>317,06</b>	<b>152188</b>

Coût de production		Produit XL901			Produit XL902		
		Q	PU	Montant	Q	PU	Montant
Charges directes	Coût d'achat	2700	59,02	159354	390	317,06	123653,4
Charges indirectes	Nombre lots mis en fabrication	6	1920,26	11521,56	13	1920,26	24963,38
	Heures machines	540	103,43	55852,2	195	103,43	20168,85
	Heures fonctionnement	540	20,14	10875,6	195	20,14	3927,3
	Nombre pièces fabriquées	1200	9,92	11904	1300	9,92	12896
	Nombre pièces contrôlées	120	46,76	5611,2	1300	46,76	60788
	Nombre lots expédiés	6	847,89	5087,34	13	847,89	11022,57
<b>Total</b>		<b>1200</b>	<b>216,84</b>	<b>260205,9</b>	<b>1300</b>	<b>198,02</b>	<b>257419,5</b>

Cas SMC			
Nature des inducteurs	Charges indirectes	Nombres d'inducteurs	Coût des inducteurs
Nombre commandes	6200	12	516,67
Montant des achats	15648,8	263520	0,06
[...]	[...]	[...]	[...]
Nombre lots expédiés	16110	19	847,89
<b>Coût de production</b>	<b>106833,9</b>	<b>517625,4</b>	<b>0,21</b>

Coût de revient	Produit XL901			Produit XL902		
	Q	PU	Montant	Q	PU	Montant
Coût de production	1200	216,84	260205,9	1300	198,02	257419,5
Coût de production (ind.)	260205,9	0,21	54643,24	257419,5	0,21	54058,1
<b>Total</b>	<b>1200</b>	<b>262,37</b>	<b>314849,14</b>	<b>1300</b>	<b>239,6</b>	<b>311477,6</b>

Résultat analytique	Produit XL901			Produit XL902		
	Q	PU	Montant	Q	PU	Montant
Coût de revient	1200	261,59	313908	1300	238,81	310453
Chiffre d'affaire	1200	325	390000	1300	217	282100
Résultat analytique	<b>1200</b>	<b>63,41</b>	<b>76092</b>	<b>1300</b>	<b>-21,81</b>	<b>-28353</b>
Résultat analytique [Centre d'analyse]	<b>1200</b>	<b>-16,76</b>	<b>-20112,85</b>	<b>1300</b>	<b>50</b>	<b>53292,36</b>

## 4 \_ Analyse critique de la méthode ABC.

a \_ Similitude entre la méthode ABC et la méthode traditionnelle.

- **Méthode des centres d'analyse : charges indirectes réparties à l'aide des unités d'œuvres.**
  - **Unités d'œuvres : trop volumiques.**
    - Répartition des charges indirectes : **manière approximative.**
    - Support des charges à un produit : ne consommant pas ces charges en réalité.
- **Méthode ABC : répartition des charges indirectes plus précise à l'aide d'inducteurs.**
  - **Inducteurs : moins volumiques que les unités d'œuvres.**
  - **Affectation à chaque produit : consommation réelle de charges indirectes.**
- **Effet de subventionnement : ait d'affecter à un produit des charges indirectes qu'il ne consomme pas réellement.**
  - **Méthode ABC : annulation de cet effet.**
  - Cas SMP : produit XL901 subventionnait XL902.

b \_ Danger de la dérive des coûts.

- **Méthode ABC : vision transversale de l'entreprise.**
  - **Responsabilités : dilution.**

## 5 \_ Conseils.

- **Méthode ABC et méthode traditionnelle : pas d'idéal.**
  - Même procédure d'imputation des charges indirectes.
  - **Problème : bien choisir les variables inductrices de coûts.**
    - À partir d'un découpage : respectant le **principe d'homogénéité.**
- **Implanter une comptabilité analytique : approche métier.**
  - **Commencer par aller sur le terrain.**
  - **Comprendre les processus, identifier les activités et définir les centres d'analyse et inducteurs.**
- **Éviter de se perdre dans la précision illusoire et monter une « usine à gaz ».**
  - **Pour respecter parfaitement le principe d'homogénéité : isolation d'une infinité d'activités.**
  - En pratique : regroupements.
    - **Regroupement traditionnel : par service ou atelier.**



## II \_ Coûts cibles : *target costing*.

- **Méthode : développée dans les années 1980 au Japon.**
  - **Prix de vente du produit : non-dépendance du coût fixé par l'entreprise.**
  - **Coût du produit : adaptation au prix fixé par le marché.**
- **Méthode : ex-ante.**

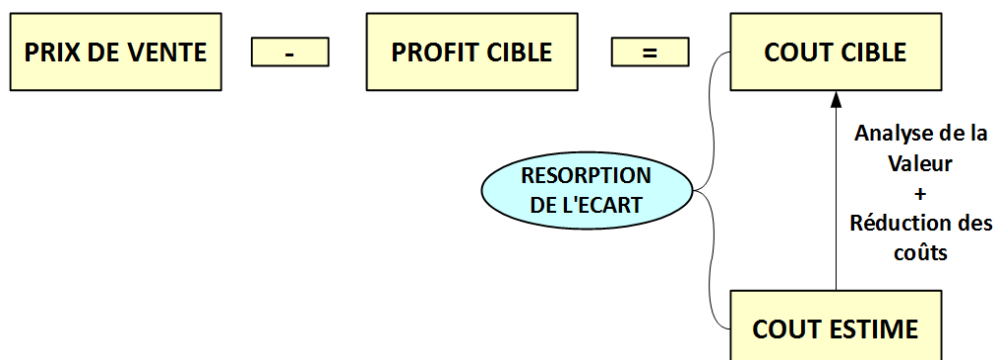
### 1 \_ Exposé de la méthode.

a \_ Relation causale entre prix, marge et coût.

- **Marché dominé par le producteur : monopole.**
  - **Entreprise : fixe son prix de vente en fonction de son coût de revient.**
    - **Objectif : réaliser la marge souhaitée.**
  - **prix de vente = coût de revient + marge cible .**
- **Marché concurrentiel.**
  - **Prix : imposé par le marché.**
  - **coût cible = prix de vente – marge cible .**
- **Marché dominé par la demande : monopsonie.**
  - **prix de vente – coût de revient = marge .**

b \_ Présentation générale de la méthode.

- **Projet de produit : irréversibilité des prix.**
  - **Méthode des coûts cibles : à la conception du produit.**
  - **Prise des décisions concernant : caractéristiques du produit.**
    - **Conséquences : irréversibles sur les dépenses.**
  - **Coût cible : coût moyen calculé sur toute la durée du cycle de vie du produit.**
- **Coût estimé : prévision du coût de revient réel ou coût dérivé de la situation actuelle.**
  - **Après établissement du coût cible : comparaison au coût estimé.**
- **Résorption de l'écart entre coût estimé et coût cible.**
  - **Généralement : coût estimé > coût cible .**
    - **Objectif : réduction du coût estimé.**
    - **Trois méthodes.**



## 2 \_ Mise en œuvre de méthode.

### a \_ Fixation du prix de vente.

→ **Plusieurs années : prix de vente moyen.**

$$\rightarrow \bar{P} = \frac{\sum_{i=1}^n P_i * Q_i}{\sum_{i=1}^n Q_i} .$$

→  $P_i$  : prix de vente à la date  $i$  .

→  $Q_i$  : quantité vendue à la date  $i$  .

→ **Application : cas Javax.**

$$\rightarrow \text{Prix de vente moyen : } \bar{P} = \frac{900 * 50000 + 740 * 50000 + 740 * 30000}{130000} = 801,54 .$$

### b \_ Fixation du profit cible (marge cible).

→ **Marge cible : dépend de la rentabilité attendue par les apporteurs des capitaux.**

$$\rightarrow \text{Taux de marge moyen : } \bar{\mu} = \frac{\sum_{i=1}^n P_i * Q_i * \mu_i}{\text{CA total}} .$$

→  $\mu_i$  : taux de marge désiré à la date  $i$  .

→  $P_i$  : prix de vente à la date  $i$  .

→  $Q_i$  : quantité vendue à la date  $i$  .

$$\rightarrow \text{Marge cible : } \mu^* = \bar{\mu} * \bar{P} .$$

→  $\bar{\mu}$  : taux de marge moyen.

→  $\bar{P}$  : prix de vente moyen.

→ **Application : cas Javax.**

→ Taux de marge moyen.

$$\rightarrow \bar{\mu} = \frac{900 * 50000 * 0,3 + 740 * 50000 * 0,3 + 740 * 30000 * 0,15}{104200000} = 0,2148 .$$

→ Marge cible : marge unitaire moyenne.

$$\rightarrow \mu^* = 0,2148 * 801,54 = 172,15 \text{ €} .$$

c \_ Coût cible.

→ **Coût cible.**

$$\rightarrow C^* = \bar{P} - \mu^* .$$

→  $\bar{P}$  : prix de vente moyen.

→  $\mu^*$  : marge cible.

$$\rightarrow C^* = (1 - \bar{\mu}) * \bar{P} .$$

→  $\bar{\mu}$  : taux de marge moyen.

→  $\bar{P}$  : prix de vente moyen.

→ **Application : cas Javax.**

→ Coût cible.

$$\rightarrow C^* = 801,54 - 172,15 = 629,39 \text{ €} .$$

$$\rightarrow (1 - 0,2148) * 801,54 = 629,39 \text{ €} .$$

d \_ Coût estimé.

→ **Coût estimé : concerne l'ensemble du cycle de vie du produit.**

→ Plusieurs méthodes.

→ Paramétriques.

→ Analogiques.

→ Analytiques.

→ **Méthodes paramétriques.**

→ **Corrélation entre : coût d'un composant et un paramètre physique du produit.**

→ Résultat : coût estimé d'un composant.

→ Méthode : approximative et pas souvent utilisée.

→ **Méthodes analogiques.**

→ **Point de départ : coût d'un produit existant analogue au produit nouveau.**

→ **Coût estimé : par référence à un produit que l'entreprise fabrique déjà.**

→ **Méthodes analytiques.**

→ Coût estimé : à partir de méthode de coût complet.

→ **Méthode ABC ou centre d'analyse.**

→ **Application : Cas Javax.**

→ Méthode paramétrique.

$$\rightarrow C^e = 100 + P .$$

$$\rightarrow P = 120W .$$

$$\rightarrow C^e = 100 + 120 = 220 \text{ €} .$$

→ Concerne : un seul composant.

→ Non-applicable ici.

→ Méthode analogique.

$$\rightarrow C^e = 580 + (164 - 80) + (35 - 16) = 638 \text{ €} .$$

## e \_ Optimisation du coût.

→ **Optimisation du coût : résorber l'écart entre coût estimé et coût cible.**

→ Écart :  $E = C^e - C^*$  .

→  $C^e$  : coût estimé.

→  $C^*$  : coût cible.

→ **Écart : résorbé à la conception du produit ou pendant sa phase de fabrication.**

→ **Réduction des coûts à la conception** : trois techniques.

→ **Analyse de la valeur.**

→ **Différenciation retardée.**

→ **Marketing d'achat.**

→ **Réduction des coûts en phase de fabrication.**

→ **Application : cas Javax.**

→ Écart :  $E = 683 - 629,33 = 53,61 \text{ €}$  .

→  $C^e > C^*$  : réduction de l'écart à réaliser.

→ Réduction des coûts à la conception.

→ Analyse de la valeur.

→ Coût cible :