

# Chapitre 1. Introduction aux coûts

## *Learning outcomes*

Les objectifs de ce chapitre sont :

- de définir ce qu'est un coût et de comprendre son utilité
- d'établir les différents types de coûts et leur lien avec la prise de décision
- d'établir des règles de comportement des coûts
- de resituer chaque coût dans une démarche de performance

Dans ce chapitre nous allons aborder des typologies de coûts qui serviront de base pour les modèles étudiés dans les chapitres suivants.

---

## **Introduction**

La comptabilité de gestion a pour objectif de donner une information pertinente pour accompagner la prise de décision dans l'organisation. C'est une comptabilité à destination des gestionnaires de l'organisation, elle n'a pas vocation à informer les parties prenantes externes. Peu soumise à la réglementation, elle peut prendre des formes variées et détailler l'information selon les choix de l'organisation. Dans cette comptabilité la connaissance des coûts est importante. Elle permet d'établir la consommation des ressources et ainsi leur allocation entre les différentes activités. Elle permet aussi de comprendre les résultats et d'éclairer la prise de décisions et enfin elle sert de base à l'évaluation des performances des managers. Elle répond aussi à quelques obligations légales, concernant la valorisation de certains biens, notamment les stocks.

La comptabilité de gestion, ou plus précisément la comptabilité analytique ou calcul des coûts, a pour objet la maîtrise des coûts. Elle établit un lien entre les coûts et la prise de décision au travers de la compréhension du comportement des coûts. C'est-à-dire elle cherche à savoir ce qui les déclenche, ce qui les fait varier et les conséquences qu'ils induisent. Cette connaissance des coûts permet de mieux les anticiper et de les intégrer efficacement dans les choix stratégiques et opérationnels de l'organisation.

Pour mieux appréhender un coût, il est nécessaire dans un premier temps de le définir, savoir ce qui le compose, pour ensuite le calculer. Un coût est généralement défini comme une somme de charges. C'est la vision comptable. Elle s'appuie généralement sur une évaluation au coût historique enregistré par la comptabilité financière, c'est-à-dire sur la quantification monétaire d'une décision passée. Mais un coût peut aussi être défini comme le montant sacrifié pour achever un objectif particulier. Il donne une information de coût ou de manque à gagner en lien avec la décision à prendre. Il s'appuie alors sur une valeur actuelle. Nous aborderons dans ce chapitre différents types de coûts au travers de la comptabilité et au travers de la prise de décision. Nous nous intéresserons aussi au concept de système de coûts lié à la chaîne de valeur et à la chaîne logistique.

## 1. L'analyse des coûts dans une approche comptable

La comptabilité financière enregistre, sous forme de représentation quantifiée, les opérations réalisées par l'entreprise. Cet enregistrement est établi au **coût historique**. La dénomination de coût historique signifie la valorisation des biens à leur coût d'acquisition, pour un bien acheté, ou à leur coût de production, pour un bien fabriqué, c'est-à-dire à leur coût au moment de leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise. La comptabilité financière enregistre notamment sous forme de charges, l'emploi ou la consommation d'une ressource. Une charge correspond ainsi à une diminution du patrimoine.

### 1.1. Les charges retenues pour le calcul des coûts

La comptabilité analytique est orientée vers une compréhension des coûts dans une approche plutôt économique contrairement à la comptabilité financière qui est encadrée par la législation. De ce fait, même si elle se base sur les enregistrements de la comptabilité financière, quelques différences subsistent, comme le montre le schéma ci-dessous.

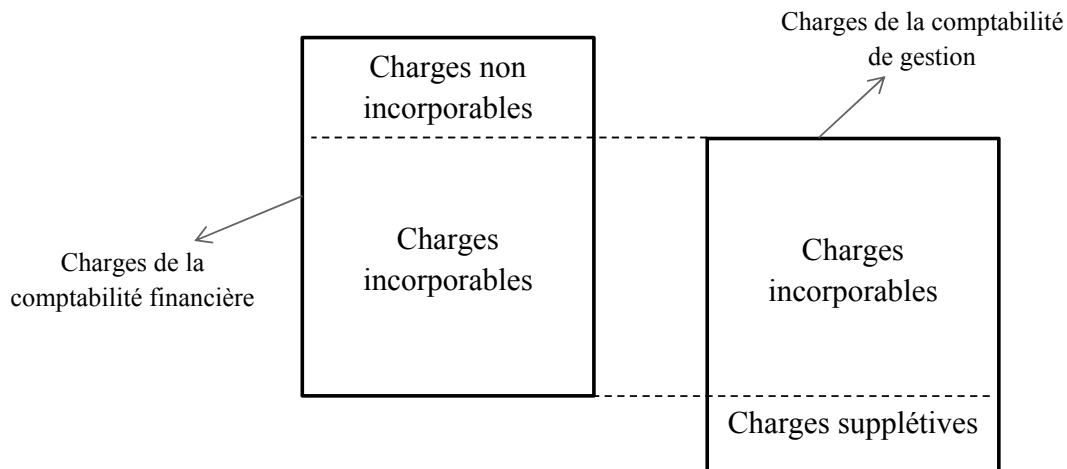


Figure 1-1 : Les charges reprises dans chaque comptabilité

**Les charges incorporables** sont celles qui sont prises dans les deux formes de comptabilité et qui représentent la majorité des enregistrements. Il est à noter cependant que ces charges peuvent être obtenues à partir d'un calcul différent de celui qui avait servi à l'enregistrement initial, par exemple un calcul d'amortissement peut différer.

La dotation aux amortissements est bien une charge incorporable car présente dans les deux formes de comptabilité, mais pas pour le même montant.

**Exemple** : soit un matériel d'une valeur de 100 000 € qui est amorti comptablement et fiscalement selon la règle de l'amortissement linéaire. La durée de vie du bien étant de 8 ans, la dotation annuelle se monte à 12 500 €, soit un huitième du montant du matériel. Pour le calcul des coûts, la dotation aux amortissements est établie en proportion du volume de production prévu. Si la

production sur les 8 ans est estimée à 800 000 pièces et que la première année il est prévu de produire 50 000 pièces, alors la dotation de la première année sera prise en compte pour :

$$x = \frac{100000}{800000} \times 50000 = 6250 \text{ €}$$

**Les charges non incorporables** sont celles qui, bien qu'enregistrées en charges selon la loi comptable, ne sont pas forcément reprises dans la comptabilité de gestion car ne relèvent pas de l'activité courante et normale de l'entreprise et ne sont donc pas perçues comme significatives pour l'analyse des coûts. Il s'agit de charges dues à des événements rares ou exceptionnels, comme celles liées à un litige ou un imprévu. Il peut aussi s'agir de charges en lien avec des exigences réglementaires mais sans réels fondements économiques, comme des dotations aux amortissements des frais d'établissement, des dotations aux amortissements dérogatoires ou des dotations aux provisions réglementées.

**Exemple** : une dotation aux provisions pour catastrophe naturelle, comme une inondation des locaux due à de fortes pluies, peut être considérée comme une charge non incorporable car exceptionnelle et imprévue.

**Les charges supplétives** ne sont pas enregistrées en comptabilité financière mais présentent néanmoins une signification pour l'analyse des coûts. Il s'agit par exemple d'une dotation aux amortissements sur un bien déjà totalement amorti, qui vient formaliser le coût d'utilisation d'un bien. Cela peut être aussi le coût d'une ressource financière, comme le capital. Les dividendes ne sont pas considérés comme des charges, mais représentent cependant le coût d'utilisation de la ressource financière.

**Exemple** : l'achat d'un matériel est financé par une augmentation de capital de 80 000 €, les actionnaires exigent une rémunération du capital de 8 %. Cette rémunération correspond à un coût lié à l'exploitation de ce matériel.

En résumé, la première étape du calcul des coûts consiste à établir la base d'information sur laquelle vont se fonder les analyses, c'est-à-dire à définir l'ensemble des charges de la comptabilité de gestion, appelées aussi charges incorporables, selon la relation suivante :

$$\text{Charges de la comptabilité de gestion} = \text{charges de la comptabilité financière} \\ + \text{charges supplétives} - \text{charges non incorporables}$$

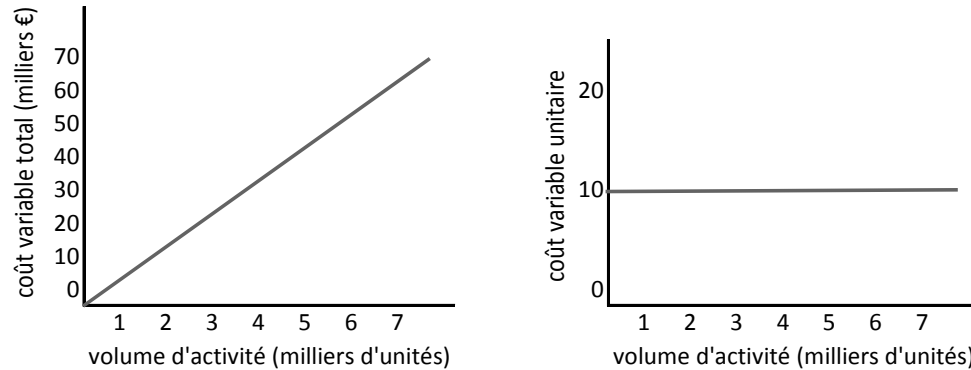
## 1.2. Typologies de coûts

Le calcul des coûts est fondé sur un regroupement de charges. Plusieurs typologies de coûts existent car elles répondent à différents niveaux d'analyse, que nous détaillerons tout au long de cet ouvrage. Nous allons notamment aborder les typologies les plus fréquemment utilisées comme les coûts variables ou fixes, et les coûts directs ou indirects.

### 1.2.1. Coûts variables ou fixes

Un **coût variable** est un coût dont le montant total fluctue en fonction du volume d'activité. Le coût variable à l'unité est supposé constant. Le coût variable total est souvent représenté sous forme d'une équation linéaire où l'inconnue est le volume d'activité :

$Y = aX$ , où  $Y$  est le montant variable total,  $X$  le volume d'activité et  $a$  le coût variable unitaire.

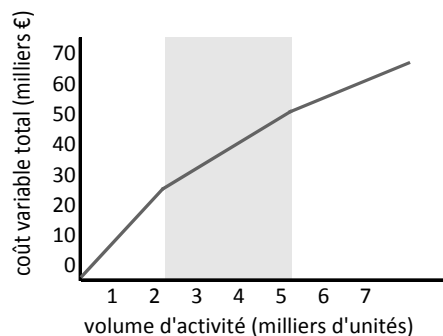


**Figure 1-2 : Représentation graphique du coût variable**

Le coût variable total fluctue avec le niveau d'activité quand le coût variable unitaire reste égal à 10 € quel que soit le niveau d'activité.

Le coût variable total est supposé exactement proportionnel au volume d'activité, mais cette relation peut subir des ruptures suite, par exemple, à des changements de tarif et dans ce cas nous avons une relation linéaire par palier d'activité.

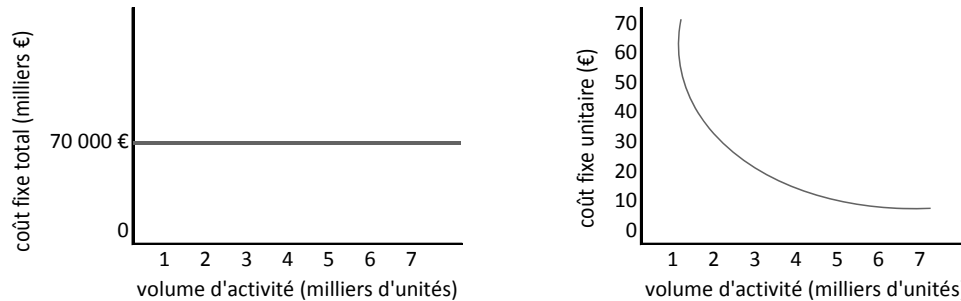
**Confère le graphique ci-dessous :** en supposant que les chiffres du graphe sont en milliers, cela pourrait donner l'exemple suivant : le coût unitaire est de 10 € jusque deux mille pièces puis il passe à 9,90 € entre deux mille pièces et cinq mille pièces et au-delà il est de 9,80 €.



**Figure 1-3 : Coût variable total (données en milliers d'unités)**

**Exemple de coût variable** : la matière consommée pour produire un bien. Le montant total de la consommation de matière varie en fonction du volume de production requis.

**Le coût fixe** est un coût dont le montant total est invariant avec le niveau d'activité. Ci-dessous à gauche, quel que soit le niveau d'activité le loyer d'une usine, par exemple, est de 70 000 € par mois.

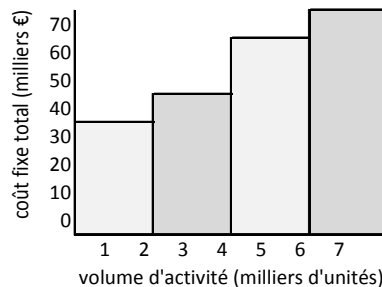


**Figure 1-4 : Représentation graphique du coût fixe**

Ce coût fixe total ramené à l'unité diminue quand le niveau d'activité augmente. Nous constatons ci-dessus sur le schéma de droite que 70 000 € de coût fixe donne un coût unitaire de 70 € pour un volume de 1 000 pièces, mais n'est plus que de 10 € par unité pour un volume d'activité de 7 000 pièces. Les coûts fixes sont généralement composés de charges liées à la structure mise en place, elle-même établie en référence à une capacité de production déterminée.

**Exemples de coût fixe** : les charges liées au personnel employé ; les matériels utilisés par l'entreprise, etc.

Les coûts fixes proviennent des frais engagés sur les éléments structurels de l'organisation pour assurer le maintien des opérations sur le long terme. Cette structure mise en place peut, à partir d'un certain niveau d'activité, être saturée et nécessiter de nouveaux investissements. Le coût fixe lié à ces éléments de la structure va ainsi évoluer par palier d'activité à chaque fois qu'un nouvel investissement est réalisé.



**Figure 1-5 : Coût fixe qui évolue par palier avec l'activité**

La distinction entre coût variable et coût fixe donne un éclairage sur le comportement des coûts et permet d'établir des prévisions de rentabilité en lien avec différentes hypothèses d'activité.

### 1.2.2. Coûts directs ou indirects

Une autre approche des coûts permet de distinguer coût direct et coût indirect.

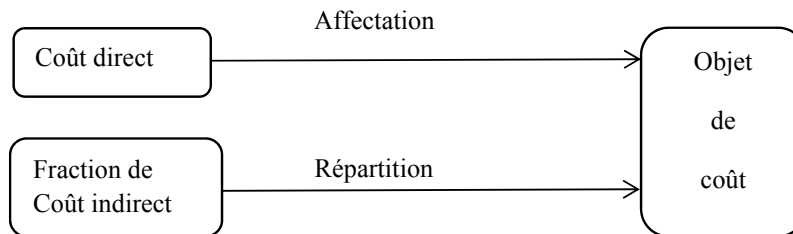
**Un coût direct** est un coût que l'on peut affecter immédiatement à l'objet de coût, c'est-à-dire sans avoir besoin d'établir des calculs intermédiaires. C'est une charge spécifique à l'objet étudié.

**Exemple** : le coût de la matière première incorporée à un produit, le coût de la main d'œuvre directe à un produit.

**Un coût indirect** correspond à un coût qui n'est pas immédiatement lié à l'objet de coût. Il sera nécessaire de réaliser des calculs intermédiaires et de choisir des clés de répartition pour établir une relation entre le coût et l'objet de coût.

**Exemple** : les salaires du personnel d'encadrement dans une usine multi production représentent une charge indirecte pour l'un ou l'autre des produits de l'usine.

Quand une charge est allouée à un objet de coût, on qualifie d'affectation le fait d'attribuer une charge directe à l'objet de coût mais on parle de répartition le fait de calculer la fraction de la charge indirecte attribuée à l'objet de coût.



**Figure 1-6 : Allocation des coûts (d'après Horngren et al., 2009)**

**Un objet de coût** est l'élément particulier pour lequel les gestionnaires cherchent à établir un coût.

Objets de coût	Illustration
Un produit	Ordinateur (chez Dell)
Une prestation de service	Réparation d'un véhicule (garage)
Un projet	Mise en place d'un ERP
Une activité	Passer une commande fournisseur
Une division de l'organisation	Département achat ; atelier

Attention, un coût est direct ou indirect selon l'objet de coût étudié. Par exemple, le coût d'utilisation d'une chaîne de production est une charge directe du service production, mais une charge indirecte du produit A, si cette même chaîne de production fabrique plusieurs produits.

Ces deux typologies de coûts peuvent être combinées et nous avons ainsi :

- des coûts directs variables. Exemple : la matière première, etc. ;
- des coûts directs fixes. Exemple : la main d'œuvre directe ou les dotations aux amortissements ou frais annexes d'un matériel dédié à une production spécifique, etc. ;
- des coûts indirects variables, assez rares. Exemple : l'énergie consommée par une machine multi production, etc. ;
- des coûts indirects fixes. Exemple : les charges liées à des biens commun, comme l'usine, ou à du personnel d'encadrement, etc.

D'autres typologies de coût peuvent exister comme celle qui regroupe les charges autour des phases d'élaboration d'un produit ou d'un service et nous donne un coût de recherche et développement, un coût d'achat, un coût de production, un coût de distribution, etc. Nous reviendrons, à l'occasion des calculs des coûts des produits sur ces typologies.

## 2. L'analyse des coûts pour la prise de décision

Une autre façon d'aborder les coûts est non pas de se focaliser sur les charges enregistrées en comptabilité, mais d'appréhender la notion de charges significatives pour la prise de décision. **Un coût est dit significatif ou pertinent** pour la prise de décision s'il est modifié par celle-ci. Un coût pertinent est un coût supplémentaire entraîné par une décision. Tous les coûts inchangés par la décision que l'on prend ne sont donc pas des coûts pertinents.

**Exemple** : accepter une nouvelle commande en production peut nécessiter d'acheter plus de matières premières, ce qui correspond à un coût pertinent, et peut ne pas obliger à modifier la masse salariale, qui ne correspond donc pas dans ce cas à un coût pertinent.

Une décision passée peut avoir engendré des coûts qui perdurent aujourd'hui et ne peuvent pas pendant un certain temps être remis en cause, on parle alors de « *sunk cost* » souvent traduit par « coût irrécupérable ». Ces « *sunk cost* » sont des coûts non pertinents car ils ne sont pas modifiés par la décision actuelle.

**Exemple** : un hangar de stockage a été loué il y a deux mois pour une durée d'un an. Pendant les 10 mois à venir cette location apparaîtra dans les coûts de l'entreprise et ne sera pas modifiée par la prise de décision. Si le hangar n'est pas pleinement rempli, les décisions peuvent porter sur une meilleure utilisation de cette capacité oisive mais pas sur sa location, qui est un choix déjà réalisé.

« Le coût d'une décision résulte de la comparaison entre les recettes et dépenses si elle est prise, et les recettes et dépenses si elle n'est pas prise », les coûts liés à des décisions antérieures n'ont donc pas à être pris en compte (H. Bouquin, 2008).

**Exemple** : une étude de projet a démarré il y a quelques mois et a déjà coûté 100 000 €, et il reste 150 000 € à engager. Mais aujourd'hui un projet plus innovant est envisagé. Pour choisir l'option la plus intéressante pour l'entreprise, seuls les coûts et avantages à venir sur les deux projets seront retenus. Dans les deux cas, les 100 000 € déjà engagés n'interviendront pas dans la décision.

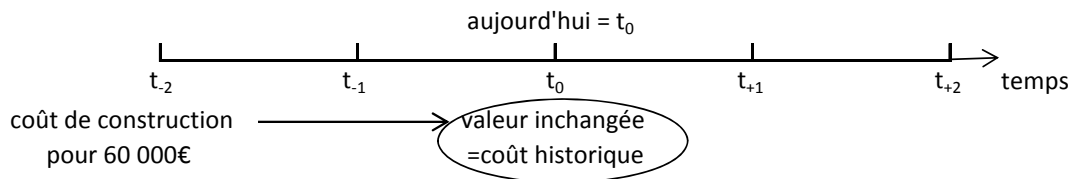
## Chapitre 1.

Selon ces définitions et exemples, il apparaît qu'un coût pertinent est essentiellement un coût futur car lié à la décision que l'on va prendre.

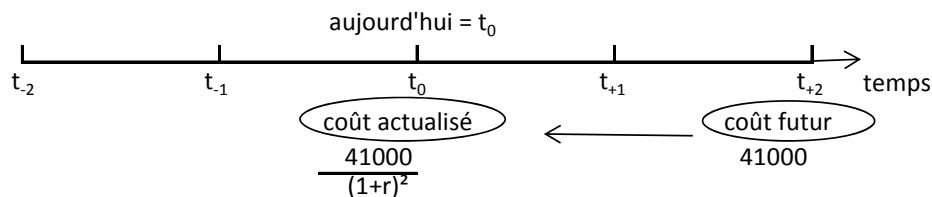
Un **coût futur ou prévisionnel** est un coût que l'on envisage d'engager dans le futur. Si ce coût prévisionnel est donné dans un futur assez lointain, il est nécessaire de le recalculer en valeur d'aujourd'hui. Un **coût actualisé** est ainsi un coût futur établi en valeur actuelle. Il est calculé à partir de la valeur d'un flux futur et d'un taux d'actualisation, qui permet de rendre comparable des dépenses réalisées à des périodes différentes (cf. chapitre 14, l'actualisation des flux).

**Exemple** : soit un hangar, construit par nos soins il y a deux ans pour un coût de 60 000 €. Une extension doit être réalisée, soit cette année pour 38 000 €, soit à horizon un an pour 41 000 €. Comment qualifier les coûts aujourd'hui ?

### Coût historique



### Coût futur, coût actualisé au taux $r$



## 3. Différents types de coûts

Pour établir la prise de décision, les gestionnaires s'appuient sur différentes approches des coûts, même s'ils ne sont pas explicitement identifiés dans les enregistrements de la comptabilité. Nous allons ainsi détailler le coût marginal et le coût d'opportunité.

### 3.1. Coût marginal

Un coût marginal est défini comme le coût généré par une unité supplémentaire. Le coût marginal apparaît comme un coût pertinent car il formalise la variation du coût suite à une décision de variation de l'activité. Certaines décisions, comme une commande supplémentaire, peuvent ainsi être prises à partir d'une analyse en coût marginal.