

## Table des matières

Introduction : Les coûts.....	7
Partie I : L'architecture générale des systèmes de coûts .....	9
1 Le Modèle général de calcul de coûts.....	10
1.1 Le périmètre .....	10
1.2 Les objets.....	12
1.3 La mise en relation du périmètre et des objets .....	13
2 Ressources et sources d'information.....	16
2.1 Les types de ressources .....	16
2.1.1 Les ressources acquises et transformées.....	16
2.1.2 Potentiels et savoir-faire .....	17
2.2 Les sources d'information sur les ressources .....	18
2.2.1 Le système comptable .....	18
2.2.2 Les données techniques .....	19
2.3 Etude du traitement de ressources .....	21
2.3.1 Coût historique ou coût standard.....	21
2.4 Affectations conventionnelles .....	23
2.5 Le traitement des charges représentant une capacité.....	24
3 Les unités d'analyse du périmètre .....	26
3.1 La nature des unités d'analyse.....	26
3.1.1 Le modèle produit .....	27
3.1.2 Le modèle hiérarchique .....	28
3.1.3 Les liens entre unités d'analyse.....	29
3.2 Approfondissement de l'étude des unités d'analyse.....	32
3.2.1 Absence d'unités d'analyse.....	32
3.2.2 L'unité d'analyse temporaire.....	32
3.2.3 Une solution intermédiaire, le groupe de ressources au sein d'une unité d'analyse .....	34
3.3 Traitement de la capacité au niveau des unités d'analyse .....	35
4 Les bases d'allocation .....	38
4.1 La nature des bases d'allocation.....	38
4.2 Rôle des bases d'allocation dans la simplification des systèmes de coûts.....	40
4.3 Etude technique : le calcul du coût unitaire des bases.....	42
5 Le calcul de coût.....	45
5.1 Nomenclatures et bases d'allocations.....	45
5.1.1 Nomenclature et bases unitaires .....	45

5.1.2	Nomenclatures et bases d'allocations hétérogènes.....	47
5.2	Les fiches de coût.....	49
5.3	Les objets de coût.....	51
5.3.1	Les unités d'analyse, premiers objets de coût .....	52
5.3.2	Le produit.....	52
5.3.3	Les objets multiples.....	54
Partie II : Analyse des éléments de différenciation des systèmes de coûts .....		57
6	Une ontologie des systèmes de coûts .....	58
6.1	Éléments pour une ontologie des systèmes de coûts .....	58
6.1.1	Les ressources.....	58
6.1.2	L'organisation .....	59
6.1.3	Les objets à évaluer .....	60
6.1.4	L'Entité pivot des systèmes de coûts : l'unité d'analyse.....	60
6.2	Structure générale des systèmes de coûts.....	61
6.3	Illustration de l'ontologie par quelques cas.....	62
6.3.1	Sélection de quelques systèmes connus. ....	63
6.3.2	Le coût complet simple .....	63
6.3.3	Coût de production des produits.....	64
6.3.4	Coût par activités et processus .....	64
7	Le système de coût comme outil de gestion.....	66
7.1	La représentation simplifiée des relations organisationnelles .....	66
7.1.1	Les premiers systèmes et la domination de la fonction de production. ....	66
7.1.2	Un repositionnement des fonctions dans des systèmes récents.....	68
7.2	La philosophie gestionnaire.....	71
7.2.1	La main d'œuvre directe mère de l'analyse et de l'action.....	71
7.2.2	La création de valeur nouveau credo de l'action.....	72
8	Le diagnostic des systèmes de coûts .....	74
8.1	Quelle pertinence pour la gestion des ressources ? .....	74
8.1.1	Unités d'analyse et gestion des ressources.....	74
8.1.2	Gestion des ressources et lois de causalités.....	75
8.2	Quelle pertinence pour le calcul de coûts ?.....	76
8.2.1	De la valeur physique à la valeur fonctionnelle .....	77
8.2.2	De la valeur transactionnelle à la valeur relationnelle.....	78
8.3	Quelle pertinence pour la gestion de la performance .....	79
8.3.1	De la performance financière à la performance équilibrée.....	79
8.3.2	De la performance locale à la performance transversale.....	80

8.4	Pertinence technique : Les phénomènes de subventionnement.....	81
8.4.1	Définition.....	82
8.4.2	Subventionnement au niveau des ressources.....	82
8.4.3	Subventionnement au niveau des unités d'analyse.....	83
8.4.4	Subventionnement au niveau des objets.....	86
9	Illustration de l'évolution des systèmes de coûts .....	90
9.1	Une entreprise de sous-traitance (V1) .....	90
9.2	De la sous-traitance vers l'autonomie (V2).....	94
9.3	L'autonomie stratégique(V3) .....	99
	Conclusion.....	110
	Bibliographie.....	111
	Liste des figures .....	115
	Liste des tableaux .....	115
	Index.....	117

## Introduction : Les coûts

S'il est un terme et une pratique communs à pratiquement toutes les organisations c'est bien celui de coût. Ce succès ou ce besoin a conduit progressivement au développement d'outils sous l'appellation de méthode de calcul de coûts puis plus récemment de systèmes de coûts. La diversification des organisations et leur complexification conjuguées avec les possibilités de traitement de l'information démultipliées ont conduit à la fin du siècle dernier à une explosion de l'offre de systèmes de coûts. Si cette situation semble pouvoir répondre adéquatement aux demandes spécifiques des utilisateurs, elle pose un redoutable défi à l'enseignement. Il est impossible de présenter l'ensemble des méthodes, et faute d'une théorie générale il est également impossible de justifier l'inévitable choix que chaque enseignant ou formateur réalise. Pour sortir de cette situation, il est nécessaire de monter en abstraction, de factoriser pour employer un terme cher aux mathématiciens et aux spécialistes du traitement des données. Le parallèle entre la technique du calcul de coût et l'informatique est riche d'enseignement. Si l'on remonte au début des années 1960, nous constatons la présence de deux techniques de traitement des données, la comptabilité analytique et l'informatique naissante avec ses premiers langages, le Cobol et le Fortran. Depuis, l'informatique a réalisé un effort sans précédent d'abstraction conduisant à la standardisation de méthodes d'analyse et d'écriture de plus en plus puissantes sans que cela ne nuise à la diversification de l'offre de services, bien au contraire. Pendant le même temps, la comptabilité analytique, devenue par mimétisme anglo-saxon, la comptabilité de gestion, a suivi un chemin inverse. Faute d'un socle commun, l'offre de méthodes diversifiées s'est faite sur la base de l'affirmation d'une originalité irréductible portée par le nom. Cette situation a été confortée par les travaux de recherche menés depuis les années 1990 en la matière. Tous font l'impasse sur l'analyse des pratiques qui se cachent derrière les noms ou acronymes déclarés, s'interdisant ainsi toute possibilité de montée en abstraction.

Notre ambition est d'offrir une approche radicalement différente de celle proposée dans les ouvrages pédagogiques disponibles. Nous présentons un modèle général de calcul de coûts. Son caractère général permet ensuite d'aborder n'importe quel système en ayant comme référence non plus son nom mais ses règles de construction et ses modalités de fonctionnement.

Mais avant d'aborder la construction de ce modèle général, il faut s'arrêter sur les usages du calcul de coût. On n'imagine pas calculer des coûts pour le simple plaisir du calcul. Il faut donc s'interroger sur les objectifs poursuivis au travers de ces calculs. La première utilisation qui ressort des études auprès des utilisateurs est l'évaluation des objets (produits ou services au sens le plus général). Cette évaluation est, sauf exception, faite pour des besoins externes : répondre à un appel d'offre, préparer une mise en marché, revoir sa grille tarifaire, évaluer le stock, etc. La seconde utilisation du calcul de coûts est l'aide à la gestion des ressources. Il s'agit de la gestion des coûts par opposition au calcul des coûts. Le poids de la fonction de production est-il trop important ? Au sein de la fonction de distribution, les coûts de livraison ne sont-ils pas trop élevés ? A quel niveau de coût peut-on envisager l'externalisation de la logistique ? Etc. Enfin, il est possible de noter une troisième utilisation visant à peser sur l'orientation des comportements d'un certain nombre d'acteurs au sein de l'organisation. Afficher un dérapage des coûts dans un service peut conduire les agents concernés à modifier leur comportement, la présentation des coûts de non qualité est un moyen largement utilisé pour améliorer la qualité de la production ou de service, l'introduction du calcul de coûts dans les services publics vise à modifier le comportement des hommes politiques comme celui des agents, etc.

Répondre à ces trois usages est un défi difficile à relever. Aucun système n'étant parfait de ces trois points de vue, c'est de la confrontation des possibilités du système mis en place et

des attentes relatives à ces trois dimensions que découle le diagnostic de pertinence, clé de la satisfaction future vis-à-vis du système choisi.

L'équilibre entre ces trois attentes est spécifique à chaque organisation et explique le besoin de systèmes différenciés. Nous nous attacherons à analyser les capacités de réponse à ces questions en fonction des règles de construction sans prétendre fournir une grille générale, tant les combinaisons possibles entre les paramètres de conception des systèmes de coûts et les attentes sur ces trois dimensions sont nombreuses.

Cet ouvrage aborde dans une première partie les éléments nécessaires à la définition de l'architecture générale des systèmes de coûts et à sa personnalisation. La seconde partie, après avoir esquissée une ontologie des systèmes de coûts, développe les dimensions non techniques nécessaires à la compréhension et à l'évaluation de la pertinence des systèmes de coûts avant de présenter dans un dernier chapitre l'évolution simultanée d'une entreprise et de son système de coût.