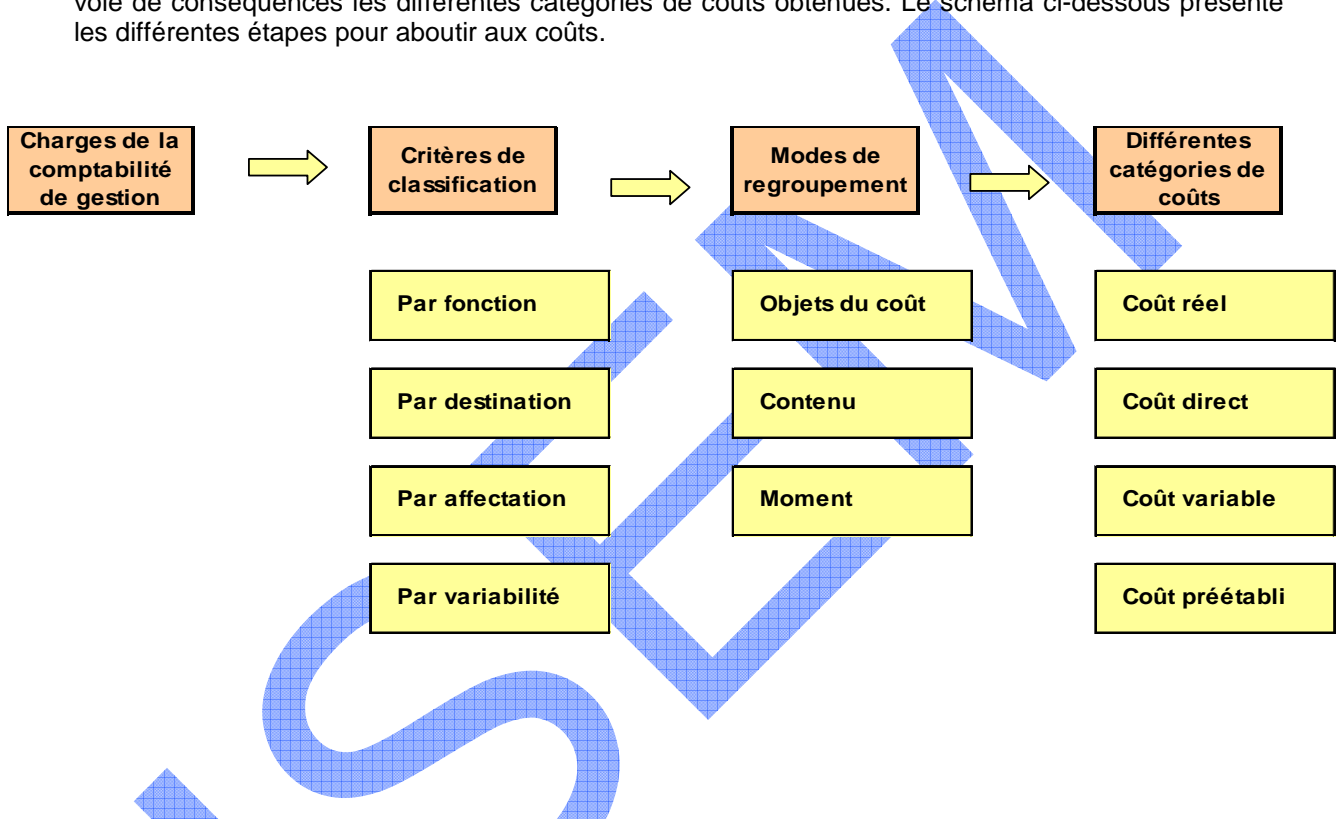


Module 02 - Leçon 03 : Les coûts

En comptabilité générale, le critère d'analyse et de classement des charges est la nature¹ de ces charges. Ainsi le PCG² distingue : les achats, les autres services extérieurs, les impôts et taxes, les charges de personnels, les charges financières, les charges exceptionnelles et enfin les dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions.

Après avoir défini le périmètre des charges que nous retenons en comptabilité de gestion ainsi que leur reclassement, il convient d'aborder la manière dont ces charges vont être regroupées et par voie de conséquences les différentes catégories de coûts obtenues. Le schéma ci-dessous présente les différentes étapes pour aboutir aux coûts.



¹ Le règlement 99-02 relatif à la consolidation des comptes des groupes, permet à ces derniers d'opter en faveur soit d'un modèle de compte de résultat avec classification des charges par nature, soit d'un modèle avec classification des charges par destination (règl 99-02, § 410).

² La classe 6 groupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les charges par nature, y compris celles concernant les exercices antérieurs, qui se rapportent (PCG art. 434-2) :

- à l'exploitation normale et courante de l'entreprise (comptes 60 à 65) ;
- à sa gestion financière (compte 66) ;
- à ses opérations exceptionnelles (compte 67).

Dans le plan de compte, la classe 6 « Comptes de charges » comporte les comptes divisionnaires suivants :

60	Achats (sauf 603).
603	Variation des stocks (approvisionnements et marchandises).
61/62	Autres charges externes.
61	Services extérieurs.
62	Autres services extérieurs.
63	Impôts, taxes et versements assimilés.
64	Charges de personnel.
65	Autres charges de gestion courante.
66	Charges financières.
67	Charges exceptionnelles.
68	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions.
69	Participation des salariés. Impôts sur les bénéfices et assimilés

1 - Les objets de coût

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 de calcul » : antérieur (coût pré-établi) ou postérieur (coût constaté) à la période considérée.

Qu'est-ce qui est objet de coût ? Nous devons nous interroger sur le champ d'application des calculs de coût.

Coût fonctionnel - Coût total des 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).

Critères de classification	Objets de coût	Différentes catégories de coûts
Fonctions économiques	Production Distribution Administration	Coût de la fonction Production Coût de la fonction Distribution Coût de la fonction Administration
Moyens d'exploitation	Usine Atelier A Atelier B Magasin Rayon A Rayon B Restaurant	Coût d'Exploitation de l'usine Coût d'Exploitation de l'atelier A Coût d'Exploitation de l'atelier B Coût d'Exploitation de l'usine Coût d'Exploitation du rayon A Coût d'Exploitation du rayon B Coût d'Exploitation du restaurant
Activités d'exploitation	Repas Nuitée d'hôtel	Coût d'un repas Coût d'une nuitée
Centres de responsabilité	Directeur d'un complexe hôtelier Gérant d'activité hébergement	Coût d'exploitation du complexe Coût d'exploitation de l'hébergement
Autres champs d'application	Par région Languedoc-Roussillon Midi-Pyrénées Par groupes de clients Etudiant Famille Sénior	Coût de la communication en L-R Coût de la communication en M-P Coût d'un abonnement Etudiant Coût d'un abonnement Famille Coût d'un abonnement Sénior

2 - Le Contenu du Calcul

Nous distinguons le coût complet du coût partiel.

A - Le Coût Complet :

Le coût complet est constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées par tout traitement analytique approprié : affectation, répartition, imputation, ... Il constitue la méthode privilégiée pour déterminer un prix normal ou satisfaisant. Il permet d'effectuer des analyses sur le résultat.

- ✓ **coût complet traditionnel** : il incorpore l'intégralité des charges de la comptabilité générale.
- ✓ **coût complet économique**, il est obtenu en ajustant certaines charges pour obtenir une meilleure représentation de la réalité économique de l'organisation (éléments supplétifs, charges de substitution).

B - Le Coût Partiel :

Un coût partiel est un coût constitué par des charges intervenant à un stade d'analyse intermédiaire. Il ne comprend qu'une partie des charges. Les méthodes de coûts partiels sont particulièrement adaptées pour la prise de décision. Elles permettent d'appréhender la notion de marge (différence entre le chiffre d'affaires et un coût partiel).

Plusieurs coûts partiels peuvent être distingués :

- ✓ **coût variable** : coût constitué seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement exacte proportionnalité entre la variation des charges et le niveau d'activité.
- ✓ **coût direct** : coût constitué par :
 - des charges qui lui sont directement affectées : ce sont le plus souvent 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 »).
 Il est obtenu par incorporation des seules charges directes s'appliquant à un produit ou à une activité déterminée (le coût direct ne correspond pas forcément au coût variable).
- ✓ **coût marginal** : coût de la dernière unité produite (ou unité supplémentaire), il est partiel dans la mesure où il ne peut pas retenir l'ensemble des charges.

3 - Le moment de calcul

A - Coût constaté ou historique

Ce coût appelé « dit réel » est un coût calculé postérieurement aux faits qui les ont engendrés.

B - Coût préétabli

Il s'agit d'un 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 « standard » ; il présente généralement le caractère d'une norme.

Il est donc calculé antérieurement aux faits qu'ils engendrent. Si nous retenons les coûts préétablis, l'objectif recherché est de pouvoir effectuer des comparaisons entre le prévisionnel, préétabli et le réel sous forme d'écart, indicateur de niveau d'activité ou de malaise.

4 - Les différentes catégories de coût

Le croisement des deux critères précédents « Moment » et « Contenu » permet de mettre en exergue un certain nombre de méthodes de calcul de coût.

		MOMENT DE CALCUL	
		<i>CONSTATE</i>	<i>PREETABLI</i>
CONTENU	<i>COMPLET</i>	Coût Réel	Coût Préétabli
	<i>PARTIEL</i>	Coût Direct Réel Coût Variable Réel	Coût Variable Préétabli Coût Direct Préétabli

A - Méthode des coûts réels

Utiliser pour établir une politique de tarification sur des marchés peu concurrentiel, pour justifier des données comptables, pour faire des comparaisons, pour des petites séries de travaux spéciaux.

B - Méthode des coûts variables

Lorsque les charges fixes sont faibles ; c'est le cas dans les entreprises où le prix est fondé essentiellement sur le prix d'achat des marchandises (Cas des entreprises commerciales). Cette méthode permet de déterminer la marge sur coût variable qui est égal à la différence du chiffre d'affaires et du coût variable, la somme des marges sur coût variable de chacune des activités devant couvrir les charges fixes.

C - Méthode des coûts directs

Lorsque les charges indirectes sont faibles. Pour mener une analyse par produit, par gamme d'activité. Cette méthode permet de déterminer la marge sur coût direct qui est égal à la différence du chiffre d'affaires et du coût direct, la somme des marges sur coût direct de chacune des activités devant couvrir les charges indirectes laissées dans leur globalité.

D - Méthode des coûts marginaux

Le coût marginal permet l'aide à la décision concernant toute réduction de prix ou augmentation de l'activité ou opportunité d'externaliser, l'opportunité d'investir, ...

E - Méthode des coûts préétablis

Le coût préétabli permet, par comparaison avec le Coût Réel, de mettre en évidence des écarts sur des indicateurs de malaise ou de bonne activité. Il constitue un objectif à atteindre ou une norme. C'est le coût standard, le coût budgété, le coût prévisionnel.