



# THÈME 2. LE CONTRÔLE DE GESTION ET LE CALCUL DES COÛTS

Coûts et gestion à base d'activités



# Rappel (1)

Un coût : valeur d'un ensemble de **consommations** dont le regroupement est utile à la prise de décisions de gestion.

Les consommations sont regroupées selon des critères de classement, chacun des classements jugés utiles définit **un objet de coût**.

Classement par produits, divisions, client, activité...

# Rappel (2)

Les coûts interviennent à tous les niveaux de décisions de la firme.

Dans le cas de décisions stratégiques (DG) il est important de les connaître lorsque l'on cherche à développer des **stratégies de domination par les coûts** ou de **différenciation**.

Il s'agit des coûts complets, des coûts prévisionnels

# Rappel (3)

Dans le cas de décisions tactiques (décisions à court terme de responsables de centres de décision (usine, agence...),

les budgets guident les choix des responsables

les coûts partiels sont pertinents.

Dans les décisions au niveau de l'exécution, ce sont plus des indicateurs physiques qui rentrent en ligne de compte (quantité vendue, produite, nb de défauts...)

# Rappel (4)

**Le coût complet** d'un objet est l'ensemble des charges qui peuvent lui être rattachées.

**Le coût partiel** d'un objet correspond à une partie de charges qui peuvent lui être rattachées (coût de production, coût de distribution)

**Le coût de revient** est constitué par la totalité des charges supportées à l'occasion de l'achat, de la production et de la distribution d'un bien ou d'un service. C'est un coût complet.

# Rappel (5)

**Le résultat** sur un bien vendu est la différence entre son prix de vente et son coût de revient.

**La marge** est la différence entre le prix de vente d'un produit et l'un de ses coûts partiels (marge sur coût d'acquisition, marge sur coût de production)

# SECTION 1. COÛT ET GESTION À BASE D'ACTIVITÉ.

*Les principes*

*La mise en œuvre (exemple)*

*Les limites*

*Application*

# Introduction

Evolution du contexte général...

- *Mondialisation et pilotage de l'aval (d'abord les ventes puis la production, personnalisation de masse, importance de la maîtrise des coûts)*
- *Modification des structures organisationnelles (structure hiérarchique théorique/structure décisionnelle réelle, modes de production)*

# Introduction, *Les points à retenir*

- *Les critiques des méthodes traditionnelles (pb des CI qui représentent parfois près de 80% des coûts, identification des causes réelles des coûts, inadaptation des outils)*
- *Méthode ABC : l'activité est considérée comme l'élément causal du coût.*
- *Lien méthode ABC et stratégie de la firme (coût stratégique selon Lorino, une partie de la VA)*

# A. Les principes de la méthode ABC.

- Développée aux EU dans les années 80.
- Méthode de calcul des coûts complets qui veut rompre avec certaines pratiques simplistes de calcul des coûts (les américains ignorant la méthode française des centres d'analyse)

# A. Les principes de la méthode ABC.

## ■ Pourquoi l'ABC?

- Les systèmes de contrôle traditionnelles s'intéressent surtout aux coûts de production et interviennent trop tard.
- La culture des entreprises est plus orientée sur la nature (main d'œuvre, fourniture, frais,...) que sur l'origine (activités de prévision, prévention, conception, achats, etc...).
- Or, c'est la compréhension de **l'origine des coûts**, y compris chez les fournisseurs et surtout les usagers, qui est importante pour détecter les potentiels et les possibilités de réduction.  
(étude des processus)

# A. Les principes de la méthode ABC.

**L'activity Based costing** consiste à remplacer les imputations arbitraires (clés de répartition), qui polluent le calcul des prix de revient...

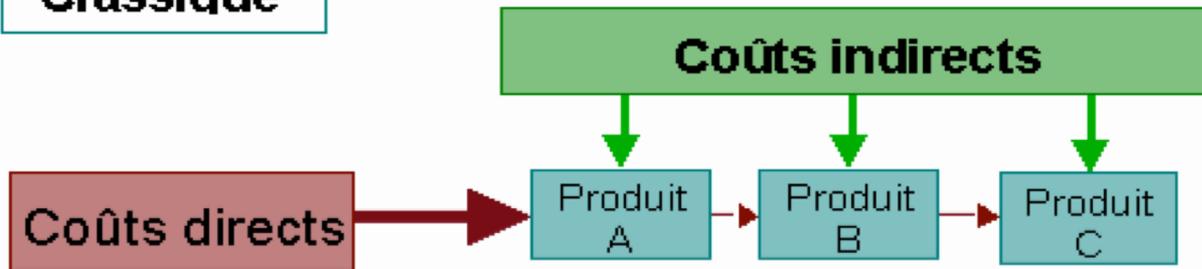
On distingue 3 niveaux d'analyse

Le niveau élémentaire de la tâche

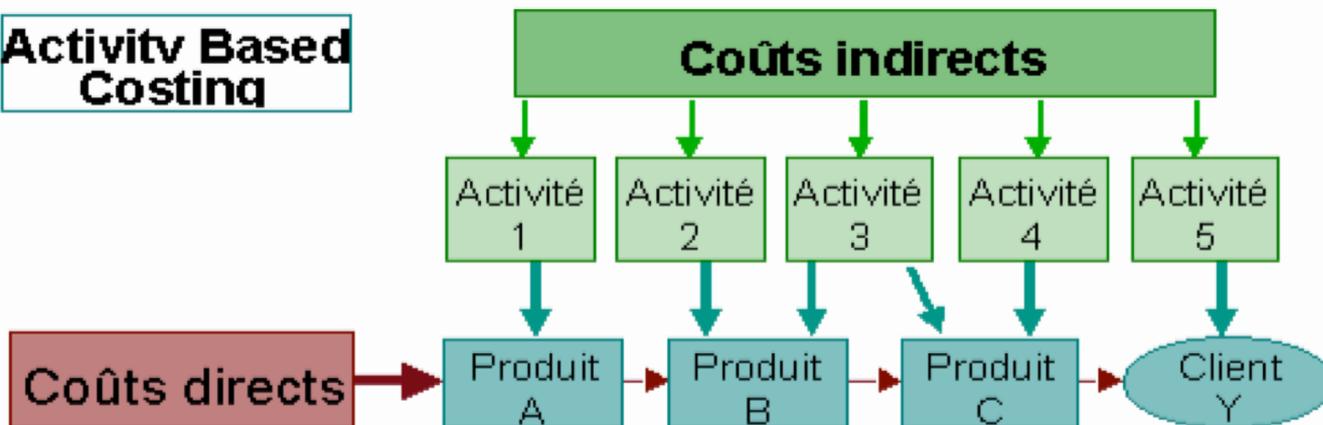
Le niveau intermédiaire de l'activité

Le niveau supérieur du processus

**Classique**



**Activity Based Costing**



# A. Les principes de la méthode ABC.

- **La tâche** : premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût (*décharger un camion, rédiger un courrier...*)
- **Une activité** est un ensemble de tâches ordonnées et liées entre elles dans un but donné.
  - *Déchargement du camion, comparaison des bons de livraison et bon de commande, contrôle de la qualité et de la quantité de matières, rangement des biens sont les 4 tâches de l'activité réception des livraisons.*

# A. Les principes de la méthode ABC.

- **Le processus** est une suite d'activités concourant à un but commun auquel participent plusieurs divisions (ateliers, services) . L'entreprise est envisagée comme un réseau de processus transversaux.
- **Les deux axes** de la méthode ABC
- **Les activités consomment des ressources**
- **Les produits consomment des activités**

# Les activités consomment des ressources

- Pour agir sur le coût du produit il faut alors
  - *Identifier les activités ajoutant la valeur au produit*
  - *Identifier les facteurs générateurs de coût des activités (ou **inducteurs de coûts**). NB les générateurs de coût ne sont pas toujours quantifiables.*
- La relation entre les ressources consommées et les activités réalisées est directe.
- L'objectif fondamental de la comptabilité à base d'activité est d'informer sur les générateurs de coûts quantifiables.

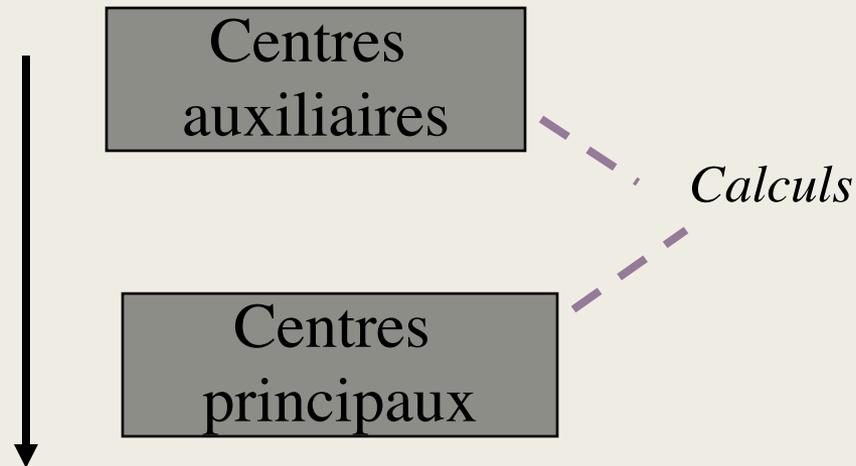
# Les produits consomment des activités

- Ce n'est qu'indirectement, par l'intermédiaire des activités que le coût des ressources est incorporé aux produits.
- Les charges indirectes à l'égard des produits sont directes à l'égard des activités
- La méthode ABC permet de modéliser (de tracer) les relations entre ressources, activités, produits.
- Il est possible de prendre ensuite des décisions sur l'extension ou non de telle ou telle activité

# Les relations causales entre ressources et produits

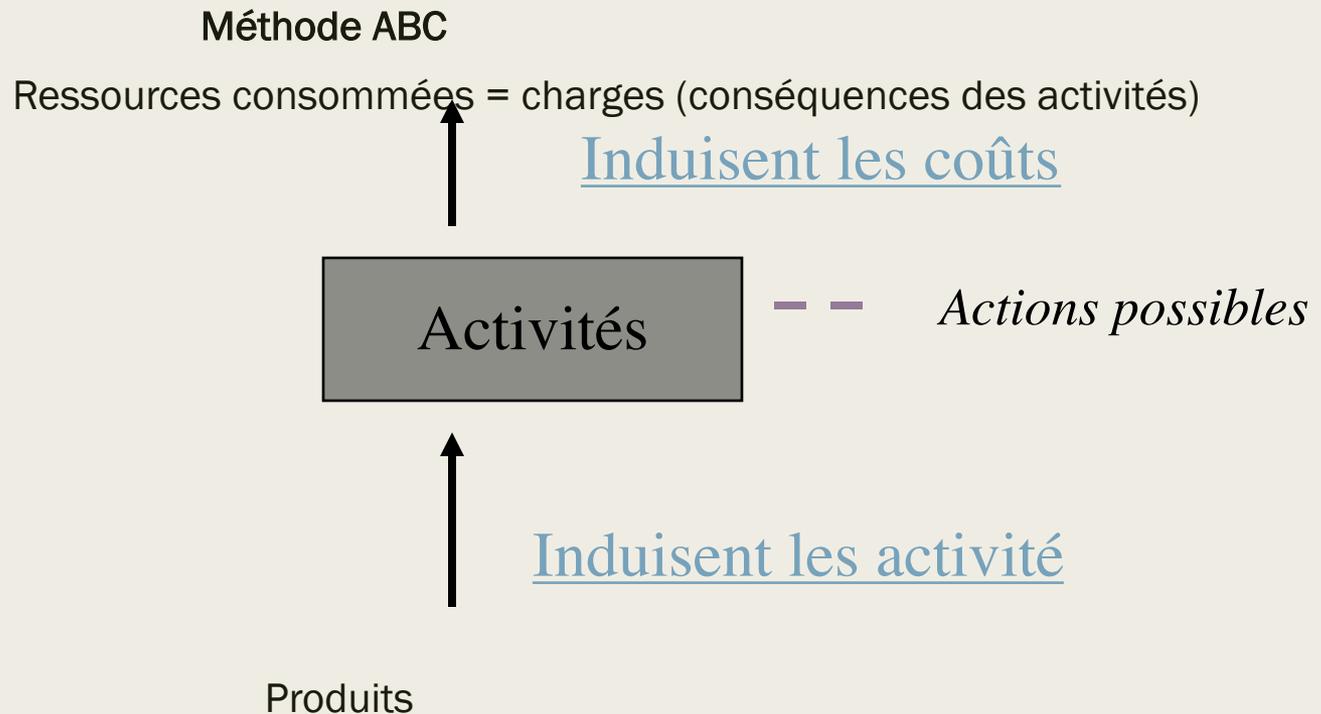
## Méthode des centres d'analyse

Ressources = charges constatées (données des calculs)



Coût des produits (résultat des calculs)

# Les relations causales entre ressources et produits



# Les changements par rapport à la méthode des centres d'analyse.

- Abandon de la distinction centres principaux/centres auxiliaires.
- Importance des charges indirectes
- Elimination de l'incidence des stocks d'approvisionnement et de produits intermédiaires dans le calcul des coûts

## B. La mise en oeuvre de la méthode.

- Identification des activités de l'entreprise
- Affectation des ressources (charges indirectes aux activités)
- Regroupement des activités
- Calculs des coûts unitaires des inducteurs
- Imputation aux produits des coûts des groupements d'activité.

# Application simple : comparaison de la méthode ABC avec la méthode traditionnelle

- La société E.SA fabrique deux produits X et Y dans un atelier unique. Les données du mois de septembre sont les suivantes :
  - *Production 1000 produits X et 1000 produits Y*
  - *Coûts*
  - *Matière première 50€ par unité produite*
  - *Toutes les autres charges sont indirectes et s'élèvent à 150 000 €*
  - *Prix de vente unitaire 100€ pour X et 170€ pour Y.*
- Sachant que les charges indirectes sont réparties en temps d'usinage qui est de 6min de MO pour le produit X et de 30 min pour Y, calculer le résultat par produit et le résultat global de l'entreprise en comptabilité analytique traditionnelle.

# Application simple : comparaison de la méthode ABC avec la méthode traditionnelle

- Tableau de répartition des charges indirectes

Charges indirectes	150 000
Unité d'oeuvre	Heures de MO
Nombre d'unités d'oeuvre $((1000 * 6) + (1000 * 30)) / 60$	600
Coût de l'unité d'oeuvre	250

## Coût de revient et résultats analytiques

	X	Y
Matières	50	50
Charges indirectes	$250 * 6 / 60 = 25$	$250 * 30 / 60 = 125$
Coût de revient	75	175
Prix de vente	100	170
Résultat analytique	25	-5

Résultat global =  $25 * 1000 - (5 * 1000) = 20\ 000\text{€}$

## Méthode ABC

- Une analyse du centre atelier permet de constater qu'il existe deux activités différentes:
  - *Une activité à caractère manuelle où interviennent des opérateurs qualifiés. Le coût a été évalué à 60 000€.*
  - *Une activité automatisée dont le coût a été évalué à 90 000.*
  - *Les temps de passage sur machine sont de 10min pour X et 2 min pour Y*
  - *L'inducteur de coût de l'activité manuelle est l'heure de MO directe*
  - *L'inducteur de coût de l'activité automatisée est l'heure machine*

# Méthode ABC

## ■ Comptabilité par activité

	Activité manuelle	Activité automatisée
Coût de l'activité	60 000	90 000
Inducteur	Heure de MO	Heure machine
Volume de l'inducteur	600 ( <i>cf tableau précédent</i> )	$((1000*10)+(1000*2))/60 = 200$
Coût de l'inducteur	100	450

# Méthode ABC

X

Y

Matières	50	50
Charges indirectes		
Inducteur H de MO	$100 * 6/60 = 10$	$100 * 30/60 = 50$
Inducteur H Machine	$450 * 10/60 = 75$	$450 * 2/60 = 15$
Coût de revient	135	115
Prix de vente	100	170
Résultat analytique	- 35	55

# C. Les prolongements et limites

- De l'ABC à l'ABM (activity based management)
  - *Réflexion globale sur le fonctionnement de l'entreprise*
  - *Analyse des processus créateurs de valeur (chaîne de valeur de M. Porter)*
  - *Calcul du coût de chaque processus*

# C. Les prolongements et limites

- Meilleure gestion des facteurs clés de succès
- Possible remise en question du fonctionnement de la firme
  - *Phénomènes de résistance*
  - *Juxtaposition des méthodes traditionnelles et de l'ABC*
  - *Difficulté d'intégrer l'approche transversale dans le management (le découpage comptable ne correspond plus avec l'organisation fonctionnelle et budgétaire qui privilégie les centres de responsabilité)*