

# TABLE DES MATIÈRES

## Introduction — 11

## PARTIE 1 : PRÉSENTATION DU CAS

---

### 1 La société Dianis — 17

L'entreprise et ses acteurs — 17

Objectifs et possibilités analytiques — 19

Données comptables — 21

Achats de matières et de fournitures — 21

Services extérieurs — 21

Autres services extérieurs — 22

Charges de personnel — 23

Impôts et taxes — 23

Charges financières — 23

Charges exceptionnelles et autres produits — 24

Immobilisations — 24

Capitaux propres — 26

Stocks de matières et de produits au 1<sup>er</sup> janvier — 26

### 2 Questions posées par le cas — 27

Analyse des charges — 27

Calcul de coûts complets et imputation des charges indirectes — 28

Consommations, production, ventes et mouvements de stocks — 28

Imputation des charges indirectes dans les coûts : première approche — 29

Imputation des charges indirectes par la méthode des centres d'analyse — 30

Calcul des coûts complets pour le premier trimestre — 31

Concordance entre résultat comptable et résultat analytique — 33

Analyse différentielle et analyse fonctionnelle — 34

Analyse différentielle — 34

Analyse fonctionnelle — 35

Analyse mixte — 35

Étude des seuils de rentabilité et analyse prévisionnelle — 36

Seuil de rentabilité trimestriel et annuel

(avec ou sans activité saisonnière) — 36

Résultats prévisionnels annuels et levier opérationnel — 37

Changement de paliers de charges fixes selon le niveau d'activité — 38

Analyse prévisionnelle et stratégie pour N+1 — 38

- Analyse en coûts variables et en coûts spécifiques, analyse du risque d'exploitation — 39
  - Méthode des coûts variables: quelle activité privilégier? — 39
  - Seuils de rentabilité, marges et indices de sécurité par activité — 40
  - Impact du développement d'un produit sur la rentabilité globale — 41
  - Méthode des coûts spécifiques: contribution des produits à la rentabilité — 41
  - Analyse de la rentabilité potentielle du modèle Viviane — 42
- Analyse par la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes — 42
- Remise en cause et limites des méthodes traditionnelles — 44
- Analyse des coûts par activité — 45
  - Calcul du coût direct des deux modèles — 46
  - Les activités, leur coût et leur inducteur — 46
  - Calcul du coût ABC des mobiliers Mélusine et Viviane — 48
- Analyse des coûts standards et des écarts — 48
  - Analyse de l'écart sur MOD de l'atelier Montage — 48
  - Analyse de l'écart sur centre Usinage — 49
- Analyse coût - valeur par les coûts cibles — 49
  - Démarche d'analyse fonctionnelle — 50
  - Démarche d'analyse organique — 51
  - Fixation d'un prix cible et comparaison entre coûts cibles et coûts estimés — 52

## PARTIE 2 : QU'EST-CE QUE L'ANALYSE DES COÛTS ?

### 3 Objet et organisation d'un système d'analyse des coûts — 55

- Comptabilité de gestion et analyse des coûts: objectifs — 55
  - Évaluation des produits fabriqués et vendus par l'entreprise — 56
  - Analyse des conditions d'exploitation — 56
  - Analyse prévisionnelle et contrôle des coûts — 57
- Un outil de gestion et d'aide à la décision: analyser et maîtriser les coûts — 57
  - Analyse de la rentabilité — 58
  - Maîtrise des coûts et décisions — 58
- Place de l'analyse des coûts dans le système comptable de l'entreprise — 59
  - Place du contrôle et de la comptabilité de gestion dans le système d'information — 59
  - De la comptabilité industrielle à la comptabilité de gestion — 63
- Mise en place d'un système d'analyse — 63
  - Choix d'un système d'information pertinent — 63
  - Choix des types de coûts: caractéristiques et diversité — 65
  - Choix de la méthode d'analyse: recherche du coût pertinent — 67
  - Motivations variées dans la mise en place d'un système de coûts — 69

## 4 Types de charges et notion de coût — 71

H hiérarchie des coûts : du coût d'achat au coût de revient — 71

Cycle d'exploitation — 71

Du coût d'achat au coût de revient — 72

Classification des charges et incorporation dans les coûts — 75

Classification des charges selon leur nature — 75

Charges incorporables et « charges » supplétives — 76

Types de charges : directes/indirectes et variables/fixes — 79

**Démarche générique : identification et traitement préalable des charges — 82**

Application à la société Dianis — 83

Identification des charges directes et indirectes — 83

Répartition des charges indirectes — 85

Synthèse - Constats et commentaires — 86

## 5 Démarche générale de l'analyse des coûts — 87

Étapes de calcul et d'analyse — 87

Méthodologie de calcul des coûts — 88

Suivi des mouvements de stock de matières et de produits — 89

Détermination des résultats analytiques et du taux de rentabilité — 89

**Démarche générique de calcul des coûts — 90**

**Démarche générique d'analyse des coûts et des résultats — 91**

Évaluation des stocks et tenue de l'inventaire permanent — 92

Régulation entre coûts et stocks : l'inventaire permanent — 92

Méthodes de valorisation des stocks (avec le cas Dianis) — 93

Valoriser les sorties à un coût moyen (CMUP) — 95

Valoriser les sorties au coût d'un lot (FIFO et LIFO) — 96

Valoriser les sorties à un coût estimé — 98

Incidence du choix de la méthode

et rapprochement avec l'inventaire intermittent — 100

**Démarche générique de tenue de l'inventaire permanent — 103**

Rapprochement des résultats de la comptabilité analytique et de la comptabilité générale — 103

Concordance entre résultat analytique et résultat comptable — 103

Tableau de rapprochement — 104

Compte de résultat et concordance — 106

Application à la société Dianis — 107

Détermination des coûts de production — 108

Détermination des coûts de revient et des marges — 109

Prix de Mélusine pour une rentabilité identique à celle de Viviane — 111

Compte de résultat et concordance pour la société Dianis — 112

Synthèse - Du constat à l'interprétation, puis à la décision — 116

## PARTIE 3 : MÉTHODES TRADITIONNELLES D'ANALYSE DES COÛTS

### 6 Coûts complets traditionnels et méthode des centres d'analyse — 119

- Problèmes relatifs aux coûts complets — 119
  - Questions relatives aux coûts complets — 119
  - Problème de l'intégration des charges indirectes dans les coûts — 120

- Méthode des centres d'analyse — 122
  - Principe de la méthode — 122
  - Étapes de traitement des charges indirectes — 125
  - Illustration de la méthode : élaboration d'une fiche de coût — 128

#### ■ Démarche générique : méthode des centres d'analyse — 129

- Difficultés techniques de la méthode — 130
  - Prestations réciproques entre centres auxiliaires — 130
  - Traitement des en-cours, sous-produits et produits résiduels — 131
  - Choix des unités d'œuvre — 133
  - Frais de main-d'œuvre — 135

- Intérêt et limites des méthodes de coûts complets traditionnels — 136
  - Intérêt — 136
  - Limites — 137

- Application à la société Dianis — 138
  - Répartition des charges indirectes et calcul des coûts d'unités d'œuvre — 138
  - Coûts d'achat et inventaire des matières — 141
  - Coûts de production et inventaire des produits — 142
  - Coûts de revient et résultats analytiques — 143
  - Compte de résultat de la période et concordance — 143

- Synthèse - Constats et commentaires : analyse comparative de la formation des coûts — 145

### 7 Analyse différentielle, seuil de rentabilité et risque d'exploitation — 147

- Variabilité des charges : distinction entre charges fixes et variables — 147
  - Charges fixes ou de structure — 148
  - Charges variables ou opérationnelles — 149
  - Charges semi-variables et représentation des coûts globaux — 150


#### ■ Démarche générique de distinction entre charges fixes et charges variables — 153

- Analyse différentielle — 154
- Analyse fonctionnelle et analyse mixte — 157

#### ■ Démarche générique d'analyse différentielle et fonctionnelle — 160

- Analyse du seuil de rentabilité et analyse prévisionnelle — 161
  - Chiffre d'affaires critique, seuil de rentabilité et point mort — 161
  - Utilité et limites du seuil de rentabilité: cas d'application particuliers — 164
- Analyse du risque d'exploitation — 168
  - Rentabilité par les ratios — 168
  - Analyse du risque: sensibilité et probabilité du résultat — 169
- Application à la société Dianis — 171
  - Analyse mixte (différentielle et fonctionnelle) — 171
  - Chiffre d'affaires critique, seuil de rentabilité et point mort — 173
  - Bénéfices prévisionnels annuels — 175
  - Changement de paliers de charges fixes au-delà d'un niveau d'activité — 176
  - Analyse prévisionnelle et stratégie pour N+1 — 179
- Synthèse - Constats et commentaires — 180

## 8 Méthodes des coûts variables et des coûts spécifiques — 181

- Méthode des coûts variables (*direct costing*) — 182
  - Principe et démarche de la méthode des coûts variables — 182
  - Des indicateurs pertinents pour la décision commerciale — 183
  - Applications de la méthode: TED et seuils avec différents produits — 184
  - Intérêt et limites de la méthode des coûts variables — 188
-  **Démarche générique: méthode des coûts variables** — 191
- Méthodes des coûts directs et des coûts spécifiques — 192
  - Méthode des coûts directs — 192
  - Principe de la méthode des coûts spécifiques — 193
  - Application de la méthode des coûts spécifiques — 194
- Coûts partiels et prise de décisions — 195
  - Analyse des contributions à la rentabilité globale — 195
  - Analyse des contributions en fonction de segmentations pertinentes — 196
  - Autres critères de décision de maintien et d'abandon d'activités — 197
- Intérêt et limites des coûts partiels — 198
  - Comparaison des méthodes de coûts partiels — 198
  - Avantages et inconvénients comparés des méthodes de coûts partiels — 199
- Application à la société Dianis — 200
  - Méthode des coûts variables — 200
  - Méthode des coûts spécifiques — 207
- Synthèse - Analyse de la « contribution » des produits — 207

## 9 Méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes — 209

- Principe de la méthode — 209
  - Imputation des charges fixes proportionnelle à l'activité — 209
  - Un coût « rationnel » indépendant de l'activité — 210
  - Difficulté: définir le(s) niveau(s) d'activité normale — 212

- Mise en œuvre de la méthode — 212
  - Du calcul des coefficients d'activité aux calculs de coûts — 213
  - Illustration particulière: coûts « nivelés » des variations saisonnières — 214
- Démarche générique: méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes** — 215
- Intérêt et limites de la méthode de l'imputation rationnelle — 215
  - Intérêt — 215
  - Limites — 217
- Application à la société Dianis — 218
  - Détermination des coefficients d'activité par type de charges — 219
  - Calcul des nouveaux coûts d'unité d'œuvre avec IRCF — 221
  - Coûts de production des produits avec imputation rationnelle des charges fixes — 221
  - Coûts de revient et résultats analytiques avec IRCF — 223
- Synthèse — 223
  - Une sous-activité générale qui corrige à la baisse le coût des deux modèles — 223
  - Explication des variations de coûts: des impacts distincts de l'activité selon les produits — 224

## PARTIE 4 : MÉTHODES D'AIDE AU PILOTAGE DE L'ENTREPRISE

### 10 Remise en cause et limites des méthodes traditionnelles — 227

- Contingence des méthodes de calcul de coûts — 228
- Unicité de choix de l'unité d'œuvre — 229
- Vision strictement volumique de la répartition des charges — 230
- Modification du rapport entre charges directes et indirectes — 231
- Prise en compte partielle du cycle de vie du produit — 232
- Application à la société Dianis — 233
  - Choix d'une clé unique de répartition: l'heure de main-d'œuvre — 233
  - Choix d'une clé unique de répartition: l'heure machine — 234
  - Choix de deux clés: heure de main-d'œuvre et heure machine — 235

### 11 Méthode ABC, calcul de coûts par activités — 237

- Principes de la méthode — 238
- Notions d'activité, de processus et d'inducteurs — 239
  - Activité — 239
  - Processus — 240
  - Inducteur — 241

- Démarche de calcul d'un coût ABC — 243

### ■ Démarche générique d'une mise en place de la méthode ABC — 248

Intérêt et limites de la méthode ABC — 249

Intérêt — 249

Limites — 250

D'ABC à ABM — 251

Application à la société Dianis — 252

Affectation des charges directes aux produits Mélusine et Viviane — 252

Décomposition des charges indirectes totales en activités élémentaires — 254

Regroupement des activités élémentaires

en fonction de leur inducteur d'activité — 257

Calcul du coût des activités regroupées — 258

Calcul du coût de l'inducteur calculé

sur la base du volume des inducteurs recensés — 258

Affectation aux deux produits d'un coût ABC

sur la base de leur consommation d'inducteurs — 259

Synthèse — 262

Constats et commentaires — 262

Diminution de l'effet de subventionnement

dû aux choix des unités d'œuvre — 262

Diminution de l'effet de subventionnement dû à la diversité des

inducteurs retenus — 263

Les inducteurs représentatifs des rapports de causalité — 264

ABC : première étape vers ABM — 264

## 12 Méthode du coût standard et analyse des écarts — 265

Notion de coût standard — 265

Contrôle de la production — 266

Méthodologie de l'analyse d'écart — 267

Détermination et signification des écarts — 268

Contrôle des charges directes — 269

Exemple d'écarts sur coûts directs — 270

Contrôle des charges indirectes — 272

Exemple d'écarts sur coûts indirects — 275

Contrôle de l'activité commerciale — 277

Contrôle au niveau de la marge commerciale (MC) — 277

Contrôle au niveau de la marge sur coût variable (MCV) — 278

Analyse de l'écart sur CA, sur marge d'action commerciale ou sur MCV — 279

Exemple d'écarts sur chiffre d'affaires — 280

Décomposition de l'écart global — 282

Intérêt et limites de la détermination et de l'analyse des écarts — 283

### ■ Démarche générique de l'analyse des écarts — 284

Application à la société Dianis — 285

Analyse de l'écart sur main-d'œuvre (MOD) — 285

Analyse de l'écart sur charges indirectes du centre Usinage — 288

- Synthèse — 292  
 Relevé de conclusion de Serge Provarick à destination de la DG relatif à l'analyse des écarts sur main-d'œuvre directe et sur charges indirectes de l'atelier Usinage — 292
- 13 Méthode des coûts cibles ou *target costing* — 293**
- Pour une mise sous tension de l'organisation : coûts cibles — 293  
 Analyse de la valeur — 294  
 Principe et définitions du coût cible — 296  
 La méthode du coût cible : un processus d'optimisation — 299  
 Analyse de la valeur et amélioration continue — 299
- Intérêts et limites du *target costing* — 300  
 Intérêts d'une démarche de coût objectif — 301  
 Limites du *target costing* — 302
- **Démarche générique : mise en place d'une méthode des coûts cibles — 303**
- Application à la société Dianis — 304  
 Résultats de l'enquête — 304  
 Détermination du prix de vente psychologique — 306  
 Détermination des coûts cibles  
 et comparaison avec les coûts estimés — 307  
 Comparaison des coûts cibles et des coûts estimés des composants — 308
- Synthèse - Constats et commentaires — 312
- 14 Autres méthodes et concepts de coûts — 315**
- Pour une prise de décision rapide : coût marginal ou coût différentiel — 315  
 Principe de la méthode du coût marginal — 316  
 Optimum de productivité — 317  
 Optimum de rentabilité — 317  
 Notion de coût différentiel — 318  
 Exemples de coût marginal — 318
- Coût reposant sur une valeur de référence : méthode UVA — 321  
 Objectifs de la méthode — 321  
 Déploiement de la méthode UVA — 322
- **Démarche générique : méthode des unités de valeur ajoutée — 325**
- Pour une radiographie de l'organisation :  
 coûts cachés, contrôlable, déterminé, irréversible... — 326  
 Coûts cachés — 326  
 Autres concepts de coût — 327

**Conclusion** — 329

**Index** — 333