

# La nouvelle comptabilité des coûts

YVON PESQUEUX  
BERNARD MARTORY

GESTION

puf

La nouvelle comptabilité  
des coûts

comptabilité  
des coûts

YVES RAGGEX

RAYMOND BARTOY

8°V  
110152

*collection*

---

*G E S T I O N*

NC  
65

92270 12071021-10

# La nouvelle comptabilité des coûts

~~93~~  
2095278

YVON PESQUEUX

*Professeur au groupe HEC*

ET

BERNARD MARTORY

*Professeur à l'Université Paris-Sud*



PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE

DL-16 01 1996 01559

La notation  
comptabilité  
des coûts

YVES ROBERT

Professeur à l'Université de Paris

GERMAIN HANOTON

Professeur à l'Université de Paris

ISBN 2 13 047144 7

ISSN 0764-2237

Dépôt légal — 1<sup>re</sup> édition : 1995, décembre

© Presses Universitaires de France, 1995  
108, boulevard Saint-Germain, 75006 Paris



## Sommaire

*Avant propos*, 11

*Première partie*

**L'alchimie des coûts**

### **1. Le coût, mesure ou évaluation ?, 17**

Introduction : nouvelle conception de l'entreprise, nouvelle conception du coût, 17

#### **1. Approche critique de la typologie utilisée en comptabilité des coûts, 18**

1.1. La définition générale du coût, 19

1.2. La transcription de l'activité générale de l'entreprise par les coûts, 20

1.3. Les coûts vus comme instruments de la comptabilité des coûts, 21

1.4. L'analyse de l'activité de l'entreprise : le coût fonctionnel, 22

1.5. Les méthodes de calcul des coûts, 25

1.6. Intégrer la prévision - les coûts préétablis, 28

1.7. Conclusion d'étape, 28

1.8. La hiérarchie des coûts établie dans le PCG, 29

#### **2. Les différentes définitions de la notion de charge (ou de frais), 30**

2.1. L'axe charges fixes - charges variables, 31

2.2. L'axe charges directes - charges indirectes, 32

2.3. Le croisement des deux axes, 33

2.4. Le cube de la partition des coûts, 34

#### **3. Le coût et la décision, 36**

3.1. Coût moyen et coût marginal, 37

3.2. Le degré d'autonomie du décideur par rapport aux composantes du coût, 37

- 3.3. Coût déterminé et coût discrétionnaire, 38
- 3.4. La réversibilité des coûts, 39
- 3.5. Le degré de dépendance du coût par rapport à la décision, 40
- 3.6. Le coût et l'horizon prévisionnel, 41
- 3.7. Le coût d'opportunité, 41
- 3.8. Coût interne - coût externe, 42
- 3.9. Les coûts éteints, 42
- 3.10. Les coûts cachés, 42
- 3.11. Synthèse 1 : le coût et la décision, 43
- 3.12. Synthèse 2 : le coût et la décision, 44

#### 4. Les évolutions du concept de coût, 45

- 4.1. Une méthode renouvelée d'évaluation du principe de l'attachement : les coûts concentriques, 45
- 4.2. Coûts joints (liés), 45
- 4.3. Le générateur de coût (cost driver), 46
- 4.4. Le coût total d'un projet (life cycle cost), 47
- 4.5. Synthèse : les évolutions du concept de coût, 48

Conclusion : l'estimation du coût, phase préparatoire à toute décision, 48

## 2. Les coûts : supports du pilotage, 51

### 1. Les coûts, supports des choix, 51

- 1.1. L'estimation du coût prépare la décision, 51
- 1.2. Le niveau d'un coût est toujours l'expression d'un choix, 52
- 1.3. Le coût est un indicateur de gestion et d'administration, 54

### 2. Les coûts et les prix, 56

- 2.1. Le contexte de la relation coût - prix, 58
- 2.2. Les prix de cession internes, 61

### 3. Les coûts, les quantités, le temps, 64

- 3.1. L'évolution du coût en fonction des quantités produites, 66
- 3.2. L'évolution du coût dans le temps, 67
- 3.3. Les coûts de transaction, un concept explicatif plus qu'un outil, 71

### 4. Coût unitaire, coût total et marge, 72

- 4.1. Variabilité des charges et variabilité des coûts, 72
- 4.2. Typologie des coûts et analyse des charges, 74
- 4.3. L'analyse de la rentabilité : la notion de marge, 76

*Deuxième partie*

**Etude des modèles des coûts**

**3. Le modèle du coût de revient complet, 81**

1. Les grilles d'analyse des charges proposées par la comptabilité analytique, 82

1.1. Le passage des charges de la comptabilité générale à celles de la comptabilité analytique, 82

1.2. L'analyse des charges et les liens avec l'organisation, 82

1.3. Le perfectionnement de la notion de centre d'analyse, 84

1.4. Le compte d'exploitation analytique, 85

1.5. Le compte d'exploitation élémentaire par activité, 86

1.6. Les différences d'incorporation, 87

2. Le passage des charges aux coûts : La difficulté de répartition des charges indirectes, 87

3. Les principes de base du modèle du coût complet, 89

4. La méthode du coût de revient complet, 90

4.1. Principes de fonctionnement de la méthode, 91

5. Les prestations réciproques entre centres auxiliaires, 92

5.1. L'imputation en cascade, 93

5.2. Les prestations réciproques entre centres auxiliaires, 93

5.3. Illustration du problème des prestations réciproques, 94

6. Le design to cost (de la conception du produit au coût), 95

6.1. Introduction aux coûts standards, 96

6.2. La détermination des standards, 96

6.3. Intérêts et limites de la fixation des standards, 98

7. L'intégration de l'analyse charges fixes - charges variables et l'imputation rationnelle des charges fixes, 99

7.1. Position du problème à partir d'un exemple, 100

7.2. La technique de l'imputation rationnelle des charges fixes, 101

7.3. La notion d'activité normale, 102

7.4. Conclusion - remarques critiques, 103

8. Le calcul de coûts concentriques, 104

**4. Modèle du coût complet : illustrations et cas, 107**

1. La société de fonderie, 107

2. Cas Plastex, 112



3. Cas Chauss, 124
4. Cas Les usines chimiques de l'ouest, 129
5. **Le modèle du coût partiel et la méthode du Direct Costing**, 143
  1. Le seuil de rentabilité, 144
    - 1.1. Définition du seuil de rentabilité et du point-mort, 145
    - 1.2. Quelques représentations graphiques du seuil de rentabilité, 146
    - 1.3. Formule de calcul du seuil de rentabilité, 150
    - 1.4. La mise en œuvre de l'analyse en termes de seuil, 152
    - 1.5. Le dépassement de l'analyse en termes de seuil de rentabilité, 155
    - 1.6. Conclusion sur la notion de seuil de rentabilité, 160
  2. La méthode du coût partiel (ou direct costing), 161
    - 2.1. Rappel terminologique : niveau de variabilité et mode d'imputation des charges, 161
    - 2.2. Présentation de la méthode du coût partiel, 163
  3. Un exemple d'arbitrage entre productions sur la base du coût partiel - un exemple simplifié, 167
  4. Cas Société des textiles de Rouen, 169

### *Troisième partie*

#### **Des coûts pour la décision**

6. **Le coût marginal**, 177
  1. Coût moyen et coût marginal, deux concepts issus de la théorie économique, 177
  2. Le coût marginal et sa mise en œuvre, 180
    - 2.1. La détermination du coût marginal, 180
    - 2.2. Le problème de l'indivisibilité des charges et le coût marginal, 180
    - 2.3. Principes du raisonnement marginaliste, 181
    - 2.4. Exemple d'utilisation du coût marginal : le dilemme du VRP, 182
    - 2.5. Corrigé du cas : le dilemme du VRP, 184
  3. Illustration : La société des calvados normands, 185
7. **Le coût des capitaux**, 193
  1. Le calcul de l'amortissement économique, 193
  2. Le coût de l'autofinancement, 195

3. La minimisation du coût du capital, 196
  4. Les temps et les rythmes de fonctionnement des équipements, 198
    - 4.1. Exemple, 199
    - 4.2. L'arbitrage temps - coût : la réduction des délais élève les coûts de production, 201
  5. Le contexte de l'évaluation, 202
    - 5.1. La décision d'investir, 203
    - 5.2. Typologie des investissements, 204
  6. Pratiques actuelles de l'évaluation, 206
  7. Les nouvelles technologies et les enjeux en termes d'investissement, 209
    - 7.1. Un peu de terminologie, 209
    - 7.2. La problématique de l'intégration des fonctions, 211
    - 7.3. La problématique de la flexibilité, 211
    - 7.4. La problématique de la communication, 213
    - 7.5. La technologie et ses concepts, 214
    - 7.6. Conclusion : La nécessité d'investir et ses problèmes d'évaluation, 215
  8. Conclusion : nouvelles technologies, nouveaux enjeux du calcul des coûts, 217
- 8. Le coût de la main-d'œuvre, 219**
1. A la recherche du coût moyen de la main-d'œuvre, 220
    - 1.1. Le coût de la main-d'œuvre et des charges sociales, 220
    - 1.2. Le niveau des coûts secondaires pour une organisation, 221
    - 1.3. Le coût tertiaire : ensemble des frais de gestion de la main-d'œuvre, 222
  2. Un exemple : le coût total d'un personnel sous contrat à durée déterminée dans le bâtiment, 224
  3. Les comparaisons internationales des coûts et performances de la main-d'œuvre : la France en position médiane pour les coûts, 225
  4. La détermination de la productivité de la main-d'œuvre, 229
    - 4.1. La productivité physique du travail, 229
    - 4.2. La productivité économique de la main-d'œuvre, 230
    - 4.3. Les arbitrages flexibilité/coût de la main-d'œuvre, 231
  5. La comptabilité analytique sociale, 232
    - 5.1. Le champ de la comptabilité analytique sociale : le comptable interpellé, 233
    - 5.2. Les coûts sociaux et leur détermination, 233
    - 5.3. Le choix d'une logique de calcul des coûts sociaux, 236

6. Les méthodes de la comptabilité analytique sociale, 238
  - 6.1. La réunion des faisceaux d'indicateurs, 238
  - 6.2. Le recours à l'analyse marginale, 238
  - 6.3. Les études coûts - avantages, 240
  
9. La méthode des surplus et l'analyse des performances, 243
  1. Présentation de la méthode des surplus, 244
    - 1.1. Les principes de l'analyse, 244
    - 1.2. Mode de détermination du surplus de l'organisation, 245
    - 1.3. Détermination et répartition du surplus global, 247
  2. La mise en œuvre de la méthode dans un exemple, 249
    - 2.1. Présentation des comptes de résultat, 249
    - 2.2. La détermination du surplus de productivité, 251
    - 2.3. La répartition du surplus, 252
  3. Difficultés de mise en œuvre et intérêts de la méthode, 253
    - 3.1. La dissociation quantité - prix, 253
    - 3.2. Les problèmes d'évaluation, 255
    - 3.3. Le premier outil d'une analyse socio-économique, 255
  4. Une réflexion élargie sur la notion de performance économique, 258
    - 4.1. A propos du concept de valeur ajoutée, 258
    - 4.2. L'impact du développement de la production sur la valeur économique, 260
  
10. La comptabilité d'activité, 265
  1. Les bases de l'analyse, 265
  2. La notion de référence : l'activité, 270
  3. La démarche de la comptabilité d'activité, 273
  4. L'analyse d'activité et le calcul des coûts, 276
    - 4.1. L'évolution proposée dans le calcul des coûts, 276
    - 4.2. De la comptabilité d'activité à la gestion par les activités, 278
    - 4.3. Budgétisation par activité, 279
    - 4.4. Conclusion : une comptabilité pour « l'entreprise système », 281
  5. Cas Société Mécanique, 282

BIBLIOGRAPHIE, 287



## Avant-propos

---

*Il y a cinq ou six décennies, la comptabilité sortit peu à peu des officines administratives où se tenaient les livres de comptes et descendit dans les ateliers : les besoins de la gestion venaient de conduire au calcul du coût des produits et à l'élaboration progressive, par les hommes de production essentiellement, des outils et des méthodes qui constituèrent ce que l'on appela d'abord la comptabilité industrielle et qui devint ensuite la comptabilité des coûts à mesure que ses méthodes s'affinaient. Il s'agissait essentiellement de révéler les coûts de fabrication des produits et de déterminer quelques prix de revient.*

*Les procédures de calcul garderont longtemps, en héritage des pères qui présidèrent à leur naissance, des caractères de la comptabilité industrielle des origines, aussi bien dans leurs méthodes, leurs objectifs que leur champ d'étude. Jusqu'à une date récente, en effet, les procédures comptables se sont intéressées au patrimoine corporel et à sa gestion. Il était normal alors que les calculs de coûts concernent, en priorité, les produits et leur fabrication, les capitaux matériels et leur accumulation ; l'économie centrée sur les objets donnait naissance à la comptabilité des produits.*

*Depuis quelques décennies, l'évolution du système de contraintes économiques, légales, éthiques dans lequel évoluent les organisations conduit à un élargissement du champ de l'étude des coûts : la comptabilité des coûts reste le système d'information traitant des coûts que l'organisation subit ou impose à son environnement mais son domaine d'intervention s'est étendu à de nouveaux types de coûts. Ainsi, les procédures de calcul dépassant le champ strict de la détermination du coût des produits - qui reste toujours parmi leurs objec-*

tifs - ont vu s'élargir leur champ d'étude : l'analyse des coûts est devenue support de la décision.

Enfin, au cours des dernières années, les comptables ont vu la nécessité de prendre en compte, dans les calculs de coûts, les enjeux stratégiques associés au développement des organisations. Ainsi, le poids de l'intégration des progrès technologiques, l'importance des nouvelles formes de création de la valeur, les conditions renouvelées de la concurrence, la volonté d'apprécier et de développer une performance globale... ont imposé la nécessité d'intégrer les modèles de calculs de coûts dans des systèmes plus globaux d'information. La référence taylorienne implose partout ; dans toutes les organisations, l'économie des systèmes complexes donne progressivement naissance à un système d'information renouvelé sur les coûts. Celui-ci organise, de façon aussi cohérente que possible et de la manière la plus adaptée au cas de chaque organisation, dans ce que nous avons qualifié de "nouvelle comptabilité des coûts", à la fois une détermination pertinente des coûts élémentaires et leur intégration dans des modèles de calcul propres à éclairer les décisions dans un nouvel environnement.

Cet ouvrage veut être le reflet fidèle des fondamentaux et des pratiques autour des ces trois acceptions progressives des systèmes de comptabilité des coûts. Il traite donc des principes, c'est-à-dire de ceux qui servent de base incontournable à toute réflexion, des modèles intégrateurs, y compris des plus récents et enfin des systèmes éclairant le pilotage des organisations. Les uns et les autres sont illustrés de cas et de leurs corrigés.

Il comporte trois parties :

- la première traite des concepts liés aux coûts, essentiellement dans la problématique des rapports entre les champs de décision et les types de calculs des coûts ;
- la seconde aborde les modèles de calcul des coûts notamment sur la base des arbitrages classiques entre calculs des coûts partiels et coûts complets ;
- la dernière partie entre dans la dialectique fondamentale et récurrente du coût et de la décision, avec le coût marginal, la prise en compte des investissements en nouvelles technologies...

La méthode d'exposition répond à un double objectif :

- réaliser une approche didactique débouchant sur l'exposé systématique des méthodes avec des cas d'illustration ;

— *présenter les utilisations importantes tant au niveau de l'activité industrielle qu'à celui des services, en les replaçant toujours dans leur contexte.*

*Ce livre s'adresse donc aux responsables de gestion désireux de connaître les méthodes actuelles de calcul des coûts et le champ de leur utilisation possible, aux étudiants, débutants ou non, aux spécialistes qui doivent utiliser ou présenter ces méthodes, aux personnes préparant un examen ou un concours de recrutement, là où la comptabilité des coûts est présente dans les épreuves.*



## Première partie

# L'alchimie des coûts

### Introduction

La première étape de ce projet a été de définir le cadre de la recherche. Il s'agit de comprendre comment les entreprises peuvent réduire leurs coûts sans sacrifier la qualité ou la satisfaction client. Cette recherche se concentre sur les entreprises manufacturières, en particulier celles qui produisent des biens durables. Les données sont collectées à partir de sources secondaires et primaires, et sont analysées à l'aide de méthodes quantitatives et qualitatives.

Les objectifs de la recherche sont de définir le cadre de la recherche, de collecter des données, d'analyser les données et de présenter les résultats. Les résultats de la recherche sont présentés sous forme de tableaux et de graphiques, et sont discutés dans le chapitre final.

Enfin, il est important de noter que cette recherche est une contribution à la littérature existante sur le sujet, et qu'elle peut être utilisée pour guider les décisions des entreprises.

— Quels sont les objectifs de ce projet ?

— Pourquoi choisir ce thème de recherche ?

Une réponse rapide à ces deux questions peut s'obtenir en deux temps :

1. L'industrie a connu une augmentation des coûts pendant une longue période, ce qui a entraîné une baisse de la compétitivité. Les entreprises cherchent donc à réduire leurs coûts pour rester compétitives sur le marché.



Les autres points

## L'alignement des coûts

---

# Le coût, mesure ou évaluation

## Introduction

Le point de départ de cette réflexion se situe sur le plan de savoir si les coûts sont une mesure ou une représentation. Un examen critique des définitions possibles de la notion de coût montre leur extrême diversité ; une boutade exprime bien les difficultés liées à cette diversité : « dans 80 % des cas, les utilisateurs du concept de coût ne savent ce dont ils parlent et, dans les 20 % restants, il y a de bonnes chances pour qu'ils ne parlent pas de la même chose ».

C'est pourquoi, dans la plupart des cas, on définit le coût en fonction de l'usage qui en est fait. Les coûts s'inscrivent dans l'action, leur rôle de représentation de ce qui a été, de ce qui est ou de ce qui sera, est donc essentiel.

Savoir si les coûts sont une mesure ou une représentation implique donc de répondre à une double interrogation :

- quels sont les objectifs d'une mesure ?
- pourquoi mesurer sur la base des coûts ?

Une réponse rapide à ces deux questions peut s'effectuer en trois temps :

1 / Connaître *a priori* le comportement des coûts constitue une aide précieuse pour prévoir et planifier. Les coûts sont alors faits pour déterminer les choix ou pour avoir un point de comparaison, en

se situant dans l'univers des prix. On retrouvera ici les approches en termes de charges fixes-charges variables qui aboutissent, entre autres, aux analyses de point mort, direct costing, coût marginal, bref, l'univers de la rentabilité. C'est aussi le cas de la dynamique des coûts pour allouer des ressources, approches précieuses dans le contexte de la budgétisation.

2 / Valoriser, à un instant donné, différents éléments comme les stocks et les produits, c'est-à-dire se situer dans un contexte qui possède des liens étroits avec la comptabilité générale.

3 / Evaluer, *a posteriori*, le résultat des actions, ce qui va permettre de comparer les réalisations aux prévisions, le calcul des écarts. On retrouve surtout ici les approches en coût de revient complet.

Derrière ces réponses se profile le problème du choix des systèmes de comptabilité des coûts, en liaison avec les enjeux des nouvelles conceptions en matière d'organisation, elles-mêmes dépendantes des nouvelles technologies de production. Par ailleurs, ces systèmes de comptabilité des coûts ne peuvent être perçus en dehors des conceptions possibles des systèmes d'information, eux-mêmes liés aux opportunités offertes par les moyens de traitement. S'ajoute encore le questionnement lié à ce qu'il est possible de faire des coûts discrétionnaires, c'est-à-dire ceux pour lesquels il manque une référence vis à vis des activités qu'ils représentent. En résumé, et c'est la question qui se trouve au cœur de cet ouvrage, il s'agit de mettre en correspondance les nouvelles conceptions de la gestion et de l'organisation avec les évolutions de la comptabilité des coûts. Autrement dit, quels sont les problèmes posés par les systèmes de mesure et de traitement choisis en fonction de la représentation que le manager peut se faire de l'usage de ces coûts.

## **1. Approche critique de la typologie utilisée en comptabilité des coûts**

Nous abordons ici une approche critique des définitions de la comptabilité des coûts telles qu'elles ont été présentées par le plan comptable général. Les définitions ont été classées selon leur position

par rapport au temps (*a priori* ou *a posteriori*) puis selon les méthodes de calcul. C'est pourquoi, dans l'approche de cette notion, la rigueur des concepts, à la fois dans leur définition et dans leur utilisation est très importante. C'est le rôle assigné à la comptabilité des coûts d'aller chercher dans les comptes, et plus globalement dans les informations de l'entreprise, ce qui permettra de calculer les coûts de façon pertinente.

### 1.1. La définition générale du coût

La définition proposée situe cette notion dans l'espace et dans le temps.

« Le coût est une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable.

Un coût est défini par les trois caractéristiques suivantes :

- le champ d'application du calcul : un moyen d'exploitation, un produit, un stade d'élaboration du produit... ;
- le contenu : les charges retenues, en totalité ou en partie, pour une période déterminée ;
- le moment du calcul : antérieur (coût préétabli), *a posteriori* (coût constaté) à la période considérée ».

C'est toujours le montant du coût que l'on cherche à connaître lorsque se pose le problème de prendre telle décision ou d'effectuer tel ou tel choix. Cette définition pose le problème de la place de l'observateur et C. Riveline (cf. bibliographie) propose la définition suivante : « le coût d'une décision ou d'un événement est, pour un observateur déterminé, l'échéancier des différences entre toutes les dépenses effectives prises en compte par cet observateur si la décision est appliquée ou l'événement réalisé, et les dépenses effectives prises en compte par le même observateur dans un scénario de référence à préciser ». Il ajoute : « les aspects financiers de la décision ou de l'événement doivent faire l'objet d'échéanciers distincts ». Cette définition souligne bien la relativité du coût à un observateur mais il ne faut pas pour autant en conclure que l'on a déterminé le coût de ce que l'on observe ! On ne trouvera jamais que l'évaluation d'une décision.

## 1.2. La transcription de l'activité de l'entreprise par les coûts

### • Le coût d'acquisition

« Le coût d'acquisition d'un bien s'obtient en ajoutant les éléments suivants :

- le prix convenu (après déduction des taxes légalement récupérables), c'est-à-dire le montant en francs résultant de l'accord des parties à la date de l'opération, auquel s'ajoutent éventuellement les frais d'acquisition proprement dits : droits de mutation, honoraires, frais d'actes ;
- les frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du bien ou pour son entrée en magasin (par exemple : frais de transport, frais d'installation et de montage...).

En d'autres termes, calculer le coût d'acquisition consiste à dire que le coût d'un bien ne s'arrête pas à son prix mais à tous les frais nécessaires à sa mise à disposition dans l'entreprise. Si nous ne prenons pas en compte ces éléments dans la vie courante - car nous faisons l'hypothèse que se déplacer pour faire des achats est logique et noyé dans les frais de fonctionnement d'un ménage - ce n'est pas le cas des entreprises qui, elles, emploient des acheteurs, doivent les rémunérer et développer toute la logistique correspondant à l'achat.

### • Le coût ajouté

« Coût de l'activité propre de l'entreprise, ajoutée par celle-ci aux achats de biens et services utilisés ». C'est donc l'évaluation de l'activité d'entreprise. Il fait référence au concept plus connu de valeur ajoutée mais il ne faut pas oublier qu'il faut attendre la vente pour que ce coût ajouté se transforme en valeur ajoutée.

Le coût ajouté contient, en germe, la performance de l'entreprise en ce qu'elle doit les transformer en valeur ajoutée. La vision contemporaine de ce coût repose sur la distinction entre *coûts de valeur ajoutée* et *coûts de non valeur ajoutée*, c'est-à-dire ceux liés à des activités comme la vérification du bon fonctionnement du pro-

duit, la maintenance assurée dans l'entreprise, que le client ignore totalement au point qu'il tentera, surtout, de ne pas les acheter.

L'expression « serrer les boulons » vise d'ailleurs, autant que possible, à maîtriser les coûts de non valeur ajoutée ; le talent des repreneurs d'entreprises consiste, justement, à ne pas reprendre ces coûts avec les entreprises acquises.

Les fondements de la comptabilité des coûts sont issus de la comptabilité industrielle, calquée sur la gestion des manufactures. Elle relève donc d'une mesure de la genèse de la valeur ajoutée en fonction de la perception que l'on avait du processus de production. Elle se base, en particulier, sur les nomenclatures de produits alors que les tendances actuelles poussent vers une genèse de la valeur ajoutée issue du processus, donc des activités.

### **1.3. Les coûts vus comme instruments de la comptabilité des coûts**

#### **• Le coût approché**

« Coût employé en cours de période de calcul pour des raisons de commodité et non pas en vue d'une analyse de gestion. Ce coût est obtenu par des moyens divers (référence à la période précédente, prix de vente corrigé par une réfaction forfaitaire...). Son caractère principal est de ne présenter, avec les coûts réels, que des différences relativement faibles ».

Par exemple, au lieu de s'entêter, dans une sous-unité en charge du transport, à vouloir prévoir un coût des carburants, le coût approché permet de les prendre en compte dans l'analyse à partir d'une base forfaitaire, en s'épargnant cette difficulté.

On retrouve le principe de récursivité puisque l'on définit un coût par un coût. Dans ce contexte pointe le passage de la mesure à l'évaluation. Toutefois, le PCG donne à l'évaluation une dimension réduite.

#### **• Le coût de cession**

« Valeur conventionnelle, différente du coût de revient, qui est choisie par l'entreprise pour céder ses produits (biens et services) d'un établissement de l'entreprise à un autre ».

Les prix de cession interne matérialisent ce coût de cession. C'est donc un instrument très important dans le domaine de la facturation interne. La difficulté réside dans la fixation du niveau du coût de cession.

On dispose de deux références :

- le coût de production complet ;
- le prix du marché.

Mais il existe une ambiguïté entre le *prix à court terme*, défini ponctuellement à partir des signaux de marché et le *prix à long terme* (plus dynamique mais flou). Ce concept est intéressant car il boucle avec la gestion financière dès lors que le coût de cession identifie les prix de cession entre centres de responsabilité ou sociétés distinctes d'un même groupe mais il doit être analysé avec beaucoup de précautions. Si la performance d'une division n'est mesurée qu'à partir de sa faculté à réaliser du profit dont la validité est légitimée par le ratio bénéfices/actif, le prix de cession interne permet de calculer ce bénéfice mais on manque l'essentiel, c'est-à-dire la manière dont ce bénéfice a été réalisé.

#### **1.4. L'analyse de l'activité de l'entreprise : le coût fonctionnel**

C'est le « coût total de charges concernant :

- soit l'ensemble d'une « fonction » de l'entreprise (approvisionnement, production...) ;
- soit certaines parties de l'entreprise concourant à l'exercice d'une fonction (magasin X, atelier Y) ».

Le PCC propose ainsi deux lignes d'analyse :

- soit une évaluation concernant l'ensemble d'une fonction de l'entreprise, la difficulté étant alors de la définir ;
- soit une évaluation de certaines parties de l'entreprise concourant à l'exercice d'une fonction, la difficulté reposant sur la manière dont la prestation de cette partie s'effectue.

Toute la difficulté pratique repose sur la vision que l'on peut avoir de la division de l'entreprise en fonctions et services. Cette vision peut

être illustrée par une parabole, celle de l'épi et de la gerbe. Si une gerbe est perçue comme une somme d'épis, il est alors possible d'analyser chaque épi en lui-même. S'il l'un d'entre eux est cassé, il est envisageable de le jeter, sans pour autant remettre en cause l'existence de la gerbe. En d'autres termes, la performance de chaque centre d'activité est considérée *a priori* comme étant évaluable indépendamment de celle des autres. Si l'on applique cette logique à la problématique de l'alternative faire ou faire-faire, il faudra bien veiller aux conséquences. Dans ce contexte, si le coût du service est inférieur à ce qui peut être facturé par une société extérieure et que l'on opte pour cette solution, on se prive à tout jamais de la possibilité un jour de « savoir-faire » et de la maîtrise technique correspondante. Les pertes potentielles d'impact sur l'activité principale peuvent être importantes et par ailleurs, on ne bénéficiera plus des gains d'apprentissage. Mais il faut également tenir compte de la non-réversibilité du temps de l'histoire. C'est le cas de l'Europe occidentale qui a raté la vague technologique de la première industrie des composants intégrés tandis que le Japon accumulait, au même moment, de l'expérience en ce domaine au point de devenir ensuite le leader.

Par ailleurs, et toujours pour revenir à la logique du service lui-même, le supprimer revient à augmenter *les coûts de transaction* dont certains sont invisibles car, dans l'évaluation des processus, les coûts dont on dispose ne donnent pas forcément une vision claire de ce qui est. Le risque, à terme, est celui de l'implosion car, à force de sous-traiter, on finit par transformer l'entreprise en une société d'ingénierie. Il est possible, en ce sens, de comparer Nike, qui sous-traite intégralement sa production, d'Adidas, qui en fabriquait l'essentiel. Pour Adidas, les difficultés de gestion et les coûts de transformation seront bien plus considérables si cette société veut s'engager dans la voie de la sous-traitance car elle n'a pas été d'emblée, comme d'autres, conçue comme une société d'ingénierie. Il n'est pas aussi aisé de redéployer le processus que de le concevoir d'emblée.

Si, au contraire, on considère la gerbe indépendamment des épis, cela revient à percevoir l'entreprise indépendamment de ses composantes en pensant qu'elle est plus que la sommation simple de ses centres d'activité. Il n'est donc pas grave de gérer une activité sous-optimale car la perte relative du surcoût lié à cette activité est faible par rapport aux exigences d'existence de l'entreprise. Il existe donc une contradiction à laquelle la comptabilité des coûts ne sait pas répondre et qui est de savoir comment arbitrer entre le profit à court terme et le profit à long terme.



Seul le temps permet de savoir si l'on a affaire à l'épi ou à la gerbe. C'est pourquoi des tentatives d'acquisition d'expérience partagée ont lieu entre entreprises différentes, par le biais des joint-venture, par exemple, ces tentatives étant susceptibles de réconcilier l'épi et la gerbe.

En fait derrière l'idée de coût fonctionnel, il y a un concept technique simple mais une réalité stratégique complexe. Cette approche en termes de coût fonctionnel repose sur deux visions divergentes :

- celle qui s'attache à une définition large de l'activité ;
- celle qui réduit l'activité en cause à son aspect visible.

Ainsi, l'appréciation générale qu'il est possible de porter sur la définition du plan comptable général est qu'il s'agit plutôt d'une non définition. Il aurait été plus judicieux de prendre la définition sous l'angle de l'activité plutôt que sous l'angle de la fonction. Le PCG induit une vision restreinte et taylorienne marquant la volonté de percevoir les fonctions indépendamment les unes des autres, donc sans volonté d'intégration des fonctions.

Il définit ainsi deux grands types de coûts fonctionnels méritant, à ses yeux, d'être distingués des autres :

- **Le coût de distribution**

« Coût comprenant exclusivement les charges directes et indirectes afférentes à l'exercice de la fonction distribution ».

- **Le coût de production**

« Le coût de production d'un bien s'obtient en ajoutant les éléments suivants :

- le coût d'acquisition des matières consommées pour la production du bien ;
- les autres coûts engagés par l'entreprise au cours des opérations de production, pour amener le bien à l'endroit et dans l'état où il se trouve, c'est-à-dire les charges directes de production, dans la mesure où ces dernières peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ; en sont exclus, sauf exception dûment justifiée, les frais financiers, les frais de recherche et de développement, les frais d'administration générale pour autant que ces frais puissent être individualisés ».

Cette approche est assez difficile car il faut fixer la frontière de la fonction étudiée. Où commence la vente ? A la commercialisation ou déjà au niveau de la conception ?

Le coût de distribution est ainsi réduit à ce qui est visible, laissant planer le flou sur les zones intermédiaires entre la production et la distribution. Le coût de production s'obtient par sommation simple d'éléments auxquels on se réfère. La limitation du raisonnement est d'autant plus fâcheuse que la recherche-développement, fonction importante à l'heure actuelle, n'a pas été distinguée et que le résultat de son activité prédétermine largement le niveau des coûts qui sera constaté au niveau de la production.

### 1.5. Les méthodes de calcul des coûts

Elles reposent sur deux visions :

- celle du coût complet qui privilégie la distinction charges directes - charges indirectes ;
- celle du coût partiel qui privilégie la distinction charges fixes - charges variables.

#### • Le coût complet

« Coût constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées par tout traitement analytique approprié : affectation, imputation ».

L'affectation est le cas le plus simple à analyser et concerne les éléments directement imputables à ce que l'on évalue (charges directes et/ou variables d'un produit comme la matière) tandis que l'imputation concerne ce qui n'est pas aisément affectable (charges indirectes et/ou de structure). C'est la méthode la plus ancienne, d'apparence rationnelle car on va traiter et répartir l'ensemble des charges, mais qui suppose, en fait, un grand nombre d'hypothèses de calcul, donc forcément discutables.

#### • Le coût de revient

« Coût complet d'un produit au stade final, coût de distribution inclus ». Ce qui compte est bien le moment du calcul puisque le coût

de revient est le résultat de l'application de la *méthode des sections homogènes*.

Cette méthode a longtemps été privilégiée et constituée, en elle-même, une réduction de la sociologie administrative française. Définie à partir de 1928 par une commission dirigée par le lieutenant-colonel Rimailho, elle marque pleinement ce que doit la gestion, en France, à l'intendance militaire du fait de la faiblesse numérique de la bourgeoisie entrepreneuriale et de son manque d'intérêt pour la gestion. La France, disposant par ailleurs d'un corps technique de gradés compétents en matière de gestion, rendus disponibles par la brièveté de la carrière militaire a donc confié la gestion de ses entreprises à des personnes qui reproduisent le modèle d'intendance militaire. La méthode des sections homogènes relève de cette tendance (section, alignez-vous, je ne veux voir qu'une tête...).

Elle repose, en effet, sur la définition de sections homogènes, l'homogénéité étant liée à l'activité de la section. Elles se positionnent, le plus souvent, suivant la logique du processus de production, chaque section répondant à une étape avec, en amont, ce qui est nécessaire au bon fonctionnement du processus (l'approvisionnement), en aval, la distribution. Les sections ainsi définies sont de deux ordres, *les sections auxiliaires* qui fourniront des prestations aux sections principales et *les sections principales* qui fourniront des prestations aux produits et services qui ont été définis et dont on cherche à calculer le coût. Ces prestations se réalisent par le biais d'*unités d'œuvre*, destinées en même temps à caractériser l'activité des sections. Les charges indirectes (par rapport au produit) sont ainsi affectées dans les sections.

Cette approche souffre de plusieurs critiques :

- c'est une approche qui boucle sur elle-même car la section (ou centre d'analyse) se définit par rapport à l'activité qui se synthétise elle-même par l'unité d'œuvre ;
- cette vision du coût complet est née dans un contexte taylorien dans lequel l'activité pouvait être aisément qualifiée en fonction d'une unité d'œuvre, la main d'œuvre directe, ce qui facilitait ensuite la mesure des rendements ;
- dans le même ordre d'idée, et en complément de l'approche précédente, cette méthode ne favorise pas le raisonnement en intégration de fonctions (de la conception à la fabrication, par exemple) ;
- le dénominateur commun monétaire gomme la réflexion essentielle sur l'activité. Or, la seule utilité de l'unité monétaire est de permettre les comparaisons. La monnaie n'est pas un instrument qui

résiste à l'épreuve du temps du fait de l'érosion monétaire mais aussi à cause du changement du niveau relatif des prix des produits. Enfin, si « le temps, c'est de l'argent », la réciproque ne peut être acceptable car l'argent n'est pas du temps et les indicateurs physiques, même non comparables, ont un rôle à jouer dans l'évaluation des activités.

• Le coût partiel

« Coût constitué par des charges intervenant à un stade d'analyse intermédiaire.

Les principaux coûts partiels sont :

- le coût variable ;
- le coût direct ».

• Le coût variable

C'est le « coût constitué par des charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges obtenues et la variation des produits obtenus ».

C'est le cas des consommations de matières associées à la production et de beaucoup de charges engendrées par l'exploitation courante. La difficulté est que chacune de ces charges a une fonction de variation particulière par rapport à l'activité. Le raisonnement global de variabilité est donc, en pratique, sans signification. Le concept est pertinent, sa mise en pratique impossible.

• Le coût direct

C'est le « coût constitué par :

- des charges qui lui sont directement affectées : ce sont, le plus généralement, des charges opérationnelles (ou variables) ;
- des charges qui peuvent être rattachées à ce coût sans ambiguïté même si elles transitent par des centres d'analyse ; certaines de ces charges sont opérationnelles (ou variables), d'autres sont de structure (ou fixes) ».

Si le coût variable consiste à se positionner par rapport à l'activité, le coût direct consiste à se positionner, de plus, par rapport au produit ou au service. En fait, on a fait intuitivement du coût direct un coût variable.

Par ailleurs, il est important de prolonger les définitions du PCG :

- tout ce qui n'est pas considéré comme variable en fonction d'une référence n'est pas forcément fixe ; les références de variabilité étant nombreuses (activité, production par exemple), il existe une multitude de coûts variables qui se recoupent en partie ;
- la même remarque vaut pour le coût direct, le critère utilisé permettant de distinguer le direct du reste est contingent à l'analyse effectuée si bien que tout ce qui n'est pas direct est sans signification *a priori*.

La méthode de référence des coûts partiels est le *direct costing* ; elle consiste, après avoir défini des produits ou d'autres éléments (activités, services), à affecter à ceux-ci ce qui est variable ou ce qui est direct (voir plus avant chapitre 6).

### 1.6. Intégrer la prévision - les coûts préétablis

C'est le « coût évalué *a priori*, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts. Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit "standard", il présente généralement le caractère d'une "norme" ».

Cette approche est essentielle dans la mise en place d'une démarche prévisionnelle et la construction d'outils de pilotage. On espère un coût de production de « X » F dont la construction est détaillée ; en comparaison avec les réalisations, ceci permettra de déterminer où le dérapage et les économies ont eu lieu, donc de mieux piloter le processus.

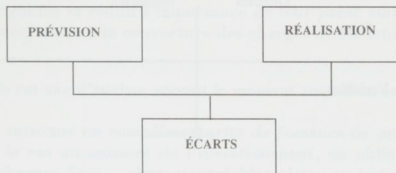
### 1.7. Conclusion d'étape

Le calcul des coûts, dans les conditions actuelles des activités se heurte à de nombreux obstacles méthodologiques. Il peut être symbolisé par un polyèdre dont on ne verrait à chaque fois qu'une des

faces. Le problème devient alors de savoir en quoi une partie est représentative du tout (propriété d'holonomie des systèmes). Par ailleurs, si l'on parle de « face » ou surface, c'est que la lecture est réduite à ce que perçoit aisément l'œil humain : le plan ; et c'est également dans ce contexte que les outils de représentation des coûts (le tableau) ont été développés.

### 1.8. La hiérarchie des coûts établie dans le PCG

COUT A PRIORI	COUT A POSTERIORI	
Coût préétabli (méthode)	Coût complet (méthode)	Coût partiel (méthode)
COUT STANDARD	COUT D'ACHAT + COUT AJOUTE  COUT DE REVIENT  COUT FONCTIONNEL	COUT VARIABLE  COUT DIRECT
	COUT APPROCHE	
	COUT DE CESSION	



Contrôle de gestion

Participant d'une démarche de transmission de fictions ou de savoirs rendus difficiles d'accès par le temps, cette édition numérique redonne vie à une œuvre existant jusqu'alors uniquement sur un support imprimé, conformément à la loi n° 2012-287 du 1<sup>er</sup> mars 2012 relative à l'exploitation des Livres Indisponibles du XX<sup>e</sup> siècle.

Cette édition numérique a été réalisée à partir d'un support physique parfois ancien conservé au sein des collections de la Bibliothèque nationale de France, notamment au titre du dépôt légal. Elle peut donc reproduire, au-delà du texte lui-même, des éléments propres à l'exemplaire qui a servi à la numérisation.

Cette édition numérique a été fabriquée par la société FeniXX au format PDF.

La couverture reproduit celle du livre original conservé au sein des collections de la Bibliothèque nationale de France, notamment au titre du dépôt légal.

\*

La société FeniXX diffuse cette édition numérique en accord avec l'éditeur du livre original, qui dispose d'une licence exclusive confiée par la Sofia – Société Française des Intérêts des Auteurs de l'Écrit – dans le cadre de la loi n° 2012-287 du 1<sup>er</sup> mars 2012.

Avec le soutien du

