

Coûts et Management

Coûts et Management

- ▶ La comptabilité de gestion en action
- ▶ Nombreux cas et problèmes corrigés

Maquette de couverture :

Mise en page : Belle Page

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du

Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, 2018

11 rue Paul Bert, 92240 Malakoff

www.dunod.com

ISBN 978-2-10-075831-9

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2^o et 3^o a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

Sommaire

Introduction	1
Avant-propos	3
1 Des coûts pour décider : à la découverte des notions clés	5
Section 1 Coûts variables et coûts fixes	8
Section 2 Coûts directs, coûts indirects et coûts complets	16
Section 3 Coûts pertinents, coûts irréversibles et objets de coûts	21
Section 4 Comptabilité de gestion et comptabilité financière	24
2 La dynamique coûts-volumes-profit	31
Section 1 Contribution, point mort et marge de sécurité	32
Section 2 La relation coûts-volumes-profit	38
Section 3 Le seuil d'indifférence	40
Section 4 Point mort en multi-activité et gestion du mix	43
3 Mobiliser l'analyse CVP dans les décisions managériales	59
Section 1 La tarification à coût marginal	60
Section 2 La maximisation de la contribution sous contrainte	64
Section 3 Piloter la structure de coûts : levier opérationnel et choix de sous-traitance	66

Section 4 L'abandon d'un produit, d'un client ou d'un segment de marché	72
4 Coûts de revient complets : les facteurs de causalité	83
Section 1 Quel est le coût de production des boîtes de gâteaux ? La notion d'unité d'œuvre	84
Section 2 Causalité et management des coûts	94
5 Coûts de revient complets : l'allocation des coûts indirects et le résultat analytique	105
Section 1 La méthode des centres d'analyse	107
Section 2 La méthode ABC	118
6 Profitabilité et stocks	141
Section 1 Coût de produit, coût de période et compte de résultat analytique	145
Section 2 La constitution progressive du coût de production	152
Section 3 La valorisation des sorties de stocks	154
7 La gestion stratégique des coûts	165
Section 1 Gérer avec le triangle coûts-prix-valeur	166
Section 2 Le management stratégique des coûts	177
Bibliographie	191
Index	193

Introduction

Coûts et management est un manuel de comptabilité de gestion. L'objectif de cette introduction est d'expliquer dans quelle perspective il a été conçu et d'en montrer les spécificités.

Pour faire comprendre au lecteur ce que ce livre est, et ce qu'il n'est pas, le plus simple est sans doute de revenir sur une définition de la comptabilité de gestion que nous entendons (encore) trop souvent : pour certains en effet l'objet de celle-ci serait le calcul des coûts. Une telle définition ne traduit que partiellement la conception de la comptabilité de gestion que nous développons ici.

D'une part, l'objet de la comptabilité de gestion n'est pas seulement de calculer les coûts. La véritable finalité du calcul des coûts est la prise de décision, le management et l'amélioration des performances. Pour nous donc, il est impossible d'étudier le calcul des coûts sans montrer comment et pour quoi il sera utilisé dans les organisations.

D'autre part, si la comptabilité de gestion doit gérer les coûts, elle a aussi pour but d'expliquer la rentabilité des produits, des clients, des marchés et de l'entreprise ; elle a donc pour objet d'étude les coûts mais également les revenus et les marges.

Ce bref rappel est destiné à souligner que cet ouvrage privilégie une perspective managériale de la comptabilité de gestion. Ce livre est destiné à des managers généralistes, étudiants ou praticiens, qui vont utiliser la comptabilité de gestion dans le cadre de leurs fonctions et veulent comprendre en quoi celle-ci peut les aider à prendre des décisions et à améliorer les performances de leurs organisations.

C'est pourquoi les choix que nous avons faits, en termes de titre, de contenu et d'approche pédagogique, ont tous pour objectif de relier aussi étroitement que possible les concepts, outils et méthodes de comptabilité de gestion à des situations, des questions, des problèmes ou des décisions auxquels les managers pourraient être confrontés.

Ainsi, le titre *Coûts et management* a été choisi pour signifier que la comptabilité de gestion est une discipline fondamentale du management, et non une spécialisation comptable.

Le contenu du livre a été conçu pour répondre aux questions clés qui se posent à tous les managers quels que soient les fonctions qu'ils exercent et le type d'organisation dans lesquelles ils les exercent. Nous avons privilégié la pertinence managériale et l'acquisition de raisonnements fondamentaux, susceptibles d'être transposés dans différents contextes au savoir encyclopédique et à l'exposé de recettes, périssables et vite oubliées !

Sur le plan pédagogique, nous n'avons pas dissocié les concepts, méthodes et outils, des situations managériales auxquelles ils pouvaient s'appliquer. En tant qu'enseignantes, nous avons en effet observé que, dans notre discipline, les apprenants, qu'ils soient étudiants ou managers, rencontraient plus de difficultés à appliquer les notions, à les utiliser pour modéliser une réalité d'entreprise, à comprendre quel outil ou méthode mobiliser dans une situation donnée qu'à comprendre les concepts proprement dits.

Nous avons donc multiplié les dispositifs favorisant l'apprentissage de la comptabilité de gestion « en situation » :

- Chaque chapitre renvoie à l'histoire d'une jeune créatrice d'entreprise, confrontée à un problème concret de management pour lequel elle va mobiliser un dispositif de comptabilité de gestion.
- L'ouvrage comporte des encadrés « In Business » montrant comment les concepts exposés peuvent se matérialiser dans la vie des entreprises.
- À la fin de chaque chapitre se trouvent des cas et problèmes assortis de corrigés qui mettent en évidence et explicitent, de façon détaillée, les difficultés les plus fréquemment rencontrées.

Pour tous ces dispositifs, nous avons veillé à varier les contextes, changeant les niveaux d'analyse et les secteurs d'activité (services, secteur non marchand) afin de montrer que le domaine de la comptabilité de gestion ne se limite pas aux seules activités industrielles et de production.

Enfin, nous avons cherché à faire un ouvrage pédagogique, clair et concis. Nous avons cependant évité, autant que possible, les simplifications excessives et les approximations conceptuelles, la rigueur étant la condition préalable à la qualité des raisonnements en comptabilité de gestion et aux décisions qu'elle contribue à préparer.

Nous espérons que ce livre facilitera votre apprentissage de cette discipline et répondra à vos attentes.

Véronique Malleret et Carla Mendoza

Avant-propos

Tout au long de ce livre, nous allons nous intéresser au parcours d'une jeune entrepreneuse, Charlène, en partant de la création de sa société et en suivant ensuite différentes étapes du développement de celle-ci. Nous verrons comment Charlène mobilise des concepts et outils de la comptabilité de gestion afin d'obtenir un éclairage économique pertinent sur les nombreuses questions qu'elle se pose. Au travers de cet exemple, le lecteur sera en mesure d'appréhender la comptabilité de gestion en action et son rôle clé comme dispositif d'aide au management.

Des coûts pour décider : à la découverte des notions clés

OBJECTIFS

- Connaître les principales notions mobilisées pour calculer et gérer des coûts : coûts variables, fixes, directs, indirects, complets, objets de coûts, coûts pertinents et coûts irréversibles.
- Comprendre les finalités de la comptabilité de gestion et situer celle-ci par rapport à la comptabilité financière.

SOMMAIRE

- SECTION 1** Coûts variables et coûts fixes
- SECTION 2** Coûts directs, coûts indirects et coûts complets
- SECTION 3** Coûts pertinents, coûts irréversibles et objets de coûts
- SECTION 4** Comptabilité de gestion et comptabilité financière



Charlène a obtenu son BTS d'Hôtellerie-restauration option Art culinaire. Après avoir enchaîné deux CDD dans des entreprises de restauration rapide en région parisienne, elle décide de regagner sa Bretagne natale et de se lancer dans la fabrication et la vente de kouign-amanns, à Vannes.

Elle dispose en effet d'une fabuleuse recette héritée de sa grand-mère et compte se positionner sur le segment bio en utilisant des ingrédients certifiés.

Une rapide étude lui a permis de s'assurer qu'il y avait une demande pour ce gâteau traditionnel, apprécié tout autant par les résidents permanents que par les nombreux vacanciers attirés par le golfe du Morbihan. Elle aurait la possibilité de louer un emplacement sur un marché de plein air qui se tient deux fois par semaine sur la place des Lices, à Vannes. Il lui faudrait également se procurer les équipements nécessaires. Très vite, elle se pose la question de la fixation du prix de vente.

Un tour de piste dans les marchés et les pâtisseries de la ville lui permet de constater des écarts significatifs puisque le prix du gâteau pour 4-6 personnes varie entre 10 euros et 15 euros. À quel prix sera-t-il possible de vendre son excellent kouign-amann bio ? Le projet est-il viable ? Pourrait-elle en vivre un jour ?

■ **La situation**

Charlène commence par se pencher sur la recette de sa grand-mère, identifie les ingrédients nécessaires (blé, beurre demi-sel, sucre, levure), évalue leurs prix d'achat ainsi que celui de la barquette d'aluminium dans laquelle chaque kouign-amann sera vendu. Si elle se lance dans ce projet, il lui faudra se procurer un batteur mélangeur professionnel ainsi qu'un four traditionnel, tous deux amortis sur trois ans. Afin d'assurer le transport des produits de son domicile jusqu'au marché des Lices, elle compte utiliser sa voiture personnelle. Elle ferait appel à un jeune cousin, Kevin, pour l'aider à charger les gâteaux dans la voiture, monter et démonter le stand et vendre les kouign-amanns sur le marché. Celui-ci serait rémunéré à la pièce vendue. Quant à elle, elle souhaiterait se verser, pendant les premiers mois de lancement de l'activité, 500 euros net par mois, ce qui représenterait un coût total mensuel pour l'entreprise (charges sociales et patronales comprises) de 900 euros.

Charlène cherche à évaluer les avantages et les risques associés à son projet et se pose de multiples questions. Combien de gâteaux doit-elle vendre pour commencer à gagner de l'argent ? Combien peut-elle espérer en vendre ? À quel prix doit-elle les vendre ? Ce prix lui permettra-t-il de gagner de l'argent compte tenu du coût de revient d'un gâteau ?

Avant même de commencer ses calculs, Charlène réalise que ces différentes questions sont interreliées. En effet, les quantités qu'elle vendra seront en partie déterminées par le prix de vente auquel les kouign-amanns seront proposés. Le coût de revient par gâteau est, lui, tributaire des quantités qui seront fabriquées et vendues. Ce coût de revient devra être pris en compte au moment de la fixation du prix de vente si elle veut réaliser un profit, etc.

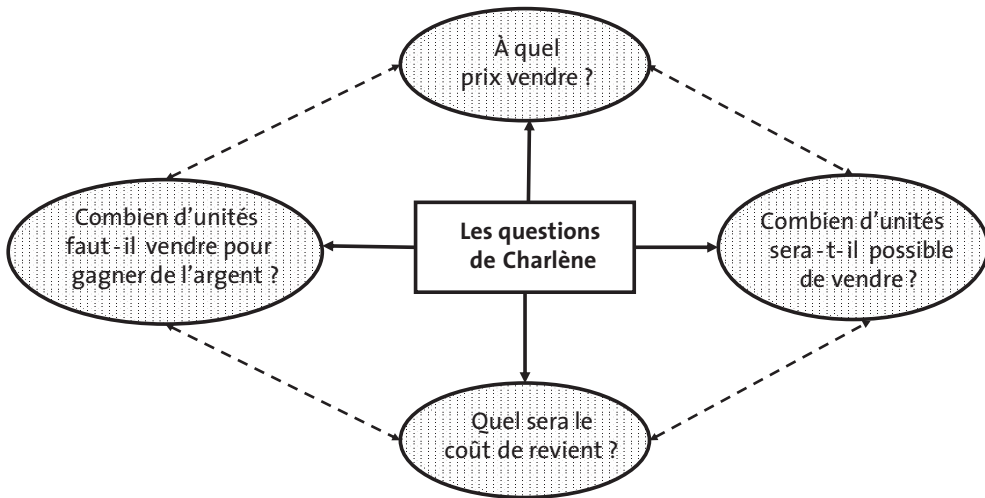


Figure 1.1 – Des questions interreliées

LES DONNÉES

- Coûts des matières premières et de l'emballage : 3 euros/unité
- Commission de Kevin : 1 euro/unité
- Salaire de Charlène : 900 euros \times 12 = 10 800 euros/an
- Amortissement du batteur mélangeur : 1 000 euros/an (prix d'achat : 3 000 euros)
- Amortissement du four professionnel : 2 000 euros/an (prix d'achat : 6 000 euros)
- Loyer de l'emplacement : 4 000 euros/an

■ **Les calculs de Charlène.** Chaque gâteau fabriqué et vendu génère un coût égal à :

- coût des matières premières et de l'emballage : 3 euros,
- commission : 1 euro,

soit un total par gâteau de : $3 + 1 = 4$ euros.

Les autres coûts sont indépendants du nombre de gâteaux fabriqués et vendus.

Ils s'élèvent à :

- salaire de Charlène : 10 800 euros ;
- amortissement des équipements : 3 000 euros ;
- location du stand = 4 000 euros ;

soit un total annuel de : 17 800 euros.

Afin de déterminer le coût de revient d'un gâteau, il est nécessaire de prévoir les volumes vendus car les coûts fixes doivent être ramenés à l'unité. Cette estimation est délicate car les ventes sont soumises à une forte saisonnalité. Charlène établit une estimation moyenne de ventes par semaine et table sur 50 semaines d'activité par an :

- estimation des ventes (moyenne sur l'année) : 50 gâteaux par semaine ;
- nombre de semaines de travail par an : 50 semaines ;
- nombre total de gâteaux vendus dans l'année : $50 \times 50 = 2\,500$ pièces.

Le coût de revient d'un gâteau s'élève alors à :

$4 \text{ euros} + 17\,800 \text{ euros} / 2\,500 = 4 \text{ euros} + 7,12 \text{ euros} = 11,12 \text{ euros/gâteau}$

Une rapide étude du marché conduit Charlène à opter pour un prix de vente de 12 euros. Dans ce cas, son profit par gâteau vendu s'élèverait à :

$12 - 11,12 = 0,88 \text{ euro}$.

Cet exemple simple permet d'introduire une première notion clé : la distinction entre coûts variables et coûts fixes. Charlène fait face à deux types de coûts : certains, comme le coût des matières premières et de l'emballage, augmentent avec le nombre de gâteaux fabriqués et vendus, tout en étant constants par gâteau (4 euros) ; d'autres comme son salaire ou le loyer du stand devront être encourus quel que soit le nombre de gâteaux fabriqués et vendus. Leur montant total est fixe et la part de ceux-ci imputée à chaque gâteau dépendra du volume total d'activité.

Section 1 **COÛTS VARIABLES ET COÛTS FIXES**

Le niveau d'activité d'une entreprise est appelé à fluctuer au cours du temps en fonction de la demande. Par exemple, un accroissement des ventes impliquera une augmentation du nombre d'unités fabriquées, des quantités de matière achetées, du nombre d'heures machines utilisées, etc. De manière symétrique, une baisse de la demande pourra avoir pour conséquence une réduction des commandes passées à

l'entreprise et se traduira éventuellement par une réduction de sa production, de ses achats, etc.

Ces fluctuations d'activité ont des répercussions différentes sur les coûts de l'entreprise : certains coûts suivent les variations du niveau d'activité ; d'autres sont indépendants de celles-ci.



Un coût est dit variable lorsque son montant global varie proportionnellement au niveau d'activité.

Dans une usine, le niveau d'activité peut, par exemple, être mesuré par le nombre d'unités produites. Dans une entreprise de services, le nombre de clients servis ou bien le nombre de dossiers traités pourront être utilisés comme indicateurs du niveau d'activité.

Le cas de Charlène nous fournit deux exemples de coûts variables : le coût des matières et emballages est un coût variable en fonction du nombre de gâteaux fabriqués ; la commission versée à Kevin est un coût variable en fonction du nombre de gâteaux vendus.

Ainsi, le coût total des matières et emballages variera en proportion directe avec le niveau d'activité, mesuré par le nombre de kouign-amanns fabriqués comme l'illustre la figure 1.2.

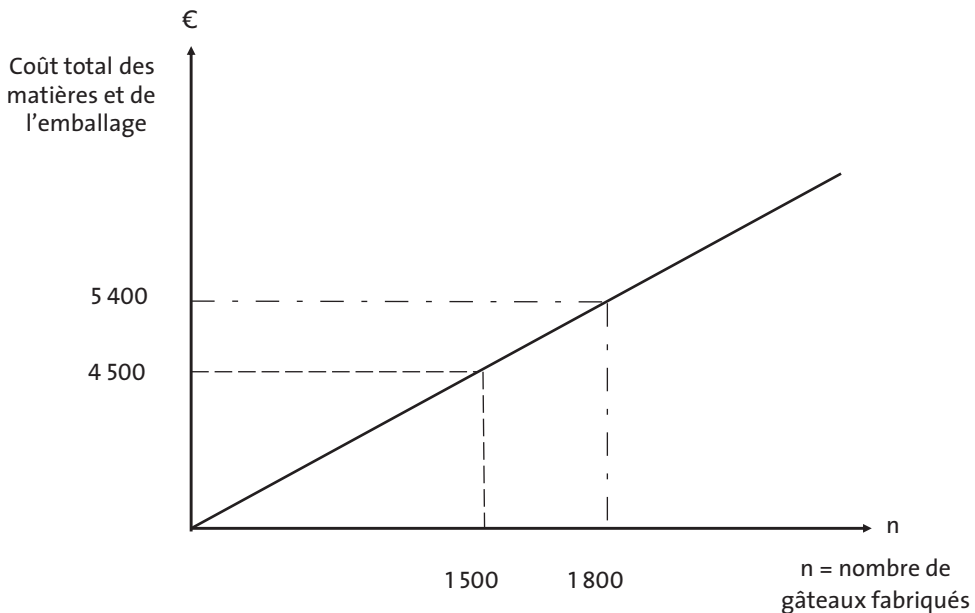


Figure 1.2 – Évolution du coût variable total en fonction du niveau d'activité

Si, pendant l'année, Charlène fabrique 1 500 kouign-amanns, le coût total des matières et de l'emballage s'élèvera à : $1\,500 \times 3 \text{ euros/unité} = 4\,500 \text{ euros}$.

Si l'activité augmente de 20 %, Charlène fabriquera alors 1 800 kouign-amanns ($1\,500 \times 1,2$) et le coût total représenté par les matières et l'emballage sera alors de : $1\,800 \times 3 \text{ euros} = 5\,400 \text{ euros}$

On remarque qu'en effet, le coût total des matières et de l'emballage a augmenté dans la même proportion que les volumes fabriqués : $5\,400 = 4\,500 \times 1,20$.

! Si le coût variable total varie en proportion du niveau d'activité, le coût variable unitaire est, quant à lui, constant.

Dans le cas de Charlène, le coût des matières et de l'emballage s'élève à 3 euros quel que soit le nombre de gâteaux fabriqués dans l'année, comme le montre la figure 1.3.

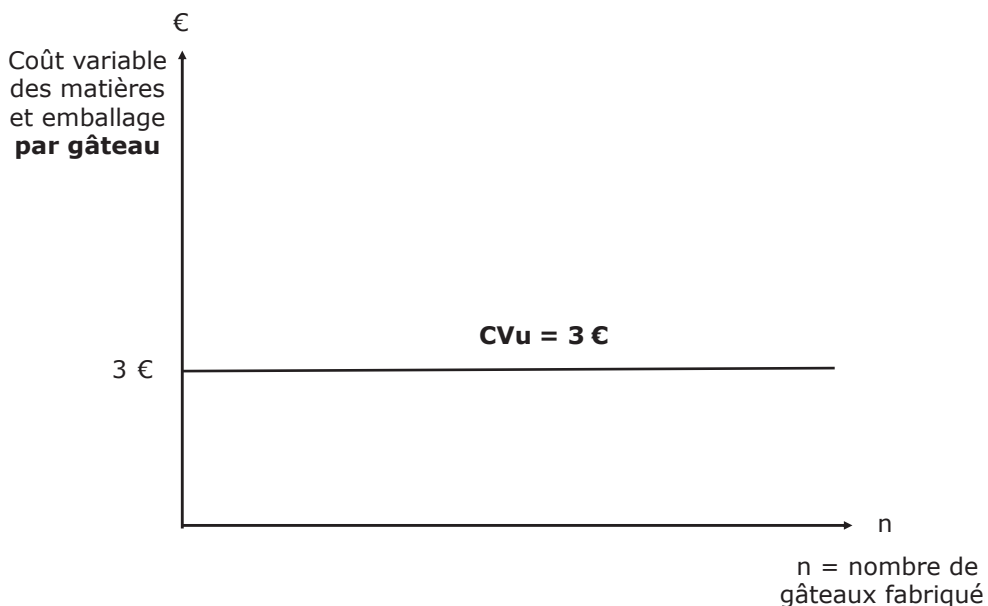


Figure 1.3 – Évolution du coût variable unitaire en fonction du niveau d'activité

En réalité, la notion de coût variable repose sur des hypothèses simplificatrices. En effet, l'augmentation de l'activité et donc des volumes de matière achetée permet aux entreprises, dans certains cas, de négocier avec leurs fournisseurs des conditions tarifaires plus avantageuses : le coût variable unitaire diminuera alors. Par ailleurs, la quantité de matière utilisée par produit tend parfois à décroître avec les volumes de

production cumulés : du fait des phénomènes d'apprentissage, les rebuts et les déchets tendent à diminuer. Ces facteurs se traduisent généralement par une diminution de la pente de la droite qui représente le coût variable unitaire, comme l'illustre la figure 1.4.



Figure 1.4 – Évolution du coût variable total en fonction du niveau d'activité

En résumé, le coût variable unitaire est constant mais seulement sur une plage d'activité donnée. Au-delà d'un certain volume d'activité, le coût variable unitaire peut évoluer. Il peut diminuer, ce qu'illustre la figure 1.4, grâce à une meilleure efficacité dans l'utilisation des matières premières, des prix d'achat plus bas du fait de volumes plus élevés, une meilleure productivité de la main-d'œuvre avec l'expérience accumulée, etc. *A contrario*, au-delà d'un niveau d'activité donné, le coût variable unitaire peut parfois augmenter. Par exemple, la nécessité de recourir à des heures supplémentaires pour faire face à un surcroît d'activité aura pour conséquence un coût unitaire de l'heure de main-d'œuvre plus élevé.

Il existe une deuxième catégorie de coûts qui ne sont pas affectés à court terme par les variations du niveau d'activité : les coûts fixes.



Un coût est dit fixe lorsque son montant global reste constant alors que le niveau d'activité varie. Cela s'entend pour un horizon de temps donné et pour une plage pertinente d'activité.

Un coût fixe correspond généralement à l'acquisition d'un potentiel de production (par exemple la dotation aux amortissements engendrée par l'achat d'un outil de production) ou à la mise en place d'une structure dans laquelle l'activité de l'entreprise prend place (par exemple, le loyer d'un magasin pour une entreprise de commerce de détail). Un coût fixe résulte de décisions prises à un moment donné (acquisition d'un équipement, location d'un immeuble, embauche en CDI de salariés, etc.) et, une fois le coût engagé, son montant ne dépend pas de l'utilisation du potentiel créé.

Dans le cas de l'entreprise de Charlène, son salaire est de 900 euros mensuels, quel que soit le nombre de kouign-amanns fabriqués et vendus chaque mois. Si Charlène décide de ne pas travailler au mois de novembre, par exemple, son niveau d'activité sera nul ce mois-là, mais l'entreprise devra néanmoins supporter le coût de son salaire. De même, si pendant la période estivale le nombre de gâteaux fabriqués et vendus augmente, le montant du salaire de Charlène restera, quant à lui, inchangé.

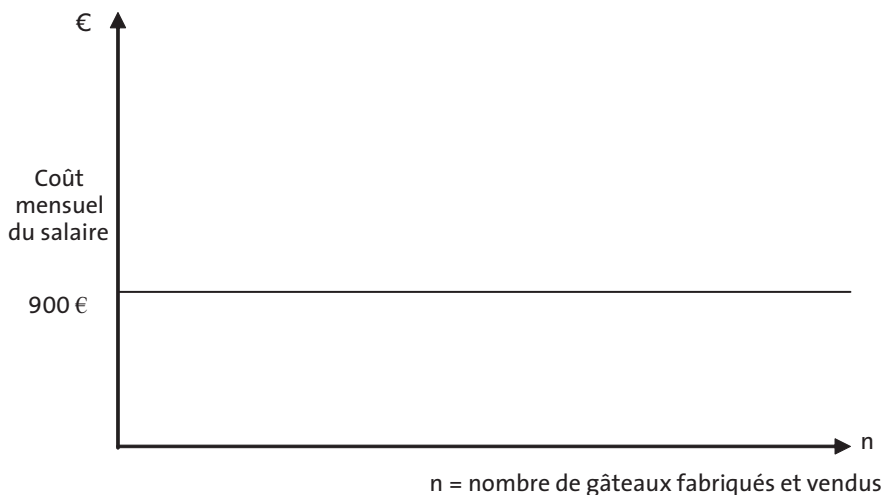


Figure 1.5 – Évolution d'un coût fixe en fonction du niveau d'activité

Plus généralement, une caractéristique majeure des coûts fixes est qu'ils devront être supportés même si l'équipement ou la structure correspondants ne sont pas pleinement utilisés. Par conséquent, les coûts fixes unitaires sont appelés à varier en cas de fluctuations de l'activité.



Le coût fixe unitaire (coûts fixes totaux / quantités produites) est donc variable.

Il suit une fonction de la forme a/x qui correspond à une branche d'hyperbole comme le montre la figure 1.6.

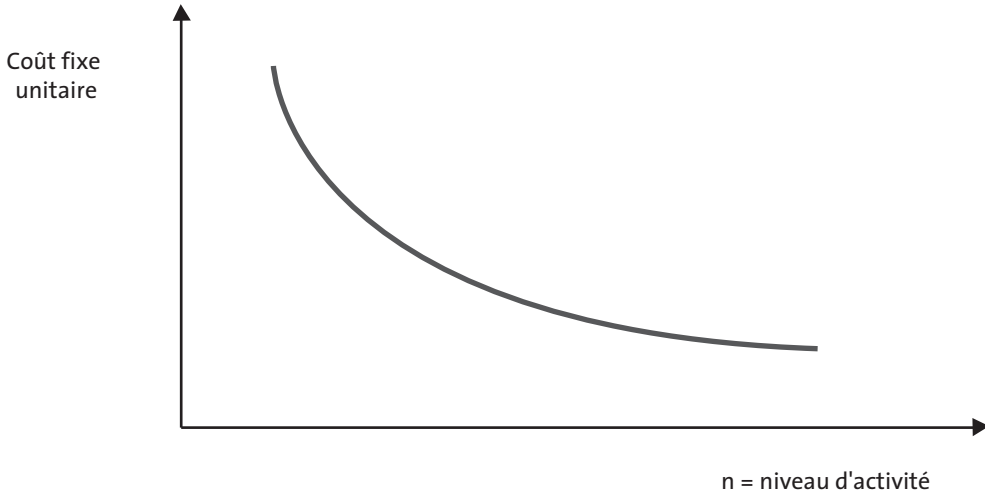


Figure 1.6 – Évolution d'un coût fixe unitaire

Les coûts fixes résultent de décisions initialement fondées sur des prévisions de niveau d'activité. Or il n'est pas toujours facile de prévoir, de manière fiable, le niveau d'activité. Si l'activité réelle est, pour une raison ou une autre – baisse de la demande, problèmes d'approvisionnement, etc. – inférieure aux prévisions de départ, les coûts fixes unitaires augmenteront. Les coûts fixes constituent dès lors une contrainte, et ce, d'autant plus qu'ils sont généralement irréversibles à court terme. C'est pourquoi toute décision impliquant une élévation des coûts fixes doit faire l'objet d'un examen approfondi et requiert des estimations des niveaux d'activité futurs.

Jusqu'à présent, nous avons considéré les charges fixes comme constantes indépendamment du volume d'activité. La deuxième partie de la définition stipule que cela s'entend pour une plage pertinente d'activité et un horizon de temps donné. En effet, les coûts fixes ne sont fixes que sur une certaine plage d'activité. Au-delà d'un seuil d'activité, il devient nécessaire de procéder à de nouveaux investissements, à des embauches, etc., lesquels conduiront à un accroissement des coûts fixes. Ce phénomène est illustré par la figure 1.7.

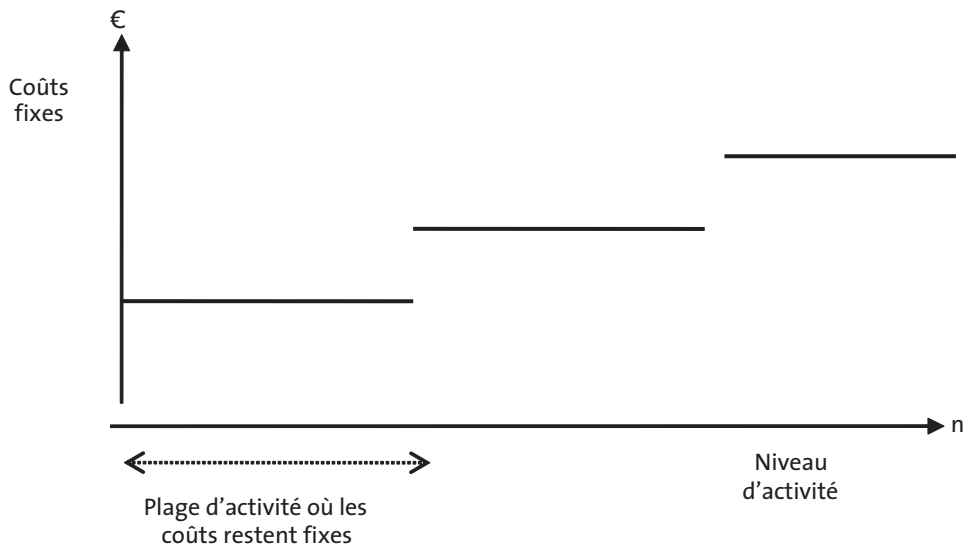


Figure 1.7 – Évolution des coûts fixes par paliers

Par ailleurs, les charges sont fixes sur un horizon de temps plus ou moins long. Plus l'horizon de temps considéré est important, plus il est possible d'agir sur les charges fixes. À long terme, il sera possible de considérer les coûts fixes comme variables.

In Business

Une stratégie pour réduire les coûts fixes chez McDonald's : la franchise



Deux mois après sa nomination, le nouveau PDG de McDonald's, Steve Easterbrook, a

annoncé une mesure phare : généraliser encore plus le système de franchise, qui concerne environ 80 % des restaurants de la chaîne. Ce taux devra passer à plus de 90 % d'ici 2018. Au total, ce sont 3 500 restaurants supplémentaires qui devraient passer sous franchise sur les 36 000 que l'enseigne compte dans le monde. Franchiser les points de vente permet de réduire les coûts fixes de l'entreprise et constitue une première réponse au diagnostic établi par Steve Easterbrook lorsqu'il a pris ses fonctions et qu'il a résumé en deux mots : « Trop lourd ».