

Comparaison de systèmes de gestion des coûts de production

Choix d'une méthode de contrôle des coûts de production :

Coûts de projets vs Coût standard

Le propriétaire/gestionnaire d'une nouvelle entreprise fabrique souvent uniquement sur commande, et la plupart du temps, chaque commande est unique. C'est cette flexibilité qui lui permet de s'insérer dans le marché de son choix. Il connaît en général bien ses coûts et peut donc établir rapidement les prix de vente. Puisqu'il sait ce qui se passe en usine, il ne ressent pas de besoin pressant de se doter d'un système de revue des coûts encourus vs coûts estimés.

L'entreprise grandit et le propriétaire engage des assistants pour le libérer de certaines tâches. Des nouvelles responsabilités et des nouvelles occasions d'affaires l'éloignent de plus en plus de la gestion courante. Bientôt, les estimés sont délégués à une personne de confiance et la gestion de la production s'effectue maintenant plus facilement sans lui, les employés ayant atteint un niveau d'expérience leur permettant de travailler avec plus d'autonomie.

Un élément déclencheur arrive qui force le propriétaire à réaliser que son confort était bien illusoire.

Il doit maintenant réagir. Typiquement la réaction sera d'exiger la revue de toutes les cotations ou estimés et l'implantation d'un système d'accumulation des coûts par commande qui lui permettra de voir si l'estimé des coûts a été respecté : L'entreprise se dote donc de son premier système de contrôle des coûts.

Les années passent et l'entreprise croît. On s'est déjà aperçu que de connaître la rentabilité réelle d'une commande une fois celle-ci livrée ne pouvait être utile que pour la prochaine commande semblable. Et ce, seulement à la condition que les employés se souviennent des raisons derrière une surconsommation de matériel ou de main- d'œuvre. Mais le rythme de production est élevé, les employés se partagent maintenant deux quarts de travail et personne ne se rappelle vraiment pas de ce qui s'est passé lors de la fabrication de la commande en cause; d'ailleurs, n'était-ce pas la commande qu'on avait du interrompre en cours de production parce que le directeur de la planification avait mal jugé les quantités de matériel requises ?

On réalise alors qu'on a dans les mains des tonnes de rapports coûteux à produire et qui ne sont pas orientés vers la résolution des problèmes qu'ils savent bien dégager.

Ça se complique. La direction, maintenant confiante de l'essor de l'entreprise décide de saisir quelques occasions d'achat de matières premières dans des quantités beaucoup plus grandes que nécessaire pour combler la demande créée par les commandes en cours. Les vendeurs utilisent maintenant ces coûts (souvent le plus bas!) pour établir leurs cotations. Mais on ne s'est pas encore doté de système de gestion des stocks et le contrôleur de prix de revient ne sait pas quel coût attribuer à quelle commande. On établit des règles internes pour tenter de palier à cette situation...

Ça se complique encore plus. Une belle commande vient d'entrer mais pour utiliser le stock de matières premières en main, il faudra créer un sous-produit qu'on devra stocker en attendant la demande (cycle annuel). Oui, mais puisque le coût de la commande dépend de la valeur attribuée au sous-produit, il est impératif que ce coût soit déterminé avec exactitude. Or en général, ce sous-produit est fabriqué avec de la matière première beaucoup moins dispendieuse. On établit d'autres règles internes pour palier à cette situation...

Bientôt, il y a tellement d'arbitraire rattaché à l'interprétation des rapports de coûts de commande qu'il faut établir d'autres règles internes pour les interpréter !

Êtes-vous dans cette situation ?

Allez-vous l'être bientôt ?

Si oui, c'est que la gestion des coûts par commande ne répond plus à vos besoins. Or les entreprises bien gérées dans votre situation se sont tournées vers une autre façon de voir le contrôle des coûts de production: La gestion du prix de revient par l'utilisation de la **Méthode du Coût Standard**.

Cette méthode vous propose de regarder le contrôle des coûts en fonction des responsabilités fonctionnelles plutôt qu'en fonction de chaque commande. On reviendra à son fonctionnement plus loin, mais voyons-en ici les caractéristiques et comparons les à celles de la gestion des coûts par commande telle que décrite plus haut.

Le tableau suivant compare les deux systèmes:

Comparaison de systèmes de gestion des coûts de production

Critère	Coût par commande	Coût standard
Contexte d'utilisation souhaitable	<p>Fabrication simple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sur commande • Chiffre d'affaires composé surtout d'un petit nombre de commandes plus importantes. • Achats rattachés à la commande • Production séquentielle et jamais de stocks intermédiaires • Pas de sous-produits 	<p>Fabrication plus complexe :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sur commande ou pour stock • Chiffre d'affaires composé d'un plus grand nombre de commandes. • Achats spécifiques ou non spécifiques • Production séquentielle ou en étapes et création de stocks intermédiaires • Traite facilement les sous-produits
Coût des matières premières basé sur :	<p>Coûts de la facture du fournisseur</p> <p>Il est en pratique impossible d'y rattacher avec quelque précision les coûts afférents chargés par d'autres intermédiaires.</p>	<p>Coût du fournisseur + Coût estimé des frais afférents :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Transport • Douanes + courtage • Entreposage • Assurances
Prix de vente basé sur :	<p>Estimé de coûts d'achat et de production pour la commande</p>	<p>Coût standard des matières premières plus Somme des coûts standards des opérations nécessaires</p>
Rapports de gestion axés sur :	<p>Coût de la commande Vs Coût estimé</p>	<p>Matériel : Variance du Coût d'achat Vs Coût standard établi précédemment en collaboration avec l'acheteur</p> <p>Autres ressources : Par département et bon de production: variance entre les coûts actuels de chaque bon de production comparée aux coûts standards pour les opérations effectuées. Cette variance est brisée entre contrôlable et incontrôlable</p>
Action corrective	<p>Sur la prochaine commande du même client ?</p>	<p>Sur l'opération ayant entraîné une variance contrôlable et indirectement sur l'individu et son chef de département</p>
Intégration aux états financiers	<p>Profit brut = somme des contributions de chaque commande.</p> <p>Puisqu'en général l'analyse par commande se fait indépendamment du système comptable, les résultats sont souvent non concordants.</p>	<p>Profit brut = profit brut utilisant le coût standard comme coût des ventes plus ou moins la somme des variances de la période.</p>

Inefficacités apparaissent aux états financiers ?	Non	Oui : Variances de la période. Gros drapeaux rouges!
---	-----	---

Voyons brièvement comment fonctionne la méthode du coût standard. En premier lieu rappelons les buts visés par l'utilisation de la méthode :

- Dégager les écarts de rentabilité au fur et à mesure qu'ils se produisent; les rattacher à la tâche plutôt qu'au client ou qu'à la commande,
- Imputer ces écarts à un responsable et à la rentabilité d'un département,
- Simplifier l'évaluation des stocks de produits en cours et des produits finis.

Définition d'un coût standard

C'est un coût fixé d'avance après analyse que l'entreprise attache à chaque unité de ressources utilisées dans l'entreprise pour une période donnée.

Comment ceci se présente-t-il en pratique pour chacune des fonctions de l'entreprise ?

Fonction première: L'approvisionnement

Régulièrement l'acheteur analyse les marchés et détermine quels devraient être les prix d'achat incluant les frais afférents ("Landed costs") pour une période arrêtée à venir (Un an, un mois ou une semaine). Ces prix sont revus avec la direction et on s'entend alors pour qu'ils deviennent nos nouveaux coûts standards. A partir de cette date, le système comptable évaluera les inventaires de produits achetés à cette valeur et toutes les différences entre les prix effectivement payés et ces valeurs seront automatiquement imputées au compte de variance du département d'achat.

La revue de ces variances peut révéler que :

1. La variance est due à une tendance irréversible du marché et que l'on devrait revoir les coûts standards immédiatement. À la revue de ces coûts d'achats le système ira automatiquement ré-évaluer tous les produits en cours et produits finis composés de cette matière première. Ce faisant le système va dégager un profit ou une perte de ré-évaluation.
2. La variance est due à une mauvaise décision de l'acheteur: On corrige, demain tout sera entré dans l'ordre!

Fonction seconde : La production

Le travail préliminaire de gestionnaire de production se brise en deux tâches :

1. Déterminer un coût standard pour chacune des ressources à sa disposition: En général on établira des coûts horaires pour la main d'oeuvre par type de spécialité et pour l'utilisation de la machinerie. Ces coûts peuvent aussi être établis sur une autre base que le taux horaire.
2. Déterminer des recettes qui spécifieront le type et la quantité de ressources à utiliser pour chacune des opérations de transformation de l'entreprise. Ces recettes ("**BOM – Bill of Materials**") contiendront la matière première ainsi que les ressources utilisées. On se trouve ainsi à établir un coût standard pour le produit sortant de cette étape de fabrication. (Ce qui facilitera l'évaluation des stocks de produits en cours et qui ouvre la porte à une étape de stockage intermédiaire!)

Le travail se fera par l'émission de bons de travail copiés des **BOM** et ajustés pour les quantités à produire. Une fois le bon de travail complété, un rapport est généré qui explique les différences entre les quantités des ressources telles que déterminées par le **BOM** et les quantités de ressources effectivement consommées.

La revue de ces variances peut révéler que :

- La consommation des ressources s'est déroulée telle que prévue.
- Une sur/sous consommation s'est dégagée auquel cas :
 - La variance est due à un facteur incontrôlable (ie machine mal adaptée; main-d'oeuvre inexpérimentée..) nous indiquant qu'il faut revoir notre BOM avec effet sur coût du produit fabriqué ainsi que sur les coûts de tous les produits utilisant ce produit dans leur BOM.
 - La variance est contrôlable; mauvais usage de la matière première et des autres ressources et que des mesures correctives doivent être pris immédiatement. Demain, tout sera entré dans l'ordre!

Fonction troisième (ou première?): Les ventes

Le travail du vendeur se trouve facilité par le fait qu'en général il peut se baser sur les coûts standards établis par l'acheteur et le gestionnaire de la production pour établir son prix de vente. Puisqu'il travaille avec un coût standard, sa marge de contribution (différence entre coût std et prix de vente) est facilement évaluable et n'est pas affectée injustement par les efficacités ou les inefficacités des gestionnaires des achats ou de la production.

J'espère que ces quelques lignes vous auront permis de saisir les concepts derrière l'utilisation du **Coût Standard**. Bien qu'un peu plus lourd à implanter, il offre des avantages indéniables dans les environnements où un système de coût plus simple ne réponds plus aux besoins.

Les logiciels DCision ERP supportent et la Gestion des Coûts par Commande (Job Costing) et la Gestion des Coûts Standard.