

**LA COMPTABILITE DE GESTION
OU
COMPTABILITE ANALYTIQUE**

Dominique de Saint Sernin
Année Universitaire 2005-2006

**I LA DISTINCTION COUTS FIXES - COUTS VARIABLES
ET LA DISTINCTION COUTS DIRECTS - COUTS
INDIRECTS**

I - 1 COUTS FIXES - COUTS VARIABLES

I - 2 COUTS DIRECTS - COUTS INDIRECTS

II LE DIRECT COSTING

III LA METHODE DES COUTS COMPLETS

III - 1 ELEMENTS CONSTITUTIFS DE COUTS

III - 2 PRINCIPES DE LA METHODE

III - 3 TRAITEMENT D'UN EXEMPLE

IV LA MAITRISE DES COUTS

IV-1 LA QUALITE

IV - 2 L'ANALYSE DE LA VALEUR

IV-3 LE COÛT CIBLE

LA COMPTABILITE DE GESTION OU COMPTABILITE ANALYTIQUE

Plusieurs méthodes sont possibles pour aboutir à la détermination des coûts de production et des coûts de revient. On en verra deux dans ce chapitre :

- Le Direct costing
- La méthode des coûts complets.

Mais, l'utilisation de ces méthodes nécessite un certain nombre de connaissances préalables qui vont faire l'objet de la 1^{ère} partie.

I LA DISTINCTION COUTS FIXES - COUTS VARIABLES ET LA DISTINCTION COUTS DIRECTS - COUTS INDIRECTS

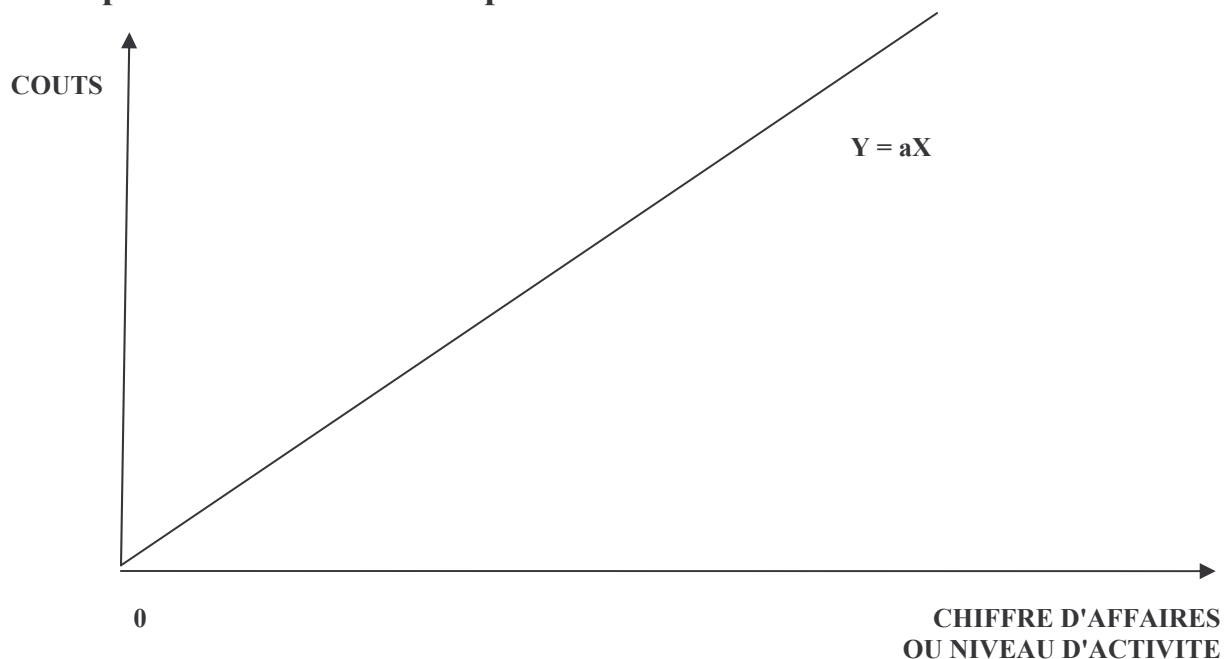
I - 1 COUTS FIXES COUTS VARIABLES

1° COUTS VARIABLES : CV

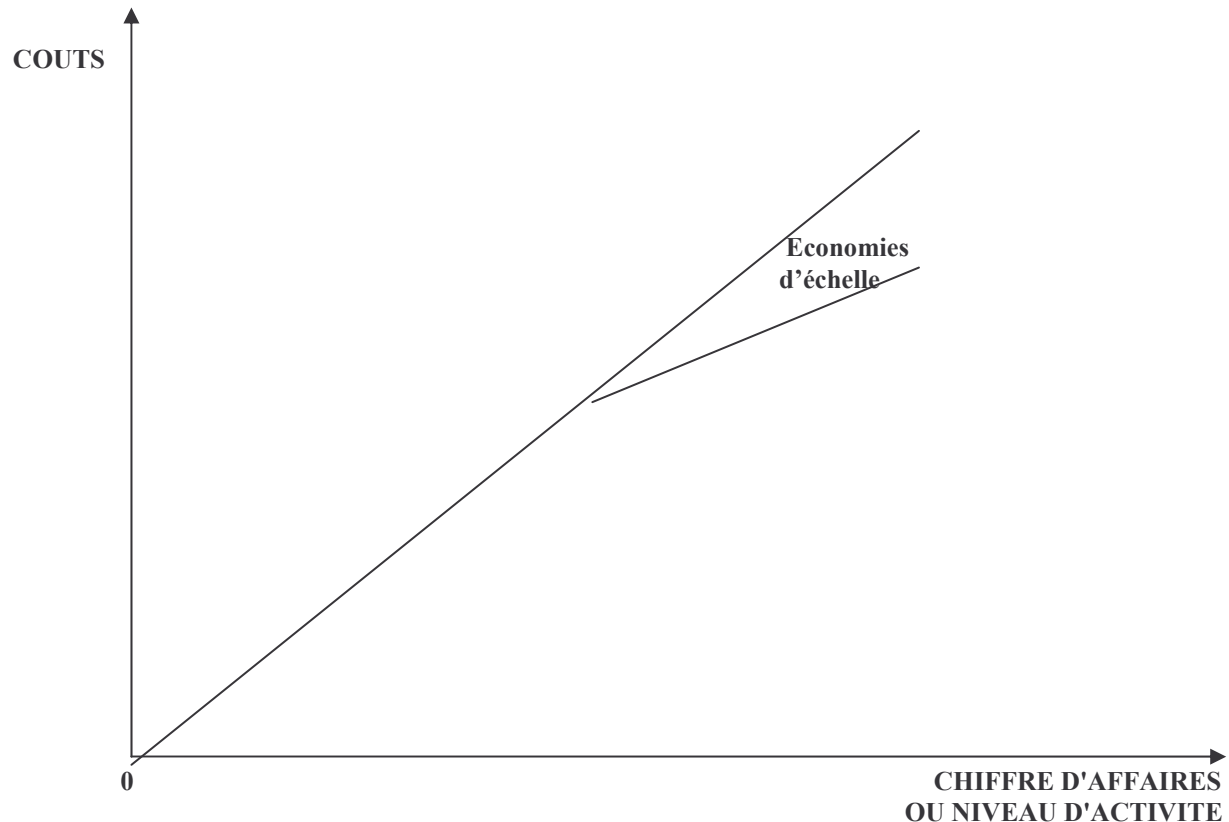
Définition :

Les coûts variables sont ceux qui dépendent du niveau d'activité. Ils sont souvent supposés varier proportionnellement à cette activité.

Exemple : achats de matières premières...



En fait, les coûts variables sont rarement proportionnels au chiffre d'affaires. Les fournisseurs ont souvent des barèmes de prix dégressifs en fonction des quantités achetées par exemple. On a donc un schéma qui serait plutôt le suivant.

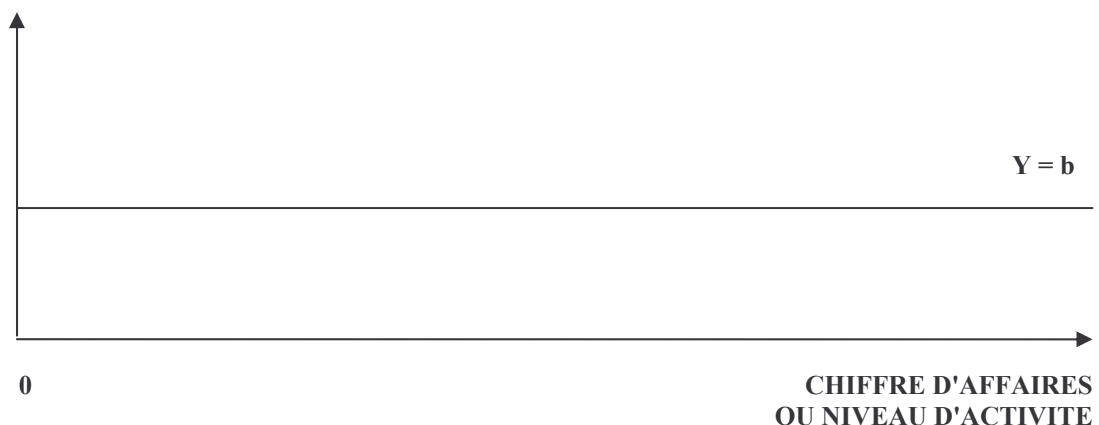


2° COÛTS FIXES : CF

Définition :

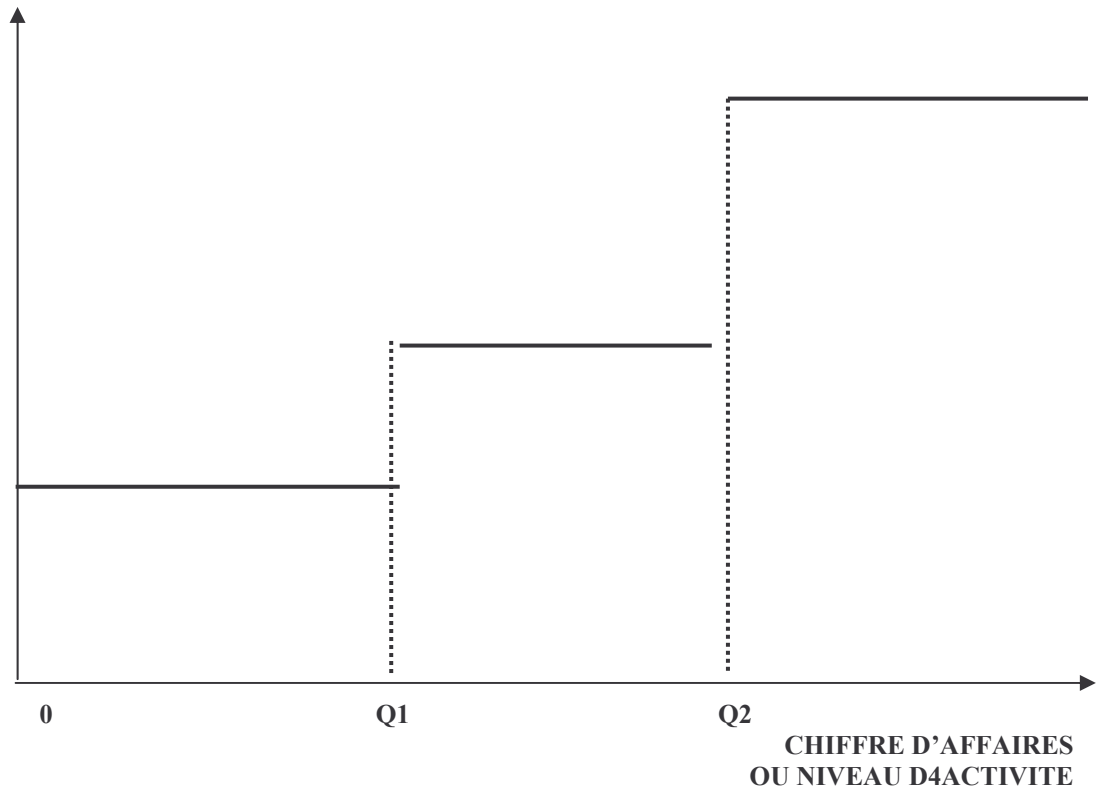
Les coûts fixes sont ceux qui dans le cadre d'une structure déterminée restent constants quel que soit le niveau d'activité.

Exemple : loyer d'une usine, amortissement d'une machine...



La structure d'une entreprise, bien que relativement stable, n'est pas définitivement figée. En développant ses capacités de production une entreprise va accroître ses équipements et donc les amortissements, son personnel...

Donc les charges fixes ne sont fixes que pour une structure donnée de production. Au delà elles vont augmenter.



3° LES COÛTS MIXTES OU SEMI-VARIABLES

Définition :

Certains coûts ne sont ni strictement fixes, ni strictement variables. Ils comportent une partie fixe et variable.

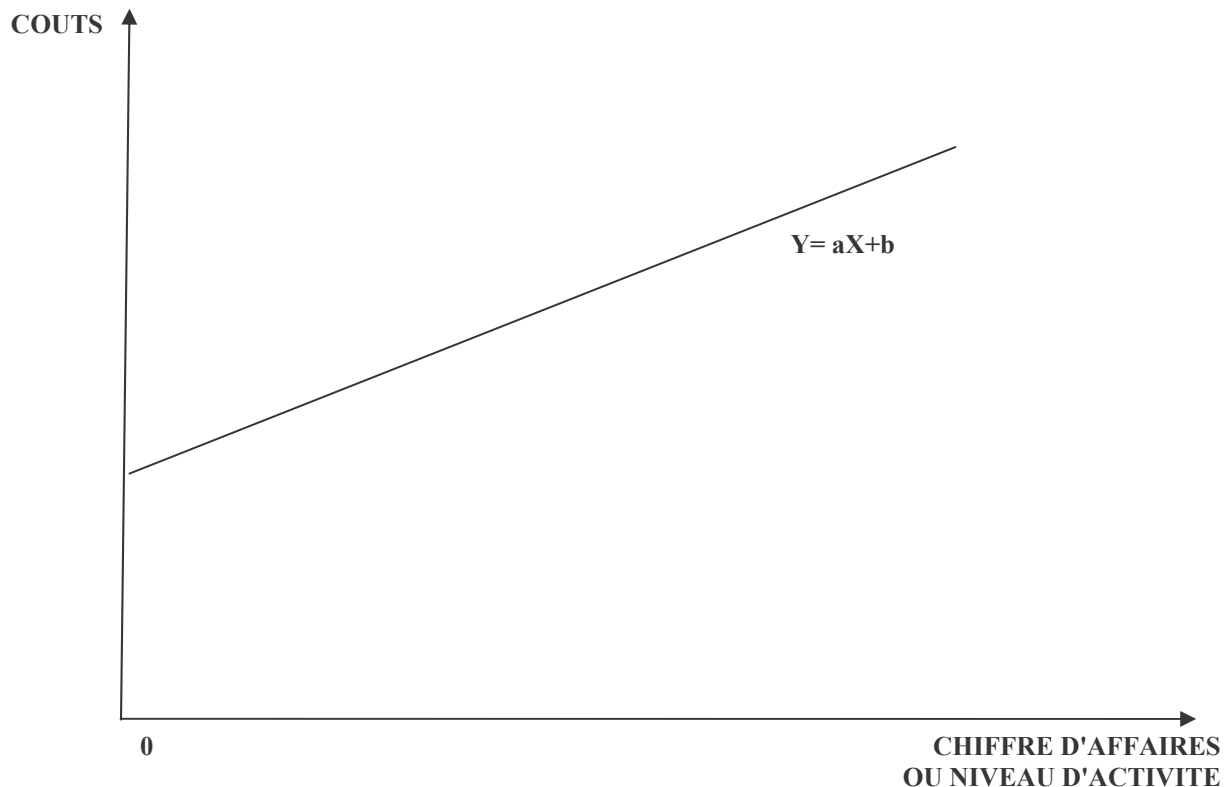
Exemple : factures d'électricité, l'abonnement est fixe et la consommation peut être variable.

On peut utiliser une méthode statistique pour distinguer la partie fixe et la partie variable. On relève périodiquement le chiffre d'affaires et le montant de la charge mixte et on procède à un ajustement linéaire.

Voir transparent.

4° LE COUT TOTAL : CT

Par définition, le coût total « CT » est égal au coûts variables totaux « CV » + les coûts fixes totaux « CF »



5° LE COUT MARGINAL : Cm

Par définition, le coût marginal « Cm » est le coût de l'unité supplémentaire produite. Mathématiquement c'est la dérivée du coût total.

Par exemple le coût marginal de la 11^{ème} unité produite et uniquement celle là est égal au coût total pour 11 unités produites – le coût total pour 10 unités produites

$$Cm(11) = CT(11) - CT(10)$$

Mais, c'est aussi égal à la dérivée du coût total :

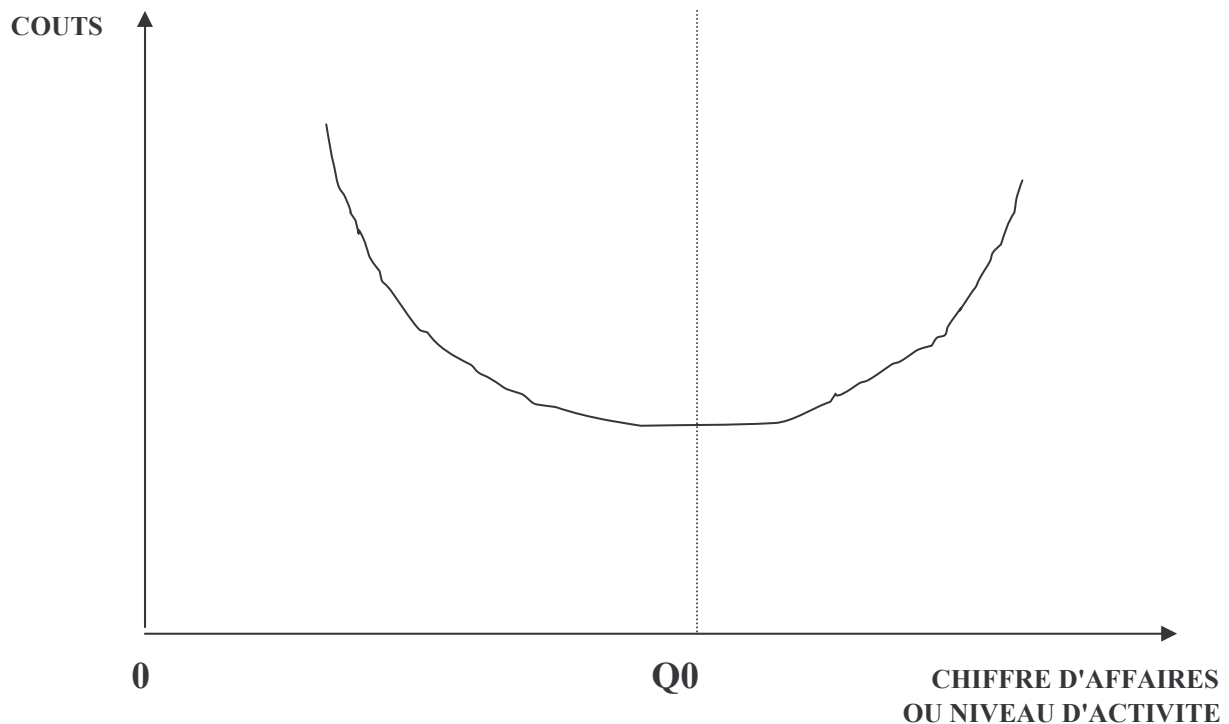
$$[CT(11)]'$$

6° LE COUT MOYEN OU COUT UNITAIRE : CM

Par définition c'est le coût par unité produite, il s'obtient en divisant le coût total CT par les quantités produites.

Si j'appelle X les quantités produites,

$$CM = CT/X$$



Le coût moyen ou unitaire « CM » est décroissant jusqu'en Q_0 ; il y a donc jusqu'en ce point possibilités d'économies d'échelle. Mais Q_0 marque aussi la limite jusqu'où l'entreprise peut pousser sa production. Au delà, le coût unitaire ou moyen « CM » remonte et il y a déséconomies d'échelle.

EXERCICE DE SYNTHESE SUR LES COUTS FIXES ET LES COUTS VARIABLES

Soit une entreprise dont la production et les ventes ont été de 10 000 unités pendant le mois m. Les coûts fixes totaux sont estimées à 1 800 000 € et les coûts variables totaux à 1 200 000 € pendant ce même mois.

On appellera X les quantités produites et vendues.

Travail à faire :

- 1° Déterminer l'équation des coûts variables totaux en fonction de l'activité.
- 2° Même question pour les coûts fixes.
- 3° Donner l'équation du coût total de production, du coût marginal et déduisez en l'équation de coût unitaire ou coût moyen.
- 4° Décomposez ce coût unitaire en coût fixe unitaire et coût variable unitaire.
- 5° Calculer le coût unitaire pour 9 000 et 10 000 unités produites. Décomposer ce coût unitaire en coût fixe unitaire et coût variable unitaire. Que remarque-t-on ?

Solution :

1° Equation coûts variables totaux : $Y = 120 X$
Il y a 120 € de coûts variables par unité produite.

2° Equation coûts fixes totaux : $Y = 1\,800\,000 \text{ €}$
Ces coûts sont indépendants de X.

3°
Coût Total = CT = $120 X + 1\,800\,000$;

Coût marginal = Cm = (CT)' = Coût marginal = 120

Coût Moyen = CM = $(120 X + 1\,800\,000) / X = 120 + 1\,800\,000/X$

4°
Coût fixe unitaire = $1\,800\,000 / X$
Coût variable unitaire = 120

5°
Pour 9 000 unités, le coût unitaire est de 320 € (remplacer X par 9 000 dans CM). Sur ces 320 € il y a 120 € de coûts variables et 200 € de coûts fixes.

Pour 10 000 unités, le coût unitaire est de 300 € (remplacer X par 10 000 dans CM). Sur ces 300 € il y a 120 € de coûts variables et 180 € de coûts fixes.

Les coûts variables unitaires sont constants alors que les coûts fixes par unité diminuent.

Conclusion :

La diminution du coût unitaire « CM » est due à un meilleur étalement des coûts fixes, les coûts variables ne jouent aucun rôle dans cette diminution.

Le coût unitaire diminue quand la production augmente. Cela est due à un meilleur étalement des coûts fixes (un loyer qui se répartit sur une plus grande quantité produite ou si vous louez à plusieurs une villa sur la cote d'azur, plus il y aura de loueurs, plus le coût fixe constitué par le prix de la location sera faible pour chacun).

I - 2 COUT DIRECT COUT INDIRECT

Cette distinction est fondamentale dans la méthode des coûts complets.

Coût direct :

On appelle coût direct, un coût qui se rapporte et peut être affecté sans ambiguïté à un objet précis qui peut être : un produit, un magasin, un rayon, un chantier, etc.

Si un coût ne peut pas être affecté sans ambiguïté à un objet précis, il est réputé être un coût indirect.

Un coût qui n'est pas direct est donc par définition indirect.

Les coûts directs sont aujourd'hui très difficilement repérables dans une entreprise et leur part dans le coût total diminue au profit des coûts indirects.

La polyvalence du personnel et des équipements rendent très difficile le repérage des quelques minutes consacrées par telle ou telle personne, telle ou telle machine à tel ou tel produit.

Il y a quelques décennies les coûts directs représentaient 75 % du coût total hors achats de matières (les coûts indirects représentaient donc 25 % de ce même coût total) ; aujourd'hui, le rapport est inversé les coûts directs ne représentent plus que 25 % de ce même coût total.

Dans la méthode des coûts complets on cherchera à répartir ces coûts indirects sur les différents produits dans le but de déterminer de la manière la plus complète possible les coûts de production et les coûts de revient.

Mais, il y a une part d'arbitraire dans cette répartition et cette méthode est de plus en plus contestée.

Notamment parce que cette répartition des coûts indirects se fait souvent proportionnellement au montant des coûts directs des différents produits alors même que ces coûts directs sont devenus très faibles dans le coût d'un produit.

Beaucoup s'interrogent donc aujourd'hui sur le réalisme de cette méthode très utilisée dans l'industrie.

SYNTHESE SUR LE I :

Un atelier de soudure travaille sur un produit Y ; Y n'est pas le seul produit fabriqué par l'atelier de soudure.

	Fixes (F) ou variables (V)	Direct (D) ou indirect (I) par rapport au produit fabriqué Y	Direct (D) ou indirect (I) par rapport à l'atelier de soudure
Loyer de l'atelier de soudure	F	I	D
Amortissement des machines de l'atelier de soudure	F	I	D
Matières premières consommées dans l'atelier de soudure	V	I	D
Energie consommée dans l'atelier de soudure	V	I	D
Entretien des machines de l'atelier de soudure	F ou V selon les cas	I	D
Salaire du chef d'atelier de soudure	F	I	D
Salaire du P.D.G. de l'entreprise	F	I	I
Salaire d'un ouvrier de l'atelier de soudure travaillant sur le produit Y	F	D	D

II LE DIRECT COSTING

A la grande question de la répartition des coûts indirects pour calculer les coûts de production et les coûts de revient, la méthode du Direct Costing apporte une réponse sage et simple : "ne pratiquons pas de saupoudrage plus ou moins arbitraire des coûts indirects sur les produits".

Le Direct Costing ne peut pas s'adapter à tous les secteurs ; c'est une méthode efficace dans le secteur de la distribution (supermarchés, hypermarchés) et dans certains services.

Exemple d'application du Direct Costing :

Un hypermarché souhaite calculer et comparer dans différents magasins les secteurs Alimentation et Bazar.

Pour chaque secteur il y a un certain montant de coûts directs (achats propres à chaque secteur, salaires des employés affectés à un secteur précis, décoration spécifique au secteur, publicité spécifique au secteur etc.). Il s'agit là de coûts directs.

Par contre un certain nombre de coûts des magasins ne se rapportent pas à tel ou tel secteur (énergie, assurance, impôts etc.), elles sont communes à tous les secteurs. De plus, il y a des services généraux (caisse, sécurité, comptabilité, direction) qui permettent à tous les secteurs de fonctionner. Il s'agit là de coûts indirects.

Deux approches sont possibles :

- Soit, on cherche à connaître le coût total du secteur en lui imputant une part des coûts indirects c'est à dire des frais communs et des services généraux, on parle alors de coût complet.
- Soit, on renonce à procéder à une répartition des frais communs et des services généraux. On ne raisonne alors que sur des informations fiables et non arbitraires (les coûts directs). On a alors une approche en Direct Costing.

Nous allons nous intéresser ici à une approche en Direct Costing.

Une analyse des coûts a permis d'aboutir aux informations suivantes :

En K€	Secteur Alimentation	Secteur Bazar
Chiffre d'affaires	1 000 000	300 000
Coûts directs	860 000	250 000
Coûts indirects	170 000	

En K€	Secteur Alimentation	Secteur Bazar
Chiffre d'affaires	1 000 000	300 000
Coûts directs	860 000	250 000
Contributions (ou marge sur coûts directs)	140 000	50 000
Somme des contributions	190 000	
Coûts indirects	170 000	
Résultat	20 000	

Grâce à ce document, il est possible d'examiner les contributions dégagées par les différents secteurs vérifier que pour chaque secteur ces contributions sont positives et vérifier aussi que le total des contributions permet de couvrir les frais communs et le coût des services généraux. Il est possible ensuite de dégager un résultat d'ensemble.

L'alternative des coûts complets :

Imaginons que les dirigeants de l'hypermarché aient souhaité calculer un coût complet et donc un résultat par secteur d'activité. Pour cela, on supposera que les coûts indirects doivent être répartis proportionnellement aux chiffres d'affaires des deux secteurs. On aurait eu alors :

En K€	Secteur Alimentation	Secteur Bazar
Chiffre d'affaires	1 000 000	300 000
Coûts directs	860 000	250 000
Coûts indirects	130 769	39 231
Résultat	9 231	10 769

Ce résultat ne vaut en fait, que ce que vaut ma méthode de répartition des coûts indirects.

Dans l'industrie, le Direct Costing ne peut guère être utilisé. Tout simplement, parce que les stocks de produits finis doivent pouvoir être évalués, et en particulier les entrées en stock de produit fini doivent l'être au coût de production, et que son calcul nécessite d'avoir procédé à une répartition des coûts indirects sur les différents produits. Dans le coût de production de la Safrane, on doit intégrer, par exemple, une part de l'amortissement des robots (coût indirect) qui la fabriquent alors que ces mêmes robots reprogrammables servent aussi à produire d'autres types de voitures.

L'industrie utilise donc la méthode des coûts complets.

III LA METHODE DES COUTS COMPLETS

Par habitude, on l'appelle aussi méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse. Comme vous l'aurez compris cette méthode consiste à calculer des coûts complets et nécessite donc que l'on impute les coûts indirects sur les différents produits.

III - 1 ELEMENTS CONSTITUTIFS DES COUTS

Il s'agit de savoir quels sont les coûts que l'on va considérer dans cette méthode pour calculer les coûts de production et les coûts de revient.

Il ne s'agit pas exactement de reprendre les charges de la comptabilité générale.

En effet, il faut tenir compte des :

1° Eléments supplétifs :

Il s'agit d'éléments ne faisant pas partie des charges en comptabilité générale mais qui doivent être considérés comme des coûts en comptabilité de gestion ou analytique.

Exemples :

Rémunération de l'exploitant (cas d'une entreprise individuelle) où l'exploitant n'est pas salarié de son entreprise et ou il prélève son revenu directement sur les bénéfices de la société.

Rémunération des capitaux propres (dividendes). Si l'entreprise se finance par emprunts, elle supporte des intérêts (charges financières). Si elle se

finance par capitaux propres (augmentation de capital), aucune charge n'apparaît, ce qui minore artificiellement les coûts. Intégrer la rémunération des capitaux propres permet de rétablir un certain équilibre. On peut plus facilement établir des comparaisons entre entreprises puisque qu'on tient compte des différents types de financement.

2° Charges non incorporables :

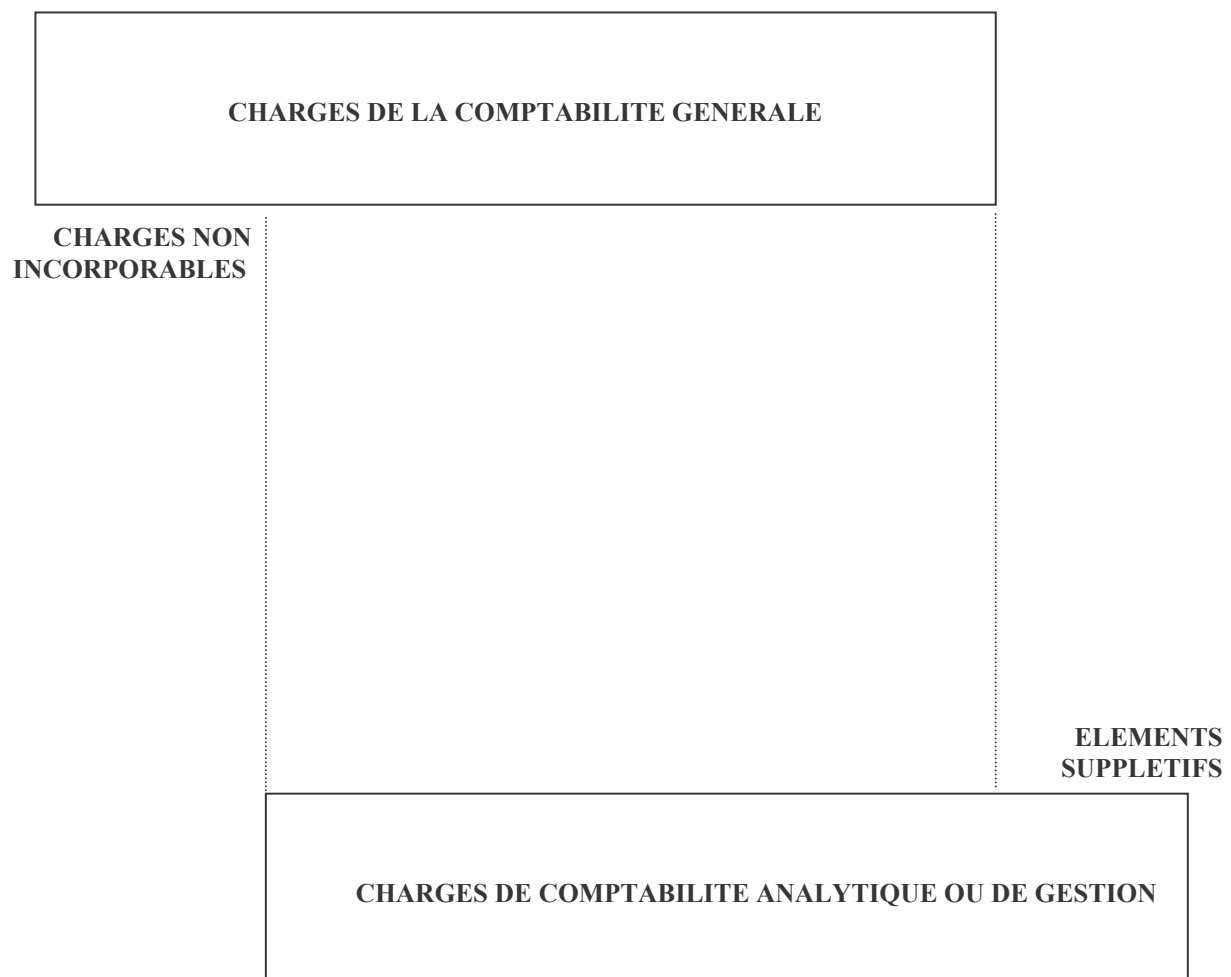
Il s'agit de charges en comptabilité générale, mais qui ne sont pas reprises comme coûts en comptabilité de gestion, analytique.

Exemples :

Les charges exceptionnelles, les dotations aux amortissements et provisions exceptionnelles.

Les charges imputables à des exercices antérieurs et qui ne concernent donc pas directement les coûts de la période qu'on étudie.

Ce qui vient d'être dit peut se résumer dans le schéma suivant :

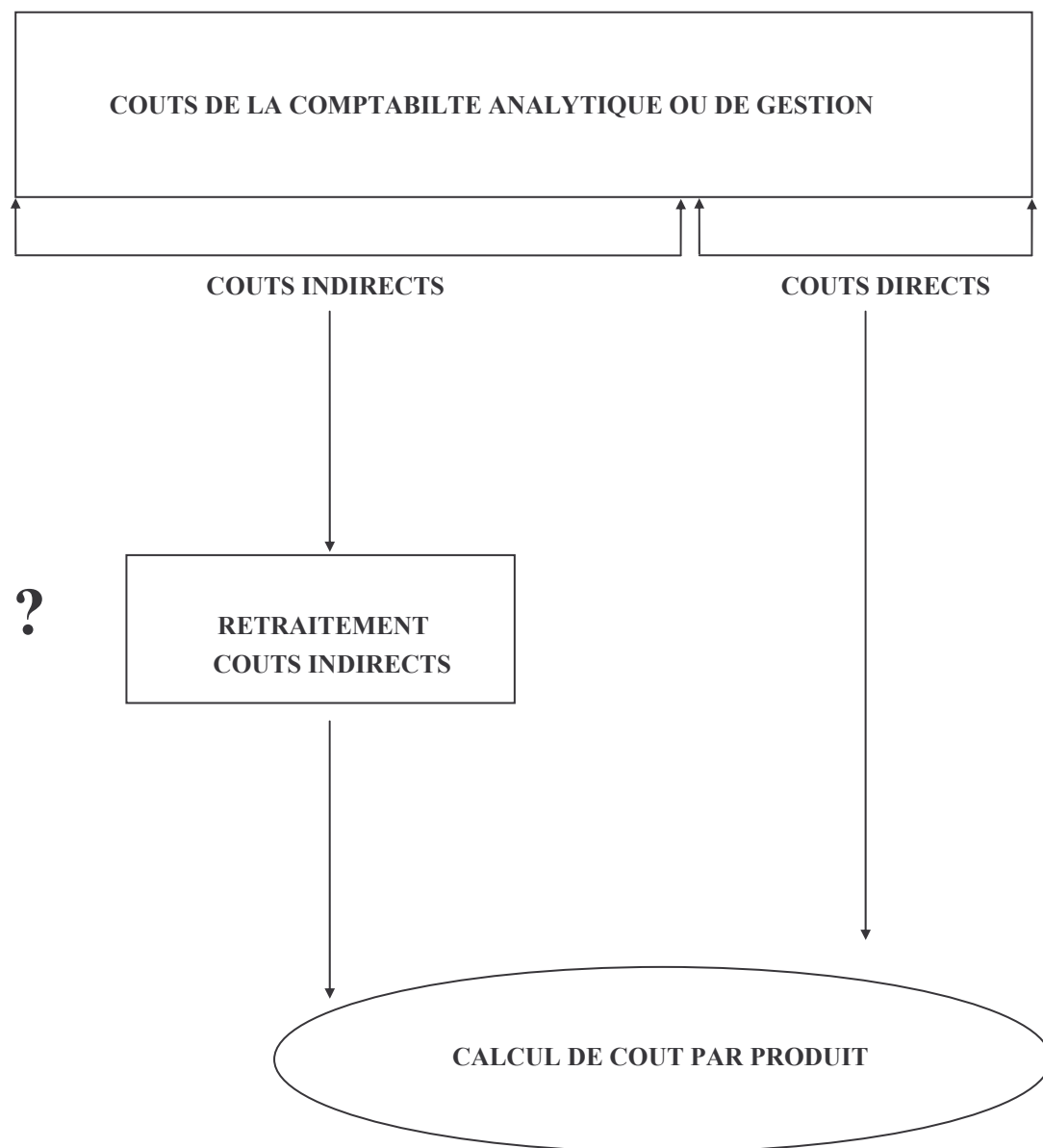


Donc on en déduit que :

**Charges à prendre en compte en comptabilité analytique =
Charges de la comptabilité générale - charges non incorporables + éléments supplétifs**

III - 2 PRINCIPES DE LA METHODE

On peut schématiser le problème de la façon suivante :



Le problème est : « comment répartir les coûts indirects sur les différents produits ? »

Il faut procéder par étapes :

1^{ère} étape :

Recenser tous les coûts indirects existants dans l'entreprise.

2^{ème} étape :

Regrouper ces coûts indirects par centre d'analyse.

Les centres d'analyse sont des centres de regroupement pertinents des coûts indirects de même nature. Ainsi à l'IUT les factures d'eau, d'électricité, de fuel peuvent être regroupées dans un même centre d'analyse nommé « Energie ».

3^{ème} étape :

Choisir pour chaque centre d'analyse un critère pertinent de répartition des coûts indirects qu'il contient sur les différents produits.

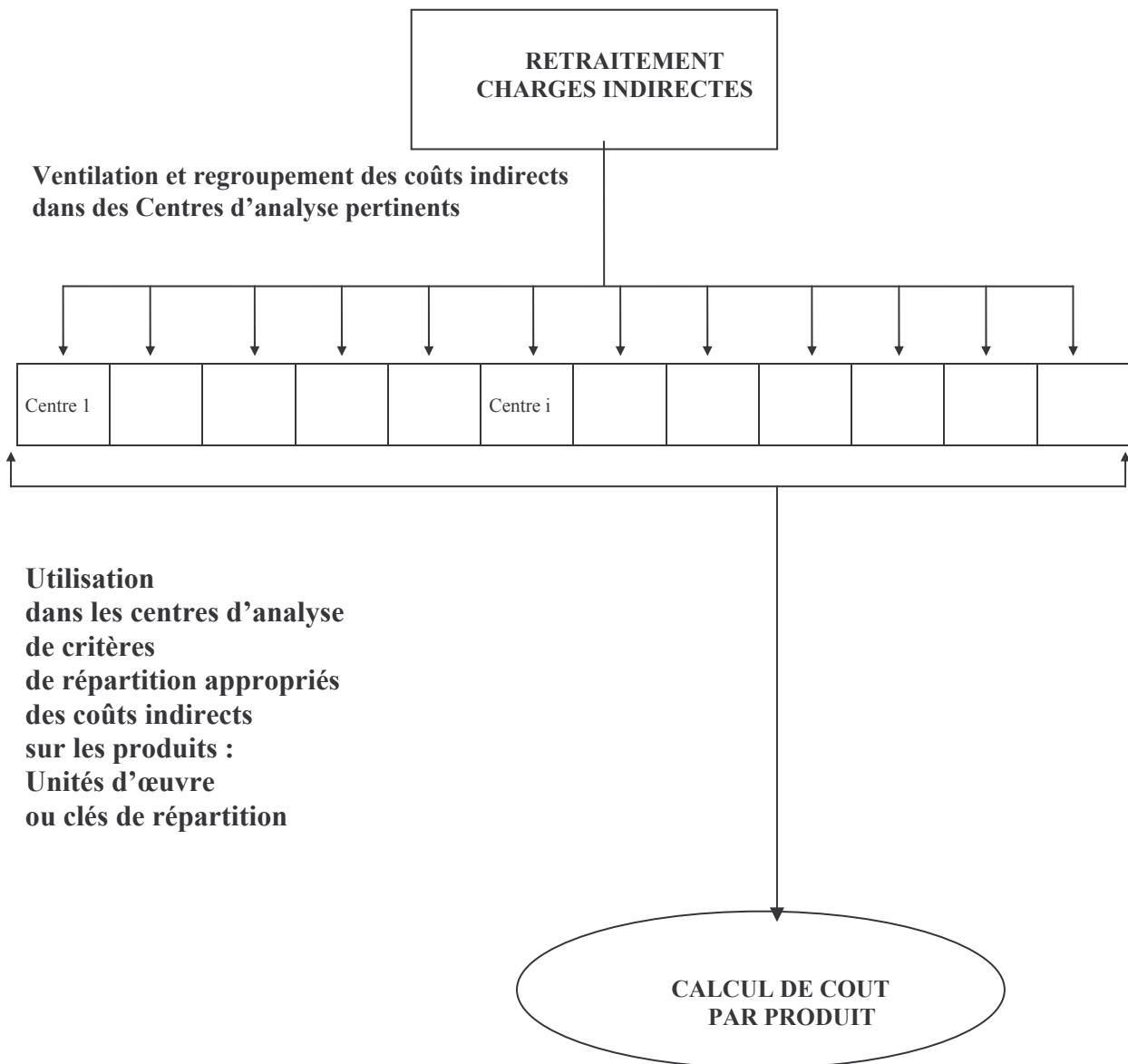
Ainsi, les coûts indirects du centre d'analyse « Energie » à l'IUT peuvent être répartis sur les départements et les labos en fonction des m² utilisés par ces derniers.

Ces critères de répartition s'appellent :

- Unité d'Oeuvre (UO) s'il s'agit d'un critère rationnel de ventilation des coûts indirects enregistrés dans un centre. Le m² constitue une Unité d'Oeuvre pour le centre « Energie » à l'IUT.

- Clé de répartition s'il s'agit d'un système forfaitaire de ventilation des coûts indirects d'un centre d'analyse ; ce système n'est pas rationnel a priori ; il s'oppose à la notion d'unité d'oeuvre.

Ce qui précède peut se résumer sur le schéma suivant :



Pour ceux qui veulent aller plus loin dans le cours :

UNE NOUVELLE METHODE POUR CALCULER LES COUTS COMPLETS : L'ACTIVITY BASED COSTING

Les principales critiques adressées à la méthode des centres d'analyse portent sur les étapes 2 et 3 décrites ci-dessus c'est à dire : sur la pertinence d'un découpage de l'entreprise en centres de d'analyse qui servent à regrouper les coûts indirects et sur la pertinence du choix des Unités d'Oeuvre pour répartir les coûts indirects sur les produits.

La méthode des centres d'analyse se fonde sur une vision hiérarchisée et fonctionnaliste des organisations. Cela se retrouve dans la division de l'entreprise en centres d'analyse. Ces centres d'analyse sont bien souvent représentatifs des fonctions de l'entreprise : Approvisionnements, Production, Distribution-ventes, Administration. Cela procède d'une vision fonctionnelle et hiérarchisée de l'entreprise qui est mal adaptée au monde d'aujourd'hui.

Les nouvelles méthodes procèdent d'une vision plus transversale des organisations, elles sont une tentative pour dépasser les modèles d'organisation fonctionnels traditionnels. L'Activity Based Costing propose une approche par activité qui est transfonctionnelle en ce sens où une même activité concerne plusieurs fonctions, l'entretien, le contrôle qualité par exemple concerne toutes les fonctions de l'entreprise (Approvisionnements, Production, Distribution-ventes, Administration).

Cette méthode propose un regroupement des charges indirectes par activités transversales plus représentatives de l'entreprise d'aujourd'hui que les centres d'analyse fondés sur une vision de l'entreprise fonctionnelle et hiérarchisée.

Ces activités transversales sont évidemment en très grand nombre et il ne peut être question d'établir une liaison pour chacune d'elles entre activité et produit. Il s'agit donc de sélectionner les activités qui seront capables de fournir les indicateurs les plus pertinents et d'aider à la décision. Une fois ce travail effectué, il faut regrouper les coûts indirects sur ces activités pertinentes.

L'étape suivante consiste à rattacher les coûts indirects ainsi regroupés par activités, aux produits via des inducteurs de coûts (les unités d'œuvre dans la méthode des centres d'analyse). Il peut s'agir par exemple : du nombre de lots fabriqués, du nombre de commandes, du nombre de clients, du contrôle qualité...

Cette méthode permet une meilleure identification des coûts et donc à terme sans doute un meilleur contrôle.

Autre critique formulée à l'encontre de la méthode des centres d'analyse, c'est que les coûts indirects continuent à être imputés sur les produits via des unités d'œuvre fondées souvent sur des coûts directs (l'heure de main d'œuvre directe par exemple), alors même que ces coûts directs ne sont plus représentatifs du coût des produits (75% du coût d'un produit est constitué aujourd'hui de coûts indirects).

La modification du contexte environnemental des organisations entraîne des modifications. Beaucoup d'entreprises sont confrontées à une demande aléatoire qui se traduit pour elles par une réduction des cycles commerciaux

et des commandes variables ou fractionnées. C'est dans une certaine mesure, pour elles, la fin de la phase du système productif caractérisée par la recherche systématique d'économies d'échelle grâce à une production de masse. En matière de production, par exemple, cela consiste à raisonner en terme de lots de fabrication ou de séries, de façon à adapter les cycles de production à ce nouveau contexte.

Si l'unité d'oeuvre ne tient pas compte de la taille des lots et des séries cela va poser des problèmes. En effet, si dans un atelier l'unité d'oeuvre choisie est l'heure machine cela ne prendra pas en compte les temps de préparation, de réglage des machines, de contrôle, etc. lors du passage de la production d'un lot ou d'une série à un autre. Or les coûts seront d'autant plus importants qu'il y aura de lots et séries fabriqués. Une répartition des charges indirectes fondée uniquement sur l'heure machine aboutira nécessairement à une sous estimation des produits fabriqués en petites séries, puisque chaque unité aura le même coût qu'elle fasse partie d'une grande ou d'une petite série.

Des produits fabriqués en grandes séries "subventionnent" ou supportent alors les coûts des produits fabriqués en petites séries.

En conclusion avec l'Activity Based Costing, mieux informée sur ses coûts, mieux contrôlée, l'entreprise pourrait alors adapter ses stratégies, réguler ses actions, maîtriser son avenir et verrait ainsi sa pérennité confortée. C'est en cela que réside tout l'intérêt du débat actuel.

III - 3 TRAITEMENT D'UN EXEMPLE SUR LES COUTS COMPLETS :

L'entreprise artisanale DUT fabrique un modèle unique de chandelier à partir d'une seule matière première (le bronze) dans un atelier unique de production.

Vous devez calculer, pour le mois de Février N, le coût de revient et le résultat analytique des chandeliers vendus.

Vous trouverez en annexe n° 1 le schéma de production.

Les renseignements sur la fabrication des chandeliers pour le mois de Février N sont les suivants :

1° Tableau de répartition des charges indirectes du mois :

CHARGES INDIRECTES	Approvisionnement	Atelier	Distribution
Total charges indirectes	2 000 €	16 800 €	1 230 €
Nature de l'unité d'oeuvre	kg de bronze acheté	heure de MOD	100 € de vente
Nombre d'unités d'oeuvre
Coût d'1 unité d'oeuvre

2° Stocks au début du mois de Février :

- 200 kg de bronze à 28 € le kilo
- 120 chandeliers à 67,50 € l'un.

3° Achats du mois :

- 800 kg de bronze à 27 € le kg

4° Production du mois :

- 700 chandeliers ayant nécessité 750 kg de bronze et 400 heures de Main d'Oeuvre Directe (MOD) à 38 € l'heure (charges sociales comprises).

5° Ventes du mois :

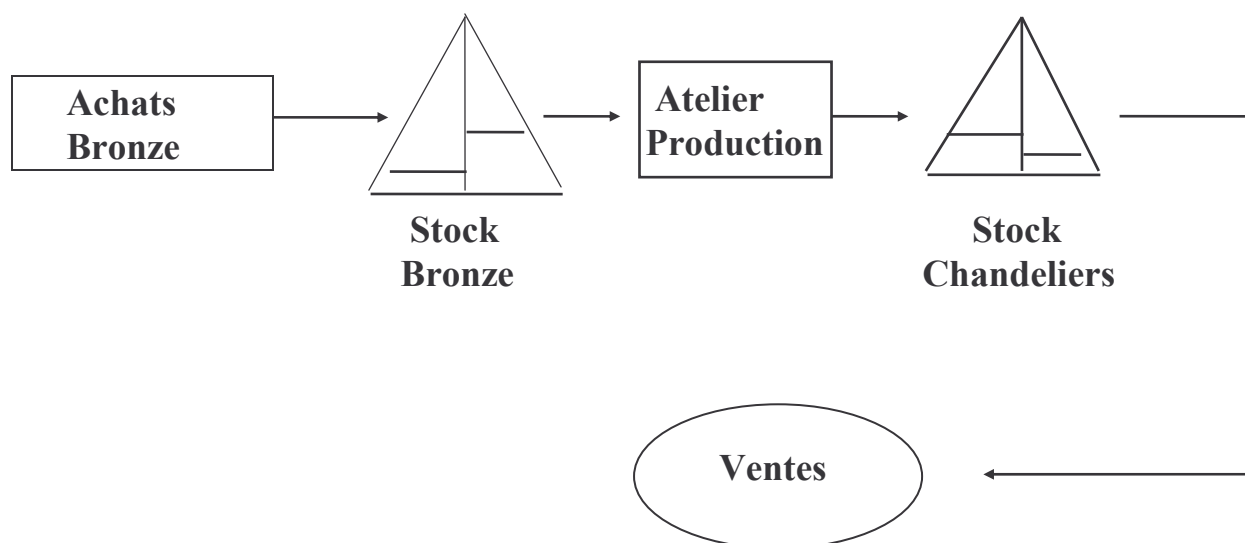
- 600 chandeliers à 82 € l'un.

Travail à faire :

1° Terminer tableau de répartition des charges indirectes.

2° Compléter les tableaux suivants (annexe n°2) pour aboutir à la détermination du coût de revient et du résultat analytique sur les chandeliers. On vous précise que les stocks seront évalués selon la méthode du CMUP.

Annexe n°1 :



SOLUTION :

1° Tableau de répartition des charges indirectes du mois :

CHARGES INDIRECTES	Approvisionnement	Atelier	Distribution
Totaux secondaires	2 000 €	16 800 €	1 230 €
Nature de l'unité d'oeuvre	kg de bronze acheté	heure de MOD	100 € de vente
Nombre d'unités d'oeuvre	800	400	492
Coût d'1 unité d'oeuvre	2,5 €	42 €	2,5 €

Annexe n°2

	Bronze		
	Q	PU	T
Achats	800 kg	27 €	21 600 €
Approvisionnement	800 UO	2,5 €	2 000 €
Coût d'achat	800 kg	29,5 €	23 600 €

Stock Bronze

	Q	PU	T		Q	PU	T
Stock initial	200 kg	28 €	5 600 €	Sorties	750 kg	29,2 €	21 900 €
Entrées	800 kg	29,5 €	23 600 €	Stock final	250 kg		7 300 €
Total	1 000 kg	29,20 €	29 200 €	Total	1 000 kg	29,20 €	29 200 €

	Chandelier		
	Q	PU	T
<u>Charges directes :</u>			
Bronze consommé	750 kg	29,20 €	21 900 €
MOD	400 H	38 €	15 200 €
<u>Charges indirectes :</u>			
Atelier	400 UO	42 €	16 800 €
Coût de production	700 Chandeliers	77 €	53 900 €

Stock Chandeliers

	Q	PU	T		Q	PU	T
Stock initial	120	67,5 €	8 100 €	Sorties	600	75,61 €	45 366 €
Entrées	700	77 €	53 900 €	Stock final	220		16 634 €
Total	820	75,61 €	62 000 €	Total	820		62 000 €

	Chandelier		
	Q	PU	T
CPPV	600	75,61 €	45 366 €
Distribution	492 UO	2,5 €	1 230 €
Coût de revient	600	77,66 €	46 596 €

	Chandelier		
	Q	PU	T
Chiffre d'affaires	600	82 €	49 200 €
Coût de revient	600	77,66 €	46 596 €
Résultat analytique	600	4,34 €	2 604 €

IV LA MAITRISE DES COUTS

Ce paragraphe doit nous permettre d'aborder quelques nouvelles approches en matière de maîtrise des coûts.

IV-1 LA QUALITE

Cette méthode vise à mieux distinguer et évaluer les coûts liés à la non qualité pour ensuite tendre à les supprimer. L'idée sous-jacente étant que la qualité crée sa propre clientèle. Les coûts liés à l'élimination de la non qualité seront compensés par un surcroît des ventes.

Les principaux concepts de la qualité sont définis dans la norme ISO 8402.

"C'est l'ensemble des propriétés et caractéristiques d'un produit ou service qui lui confèrent l'aptitude à satisfaire des besoins exprimés ou implicites".
Norme ISO 8402.

Le concept de qualité au sein des organisations s'est élargi.

1° Il concerne aujourd'hui : le produit et l'ensemble des services et des processus liés à ce dernier.

2° Il s'étend aux relations avec des fournisseurs agréés et cela dès la conception du produit.

3° On est passé d'un contrôle a posteriori à un contrôle intégré à la production et réalisé par l'ensemble des acteurs dans un processus continu.

4° Ce contrôle qualité qui visait à l'origine à tolérer un % faible de produits déficients dans la production vise aujourd'hui à rejeter les produits déficients de cette production, on est à la recherche du zéro défaut et de la qualité totale (absence de produits déficients pouvant être mis en vente).

Les coûts liés à la qualité sont de 2 types :

- les coûts de la qualité proprement dite**
- les coûts de la non qualité**

Les premiers sont les coûts générés par la mise en place d'une gestion de la qualité exemples : coût de formation du personnel, coût de l'amélioration du système productif, coûts de contrôle de la production, coût de la gestion des fournisseurs, coût d'évaluation de la satisfaction des clients.

Les seconds sont dus aux coûts ou aux manques à gagner dus aux défauts de la production. Certains de ces coûts sont des coûts cachés donc difficilement évaluables, comme le coût de non production du à la non qualité, ou le préjudice du à la perte d'un client.

Ils consistent donc le plus souvent en une évaluation du coût des défaillances internes et externes exemples : coût des rebuts, des réparations de pannes de machines, coût induit par des livraisons défectueuses des fournisseurs, coûts de traitement des réclamations de la clientèle.

Un problème, la comptabilité de gestion dissimule les coûts liés à la non qualité. Exemple le coût d'un produit défectueux sera absorbé par le coût des produits conformes. Augmentation artificielle du coût de production.

De même, pour minimiser les coûts et profiter d'économies d'échelle on est inciter à augmenter la production souvent au détriment de la qualité de cette production.

IV - 2 L'ANALYSE DE LA VALEUR

Cette analyse consiste à :

- définir les fonctions assignées à un produit (étude auprès des clients),
- établir une hiérarchie (un classement) de ces fonctions attendues par les clients,
- vérifier que les coûts de production ne sont pas focalisés sur des fonctions présentant peu d'intérêt pour les clients.

Cette analyse peut aboutir à une diminution significative voire une suppression des coûts qui seraient trop fortement focalisés sur des fonctions jugées de faibles importance par les clients et donc non stratégiques pour l'entreprise.

La solution idéale est celle d'un produit fabriqué à un coût satisfaisant qui réponde aux fonctions utiles attendues par le client et pour lequel chaque fonction a un coût dont le poids doit correspondre à la hiérarchie de la fonction.

IV- 3 LE COÛT CIBLE

Autrement appelé coût objectif ou Target costing.

Cette méthode consiste en une démarche où le prix de vente est donné par les conditions et possibilités du marché. A partir de cela et de la marge souhaitée, on peut définir un coût cible auquel devra être fait le produit nouveau. Pour atteindre ce coût cible on peut utiliser l'analyse de la valeur (voir plus haut).

Cela contraste avec l'abondante littérature qui prétend que le coût de revient gouverne le prix de vente (application d'une marge au coût de revient pour obtenir le prix de vente).

La perspective est ici inversée c'est le prix de vente qui va gouverner le coût de revient. On "part du prix du marché et de la marge désirée pour obtenir le coût à atteindre" (Pierre MEVELLEC : "Outils de gestion. La pertinence retrouvée." Éditions Comptables Malesherbes,1991).

Ce processus doit être entamé dès la conception du produit car c'est lors de cette phase que sont arrêtés la plupart des éléments qui conditionneront plus tard le coût du produit : composants, matières, technologies mises en œuvre, processus productif, investissements.

Ce processus doit se poursuivre aussi tout au long du cycle de vie du produit dans une logique et un souci de réduction des coûts du fait de l'expérience acquise, des économies d'échelle et de l'évolution du marché (le coût peut varier en fonction de l'évolution des ventes : étalement des coûts fixes).

Il ne s'agit pas d'une méthode de calcul des coûts mais d'une méthode de contrôle des coûts dans le but d'aboutir aux coûts cibles.

Si le coût estimé du produit que l'on va lancer est supérieur au coût cible, il faudra modifier les caractéristiques techniques, les conditions d'achat auprès des fournisseurs, les conditions de production et de vente tout cela afin de faire converger le coût estimé vers le coût cible. En cas d'impossibilité, le projet de développement du produit est abandonné.

CONCLUSION :

Dans ce cours, on a présenté différentes méthodes de comptabilité de gestion ou de maîtrise des coûts. Direct costing et coûts complets sont des méthodes antinomiques et c'est en cela qu'elles sont intéressantes. Mais, il y a d'autres méthodes.

La méthode ABC (Activity Based Costing) qui se présente comme une amélioration de la méthode des centres d'analyse (répartition plus réaliste des coûts indirects).

La méthode des coûts variables qui débouche sur la notion de seuil de rentabilité. Cette méthode sera étudiée dans le cours suivant.

Il existe une méthode qui vise à tenir compte de l'activité de l'entreprise. On définit un niveau d'activité normale, et à partir de là si l'entreprise travaille plus, c'est à dire à une activité supérieure il y a un gain du à cette sur activité à cause des économies d'échelle, un meilleur étalement des coûts fixes. Inversement, si l'entreprise est en sous activité par rapport à cette activité normale, il y aura un coût de sous activité. Les coûts fixes se répartissent moins bien.

Prendre l'exemple d'une location de maison sur la Cote d'Azur à plusieurs. Si le nombre réel de loueurs est inférieur à celui escompté tout le monde devra payer plus. Inversement, si il y a plus de loueurs que le nombre escompté tout le monde paiera moins. Cette méthode s'appelle "imputation rationnelle des coûts fixes ou de structure" parce que c'est ce type de coûts

qui sera concerné en cas de sur activité ou sous activité par rapport à une activité normale.

Il existe aussi la méthode des coûts standards qui repose sur l'idée que les entreprises, et en particulier les plus grandes, calculent leurs coûts à l'avance, en fonction de prévisions techniques et économiques.

Les méthodes ou systèmes appliqués par les entreprises sont rarement des systèmes "purs".

Un coût n'est justifié qu'à partir du moment où celui ci influe de façon positive sur le niveau des ventes (si tel n'était pas le cas, il faut le supprimer).