

Entreprise MEREGO

De : GOLO Cécilia Comptable	A : Directeur Service de la comptabilité de gestion
	Date : 28/05/10
P.J. : coûts de revient et résultats analytiques	
Objet : commentaire sur l'évolution des coûts et résultats sur les lecteurs de D.V.D.	
NOTE INTERNE	

Après avoir calculé les coûts de revient et les résultats analytiques, pour les produits fabriqués et vendus par l'entreprise au cours du mois de février selon la méthode des centres d'analyse, vous m'avez demandé de commenter l'évolution des coûts et des résultats sur les lecteurs de D.V.D.

Évolution du coût de revient :

La demande des clients, pour un nouveau lecteur D.V.D., a engendré une augmentation générale des coûts de revient.

Le fait de produire ce lecteur avec disque dur a créé une diminution quantitative de production concernant les lecteurs de base :

- - 3 000 pour les lecteurs
- - 1 000 pour les lecteurs graveurs,

pour une quantité produite de 8 000 lecteurs graveurs avec disque dur.

Bien que les quantités produites ont diminué, le coût de revient a été augmenté, passant de :

- 27.01 à 28.65€ pour les lecteurs de salon,
- 34.73 à 37.05€ pour les lecteurs sans disque dur.

Pour le nouveau lecteur son coût de revient unitaire est de 52.37€, pratiquement le double du prix d'un lecteur simple.

Concernant les coûts d'achat par composant, les coûts unitaires ont augmenté du fait de l'augmentation du prix unitaire du prix d'achat et de l'augmentation des frais d'approvisionnement.

Malgré tout cela, le lecteur graveur avec disque dur engendre des frais bien plus importants au niveau unitaire que les deux autres lecteurs, bien que la quantité soit plus élevée.

Évolution du résultat analytique

Le résultat global augmente en fonction de la gamme des lecteurs de D.V.D., et la rentabilité relative au chiffre d'affaires des produits change complètement.

Dans son activité (production de matériel audiovisuel) l'entreprise compte sur la faiblesse des coûts de livraison. En effet les résultats unitaires sont assez faibles mais globalement les deux activités assurent 59.19% du bénéfice global.

Apparemment, l'entreprise a eu raison, tablant sur son savoir-faire et sa petite taille, de se diversifier vers une nouvelle version plus « sophistiquée » bien que les quantités fabriquées soient pour l'instant relativement modestes, ils sont nettement plus rémunérateurs à l'unité.

Globalement cette activité récente permet de générer 40.81% du résultat global.

Je reste à votre disposition pour toute information supplémentaire à ce sujet.

FICHE D'ACTIVITÉ

NOM, Prénoms du candidat :	ACTIVITÉ N° 4
-----------------------------------	----------------------

INTITULÉ DE L'ACTIVITÉ :
Analyse des coûts selon la méthode des centres d'analyse et la méthode ABC

Durée : 6 heures

- Objectif(s) de l'activité :**
- calculer un coût de revient et un résultat analytique selon la méthode des centres d'analyse
 - simuler un calcul de coût selon la méthode A.B.C.
 - commenter l'évolution des coûts et résultats
 - donner un avis sur la méthode de calcul la plus pertinente

Contexte de l'activité :

L'entreprise Merego est une SA au capital de 150 000€ créée en 1990 qui se situe sur le territoire national.

Elle est spécialisée dans la production de matériel audiovisuel, pour les grandes distributions : lecteur DVD, lecteur DVD graveur sans disque dur et lecteur DVD graveur avec disque dur (depuis février N).

Pour faire face à la nouvelle demande de graveur avec disque dur, l'entreprise a embauché du nouveau personnel au mois de janvier N.

Notre travail, en tant que comptable au sein du service de la comptabilité de gestion, a été de calculer les coûts de revient et les résultats analytiques selon la méthode des centres d'analyse. Et, devant l'évolution des caractéristiques de la production, nous avons dû effectuer une simulation de calculs de coûts selon la méthode A.B.C.

Compétences mises en œuvre :

Processus	Compétences *			Activités relevant du processus
	T	C	O	
P1				
P2				
P3				
P4				
P5				
P6				
P7	☒	☒	☒	Participer à la définition du système de calcul des coûts et à son adaptation. Mettre en œuvre différents modèles de calcul de coûts. Analyser les coûts pour l'aide à la décision.
P8				
P9				
P10				

* T : technique, C : en communication, O en organisation

Démarches mobilisées, ressources et outils utilisés :

- Après avoir lu le sujet tous ensemble, nous nous sommes répartis les tâches : Emmanuel et Mégane se sont occupés de la simulation de calculs de coûts pour le mois de février N selon la méthode A.B.C, et pour ma part je me suis occupée de calculer les coûts de revient et les résultats analytiques selon la méthode des centres d'analyse, ainsi que de commenter leur évolution.
- Les logiciels utilisés sont : Excel et Word ;
- Documents annexes utilisés : annexes 1 à 10 (dont le 5, 6 et le 11 étaient à compléter)

Productions réalisées :

Mégane et Emmanuel : *Méthode A.B.C.*

- établissement du tableau de répartition des charges indirectes par inducteur
- calcul du coût de revient pour les trois modèles de DVD
- calcul du résultat analytique

Cécilia : *Méthode des centres d'analyse*

- établissement du tableau de répartition des charges indirectes
- calcul des coûts : d'achat par composant, de production et de revient
- calcul du résultat analytique
- commentaire concernant l'évolution du coût de revient et du résultat analytique
- avis sur la méthode de calcul des coûts la plus pertinente

Dossier :

Méagne : *poste de travail/cgo08 sur « 01gestion » (U :)\APS\APS4 Merego\Exce\Merego*

Emmanuel : *poste de travail/cgo02 sur « 01gestion » (U :)\APS\APS4 Merego\Exce\Merego*

Cécilia : *poste de travail/cgo11 sur « 01gestion » (U :)\APS\APS4 Merego\Exce\Merego*

Analyse des résultats obtenus :

- Le résultat global augmente en fonction de la gamme des lecteurs de DVD, et la rentabilité relative au chiffre d'affaires des produits change complètement.
- Dans son activité (production de matériel audiovisuel) l'entreprise compte sur la faiblesse des coûts de livraisons. En effet les résultats unitaires sont assez faibles mais globalement les deux activités assurent 59,19% du bénéfice global.
- Apparemment, l'entreprise a eu raison, tablant sur son savoir-faire et sa petite taille, de se diversifier vers une nouvelle version plus « sophistiquée » bien que les quantités fabriquées soient pour l'instant relativement modestes, ils sont nettement plus rémunérateur à l'unité.
- Globalement cette activité récente permet de générer 40,81% du résultat global.
- Concernant la méthode de calcul des coûts la plus pertinente, c'est la méthode A.B.C qui a retenu le plus mon attention car elle calcule les coûts complets et elle est centrée sur le coût des activités de l'entreprise.

Entreprise MEREGO

De : GOLO Cécilia Comptable	A : Directeur Service de la comptabilité de gestion
	Date : 28/05/10
P.J. :	
Objet : avis concernant la méthode de calcul des coûts la plus pertinente	
RAPPORT	

Vous avez souhaité connaître mon avis sur la méthode de calcul des coûts la plus pertinente pour votre activité.

Grâce aux calculs effectués pour les coûts de revient et les résultats analytiques selon la méthode des centres d'analyse, et selon simulation de calculs de coûts selon la méthode A.B.C. (méthode à base d'activités), j'ai pu faire le point concernant la meilleure méthode.

I. La méthode des centres d'analyse

La méthode des centres d'analyse est une méthode de calcul du coût complet d'un produit.

Elle est la plus couramment utilisée car elle présente un rapport satisfaisant entre la complexité des traitements et la précision des résultats. De plus, elle est recommandée par le PCG.

Elle consiste à analyser les charges incorporables en terme de charges directes et indirectes : les charges directes sont affectées directement aux produits concernées (ex : les différents composants) alors que les charges indirectes sont réparties entre des centres d'analyse avant d'être imputées entre les produits en fonction d'unités d'oeuvres (ex : nombre d'articles vendus).

Un centre d'analyse est un compartiment comptable permettant de regrouper des éléments de charges indirectes homogènes avant de les imputer aux produits. Plus le découpage en centres d'analyse sera fin, plus les résultats obtenus seront précis mais plus le coût du traitement sera élevé.

L'unité d'oeuvre doit avoir un lien le plus étroit possible avec le volume d'activité du centre, et donc avec le montant de ses charges.

Une fois les unités d'oeuvre choisies, on calcule pour chaque centre d'analyse le coût d'une unité d'oeuvre et on impute ainsi à chaque produit une quote-part des charges indirectes au prorata du nombre d'unités d'oeuvres consommées. On peut alors calculer le coût de revient en additionnant les coûts de production et les centres de distribution imputées au produit.

II. La méthode à base d'activité

La méthode A.B.C. (Activity-based costing) consiste à calculer le coût de revient des produits en disant que ce ne sont plus les produits qui consomment les ressources mais les activités qui seront à leur tour consommées par les produits. Cette méthode se base sur un organigramme correspondant réellement aux processus de l'entreprise. Les entreprises analysent leurs processus internes au travers des activités qui les composent.

La méthode ABC présente l'avantage d'affecter de manière plus précise les coûts aux produits sans procéder à une répartition des coûts indirects à l'aide d'une unité de mesure souvent arbitraire (par exemple, les heures machines). L'utilisation de cette méthode gagne en pertinence lorsque la technique utilisée est celle de la production en série de taille variable.

Cette méthode permet principalement de mieux rattacher les coûts des ressources aux objets des coûts par l'intermédiaire de la consommation des activités réalisées par l'entreprise. Elle propose un nouveau mode de répartition des charges indirectes.

Même si elle est centrée sur l'explication des causes des coûts des activités plus que sur le calcul des coûts des objets de coûts, c'est une méthode de calcul des coûts complets centrée sur le coût des activités de l'entreprise.

De plus l'entreprise est plus avantagée à se servir de cette méthode pour suivre ces coûts indirects. De nombreuses études ont en effet montré que, dans la plupart des entreprises, les charges indirectes sont bien plus élevées que les charges directes et que ce phénomène s'amplifie, d'où l'intérêt porté à leur analyse et à leur mode de répartition.

III. Solution proposée

Cette simulation permet de mettre en valeur deux informations importantes :

- le changement d'unité d'oeuvre dans un centre n'affecte pas le résultat global (identique à celui trouvé dans les deux méthodes) mais uniquement les résultats élémentaires en modifiant la répartition des charges indirectes,
- la méthode des centres d'analyse peut donc conduire à des résultats différents selon les choix opérés en amont et notamment selon la nature des unités d'oeuvre retenues.

La méthode des centres d'analyse est relativement simple à mettre en oeuvre car le découpage de l'entreprise s'appuie sur des éléments déjà existants (organigramme de l'entreprise).

La répartition des charges indirectes en centres d'analyse permet d'adapter le choix de la clé de répartition en fonction des différentes catégories de charges à répartir.

Cette méthode est adaptée à cette entreprise car elle produit en grandes séries.

Toutefois, la répartition en centres d'analyse et le choix des unités d'oeuvre contient toujours une part d'arbitraire. De plus, l'activité de chaque centre n'est pas parfaitement homogène et n'est donc pas reflétée correctement par une seule unité d'oeuvre.

Notamment dans cette entreprise où la production à des séries de taille variable. Dans ce cas, il faut mieux recourir à la méthode « ABC ».

1. tableau de répartition des charges indirectes							
éléments	total	centres auxiliaires		centres principaux			
		entretien	gestion des matériels	approvision- nement	assemblage	finition	distribution
totaux répartition primaire	312 744	12 000	15 000	57 474	146 240	21 580	60 450
répartition centre entretien	15 625	-15 625	3 125	3 125	3 906	3 125	2 344
répartition centre gestion des matériels	18 125	3 625	-18 125	4 531	4 531	3 625	1 812
total répartition secondaire		-	0	65 130	154 677	28 330	64 606
nature des unités d'œuvre				nombres de composants commandés	heures machines	heures MOD	nombre d'articles vendus
nombre d'unités d'œuvre				146 000	13 760	3 800	30 000
coût d'unité d'œuvre				0,446	11,241	7,455	2,154

2. coût d'achat par composant						
	<u>coque et écran LCD</u>			<u>système lecture</u>		
	quantité	prix unitaire	montant	quantité	prix unitaire	montant
prix d'achat des composants	30 000,00	2,00	60 000,00	30 000,00	5,00	150 000,00
frais d'approvisionnement	30 000,00	0,446	13 382,93	30 000,00	0,446	13 382,93
coût d'achat	30 000,00	2,45	73 382,93	30 000,00	5,45	163 382,93
	<u>tiroir</u>			<u>connectique</u>		
	quantité	prix unitaire	montant	quantité	prix unitaire	montant
prix d'achat des composants	30 000,00	1,50	45 000,00	30 000,00	2,30	69 000,00
frais d'approvisionnement	30 000,00	0,45	13 382,93	30 000,00	0,45	13 382,93
coût d'achat	30 000,00	1,95	58 382,93	30 000,00	2,75	82 382,93
	<u>système gravure</u>			<u>disques durs</u>		

	quantité	prix unitaire	montant	quantité	prix unitaire	montant
prix d'achat des composants	18 000,00	4,50	81 000,00	8 000,00	8,00	64 000,00
frais d'approvisionnement	18 000,00	0,446	8 029,76	8 000,00	0,446	3 568,78
coût d'achat	18 000,00	4,95	89 029,76	8 000,00	8,45	67 568,78

3. coût de production									
éléments	lecteurs			lecteurs graveurs sans disque dur			lecteurs graveurs avec disque dur		
	quantité	prix unitaire	montant	quantité	prix unitaire	montant	quantité	prix unitaire	montant
coût d'achat coque + écran LCD	12 000	2,45	29 353,17	10 000	2,45	24 460,98	8 000	2,45	19 568,78
coût d'achat système de lecture	12 000	5,45	65 353,17	10 000	5,45	54 460,98	8 000	5,45	43 568,78
coût d'achat tiroir et éjection	12 000	1,95	23 353,17	10 000	1,95	19 460,98	8 000	1,95	15 568,78
coût d'achat connectique et télécommande	12 000	2,75	32 953,17	10 000	2,75	27 460,98	8 000	2,75	21 968,78
coût d'achat système de gravure	-	-	-	10 000	4,95	49 460,98	8 000	4,95	39 568,78
coût d'achat disques durs	-	-	-	-	-	-	8 000	8,45	67 568,78
MOD assemblage	3 960	22,00	87 120,00	4 500	20,00	90 000,00	4 800	20,00	96 000,00
MOD finition	1 200	22,00	26 400,00	1 000	20,00	20 000,00	1 600	20,00	32 000,00
centre assemblage	3 960	11,24	44 514,75	5 000	11,24	56 205,49	4 800	11,24	53 957,27
centre finition	1 200	7,46	8 946,32	1 000	7,46	7 455,26	1 600	7,46	11 928,42
coût de production	12 000	26,50	317 993,75	10 000	34,90	348 965,63	8 000	50,21	401 698,37

4. coût de revient									
éléments	lecteurs			lecteurs graveurs sans disque dur			lecteurs graveurs avec disque dur		
	quantité	prix unitaire	montant	quantité	prix unitaire	montant	quantité	prix unitaire	montant
coût de production	12 000	26,50	317 993,75	10 000	34,90	348 965,63	8 000	50,21	401 698,37

centre de distribution	12 000	2,15	25 842,50	10 000	2,15	21 535,42	8 000	2,15	17 228,33
coût de revient	12 000	28,65	343 836,25	10 000	37,05	370 501,05	8 000	52,37	418 926,71

5. résultat analytique

éléments	lecteurs			lecteurs graveurs sans disque dur			lecteurs graveurs avec disque dur		
	quantité	prix unitaire	montant	quantité	prix unitaire	montant	quantité	prix unitaire	montant
chiffre d'affaires	12 000	33	396 000,00	10 000	45	450 000,00	8 000	60	480 000,00
coût de revient	12 000	28,65	343 836,25	10 000	37,05	370 501,05	8 000	52,37	418 926,71
résultat analytique	12 000	4,35	52 163,75	10 000	7,95	79 498,95	8 000	7,63	61 073,29

Synthèse des résultats

		résultats unitaires	résultats globaux	taux de marge unitaire	% du résultat global
lecteurs	12 000,00	4,35	52 163,75	13,17%	27,06%
lecteurs graveurs sans disque dur	10 000,00	7,95	79 498,95	17,67%	41,25%
lecteurs graveurs avec disque dur	8 000,00	7,63	61 073,29	12,72%	31,69%

Cumuls	30 000,00		192 736		
--------	-----------	--	---------	--	--

Résultat global 192 736