

# 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 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
- Autres méthodes et outils d'analyse: les coûts cibles — 49
  - Démarche d'analyse fonctionnelle — 50
  - Démarche d'analyse organique — 51
  - Fixation d'un prix cible et comparaison avec les coûts estimés — 51

## 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**

- 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
- 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 ( <i>direct costing</i> ) — 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
<b>■ Démarche générique: méthode des coûts variables — 191</b>
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 coût sur le site [www.gestionappliquee.com](http://www.gestionappliquee.com) — 278

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 Autres méthodes et concepts de coûts — 293

- Pour une prise de décision rapide : coût marginal ou coût différentiel — 293
  - Principe de la méthode du coût marginal — 294
  - Optimum de productivité — 295
  - Optimum de rentabilité — 295
  - Notion de coût différentiel — 296
  - Exemples de coût marginal — 296
- Coût reposant sur une valeur de référence : méthode UVA — 299
  - Objectifs de la méthode — 299
  - Déploiement de la méthode UVA — 300
- **Démarche générique : méthode des unités de valeur ajoutée** — 302
- Pour une mise sous tension de l'organisation : coûts cibles — 303
  - Analyse de la valeur — 303
  - Principe et définitions du coût cible — 304
  - Analyse de la valeur et amélioration continue — 305
- **Démarche générique : mise en place d'une méthode des coûts cibles** — 306
- Pour une radiographie de l'organisation :
  - coût caché, contrôlable, déterminé, irréversible... — 306
    - Coûts cachés — 306
    - Autres concepts de coût — 307
- Application à la société Dianis — 308
  - Résultats de l'enquête — 308
  - Détermination du prix de vente psychologique — 309
  - Détermination du coût de revient cible et des coûts cibles des composants — 310
  - Comparaison des coûts cibles et des coûts estimés des composants — 311
- Synthèse - Constats et commentaires — 312

### Conclusion — 313