



Coût de revient et prise de décision



REMERCIEMENTS

Le ministère du Développement économique, de l'Innovation et de l'Exportation (MDEIE) désire remercier les personnes qui ont contribué à la réalisation de cette publication.

Conception et rédaction : Pierre Desforges, CMA
Youssef El Hjadi, DESS CMA. conseiller en gestion financière, MDEIE

Gestion du projet : Direction du développement des entreprises, MDEIE

Publication : Direction des communications, MDEIE

ISBN : 978-2-550-65143-7

© Gouvernement du Québec
Tous droits réservés, 2012

Toute reproduction de ce document est autorisée avec mention de la source.
L'emploi du genre masculin pour désigner des personnes, des titres et des fonctions se fait sans discrimination et n'a pour but que de faciliter la lecture du texte.

AVANT-PROPOS

Les progrès techniques dans plusieurs domaines ainsi qu'une diminution des barrières aux échanges commerciaux ont ouvert le marché international aux entreprises de services et manufacturières. Cette ouverture aux nouveaux marchés permet une diminution des coûts et une augmentation du chiffre d'affaires.

Cependant, la concurrence est vive et quelquefois sans merci. Afin de bien se positionner, les entreprises ont besoin de systèmes d'information comptable qui leur fourniront des données récentes sur les produits, les coûts, les marges bénéficiaires et les tendances en matière de consommation. Par exemple, l'information sur les coûts de production et d'expédition aideront les gestionnaires à prendre des décisions sur la pertinence de s'adresser à des fournisseurs étrangers ou locaux. De plus, ces données pourront être une source d'améliorations potentielles qui apporteront une plus grande rentabilité tout en permettant une rétroaction essentielle au contrôle des coûts.

Ainsi, le système d'information est aujourd'hui un élément central du fonctionnement d'une organisation. Un système d'information peut être défini comme un ensemble de ressources permettant la collecte, le stockage, la gestion, l'analyse et la diffusion de l'information au sein d'une organisation. Parmi les ressources informatiques figurent en particulier les fichiers de données relatives au système comptable, les systèmes de gestion de base de données (SGBD) et les logiciels de gestion intégrés (PGI). De plus, l'intégration des systèmes informatiques est l'une des caractéristiques majeures de l'évolution actuelle des systèmes d'information de l'entreprise. Le système comptable est au cœur de cette mutation : il devient une pièce maîtresse du système d'information de l'entreprise tout en garantissant la cohérence de l'information de gestion à usage aussi bien interne qu'externe.

Le présent document constitue un guide pour les dirigeants de PME qui veulent implanter un système de coût de revient manuel ou informatique. Il explique aussi de quelle manière les différents outils dont dispose la comptabilité de gestion peuvent leur fournir l'information pour une meilleure prise de décision.

Ce document s'adresse aux PME qui fabriquent des produits selon les spécifications de leurs clients (fabrication sur commande) et aussi à celles qui font, en lots, des produits standards (fabrication uniforme et continue).

TABLE DES MATIÈRES

| | |
|--|----|
| INTRODUCTION | |
| CLASSIFICATION DES COÛTS | 5 |
| ESTIMATION DU COÛT DE REVIENT | 12 |
| MÉTHODE DE LA MARGE SUR COÛTS VARIABLES | 13 |
| MÉTHODE DU COÛT COMPLET | 18 |
| MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ PAR ACTIVITÉS | 19 |
| CONTRÔLE DU COÛT DE REVIENT | 25 |
| ORDRE DE FABRICATION | 26 |
| COLLECTE DES DONNÉES | 26 |
| • Matières premières | 26 |
| • Main-d'œuvre directe | 27 |
| COMPILATION DES DONNÉES | 28 |
| • Matières premières | 28 |
| • Main-d'œuvre directe | 30 |
| • Autres coûts de fabrication variables | 30 |
| ANALYSE SOMMAIRE DES ÉCARTS | 31 |
| QUALITÉ DE L'INFORMATION | 31 |
| PERTINENCE DE L'INFORMATION | 31 |
| PRISE DE DÉCISION | 32 |
| SCÉNARIO 1 | 33 |
| SCÉNARIO 2 | 34 |
| SCÉNARIO 3 | 37 |
| SCÉNARIO 4 | 38 |
| CONCLUSION | 40 |
| ANNEXES | 41 |
| BIBLIOGRAPHIE | 65 |
| LEXIQUE | 66 |

INTRODUCTION

Avant de décrire le fonctionnement de l'outil, arrêtons-nous quelques instants sur la définition du terme coût de revient. Le coût de revient est une évaluation détaillée de tous les coûts prévus ou engagés (matières premières, main-d'œuvre et autres coûts pertinents) dans le but de vendre un produit ou un service. La connaissance détaillée du coût de revient permettra de maîtriser les marges de l'entreprise soit selon la valeur marchande, soit selon le prix fixé par l'entreprise elle-même; de plus, il est important de prévoir comment un coût donné se comportera à la suite d'un changement dans le processus de fabrication.

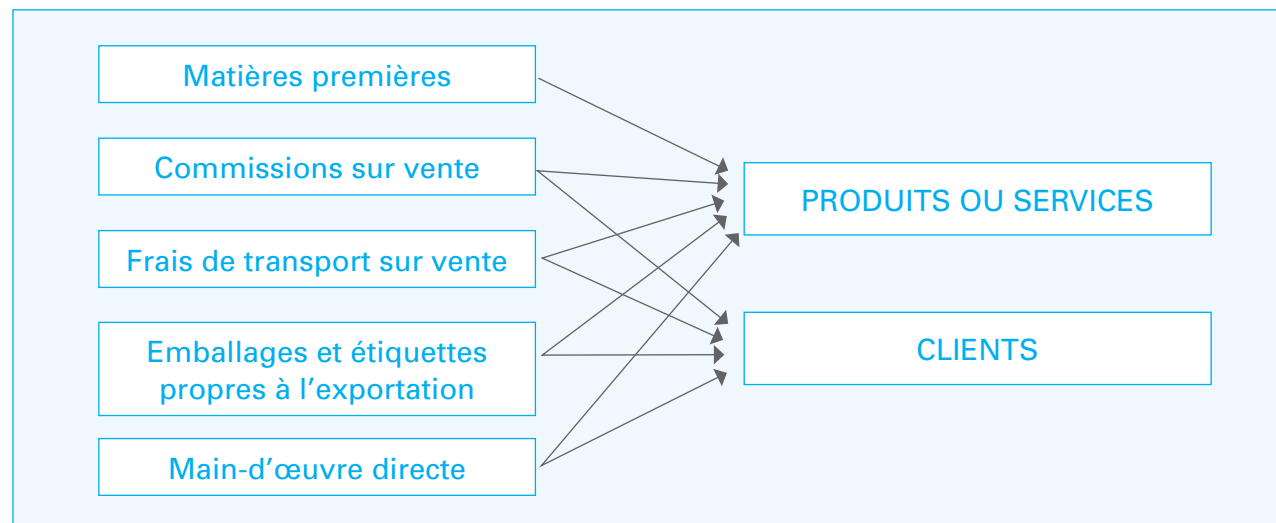
CLASSIFICATION DES COÛTS

Dans un premier temps, afin d'établir un modèle de coût de revient, il est très important de faire une distinction entre les coûts directs et indirects ainsi qu'entre les coûts variables et fixes.

1. Les coûts directs

Les coûts directs sont ceux qui peuvent être liés directement soit à un produit, soit à un service, soit à une activité. Le tableau I donne des exemples relatifs à ce type de coûts.

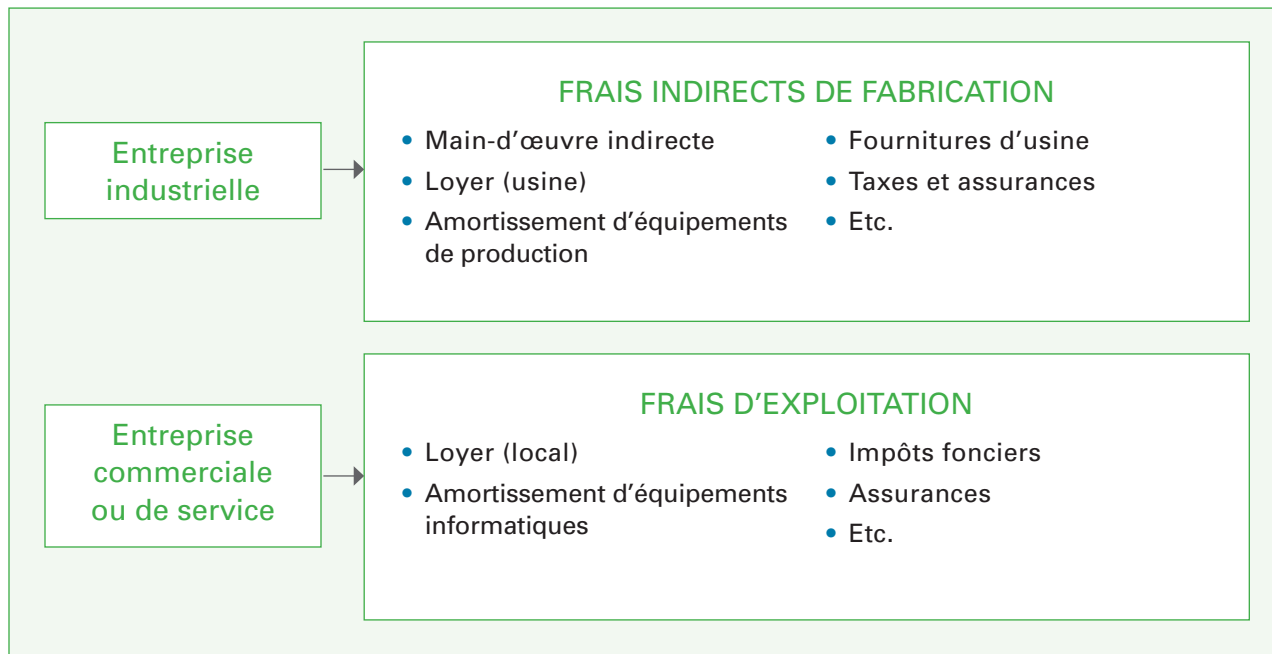
TABLEAU I – COÛTS DIRECTS



2. Les coûts indirects

Les coûts indirects sont ceux qui ne peuvent être liés directement soit à un produit, soit à un service, soit à une activité. Le tableau II donne des exemples relatifs aux coûts indirects pour une entreprise industrielle par rapport à une entreprise commerciale ou de service.

TABLEAU II – COÛTS INDIRECTS



3. Les coûts variables

Il existe deux catégories de coûts variables, soit les coûts variables de fabrication et hors fabrication.

a) Les coûts variables de fabrication

Les coûts variables de fabrication sont des coûts dont le total fluctue proportionnellement aux variations du niveau d'activité d'une entreprise. Ils sont composés des matières premières, de la main-d'œuvre directe ainsi que de certains coûts indirects de fabrication tels que l'énergie. Ces coûts variables doivent être considérés comme des coûts incorporables à la fabrication d'un produit.

b) Les coûts variables hors fabrication

Les coûts variables hors fabrication sont composés principalement des commissions versées aux représentants et des frais de livraison. Ces coûts sont considérés comme des coûts non incorporables à la fabrication d'un produit.

4. Les coûts fixes

Il existe deux catégories de coûts fixes, soit les coûts fixes de fabrication et hors fabrication.

a) Les coûts fixes de fabrication

Les coûts fixes de fabrication sont des coûts dont le total demeure constant, peu importe les variations du niveau d'activité de l'entreprise. Ils sont composés principalement du loyer, de l'amortissement relatif à la machinerie, du salaire des superviseurs d'usine, de l'impôt foncier relatif à l'usine, etc. Ces coûts fixes de fabrication doivent être également considérés comme des coûts incorporables à la fabrication d'un produit. La seule manière de les attribuer aux produits est l'utilisation d'une méthode d'imputation qui s'effectue à l'aide d'une base de répartition commune à tous les produits.

Les bases de répartition les plus utilisées sont:

- au prorata du coût de la main-d'œuvre directe;
- au prorata du nombre d'heures de main-d'œuvre directe;
- au prorata du nombre d'heures-machines utilisées;
- au prorata du coût de la matière première;
- au prorata du nombre d'unités fabriquées (cette dernière façon s'applique seulement pour l'entreprise qui fabrique et vend un produit unique).

Il est important de comprendre que la somme des coûts variables et fixes de fabrication établit le coût complet de fabrication d'un produit ou d'un ensemble de produits.

b) Les coûts fixes hors fabrication

Pour leur part, les coûts fixes hors fabrication sont composés principalement de l'entreposage et de l'ensemble des coûts administratifs. Ces coûts sont considérés comme des coûts non incorporables à la fabrication d'un produit, mais ils doivent figurer dans l'état des résultats de l'entreprise, où ils sont souvent nommés « coûts des ventes et administration ».

Pour conclure, il est donc très important d'observer le comportement des coûts. Par « comportement des coûts », on entend l'analyse de la variation observée dans les coûts lorsque le volume d'activité fluctue. En somme, bien comprendre comment les coûts se comportent dans les organisations permet aux gestionnaires de les analyser correctement et de les utiliser adéquatement pour prendre la décision la plus éclairée possible. Le tableau III fait état du comportement des coûts variables et fixes selon un volume total de production ainsi qu'à l'unité.

TABLEAU III – COMPORTEMENT DES COÛTS
À L'INTÉRIEUR D'UN SEGMENT SIGNIFICATIF

| COÛT | AU TOTAL | À L'UNITÉ |
|----------|---|---|
| Variable | Le coût variable total augmente ou diminue proportionnellement selon le volume de fabrication. | Le coût variable unitaire demeure constant lorsque le volume de fabrication fluctue. |
| Fixe | Le coût fixe total demeure constant malgré les changements sur le plan du volume de fabrication. | Le coût fixe unitaire diminue à mesure que le volume de fabrication augmente. |

Seuil de rentabilité

Le fait de séparer les coûts variables des coûts fixes permet d'établir le seuil de rentabilité (point mort) d'une entreprise et constitue donc un outil de gestion fort utile qui tiendra compte du comportement des coûts (voir l'annexe 1, p. 42). Ce seuil est le point que l'on atteint quand le total des ventes couvre le total des coûts. À titre d'exemple, voici l'état d'exploitation de l'entreprise A.I.E. pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2010:

| | |
|-------------------------------|----------------------|
| Ventes totales | 300 000,00 \$ |
| Coûts variables totaux | <u>210 000,00 \$</u> |
| Contribution marginale | 90 000,00 \$ |
| Coûts fixes totaux | <u>90 000,00 \$</u> |
| Bénéfice net | Néant |

Contrairement aux coûts variables des entreprises de haute technologie, ceux des PME du secteur manufacturier sont d'une importance capitale, puisqu'ils représentent environ 70 % du coût de revient total du produit, comparativement à environ 30 % pour les coûts fixes de fabrication. Malheureusement, la connaissance et le contrôle des coûts variables constituent une faiblesse pour un bon nombre de PME.

L'amélioration du rendement des opérations constitue, en soi, l'objectif à court terme qui préoccupe le plus de dirigeants de PME manufacturières. Pour être en mesure de réaliser cet objectif, ceux-ci doivent posséder un système d'information afin de faciliter à la fois la prise de décision en ce qui concerne les occasions d'affaires et le contrôle efficace de l'utilisation des ressources en usine (coûts variables de production). Par le concept de la méthode des coûts variables, il est démontré que la connaissance du seuil de rentabilité facilite la prise de décision et que le bénéfice d'exploitation n'est pas faussé lorsqu'il y a des variations dans la valeur des stocks de produits en cours de fabrication ou de produits finis (voir les annexes 2 et 3, p. 43 et 44).

Le tableau IV indique les éléments essentiels à inclure dans le calcul du coût de revient selon la nature des coûts.

TABLEAU IV

| SELON LE COÛT COMPLET | CATÉGORIE DE COÛTS | SELON LES COÛTS VARIABLES |
|-------------------------|---|---------------------------|
| Coûts incorporables | Matières premières | Coûts incorporables |
| | Main-d'œuvre directe | |
| | Coûts indirects de fabrication variables | |
| Coûts non incorporables | Coûts indirects de fabrication fixes | Coûts non incorporables |
| | Coûts des ventes et administration fixes (hors fabrication) | Coûts non incorporables |



ESTIMATION DU COÛT DE REVIENT

L'estimation du coût de revient d'un produit est un outil indispensable pour le P.-D. G., puisqu'il lui fournit l'information qui peut faciliter sa prise de décision.

Bien entendu, une estimation des coûts variables comporte certaines incertitudes, mais il ne faut pas sous-estimer la part de vérité qu'elle peut et doit avoir. Afin de s'approcher le plus possible de cette certitude, l'entreprise doit posséder un minimum d'information pertinente. Ces renseignements doivent s'appuyer sur des données sérieuses et être accessibles, c'est-à-dire qu'ils ne doivent pas demeurer éternellement dans la tête du dirigeant d'entreprise. Ils doivent être structurés de façon à ce que l'on puisse les comparer aux données réelles. Dans les prochaines pages, nous allons expliquer dans un premier temps les principales méthodes d'établissement du coût de revient et dans un deuxième temps le mode d'estimation des différents éléments qui composent les coûts variables d'un produit. Il est quand même important de souligner que ces coûts devront être révisés périodiquement pour tenir compte des écarts entre les coûts estimés et réels.

LES TROIS PRINCIPALES MÉTHODES D'ÉTABLISSEMENT DU COÛT DE REVIENT SONT LES SUIVANTES:

- A. La méthode de la marge sur coûts variables (contribution marginale)**
- B. La méthode du coût complet**
- C. La méthode de la comptabilité par activités**

Voyons en détail chacune de ces méthodes.

A. LA MÉTHODE DE LA MARGE SUR COÛTS VARIABLES (CONTRIBUTION MARGINALE)

Les trois principaux éléments qui font partie des coûts variables sont les suivants :

1. Matières premières

Le coût des matières premières utilisées est constitué par le coût de toute matière première qui entre dans la fabrication d'un produit et dont on peut mesurer la quantité de façon précise ou qui représente un coût important.

Catégories de matières premières

- Achat de matières que l'on transforme en pièces, en composants, en sous-ensembles ou en produits finis, y compris les fournitures diverses (voir l'annexe 4, p. 45);
- Achat d'un produit fini que l'on incorpore à un composant, à un sous-ensemble ou à un produit fini (voir l'annexe 4, p. 45);
- Sous-traitance d'un composant ou d'un sous-ensemble que l'on incorpore à un sous-ensemble ou à un produit fini (voir l'annexe 4, p. 45);
- Emballage à la production.

Évaluation des matières premières

Il est important de souligner que si le produit est constitué d'un grand nombre de composants ou de sous-ensembles, une approche méthodique facilitera l'inventaire de toutes les matières premières (voir l'annexe 4, p. 45).

L'évaluation de la qualité de la matière d'un composant ou d'un produit fini est faite à partir de leur dimension finie, en tenant compte d'une perte normale. Cette perte provient de la matière que l'on a jetée au cours du processus de transformation, soit à cause de sa piètre qualité, soit en raison de sa défaillance interne (voir l'annexe 5, p. 46), ou encore elle est imposée par des contraintes dues au procédé.

Coût des matières premières

Le prix de la matière première comprend :

- le prix d'achat*;
- le transport sur achats;
- le taux de change;
- la douane, le courtage, l'assurance, etc.

2. Main-d'œuvre directe

On définit la main-d'œuvre directe comme la main-d'œuvre qui travaille directement sur la matière première lors de sa transformation en composant, en sous-ensemble ou en produit fini. Il ne faut pas oublier que certains secteurs subissent d'importants changements en matière de structure des coûts de la main-d'œuvre directe. L'arrivée de l'automatisation a fait en sorte de diminuer cette catégorie de coûts.

Évaluation de la main-d'œuvre directe

Que le produit soit constitué d'un nombre restreint ou d'un grand nombre de composants, ou encore que la gamme des opérations soit complexe ou non, une approche méthodique pourra faciliter l'inventaire de toutes les opérations (voir l'annexe 4, p. 45).

Une différence sera faite ici entre le temps historique et le temps standard; en fait, la différence résulte de la méthode d'évaluation. Le temps historique est basé sur l'expérience passée et le jugement d'un certain nombre d'individus; on trouve cette façon de faire principalement dans le processus de fabrication sur commande. Le temps standard est quant à lui basé sur l'étude du temps et sa mesure; cette méthode est surtout utilisée dans le processus de transformation de produits standards.

* Le prix d'achat peut être évalué selon les méthodes suivantes :

- le prix du fournisseur (selon la liste de prix);
- le dernier coût (achat) (prix antérieur payé au fournisseur);
- le coût standard** (prix budgété en début de période);
- la valeur moyenne** (prix payé en moyenne lors des 12 derniers mois).

N. B. : Exemple de calcul du coût des matières premières (voir l'annexe 6, p. 47).

** Une mise en garde s'impose concernant l'exactitude de l'information.

Selon le procédé de fabrication, le temps de mise en course sera évalué :

- séparément du temps de cycle (opération) (fabrication sur commande);
- séparément du temps de cycle (opération), si le temps de mise en course est supérieur à environ 5% du temps de production (fabrication en lot de produits standards).

La pause-santé des employés de la main-d'œuvre directe peut être traitée de différentes façons :

- imputée au taux horaire;

Exemple :

Taux horaire de l'employé: 10,00\$

Heures travaillées: 8

Heures de main-d'œuvre directe: 7 (dont 0,5 heure de pause-santé)

$$\frac{7 \text{ heures} \times 10,00\$}{7 \text{ heures} - 0,5 \text{ heure}} = 10,77 \$/\text{heure}$$

- intégrée aux coûts fixes de fabrication à titre de main-d'œuvre indirecte.

N. B. : Le coût représentant l'heure indirecte (8 heures - 7 heures) se trouve dans les coûts fixes de fabrication.

Coût de la main-d'œuvre directe

Le taux horaire moyen par service, par cellule, etc., auquel on ajoute les avantages sociaux tels que :

- les vacances;
- les jours fériés et de maladie;
- l'assurance emploi*;
- les rentes du Québec*;
- l'assurance maladie*;
- l'assurance parentale*;
- la santé et la sécurité du travail*;
- le comité paritaire*;
- l'assurance collective*;
- la caisse de retraite*;
- les normes du travail*.

* Correspond à la part de l'employeur.

N. B. : Exemple de calcul du coût de la main-d'œuvre directe (voir l'annexe 7, p. 48).

3. Autres coûts variables

Coûts indirects de fabrication

- Énergie

Normalement, cette dépense est considérée comme un coût fixe de fabrication, mais dans certains secteurs industriels où il se consomme une quantité importante d'énergie (fonderie, séchoir à bois, moulage des thermoplastiques par injection ou extrusion, boulangerie, etc.), on considère l'énergie (électricité, gaz naturel ou propane, vapeur, etc.) comme un coût variable.

Coûts hors fabrication

- Commissions;
- Frais de livraison;
- Autres (redevances, par exemple).



Le tableau V présente l'information pertinente relative à la méthode de la marge sur coûts variables (contribution marginale).

TABLEAU V

| | \$ |
|--|-----------------|
| Chiffre d'affaires | 1 000 000\$ |
| Matières premières | 360 000\$ |
| Main-d'œuvre directe | 150 000\$ |
| Frais indirects de fabrication variables | 90 000\$ |
| Frais de vente variables | 40 000\$ |
| Marge sur coûts variables | 360 000\$ |
| Contribution marginale (%) | 36% |
| Frais indirects de fabrication fixes | 160 000\$ |
| Frais de vente fixes | 20 000\$ |
| Frais d'administration | 120 000\$ |
| Bénéfice net avant impôts | <u>60 000\$</u> |

B. LA MÉTHODE DU COÛT COMPLET

Selon la méthode du coût complet, en plus de la matière première et de la main-d'œuvre directe qui sont facilement imputables à un produit ou à un service, il faut ajouter les frais indirects de fabrication (fixes et variables), qui doivent être attribués aux produits ou aux services par l'utilisation d'une ou de plusieurs bases de répartition, ce qui constitue la plus grande difficulté pour le comptable.

Pour simplifier le tout, il suffit de n'utiliser qu'une seule base d'imputation pour l'ensemble des frais indirects de fabrication. Cette simplification peut avoir une grande incidence sur la validité de l'information, ce qui fait en sorte qu'il faut choisir la base d'imputation la mieux adaptée à l'entreprise et effectuer les bons calculs pour trouver l'inducteur de coût principal.

Voici un exemple d'une répartition des frais indirects de fabrication budgétés selon les heures de main-d'œuvre directe :

- Le budget des frais indirects de fabrication pour l'année est de 250 000 \$;
- Le budget des heures de main-d'œuvre directe pour l'année est de 8 000 heures.

Le taux d'imputation se calcule de la façon suivante :

$$\frac{\text{Frais indirects de fabrication}}{\text{Nombre d'heures de main-d'œuvre directe}} = \frac{250\,000\ \$}{8\,000\ \text{h}} = 31,25\ \$/\text{h. mod}$$

Le résultat de ce calcul indique que pour chaque heure de main-d'œuvre directe, il faut imputer (ajouter) 31,25 \$ afin de couvrir les frais indirects de fabrication.

C. LA MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ PAR ACTIVITÉS

La concurrence mondiale des dernières décennies s'est caractérisée par une recherche constante d'amélioration, ce qui a forcé la direction des entreprises à reconsidérer la manière de produire ou de fournir des services aux clients.

Comme les méthodes de production et de gestion ont été largement modifiées, l'imputation des frais indirects de fabrication avec une base de répartition unique peut créer des distorsions dans le calcul du coût de revient.

Pour satisfaire les clients ou pour augmenter l'efficacité de la production, plusieurs activités ont été créées dans les entreprises, activités qui ne sont pas directement liées aux quantités produites ou vendues. Voici quelques exemples :

Soutien à la production

- Approvisionnement
- Planification
- Contrôle
- Recherche
- Etc.

Distribution

- Étude de marché
- Service après-vente
- Contrôle
- Etc.

Gestion et administration

- Financement
- Informatique
- Contrôle interne

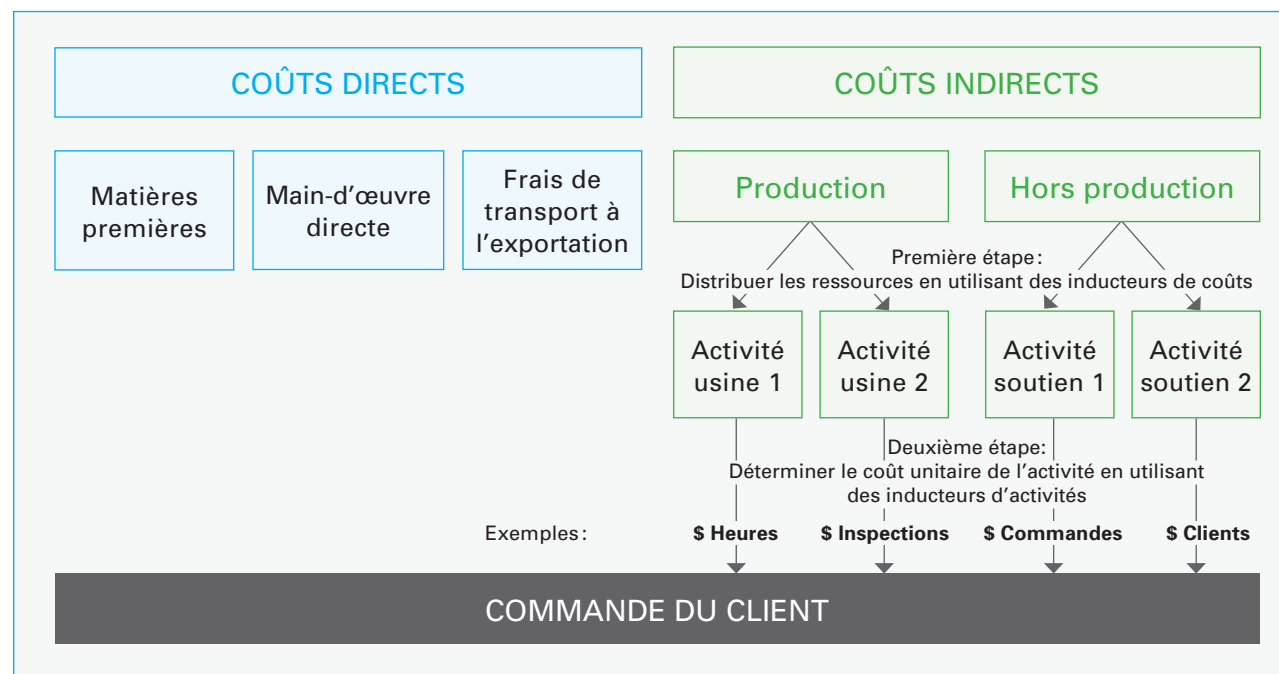
Comme ces coûts représentent une part de plus en plus importante dans les entreprises, il faut chercher à comprendre les « objets de coûts », tels que les produits, les services et les clients, qui sont à la base de ces frais complémentaires. L'objectif est de les distribuer correctement aux produits, aux services et aux clients (voir le tableau VI).

Une distorsion qui se rencontre fréquemment dans les entreprises se situe à l'intérieur même de la production. En effet, il n'est pas rare de trouver dans le département de production des équipements traditionnels et d'autres perfectionnés. L'utilisation d'un taux unique pour tous les équipements de production revient à dire que tous possèdent le même taux horaire.

La méthode de la comptabilité par activités (CPA) vient éliminer les distorsions produites par les méthodes de coût de revient traditionnelles.

Avec la CPA, il n'y a pas que le vocabulaire qui change; la notion de coûts incorporables est élargie aux coûts hors fabrication: frais de vente ou de distribution, frais d'administration et frais généraux, etc.

TABLEAU VI – LA MISE EN ŒUVRE DE LA CPA



Avec la CPA, nous considérons que les « objets de coûts » génèrent des « activités » qui, elles, utilisent des « ressources » ayant un coût.

Voici les étapes suggérées pour la mise en œuvre de la CPA :

1. Isoler les coûts directs

- **Produits**
Matières premières, emballage, fournitures particulières, etc.
- **Clients régionaux**
Commissions sur ventes, réduction sur vente, frais de transport sur ventes, frais de douane, etc.
- **Clients à l'exportation**
Emballages et étiquetages particuliers, documents promotionnels dans une autre langue, assurance crédit, assurance de la marchandise, frais de douane, frais de transport, etc.
- **Main-d'œuvre directe**
Main-d'œuvre productive et charges sociales afin de déterminer le taux heures-personnes.



2. Définir les activités

Il est nécessaire que l'étape de la définition des activités soit effectuée en collaboration avec les gestionnaires et les directeurs des services.

Il peut être intéressant de séparer les activités à valeur ajoutée de celles sans valeur ajoutée.

- **Activité à valeur ajoutée**

Par exemple : soudure

- **Activité sans valeur ajoutée**

Par exemple : reprise d'un produit, manutention des produits

L'étape la plus difficile demeure la détermination des activités.

Afin de faciliter le travail, nous pouvons diviser les activités en catégories.

- **Activités liées aux unités**

Le coût de ces activités varie en fonction du nombre d'unités produites ou vendues. Le plus souvent, nous regroupons dans cette catégorie les activités de production qui donnent de la valeur aux produits. Par exemple : soudure, peinture, assemblage, etc.

- **Activités liées aux lots**

Le coût lié à une commande, peu importe le nombre d'unités contenues dans le lot. Par exemple : coût de la mise en production, coût de préparation d'une commande ou de livraison de la marchandise, etc.

- **Activités de soutien aux produits (client régional)**

Le coût lié à une gamme de produits, peu importe le nombre d'unités produites ou vendues dans la gamme. Par exemple : publicité, conception d'un produit.

- **Activités de soutien aux produits (exportation)**

Le coût lié à une gamme de produits exportés, peu importe le nombre d'unités produites ou vendues dans la gamme. Par exemple : publicité, modification du produit selon les normes et les habitudes de consommation du pays ciblé, soutien promotionnel adapté aux marchés d'exportation.

- **Activités de soutien aux clients**

Le coût pour répondre à un besoin particulier des clients. Par exemple : soutien technique, catalogue, modification particulière d'un produit pour un client, etc.

3. Attribuer les coûts indirects (frais généraux) aux centres de regroupement des activités

Exemples :

- **Activités liées aux unités**

Par exemple, pour ce qui est de l'activité « soudure », nous devons distribuer les coûts d'énergie, de fournitures de maintenance, d'amortissement, etc.

- **Activités liées au soutien à l'exportation**

Par exemple, en ce qui concerne l'activité « ressource interne spécialisée à l'exportation », nous devons distribuer les coûts pour les salaires du personnel, pour le local du département, pour la téléphonie, etc.

4. Calculer le coût unitaire des activités

À l'aide d'un inducteur d'activité, déterminer le coût unitaire des activités.

5. Calculer le coût d'une commande en utilisant le coût unitaire des activités consommé par cette activité

CONCLUSION SUR LA MÉTHODE DE LA CPA

La CPA représente en fait une variante de la comptabilité du coût de revient. Elle repose sur les mêmes bases avec ceci de particulier qu'elle pose comme prémisse que ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources, mais plutôt les activités. Ce sont en fait celles-ci qui permettent de transformer les ressources en produits. Par la suite, il est fait mention que les coûts consommés par chacun des produits ne peuvent être justifiés que par le passage de ceux-ci dans les différentes activités afférentes. La CPA se veut une méthode plus sophistiquée et plus précise que la comptabilité du coût de revient. Elle permet de mieux comprendre comment les ressources sont consommées et permet, par conséquent, d'établir un coût unitaire plus précis en respectant davantage la relation causale entre les produits et les coûts.

La CPA nous révèle une nouvelle image de l'entreprise, qu'elle montre comme un ensemble d'activités génératrices de produits et de services. Divers modèles de CPA ont été proposés au cours des dernières années. Certains s'attardent en priorité à décrire le fonctionnement du modèle de base, axé sur l'analyse des coûts, tandis que d'autres se concentrent sur le fonctionnement des activités et leur interdépendance à l'intérieur des processus de production, non seulement sous l'angle des coûts, mais également du point de vue des paramètres opérationnels tels que les délais, la capacité de production et la qualité des produits et des services (voir l'annexe 21, p. 63).



CONTRÔLE DU COÛT DE REVIENT

Le contrôle du coût de revient consiste à compiler les coûts variables qu'entraîne la réalisation d'un ordre de fabrication et également à dégager les écarts entre les coûts variables réels et estimés. Ce système permet de connaître à la fin d'une période, de façon précise, la valeur des stocks de produits en cours, laquelle est constituée de l'ensemble des ordres de fabrication en cours de production.

De plus, cet outil peut faciliter le contrôle de certains coûts fixes de fabrication dont les montants sont jugés importants pour le P.-D. G. de PME.

À titre d'exemple :

- La non-qualité, composée du coût des matières premières, de la main-d'œuvre, des avantages sociaux et d'un autre coût variable, engagé pour corriger un produit, pour fabriquer à nouveau un produit qui a été gâché ou pour effectuer des réparations de garantie.
- La recherche et développement ou l'échantillon (constitués du coût des matières premières, de la main-d'œuvre, des avantages sociaux et d'autres coûts variables).
- Les opérations indirectes de la main-d'œuvre (voir l'annexe 10, p. 51).
- La formation de la main-d'œuvre.



ORDRE DE FABRICATION

L'ordre de fabrication (voir l'annexe 8, p. 49) fournit aux employés de production toute l'information nécessaire pour planifier la production et exécuter une commande soit pour un client, soit pour le stock. Il faut souligner qu'un ordre de fabrication doit être donné pour tous les produits à être fabriqués (pour les clients, pour le stock de composants ou de produits finis). L'ordre de fabrication peut être structuré soit pour connaître l'ensemble des coûts variables d'un produit, soit pour mesurer les coûts variables de chaque composant et sous-ensemble d'un produit.

COLLECTE DES DONNÉES

Matières premières

Quel que soit le produit à fabriquer (standard ou sur mesure), l'entreprise possède une liste hiérarchisée (liste des intrants) des matières premières nécessaires à la fabrication d'un composant, d'un sous-ensemble ou d'un produit avec l'indication des quantités. Cette liste fournit l'information nécessaire au contrôle du coût de revient et aussi à la mise à jour de l'inventaire permanent.

Il est d'une importance capitale d'implanter des procédures pour favoriser un contrôle de l'utilisation des matières premières, dans le but d'assurer une précision indispensable tant sur le plan du contrôle du coût de revient que de l'inventaire permanent. Ainsi, les matériaux utilisés à cause d'une sous-évaluation ou employés à d'autres fins (reprise, gaspillage, recherche et développement et prototypes ou échantillons, etc.) sont enregistrés sur un bon de sortie de matières premières (voir l'annexe 9, p. 50).

L'ordre de fabrication (voir l'annexe 8, p. 49) peut répondre aux besoins de l'entreprise qui utilise un inventaire permanent et un module de coût de revient intégré au logiciel comptable. L'entreprise qui ne possède pas un inventaire permanent et qui serait tentée d'utiliser le système qui génère des ordres de fabrication doit faire attention pour ne pas fausser la valeur des stocks de fins de mois. De toute évidence, le système doit être conforme aux exigences de l'entreprise.

Main-d'œuvre directe

La collecte du temps de main-d'œuvre peut être effectuée manuellement ou à l'aide d'un système informatique (clavier, carte magnétique, système de code à barres). Le système utilisant un code à barres est celui qui est le plus fiable parce que le taux d'erreur est pratiquement nul.

Le rapport quotidien de temps (voir l'annexe 10, p. 51) est la méthode de collecte du temps de main-d'œuvre employée par le plus grand nombre d'entreprises. Cette collecte manuelle est organisée tous les jours, pour tous les employés de la main-d'œuvre, de façon à connaître l'utilisation du temps de chacun. Ce temps est constitué de main-d'œuvre directe et indirecte. La collecte est programmée de façon à compiler les opérations directes (main-d'œuvre directe) par opération et par ordre de fabrication (selon les besoins de l'entreprise, par composant, sous-ensemble ou produit), et les opérations indirectes (main-d'œuvre indirecte) selon leur nature. La mise en course sera saisie suivant la façon dont elle aura été évaluée (voir la page 14).



COMPILATION DES DONNÉES

La compilation de l'information peut être effectuée manuellement, mais il est préférable d'utiliser un module de contrôle du coût de revient intégré à un module comptable ou d'employer un logiciel traditionnel (chiffrier électronique, base de données, etc.).

Matières premières

Les matières premières apparaissant sur la nomenclature et à l'occasion sur les bons de sortie de matières premières sont distribuées dans les sommaires appropriés (voir l'annexe 11, p. 53). Si l'entreprise utilise un logiciel intégré, la répartition se fera automatiquement.

Certains matériaux (feuilles d'acier, profilés d'acier, panneaux de mélamine, etc.) apparaissant sur la nomenclature sont évalués selon la dimension finie du composant ou du produit. Dans le sommaire des matériaux utilisés, la quantité de ces matériaux doit inclure un pourcentage relatif à une perte normale (voir l'annexe 5, p. 46). Ce pourcentage devrait être révisé au moins deux fois l'an.

Le prix à l'usine de la matière première comprend :

- le prix d'achat*;
- le transport sur achats;
- le taux de change;
- la douane, le courtage, l'assurance, etc.

La matière première utilisée pour corriger un produit ou pour fabriquer à nouveau un produit qui a été rejeté n'est pas distribuée dans le sommaire des matières premières utilisées. À titre indicatif, elle peut être inscrite sur le sommaire (voir l'annexe 11, p. 53) afin de conserver ces données pour apporter, s'il y a lieu, des correctifs si une commande semblable est à effectuer. Le sommaire des matériaux utilisés peut être conçu de manière à calculer rapidement le coût réel des matières premières ou à connaître le coût réel de matières premières par composant et par sous-ensemble.

* Le prix d'achat peut être évalué selon les méthodes suivantes :

- le dernier coût (achat);
- le coût standard**;
- la valeur moyenne**.

** Une mise en garde s'impose concernant l'exactitude de l'information.

Certaines particularités s'appliquent aux rejets et se trouvent dans la plupart des entreprises manufacturières.

Dans un contexte de fabrication sur commande, le suivi des rejets se fait par commande et ils sont relativement faciles à répertorier.

Dans un contexte de fabrication uniforme et continue, le suivi des rejets est plus généralisé et ne peut être attribuable qu'à l'ensemble de la production. De plus, dans un contexte répétitif tel que la fabrication uniforme et continue, il est plus facile de déterminer ce qui représente un taux de rejet « normal » ou « anormal » (voir l'annexe 5, p. 46).

Les entreprises accordent de plus en plus une attention particulière à la qualité. À cet égard, le contrôle de la qualité est souvent une composante importante des coûts liés à la qualité. Afin d'y arriver, les entreprises installent souvent des points d'inspection (points de contrôle) à divers endroits dans l'usine dans le but de contrôler la qualité et d'éliminer les unités qui ne répondent pas aux normes de qualité établies. Ces unités sont considérées comme des rejets. Le taux relatif aux rejets est déterminé par expérience ou par ingénierie. Il n'appartient pas nécessairement aux comptables de le déterminer; il s'agit plutôt d'une tâche dévolue aux personnes responsables de la production. Par contre, ce taux doit être utilisé par les comptables responsables du suivi des coûts de production.

Il existe deux catégories de rejets:

- **Les rejets normaux** sont des rejets qui sont considérés comme inhérents au procédé de fabrication. Il est pratiquement impossible de les éliminer. Il faut donc s'attendre à ce qu'il y en ait un niveau normal. En général, les rejets normaux représentent de 1 à 5% des unités fabriquées et ils seront intégrés dans le coût de fabrication des unités.
- **Les rejets anormaux** sont des rejets qui dépassent la normalité. Toute quantité qui excède le niveau normal de rejets devient une quantité anormale et ne doit pas se trouver dans le coût de fabrication global, mais plutôt figurer comme coût distinct dans l'état des résultats.

Main-d'œuvre directe

La saisie manuelle exige l'établissement de procédures pour valider le temps travaillé de la main-d'œuvre. Ainsi, le service de la production vérifiera l'information saisie sur une base aléatoire durant la journée et le service de la comptabilité conciliera, à la fin de la journée, les heures déclarées dans chaque rapport (voir l'annexe 10, p. 51) par comparaison avec les heures travaillées. L'entrée des données dans le sommaire des heures de main-d'œuvre directe (voir l'annexe 12, p. 54) et dans le rapport journalier des opérations indirectes (voir l'annexe 13, p. 55) sera faite manuellement ou directement avec un logiciel approprié. Le temps de pause-santé des employés de la main-d'œuvre sera exclu de la compilation des heures dans le sommaire des heures de main-d'œuvre directe. Selon ce qui aura été retenu lors de l'évaluation du coût de la main-d'œuvre, la pause-santé (voir la page 15) sera imputée au taux horaire de la main-d'œuvre directe ou fera partie des coûts fixes de fabrication comme main-d'œuvre indirecte.

Le taux horaire de la main-d'œuvre directe utilisé dans le calcul du coût est le taux horaire moyen (service, cellule, etc.) ou le taux horaire de l'employé qui a effectué l'opération. Ce taux horaire inclut les avantages sociaux (voir la page 15).

La main-d'œuvre nécessaire pour corriger un produit ou pour fabriquer à nouveau un produit qui a été gâché n'est pas distribuée dans le sommaire des heures de main-d'œuvre directe. À titre indicatif, elle peut être inscrite sur le sommaire (voir l'annexe 12, p. 54).

Autres coûts de fabrication variables

L'établissement du taux horaire de l'énergie considéré comme coût de fabrication variable (voir la page 16) est parfois difficile à réaliser pour diverses raisons. Dans ce cas, il y aurait lieu d'en évaluer la consommation pour les postes de travail concernés et de répartir le coût d'électricité au prorata de la consommation standard de chaque poste.

ANALYSE SOMMAIRE DES ÉCARTS

Les écarts sont le résultat de la comparaison entre les coûts variables (les matières premières, la main-d'œuvre directe et les coûts indirects de fabrication variables) réels et estimés. Ces écarts sont causés par des variations dans les quantités utilisées (voir les annexes 11 et 12, p. 53 et 54), dans le prix payé (total des achats), dans le taux horaire et le temps de production ainsi que pour l'utilisation des coûts indirects de fabrication variables.

QUALITÉ DE L'INFORMATION

Il est nécessaire de mentionner l'importance de l'uniformité des définitions entre le système de coût de revient et l'enregistrement comptable en ce qui a trait aux coûts variables (matières premières, main-d'œuvre directe et autres coûts indirects de fabrication variables).

L'utilisation d'un logiciel non intégré (chiffrier électronique, base de données, etc.) contraint à concilier, à la fin d'une période, l'information obtenue du système de coût de revient avec celle provenant de l'état des coûts variables de fabrication (voir l'annexe 14, p. 56).

Un module de coût de revient intégré à un module comptable élimine le risque d'erreur, puisque l'information est traitée simultanément dans les deux modules.

PERTINENCE DE L'INFORMATION

Un système adéquat de collecte de données ainsi qu'un bon contrôle des coûts sont des sources précieuses d'information. Ainsi, le responsable des estimations pourra confirmer ses données, le directeur d'usine pourra évaluer l'efficacité des ressources utilisées en usine (voir les annexes 11, 12 et 13, p. 53, 54 et 55) et le P.-D. G. sera en mesure d'apprécier la rentabilité par ordre de fabrication et par catégorie (produit, gamme de produits, client, territoire et secteur d'activité) (voir l'annexe 15, p. 57).

La fiche des coûts variables par catégorie (voir l'annexe 16, p. 58) explique de quelle façon le système d'information doit être structuré pour obtenir l'analyse de la contribution par catégorie (voir l'annexe 15, p. 57).



PRISE DE DÉCISION

Le dirigeant de PME doit constamment réagir à des situations provoquées par le comportement de la concurrence. Devra-t-il augmenter ou diminuer le prix de vente à la clientèle potentielle, accepter une commande spéciale ou prendre d'autres décisions de ce genre?

Le système de comptabilité de gestion fournit l'information nécessaire à l'analyse qualitative et quantitative des décisions stratégiques à court terme. De plus, l'analyse de contribution (rentabilité) par catégorie (produit, gamme de produits, client, territoire ou secteur d'activité) (voir l'annexe 15, p. 57) peut donner au P.-D. G. de l'information additionnelle pour faciliter la prise de décisions stratégiques à moyen et à long termes.

Les cas suivants illustrent quelques-unes des situations mentionnées ci-dessus.



SCÉNARIO 1

Après avoir investi 200 000\$ en recherche et développement, l'entreprise est sur le point de mettre sur le marché un récupérateur de boue qui répond à un besoin urgent des industries du secteur du traitement des eaux usées, qui fait face à de nouvelles réglementations environnementales. Le P.-D. G. demande au contrôleur d'établir le prix de vente de ce nouveau produit en amortissant le coût de l'étude sur 500 unités.

* Investissement ÷ Nbre d'unités
200 000\$ ÷ 500 unités

** État des résultats budgétés :
voir l'annexe 17, p. 59

ARTICLE : SÉPARATEUR DE BOUE

| | \$ |
|---|--------------|
| Matières premières | 2 000 |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 1 250 |
| Coûts indirects de fabrication variables | <u>313</u> |
| Total des coûts variables | 3 563 |
| Amortissement de la R-D | <u>400*</u> |
| Total du coût de revient | 3 963 |

$$\text{Prix de vente} = \frac{\text{Total du coût de revient} \times 100}{100 - \text{Contribution nette}^{**}} = \frac{3\,963\$ \times 100}{100 - 41,8} = 6\,809\$$$

Réponse:

Le prix de vente suggéré sera donc de 6 809\$ (FAB usine). Le contrôleur conseille au P.-D. G. de tester le marché à ce prix avant d'offrir le produit aux clients potentiels, en positionnant celui-ci en mettant l'accent sur la valeur ajoutée et la période de récupération des clients (*payback*).

SCÉNARIO 2

Une entreprise a mis sur le marché un nouveau produit dont le prix de vente et le coût de revient se répartissent comme ceci :

| | \$ | % |
|---|-----|-------|
| Prix de vente (FAB usine) | 158 | 100,0 |
| Coûts variables | | |
| Matières premières | 35 | |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 48 | |
| Coûts indirects de fabrication | 12 | |
| Total des coûts variables | 95 | 60,1 |
| Contribution marginale | 63 | 39,9 |

À la fin du troisième trimestre, un nouveau client s'adresse à l'entreprise pour obtenir 3 000 unités de ce nouveau produit à un prix de 117\$ l'unité (FAB usine). L'acheteur potentiel est actif en Alberta tandis que le marché de l'entreprise se limite au Québec. Or, le client albertain s'engage à fournir à celle-ci une lettre de crédit irrévocable. De plus, l'entreprise dispose d'une capacité de production suffisante pour réaliser son carnet de commandes (pour les trois prochains mois) ainsi que la commande du client albertain potentiel.

2-A

Le carnet de commandes des clients québécois, à la fin du neuvième mois, permet de confirmer que l'entreprise réalisera son objectif de vente de 2 700 000\$ (un profit de 206 500\$) et que le pourcentage de contribution marginale, pour les trois derniers mois, devrait être analogue à celui obtenu à ce jour (état des résultats: voir l'annexe 18, p. 60).

L'entreprise devrait-elle accepter la commande?

Réponse:

Il est avantageux pour l'entreprise d'accepter cette commande pour les raisons suivantes:

- même si le prix de vente est réduit considérablement, la commande dégage une contribution marginale de 22\$* l'unité;
- le bénéfice d'exploitation à la fin de l'année sera accru de 66 000\$** parce que tous les frais fixes seront payés par la contribution marginale que dégagent les ventes aux clients québécois;
- le paiement du compte client est garanti.

* Prix - Total des coûts variables =
Contribution marginale
117\$ - 95\$ = 22\$

** 3 000 unités x 22\$ = 66 000\$

2-B

* 3 000 unités x 22\$ = 66 000\$

Le carnet de commandes des clients québécois à la fin du neuvième mois permet de confirmer que les ventes annuelles atteindront seulement 2 000 000\$ (une perte de 98 000\$) et que le pourcentage de contribution marginale, pour les trois derniers mois, devrait être analogue à celui obtenu à ce jour (état des résultats comparatifs: voir l'annexe 19, p. 61).

L'entreprise devrait-elle accepter la commande?

Réponse:

Il est avantageux pour l'entreprise d'accepter cette commande pour les raisons suivantes:

- elle dégage une contribution marginale de 22\$ l'unité;
- la perte d'exploitation estimée au 31 décembre sera réduite de 66 000\$* parce que la commande du client albertain contribuera à payer une partie des frais fixes;
- le paiement du compte client est garanti.

SCÉNARIO 3

Le P.-D. G. d'une imprimerie ayant un volume de ventes annuel de 5 000 000\$ fait face à un sérieux problème. Depuis plusieurs mois, il constate que la concurrence est de plus en plus agressive. Jusqu'à ce jour, afin que son imprimerie demeure compétitive, il a réduit ses prix de vente, mais il se demande s'il pourra continuer longtemps dans cette voie, puisque la concurrence a amorcé une guerre des prix, laquelle est loin d'être terminée. Devant cet état de fait, le P.-D. G. demande au contrôleur d'analyser la présente situation et de lui fournir des pistes de solution.

L'étude des soumissions faites au cours des deux derniers mois confirme une réduction des prix de 9,3% lors de cette période.

L'analyse de l'état des résultats comparatifs (voir l'annexe 20, p. 62) par le contrôleur a facilité l'ébauche des recommandations suivantes:

- l'imprimerie devrait continuer à demeurer compétitive et, par conséquent, réduire ses prix tant et aussi longtemps que le prix de vente des soumissions demeure supérieur aux coûts variables: il dégage ainsi une contribution marginale qui contribue aux frais fixes et peut, dès lors, concourir à réduire la perte d'exploitation;
- une analyse des frais variables et fixes devrait être effectuée pour évaluer dans quelle mesure il est possible de réaliser des économies;
- une étude, avec le service des ventes, de différents scénarios dont l'objectif serait d'accroître au-delà de 5% le volume des ventes de l'entreprise pour atteindre au moins le seuil de rentabilité devrait également être entreprise.

SCÉNARIO 4

La compagnie GâteauPlus exerce son activité depuis trois ans dans le secteur de l'industrie alimentaire. Pendant les deux premières années (2008 et 2009), elle ne produisait que des gâteaux aux raisins. Les gâteaux étaient produits et conditionnés en format de 1 kg. Les deux postes de coûts directs étaient les matières premières et la main-d'œuvre directe de production. Il n'y avait qu'un centre d'analyse des coûts indirects: les coûts indirects de production. La base de répartition était la quantité produite.

En 2010, GâteauPlus a lancé une production de gâteaux aux cerises confites, également conditionnés en format de 1 kg. La nouvelle variété de gâteaux présente les différences suivantes par rapport aux gâteaux aux raisins:

- utilisation de fruits plus onéreux;
- emploi de plus de main-d'œuvre directe pour la production;
- opérations de production plus complexes.

Pendant l'année 2010, GâteauPlus a continué d'employer le système existant de détermination des coûts, où le kilogramme de gâteau avait la même pondération. Le coût des matières premières a été de 0,60\$/kg de gâteau aux raisins et de 0,90\$/kg de gâteau aux cerises confites. La main-d'œuvre directe de production a été de 0,14\$/kg de gâteau aux raisins et de 0,20\$/kg de gâteau aux cerises confites.

Les vendeurs ont signalé que les ventes de gâteaux aux cerises confites dépassaient les prévisions, mais que celles de gâteaux aux raisins étaient plus faibles que prévu. Les données prévisionnelles et réelles ont été les suivantes :

| | PRÉVISIONNEL | RÉEL |
|-------------------------------------|--------------|------------|
| Gâteaux aux raisins | 160 000 kg | 120 000 kg |
| Gâteaux aux cerises confites | 40 000 kg | 80 000 kg |

Le budget des coûts indirects de production était de 210 800\$.

À la fin de l'année 2010, Guillaume Picard, le comptable de la compagnie GâteauPlus, a étudié l'incidence d'un système de CPA sur le calcul des coûts. Après avoir consulté le personnel, il a divisé les coûts indirects de production en cinq domaines d'activité, comme démontré ci-dessous :

| Activité | Inducteur de coût | Coût prévisionnel par unité d'inducteur | Nombre d'unités d'inducteur par kg de gâteau aux raisins | Nombre d'unités d'inducteur par kg de gâteau aux cerises confites |
|-----------------|-------------------------|---|--|---|
| Malaxage | Temps de travail | 0,04 \$ | 5 | 8 |
| Cuisson | Temps de cuisson | 0,14 \$ | 2 | 3 |
| Refroidissement | Temps en chambre froide | 0,02 \$ | 3 | 5 |
| Glaçage | Temps machine | 0,25 \$ | 0 | 3 |
| Emballage | Temps machine | 0,08 \$ | 3 | 7 |

La direction se demande quelle sera l'incidence de la CPA dans le calcul du coût unitaire total de l'entreprise (voir l'annexe 21, p. 63).



CONCLUSION

Le modèle de coût de revient est un outil de gestion efficace pour aider le leader à conscientiser les différents intervenants de l'entreprise à travailler vers les mêmes objectifs. En effet, il doit répondre aux besoins des principaux intervenants de l'entreprise qui ont des visions et des priorités différentes. L'implantation d'un système de coût de revient permet de fournir l'information utile à tous les intervenants de l'entreprise dans un langage qui leur est commun, « la valeur monétaire ».

« Les leaders les plus efficaces sont ceux qui, au lieu d'imposer leur vision aux autres, cherchent à les y faire adhérer de leur plein gré. »

STEWART, Thomas A.

ANNEXES

| | | |
|-----------|---|----|
| ANNEXE 1 | ➤ Mise en situation | 42 |
| ANNEXE 2 | ➤ Exemple de coût unitaire selon le coût complet et les coûts variables | 43 |
| ANNEXE 3 | ➤ Exemple d'un état des résultats | 44 |
| ANNEXE 4 | ➤ Nomenclature d'un produit | 45 |
| ANNEXE 5 | ➤ Complément d'information sur les pertes normales | 46 |
| ANNEXE 6 | ➤ Évaluation du coût de revient – Matières premières | 47 |
| ANNEXE 7 | ➤ Évaluation du coût de revient – Main-d'œuvre directe | 48 |
| ANNEXE 8 | ➤ Ordre de fabrication | 49 |
| ANNEXE 9 | ➤ Bon de sortie de matières premières | 50 |
| ANNEXE 10 | ➤ Rapport quotidien de temps et codification des opérations indirectes | 51 |
| ANNEXE 11 | ➤ Sommaire des matières premières utilisées | 53 |
| ANNEXE 12 | ➤ Sommaire des heures de main-d'œuvre directe | 54 |
| ANNEXE 13 | ➤ Sommaire des heures de main-d'œuvre indirecte | 55 |
| ANNEXE 14 | ➤ État et sommaire des coûts variables de fabrication | 56 |
| ANNEXE 15 | ➤ Analyse de la contribution marginale | 57 |
| ANNEXE 16 | ➤ Détail des coûts variables | 58 |
| ANNEXE 17 | ➤ État des résultats budgétés – Scénario 1 | 59 |
| ANNEXE 18 | ➤ État des résultats comparatifs – Scénario 2-A | 60 |
| ANNEXE 19 | ➤ État des résultats comparatifs – Scénario 2-B | 61 |
| ANNEXE 20 | ➤ État des résultats comparatifs – Scénario 3 | 62 |
| ANNEXE 21 | ➤ Exemple relatif à la compabilité par activités – Scénario 4 | 63 |

ANNEXE

1

MISE EN SITUATION

Un client potentiel s'adresse à vous pour obtenir 2 000 unités de l'un de vos produits à un prix de 52 \$ l'unité (FAB usine). Il est exclusivement actif en Nouvelle-Écosse et votre marché se limite au Québec. Or, il s'engage à vous fournir une lettre de crédit irrévocable. De plus, votre entreprise dispose d'une capacité de production suffisante pour réaliser son carnet de commandes (pour les trois derniers mois) ainsi que la commande du client de la Nouvelle-Écosse.

Le carnet de commandes des clients québécois, pour les trois derniers mois, permet de confirmer que votre entreprise réalisera, à la fin de la présente année, les objectifs suivants: le volume de vente, le pourcentage de contribution marginale et le pourcentage de bénéfice d'exploitation.

Votre entreprise devrait-elle accepter la commande du client potentiel de la Nouvelle-Écosse ?

Le prix de vente et le coût de revient se répartissent comme ceci :

| | |
|---|-------|
| Prix de vente (FAB usine) | 85 \$ |
| Coûts des ventes | |
| Matières premières | 31 \$ |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 14 \$ |
| Coûts indirects de fabrication (coût fixe) | 12 \$ |
| Total du coût des ventes | 57 \$ |
| Profit brut | 28 \$ |

Réponse :

Il est avantageux pour votre entreprise d'accepter cette commande pour les raisons suivantes :

- elle dégage une contribution marginale de 7 \$* l'unité;
- le bénéfice d'exploitation sera accru de 14 000 \$** à la fin de l'année parce que tous les frais fixes (fabrication, vente, administration et finance) seront payés par la contribution marginale que dégagent les ventes aux clients québécois;
- le paiement du compte client est garanti.

* Frais variables: $31 + 14 = 45 \$$

$52 \$ - 45 \$ = 7 \$$

** $2\ 000 \text{ unités} \times 7 \$ = 14\ 000 \$$

ANNEXE

2

EXEMPLE DE COÛT UNITAIRE

Selon le coût complet et les coûts variables

L'entreprise Boistout est une petite entreprise qui fabrique un seul produit. Voici la structure des coûts de l'entreprise :

| | |
|---|----------|
| Nombre d'unités produites chaque année | 6 000 |
| Coûts variables à l'unité | |
| Matières premières | 2\$ |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 4\$ |
| Coûts indirects de fabrication | 1\$ |
| Coûts hors fabrication | 3\$ |
| Coûts fixes annuels | |
| Coûts indirects de fabrication | 30 000\$ |
| Coûts hors fabrication | 10 000\$ |

Selon le coût complet, on inclut tous les coûts de fabrication, variables et fixes, lorsqu'on détermine le coût unitaire du produit.

| | |
|--|------------|
| Matières premières | 2\$ |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 4\$ |
| Coûts indirects de fabrication | <u>1\$</u> |
| Total des coûts de fabrication variables | 7\$ |
| Coûts indirects de fabrication fixes (30 000\$/6 000 unités) | <u>5\$</u> |
| Coût unitaire du produit | 12\$ |

Selon les coûts variables, on inclut tous les coûts de fabrication variables lorsqu'on détermine le coût unitaire du produit.

| | |
|---|------------|
| Matières premières | 2\$ |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 4\$ |
| Coûts indirects de fabrication variables | <u>1\$</u> |
| Coût unitaire du produit | 7\$ |

ANNEXE

3

EXEMPLE D'UN ÉTAT DES RÉSULTATS

B.O.C. INC.
ÉTAT DES RÉSULTATS
 Pour la période se terminant le 28 février 2011 (2 mois)

| | JANVIER 2011 (\$) | FÉVRIER 2011 (\$) | TOTAL (\$) |
|---|----------------------|----------------------|---------------|
| Ventes | 120 500 | 120 500 | 241 000 |
| Coût des ventes | | | |
| Matières premières | 51 500 | 21 300 | 72 800 |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 31 000 | 12 800 | 43 800 |
| Variation de stock | (24 200) | 24 200 | Néant |
| Total des coûts variables | 58 300 | 58 300 | 116 600 |
| Coûts indirects de fabrication | 28 500 | 28 500 | 57 000 |
| Variation de stock | (11 756) | 11 756 | Néant |
| Total des coûts indirects | 16 744 | 40 256 | 57 000 |
| Total du coût des ventes | 75 044 | 98 556 | 173 600 |
| Bénéfice brut | 45 456 | 21 944 | 67 400 |
| Coût d'exploitation | 46 500 | 46 500 | 93 000 |
| Bénéfice d'exploitation | (1 044) | (24 556) | (25 600) |
| Ventes | 120 500 | 120 500 | 241 000 |
| Coûts variables | | | |
| Matières premières | 51 500 | 21 300 | 72 800 |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 31 000 | 12 800 | 43 800 |
| Variation de stock | (24 200) | 24 200 | Néant |
| Total des coûts variables | 58 300 | 58 300 | 116 600 |
| Contribution marginale | 62 200 | 62 200 | 124 400 |
| Coûts fixes d'exploitation | 75 000 | 75 000 | 150 000 |
| Bénéfice d'exploitation | (12 800) | (12 800) | (25 600) |

ANNEXE

4

NOMENCLATURE D'UN PRODUIT

NIVEAU 0
(produit fini)

MODULE D'ARMOIRE

• Assemblage

NIVEAU 1
(sous-ensemble)

Caisson

• Assemblage

NIVEAU 2
(composants)

Dessus

Côtés

Derrière

Devant

Portes

• Débitage
• Engin

• Débitage
• Perceuse
• Rainureuse
• Goujonneuse

• Débitage

• Débitage

• Perceuse

NIVEAU 3
(matières premières)

• Mélamine
• Lisière de mélamine

• Mélamine

• Particule

• Mélamine

• Portes
(sous-traitance)

• Quincaillerie
(produit fini)

Le taux de rejet normal

Le taux de rejet normal peut être établi en fonction de :

- **toutes les unités** traitées au point de contrôle;
- **toutes les bonnes unités** ayant passé le point de contrôle.

La première méthode, qui applique le taux de rejet normal à toutes les unités traitées au point de contrôle, est conceptuellement moins exacte, puisqu'elle inclut les unités rejetées anormalement dans le calcul des rejets normaux. Elle surévalue donc les rejets normaux et sous-évalue les rejets anormaux. Toutefois, cet effet est souvent marginal.

La deuxième méthode est néanmoins plus exacte, puisque le nombre de rejets normaux est défini et calculé seulement en fonction des bonnes unités ayant passé le point de contrôle, soit celles qui n'ont pas été rejetées. L'exemple suivant illustre la différence entre les deux méthodes.

Supposons que 10 000 unités ont passé le point de contrôle et que, de ces unités, 8 000 unités ont été terminées et 2 000 unités ont été rejetées. Il n'y avait aucun stock de produits en cours au début et à la fin. Le taux de rejet normal estimé à partir d'un échantillon de 100 observations passées est de 10%.

Si le taux de rejet normal est établi en fonction de toutes les unités traitées au point de contrôle, alors le nombre de rejets normaux est calculé comme suit: $10\,000 \text{ unités} \times 10\% = 1\,000 \text{ unités}$. Par conséquent, les rejets anormaux sont de 1 000 unités (2 000 unités - 1 000 unités).

Si le taux de rejet normal est établi en fonction des bonnes unités ayant passé le point de contrôle, alors le nombre de rejets normaux est calculé comme suit: $8\,000 \text{ unités} \times 10\% = 800 \text{ unités}$. Les rejets anormaux sont donc de 1 200 unités (2 000 unités - 800 unités)

ANNEXE 6 ÉVALUATION DU COÛT DE REVIENT

MATIÈRES PREMIÈRES

Article: modèle B-40

| COMPOSANT | | MATÉRIEL UTILISÉ | DIMENSION FINIE | PERTE (%) | COÛT/M ² (\$) | COÛT (\$) |
|------------------------------------|----------|---------------------|-----------------|-----------|--------------------------|--------------|
| Description | Quantité | | | | | |
| Dessus | 1 | Mélamine | 0,61m x 1,22m | 5 | 47,18 | 10,08* |
| | | Lisière de mélamine | 0,10m x 1,22m | 2 | 4,12 | 0,14 |
| Côtés | 2 | Mélamine | 0,61m x 0,91m | 5 | 94,88 | 15,12 |
| Derrière | 1 | Particule | 0,91m x 1,22m | 5 | 19,77 | 6,30 |
| Devant | 1 | Mélamine | 0,31m x 0,61m | 5 | 46,42 | 2,52 |
| Portes | 2 | Sous-traitance | | | | 10,00 |
| Ensemble | 1 | Quincaillerie | | | | 5,00 |
| Coût des matières premières | | | | | | 49,16 |

*((0,61 x 1,22) x 1,05 x 47,18) / 3,6576 = 10,08\$

ANNEXE 7 ÉVALUATION DU COÛT DE REVIENT

MAIN-D'ŒUVRE DIRECTE

Article: modèle B-40

| COMPOSANT | QUANTITÉ | POSTE DE TRAVAIL | TEMPS STANDARD |
|-----------|----------|------------------|-----------------------|
| Dessus | 1 | Laminage | 2,0 x 1 = 2,0 minutes |
| | | Affilage | 1,0 x 1 = 1,0 minute |
| Côtés | 2 | Laminage | 1,5 x 2 = 3,0 minutes |
| | | Perceuse | 0,5 x 2 = 1,0 minute |
| | | Rainureuse | 1,7 x 2 = 3,4 minutes |
| | | Goujonneuse | 0,7 x 2 = 1,4 minute |
| Derrière | 1 | Laminage | 2,5 x 1 = 2,5 minutes |
| | | Perceuse | 0,5 x 1 = 0,5 minute |
| Devant | 1 | Laminage | 1,0 x 1 = 1,0 minute |
| Portes | 2 | Perceuse | 0,5 x 2 = 1,0 minute |
| | | Total partiel | 16,8 minutes |
| | | Assemblage | 35,6 minutes |
| | | Total général | 52,4 minutes |

| Temps standard | Taux/min* | Avantages sociaux** | Coût*** |
|----------------|-----------|---------------------|----------|
| 52,4 minutes | 0,20 \$ | 25,7 % | 13,17 \$ |

$$* \frac{12,00\$/h}{60 \text{ min}} = 0,20\$/\text{min}$$

| | |
|---------------------|--------------|
| ** Vacances | 4,5% |
| Jours fériés | 4,0% |
| RRQ, RAMQ, AE, RQAP | 11,2% |
| CSST | 6,0% |
| | <u>25,7%</u> |

$$*** \frac{52,4 \text{ min} \times 0,20\$ \times 125,7}{100} = 13,17 \$$$

ANNEXE

8

ORDRE DE FABRICATION

N° _____

 Composant n° _____

Dessin n° _____

 Sous-ensemble n° _____

Révision n° _____

 Produit n° _____

Quantité à produire _____

Date requise _____

CROQUIS, ILLUSTRATIONS OU INFORMATION ADDITIONNELLE

LISTE DES INTRANTS

GAMME DES OPÉRATIONS

| LISTE DES INTRANTS | | GAMME DES OPÉRATIONS | | | |
|--------------------|----------|----------------------|------------------|--------------------|-------------------|
| Description | Quantité | Séquence | Poste de travail | Estimé ou standard | Quantité produite |
| | | | | | |

ANNEXE 10 > RAPPORT QUOTIDIEN DE TEMPS (SUITE)

EXEMPLE DE CODIFICATION DES OPÉRATIONS INDIRECTES

| CODE | DESCRIPTION |
|------|---------------------------------------|
| 500 | Supervision |
| 501 | Réparation et entretien – bâtisses |
| 502 | Réparation et entretien – machinerie |
| 503 | Dessinateurs, ingénieurs, estimateurs |
| 504 | Manutention des matières premières |
| 505 | Temps d'arrêt |
| 506 | Mise en course |
| 508 | Prise d'inventaire |
| 509 | Réparations de garantie |
| 510 | Travail à reprendre |
| 511 | Recherche et développement |
| 512 | Formation |
| 513 | Balayage et nettoyage |
| 514 | Camionneurs (production) |
| 515 | Chariots élévateurs |
| 516 | Gaspillage |
| 517 | Paysagiste et enlèvement de la neige |
| 518 | Prototypes et échantillons |
| 528 | Contrats de travail |
| 529 | Réunion |

ANNEXE 11

SOMMAIRE DES MATIÈRES PREMIÈRES UTILISÉES

N° _____

- Composant
 Sous-ensemble
 Produit

N° _____ d'ordre de fabrication

| Date | N° du bon de sortie | N° du bon d'achat | N° d'ordre de fab. | Description | Quantité réelle | Pourcentages de perte | Coût unitaire | Coût total | Quantité estimée | Écart de quantité | Coût unitaire estimé | Écart de prix |
|------|--|--|-----------------------------|--|--|-----------------------|---------------|---|------------------|--|----------------------|--|
| | 1 | 2 | 3 | | 4 | 5 | | 6 | | 7 | | 8 |
| | Utilisé seulement dans le cas où la quantité apparaissant sur le bon de nomenclature est sous-estimée. | <ul style="list-style-type: none"> Sous-traitance pour réaliser partiellement ou en totalité un composant ou un sous-ensemble; Achat particulier de matières premières pour réaliser un composant ou un sous-ensemble. | Voir la liste des intrants. | Description et quantité apparaissant sur l'ordre de fabrication, sur le bon de sortie ou sur le bon d'achat. | L'évaluation de la quantité de matière d'un composant ou d'un produit fini est faite à partir de leur dimension finie, en tenant compte d'une perte normale. | | | Coût total = Quantité réelle x Pourcentage de perte x Coût unitaire | | Écart de quantité* x Coût unitaire *Écart quantité = Quantité réelle - Quantité estimée | | Écart de prix** x Quantité réelle **Écart de prix = Coût unitaire réel - Coût unitaire estimé |
| | | | | | | | | TOTAL | | | | |

ANNEXE **15**

ANALYSE DE LA CONTRIBUTION MARGINALE

Selon l'ordre de fabrication ou par catégorie

Date : _____

| | RÉEL | | BUDGET | | ÉCART | |
|---|------|---|--------|---|-------|---|
| | \$ | % | \$ | % | \$ | % |
| Ventes | | | | | | |
| Coûts variables | | | | | | |
| Matières premières | | | | | | |
| Main-d'œuvre directe et avantages sociaux | | | | | | |
| Coûts indirects de fabrication | | | | | | |
| TOTAL | | | | | | |
| Marge à la fabrication | | | | | | |
| Autres coûts variables | | | | | | |
| Contribution marginale | | | | | | |

ANNEXE

17

ÉTAT DES RÉSULTATS BUDGÉTÉS

Pour la période se terminant le 31 décembre 2010

SCÉNARIO 1

| | \$ | % |
|---|------------------|--------------|
| Ventes | 5 600 000 | 100,0 |
| Coûts variables | | |
| Matières premières | 1 792 000 | 32,0 |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 1 120 000 | 20,0 |
| Coûts indirects de fabrication | 246 200 | 4,4 |
| Total des coûts variables | 3 158 200 | 56,4 |
| Contribution marginale | 2 441 800 | 43,6 |
| Coûts fixes particuliers | | |
| Amortissement de la R-D | 100 000 | 1,8 |
| Contribution nette | 2 341 800 | 41,8 |
| Coûts fixes communs | | |
| Fabrication | 513 200 | |
| Vente | 410 000 | |
| Administration | 593 000 | |
| Finance | 108 000 | |
| Total des coûts fixes communs | 1 624 200 | 29,0 |
| Bénéfice d'exploitation | 717 600 | 12,8 |

ANNEXE 18

ÉTAT DES RÉSULTATS COMPARATIFS

Pour la période se terminant le 30 septembre 2010 (9 mois)

SCÉNARIO 2-A

| | BUDGET (12 mois) | | RÉEL (9 mois) | |
|---|--|--------------|------------------|--------------|
| | \$ | % | \$ | % |
| Ventes | 2 700 000 | 100,0 | 1 921 000 | 100,0 |
| Coûts variables | | | | |
| Matières premières | 931 500 | 34,5 | 681 955 | 35,5 |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 494 100 | 18,3 | 368 192 | 19,2 |
| Coûts indirects de fabrication | 99 900 | 3,7 | 73 638 | 3,8 |
| TOTAL | 1 525 500 | 56,5 | 1 123 785 | 58,5 |
| Contribution marginale | 1 174 500 | 43,5 | 797 215 | 41,5 |
| Coûts fixes | | | | |
| Fabrication | 305 000 | | 232 000 | |
| Vente | 99 000 | | 73 800 | |
| Administration | 420 000 | | 315 000 | |
| Finance | 144 000 | | 108 000 | |
| TOTAL | 968 000 | 35,9 | 728 800 | 37,9 |
| Bénéfice d'exploitation | 206 500 | 7,7 | 68 415 | 3,6 |
| Seuil de rentabilité réel (9 mois): | $\frac{728\,800 \times 100}{41,5} = 1\,756\,145\$$ | | | |
| Seuil de rentabilité budgétisé (12 mois): | $\frac{968\,800 \times 100}{43,5} = 2\,225\,287\$$ | | | |

ANNEXE 19

ÉTAT DES RÉSULTATS COMPARATIFS

Pour la période se terminant le 30 septembre 2010 (9 mois)

SCÉNARIO 2-B

| | BUDGET (12 mois) | | RÉEL (9 mois) | |
|---|--|--------------|------------------|--------------|
| | \$ | % | \$ | % |
| Ventes | 2 000 000 | 100,0 | 1 650 000 | 100,0 |
| Coûts variables | | | | |
| Matières premières | 690 000 | 34,5 | 585 750 | 35,5 |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 366 000 | 18,3 | 316 800 | 19,2 |
| Coûts indirects de fabrication | 74 000 | 3,7 | 62 700 | 3,8 |
| TOTAL | 1 130 000 | 56,5 | 965 250 | 58,5 |
| Contribution marginale | 870 000 | 43,5 | 684 750 | 41,5 |
| Coûts fixes | | | | |
| Fabrication | 305 000 | | 232 000 | |
| Vente | 99 000 | | 73 800 | |
| Administration | 420 000 | | 315 000 | |
| Finance | 144 000 | | 108 000 | |
| TOTAL | 968 000 | 48,4 | 728 800 | 44,2 |
| Bénéfice (perte) d'exploitation | (98 000) | n/a | (44 050) | n/a |
| Seuil de rentabilité (9 mois) : | $\frac{728\,800 \times 100}{41,5} = 1\,756\,145\$$ | | | |
| Seuil de rentabilité budgétisé (12 mois) : | $\frac{968\,800 \times 100}{43,5} = 2\,225\,287\$$ | | | |

ANNEXE **20**

ÉTAT DES RÉSULTATS COMPARATIFS

Pour la période se terminant le 31 octobre 2010 (2 mois)

SCÉNARIO 3

| | BUDGET | | RÉEL | |
|---|---|--------------|-----------------|--------------|
| | \$ | % | \$ | % |
| Ventes | 833 333 | 100,0 | 823 500 | 100,0 |
| Coûts variables | | | | |
| Matières premières | 166 667 | 20,0 | 187 621 | 22,8 |
| Services extérieurs | 75 000 | 9,0 | 90 249 | 11,0 |
| Main-d'œuvre directe (avantages sociaux inclus) | 141 667 | 17,0 | 161 497 | 19,6 |
| Coûts indirects de fabrication | 30 833 | 3,7 | 35 793 | 4,3 |
| TOTAL | 414 167 | 49,7 | 475 160 | 57,7 |
| Marge à la fabrication | 419 166 | 50,3 | 348 340 | 42,3 |
| Autres coûts variables | | | | |
| Commissions sur ventes | 50 000 | 6,0 | 57 588 | 7,0 |
| Transport sur ventes | 30 000 | 3,6 | 33 821 | 4,1 |
| TOTAL | 80 000 | 9,6 | 91 409 | 11,1 |
| Contribution marginale | 339 166 | 40,7 | 256 931 | 31,2 |
| Coûts fixes | | | | |
| Fabrication | 78 542 | | 76 200 | |
| Vente | 65 000 | | 66 500 | |
| Administration | 102 918 | | 101 372 | |
| Finance | 24 373 | | 24 348 | |
| TOTAL | 270 833 | 32,5 | 268 420 | 32,6 |
| Bénéfice (perte) d'exploitation | 68 333 | 8,2 | (11 489) | n/a |
| Seuil de rentabilité (2 mois) : | $\frac{268\,420 \times 100}{31,2} = 860\,320\$$ | | | |

ANNEXE 21 EXEMPLE RELATIF À LA COMPTABILITÉ PAR ACTIVITÉS

SCÉNARIO 4

1. Coût de production selon le système traditionnel

Taux d'imputation par gâteau: $210\ 000\ \$ / 200\ 000\ \text{kg} = 1,05\ \$/\text{kg}$ de gâteau

| | Gâteau aux raisins | Gâteau aux cerises |
|--|--------------------|--------------------|
| Coût unitaire | | |
| Matières premières | 0,60 \$ | 0,90 \$ |
| Main-d'œuvre directe | 0,14 \$ | 0,20 \$ |
| Coûts indirects de fabrication (1,05 \$ x 1) | <u>1,05 \$</u> | <u>1,05 \$</u> |
| Coût unitaire de production | 1,79 \$ | 2,15 \$ |

2. Coût de production selon la méthode de la comptabilité par activités

| | Gâteau aux raisins | | Gâteau aux cerises | |
|------------------------------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|
| Coût unitaire | | | | |
| Matières premières | 0,60 \$ | | 0,90 \$ | |
| Main-d'œuvre directe | 0,14 \$ | 0,74 \$ | 0,20 \$ | 1,10 \$ |
| Coûts indirects de fabrication | | | | |
| Malaxage | 0,20 \$ | | 0,32 \$ | |
| Cuisson | 0,28 \$ | | 0,42 \$ | |
| Refroidissement | 0,06 \$ | | 0,10 \$ | |
| Glaçage | | | 0,75 \$ | |
| Emballage | 0,24 \$ | <u>0,78 \$</u> | 0,56 \$ | <u>2,15 \$</u> |
| Coût unitaire de production | | 1,52 \$ | | 3,25 \$ |

ANNEXE 21 > EXEMPLE RELATIF À LA COMPTABILITÉ PAR ACTIVITÉS (SUITE)

3. Explication des différences entre les deux méthodes

Les calculs du coût de production 1 et 2 ne diffèrent que par la répartition des coûts indirects de fabrication. La consommation des coûts indirects de fabrication est, par hypothèse, la suivante dans chacune des méthodes :

| | SYSTÈME UTILISÉ EN 2008-2009 | | MÉTHODE DE LA CPA | |
|-----------------|------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | Gâteau aux raisins | Gâteau aux cerises | Gâteau aux raisins | Gâteau aux cerises |
| Malaxage | 50 % | 50 % | 38,5 % | 61,5 % |
| Cuisson | 50 % | 50 % | 40 % | 60 % |
| Refroidissement | 50 % | 50 % | 37,5 % | 62,5 % |
| Glaçage | 50 % | 50 % | | 100 % |
| Emballage | 50 % | 50 % | 30 % | 70 % |

La méthode de la CPA tient compte des particularités dans la consommation de chacune des ressources. Le système utilisé en 2008-2009 suppose à tort que chaque activité contribue également aux gâteaux aux raisins et à ceux aux cerises.

4. Comment l'entreprise pourrait-elle exploiter ces nouvelles données liées à la CPA?

L'entreprise pourrait exploiter ces renseignements aux fins suivantes :

- a) Fixation des prix
- b) Produits à promouvoir
- c) Conception du produit
- d) Amélioration des procédés de fabrication
- e) Prévision des coûts et établissement du budget

BIBLIOGRAPHIE

- ANTHONY, Robert, et Vijay GOVINDARAJAN. *Management Control System*, 11^e édition, New York, Prentice Hall, 2006, 741 p.
- ASSOCIATION CANADIENNE POUR LA GESTION DE LA PRODUCTION ET DES STOCKS, et HEC MONTRÉAL. *Dictionnaire de la gestion de la reproduction et des stocks*, Éditions ACGPS, 1993, 124 p.
- ATKINSON, Anthony A., et autres. *Comptabilité de management: pour une gestion stratégique des coûts*, Montréal, Chenelière Éducation/McGraw-Hill, 1999, 616 p.
- BOISVERT, Hugues, Claude LAURIN, et Alexander MERSEREAU. *La comptabilité de management: prise de décision et contrôle*, 5e édition, Saint-Laurent, Éditions du renouveau pédagogique inc., 2011, 658 p.
- BOISVERT, Hugues (FCMA), HEC Montréal – Chaire internationale CMA d'étude des processus d'affaires, 2004.
- CRÔTEAU, Omer, Félix VERNET, et Hugues BOISVERT. *Prix de revient, planification, contrôle et analyse des coûts*, Saint-Laurent, Éditions du renouveau pédagogique inc., 1981, 928 p.
- GARRISON, et autres. *Fondements de la comptabilité de management: planification, contrôle et prise de décision*, Montréal, Chenelière Éducation/McGraw-Hill, 2004, 868 p.
- GÉLINAS, Francine. *Fondements de la comptabilité financière: une approche dynamique*, 2^e édition, Montréal, Chenelière Éducation/McGraw-Hill, 2007, 944 p.
- KAPLAN, Robert S., et Anthony A. ATKINSON. *Advanced Management Accounting*, 3^e édition, Upper Saddle River (NJ), Prentice Hall, 1998, 816 p.
- SIMONS, Robert. *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, 1^{re} édition, Upper Saddle River (NJ), Prentice Hall, 1999, 792 p.

LEXIQUE

Composant

Élément d'un ensemble ou un intrant dans la composition d'un produit.

Comptabilité par activités (CPA)

Centrée sur le processus et ses activités, la CPA vise une répartition plus adéquate des frais généraux de fabrication entre les différents produits, permettant d'améliorer l'évaluation de leur coût de revient et des facteurs y contribuant.

Coûts incorporables

Coûts faisant partie de l'évaluation du stock au bilan et qui ne peut être considéré comme charge que lorsque le produit est vendu ou que le service est rendu (matières premières, main-d'œuvre directe et frais généraux de fabrication).

Coûts communs

L'ensemble des coûts qui ont été engagés dans le processus de fabrication commun à plusieurs produits.

Coûts complets

Coûts de production prenant en considération la totalité des coûts de production (matières premières, main-d'œuvre directe et frais généraux de fabrication) tout en excluant les frais de distribution.

Coûts non incorporables

Coûts à considérer comme charge à l'état des résultats dès qu'il est engagé.

LEXIQUE > SUITE

Coûts variables

Coûts qui fluctuent en fonction du niveau d'activité d'une entreprise.

Nomenclature

Classification ou règles d'attribution faisant autorité et servant de référence.

Objets de coûts

Produits, services, clients ou toute autre entité dont on veut établir le coût de revient. En règle générale, il s'agit de différents produits dont on veut comparer les coûts.

Seuil de rentabilité

Système prévisionnel permettant de déterminer le niveau d'activité minimal à partir duquel une entreprise devient rentable.

Système de code à barres

Le code à barres permet de limiter les temps de saisie nécessaires au suivi d'un produit dans un processus de fabrication ou d'un document devant circuler au sein d'un service, d'une entreprise ou d'un couple fournisseur-clients.

Temps de mise en course

Établissement du temps écoulé entre la production de la dernière pièce d'un lot et la production de la première bonne pièce du lot suivant.

