



Introduction

Jusqu'à une date récente, les méthodes de calcul de coûts avaient un objectif prioritaire : mesurer aussi précisément que possible les objets de coûts inhérents à la comptabilité analytique (produits, services, fonctions...).

Dans la première moitié du XX^e siècle, le lieutenant-colonel Rimailho expérimente une première méthode de calcul de "prix de revient" : la méthode des "sections homogènes", dont l'objectif est la répartition des charges indirectes afin d'améliorer la connaissance des prix de revient¹. En France, la fin du monopole de la fabrication du verre, détenu jusqu'alors par Saint-Gobain, oblige cette dernière à effectuer ses premiers calculs de coûts sur ses productions. Aux États-Unis, l'apparition des lignes de chemin de fer, puis son développement, élargissent le périmètre de la concurrence et obligent des entreprises qui s'ignoraient jusqu'alors à développer un système de calcul de coûts pour effectuer un étalonnage concurrentiel.

Lors des "trente glorieuses", le *direct costing*, méthode de calcul du coût variable, est conceptualisé afin de déterminer les marges sur coût variable des produits. L'objectif est de pouvoir choisir en toute connaissance de cause son portefeuille de produits.

La mondialisation - c'est-à-dire à la fois l'élargissement des périmètres de la concurrence et l'accélération des processus d'information - a profondément modifié les besoins des systèmes d'informations comptables de gestion.

Ce n'est plus tant une mesure précise dont les entreprises ont besoin que d'indicateurs de gestion leur permettant de prendre rapidement la bonne décision. Ce n'est pas le coût "exact", par ailleurs introuvable, qui leur est nécessaire, mais l'outil de gestion adapté aux besoins de la prise de décisions. Cette dernière est protéiforme, et l'outil doit pouvoir s'y conforter.

La comptabilité de gestion, devenue outil d'analyse et de maîtrise des coûts pour le contrôle de gestion, n'est plus déconnectée des préoccupations liées au pilotage de l'organisation et à sa stratégie de développement. ABC, *target costing*, UVA... de nouveaux outils sont apparus intégrant la valeur perçue, les notions de risque et d'incertitude, la réactivité ou la complexité des organisations comme de leurs environnements.

¹ Rimailho (E.), *Établissement des prix de revient*, Commission générale d'organisation scientifique du travail, Paris, 1928.

C'est dans cet esprit que cet ouvrage a été conçu. Les techniques successives qui y sont développées doivent être appréhendées comme des instruments d'aide à la décision. Le gestionnaire doit pouvoir choisir, dans la panoplie proposée, celle qui convient le mieux pour l'aider à répondre à la question qu'il se pose.

Comme l'indiquent le titre et le sous-titre, cet ouvrage a pour ambition d'initier ses lecteurs aux méthodes de comptabilité analytique dans une optique de gestion par les coûts nécessitant leur analyse et leur maîtrise.

Sous un angle critique et appliqué, il s'attache particulièrement à présenter :

- ▶ les concepts, méthodes et outils d'appréciation des objets de calcul des coûts ;
- ▶ les règles d'interprétation des résultats et niveaux d'analyse de la rentabilité dans le cadre de la prise de décisions ;
- ▶ l'intérêt et les limites de chaque méthode (coûts complets, coûts partiels, coûts différentiels...) au regard de son processus technique, des objectifs des utilisateurs et des liens avec le contrôle de gestion, l'activité commerciale ou la stratégie.

L'objectif est également d'étudier, à travers un cas d'entreprise :

- ▶ l'organisation de l'analyse des coûts dans l'entreprise, avec ses difficultés de mise en place et de suivi (organisation pratique de la démarche et de l'analyse, systèmes d'information...);
- ▶ les évolutions actuelles au regard des nouveaux enjeux et préoccupations des entreprises.

Dans cette optique, cet ouvrage est destiné à permettre aux lecteurs de :

- ▶ connaître et reconnaître les méthodes d'analyse ;
- ▶ choisir une méthode selon le problème posé ;
- ▶ mettre en place l'organisation, le système d'information et les outils ;
- ▶ mettre en œuvre les calculs de coûts de revient et savoir les interpréter ;
- ▶ contrôler, analyser la rentabilité et prendre des décisions correctrices ;
- ▶ savoir porter un regard critique sur les indicateurs et les méthodes ;
- ▶ percevoir les enjeux de l'analyse des coûts, tant du point de vue du contrôle des performances, du pilotage de l'entreprise que de celui de sa politique de développement.

Cet ouvrage reprend la structure commune à l'ensemble de la collection "Gestion appliquée".

La méthode de rédaction est focalisée sur la présentation didactique : exemples, illustrations schématiques, tableaux, graphiques, synthèses. Elle s'appuie sur un cas d'entreprise destiné à appréhender concrètement les démarches, les niveaux d'analyse des résultats, puis l'appréciation critique des méthodes. Ainsi, le déroulement du cas permet de répondre aux questions que se posent les acteurs de l'analyse des coûts. Des applications complémentaires plus réduites permettront de proposer d'autres illustrations.

La première partie est consacrée à la présentation de la société qui sert de support d'explication aux méthodes développées et de cadre technique pour leur mise en application. Cette partie développe non seulement le contexte d'action et les données comptables de la société, mais également les questions que se posent les protagonistes et la manière d'y répondre pas à pas, à l'aide de dialogues et d'informations complémentaires. Le chapitre fonctionne comme un cadre d'énoncé général, structuré en paragraphes qui renvoient aux autres chapitres du livre.

La deuxième partie (chapitre 3 à 5) présente les fondements de la compatibilité de gestion à travers la question "qu'est ce que l'analyse des coûts?" : objectifs, organisation, notions de coût et de charge et démarche générale d'analyse.

La troisième partie (chapitres 6 à 9) développe les méthodes traditionnelles de coûts complets et de coûts partiels : méthode des centres d'analyse, analyse différentielle, méthode des coûts variables et spécifiques, imputation rationnelle des charges fixes.

La quatrième partie (chapitres 10 à 13) est consacrée aux méthodes d'aide au pilotage de l'entreprise davantage fondées sur l'analyse de son fonctionnement : méthode ABC, coûts standards, méthode UVA, *target costing*...

À partir du chapitre 4, le dernier paragraphe est consacré à l'application de la démarche étudiée pour la société Dianis.

Il n'est pas nécessaire au lecteur de relire le paragraphe correspondant dans la première partie pour retrouver la problématique, les questions et les données : celles-ci sont reprises sommairement pour introduire la résolution du cas.

À chaque fois qu'une étape importante est franchie, la démarche est reprise afin, d'une part, de synthétiser le processus et, d'autre part, de disposer d'une démarche générique, en vue notamment de la résolution du cas.

Symboles utilisés



INFORMATIONS
COMPLÉMENTAIRES.



DÉMARCHES GÉNÉRIQUES,
MÉTHODES.



SYNTHÈSES,
ÉLÉMENTS DU CAS.