

GESTION APPLIQUÉE

COMPTABILITÉ DE GESTION

Analyse et maîtrise
des coûts

Avec un cas d'entreprise

Thierry Jacquot et Richard Milkoff



PEARSON
Education

Copyrighted material

Comptabilité de gestion :

analyse et maîtrise des coûts

Thierry Jacquot – Richard Milkoff

Copyrighted image

*collection dirigée par
Jérôme Caby*

Pearson Education France

47 bis rue des Vinaigriers

F-75010 Paris

tél. 01 72 74 90 00

fax 01 42 05 22 17

<http://www.pearsoneducation.fr>

Dareios

5 rue Fénelon

F-33000 Bordeaux

tél. 05 56 31 57 35

fax 05 56 44 03 24

<http://www.gestionappliquee.com>

© 2007 Dareios & Pearson Education France

ISBN : 978-2-7440-7190-4

Tous les noms de produits ou marques cités dans ce livre sont des marques déposées par leurs propriétaires respectifs. Toute reproduction, même partielle, par quelque procédé que ce soit, est interdite sans autorisation préalable. Une copie par xérogaphie, photographie, film, support magnétique ou autre, constitue une contrefaçon passible des peines prévues par la loi, du 11 mars 1957 et du 3 juillet 1995, sur la protection des droits d'auteur.

Copyrighted material

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^{er} 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](#)
- [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 (*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](#)[Misc 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 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

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 Rimaillho 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 Rimaillho (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.




Pro

L'objet c
de supp
coûts dé
à la fin c

Le prem
spéciali:
lyse des

Le secor
dans la s
questior



Copyrighted image

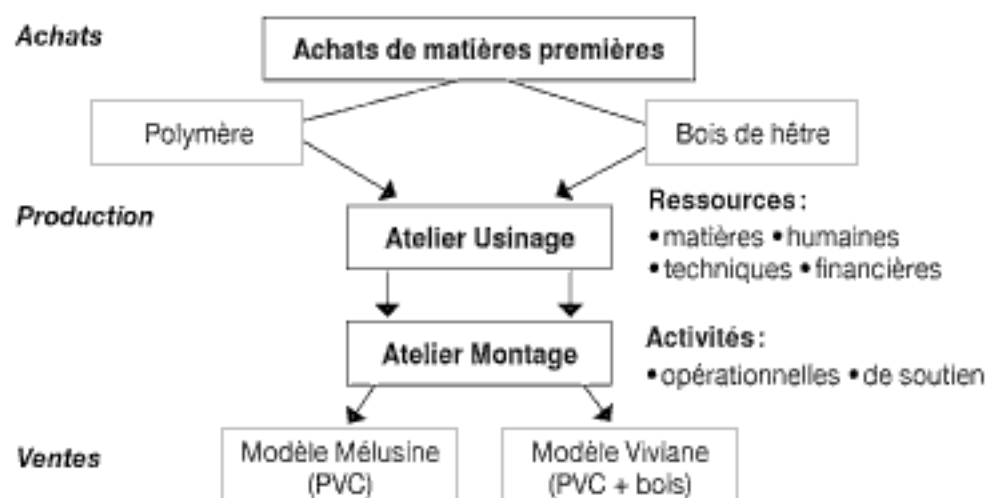
La société Dianis

Ce chapitre présente l'entreprise Dianis, à travers les données de l'exploitation et les informations comptables. Il expose également les objectifs de son contrôleur de gestion concernant l'analyse des coûts de ses activités.

L'entreprise et ses acteurs

La société Dianis est une entreprise de fabrication de mobilier de rangement pour cuisine. Elle produit deux modèles, de niveaux de gamme différents :

- ▶ le modèle Mélusine, élaboré à partir d'une matière première en polymère (PVC) constituée de panneaux de particules surfacés mélaminés de 18 mm d'épaisseur ;
- ▶ le modèle Viviane utilise également des panneaux en polymère, mais ses façades sont élaborées à partir d'une matière première en bois de hêtre d'une épaisseur de 21 mm.



SCHEMA DU PROCESSUS D'EXPLOITATION.

La fabrication nécessite des travaux effectués dans deux ateliers: Usinage et Montage. Les deux matières (polymère et bois de hêtre) sont achetées par lots de poids standards. Une fois livrées par les fournisseurs, elles sont provisoirement stockées en magasin en attendant leur traitement dans l'atelier Usinage.

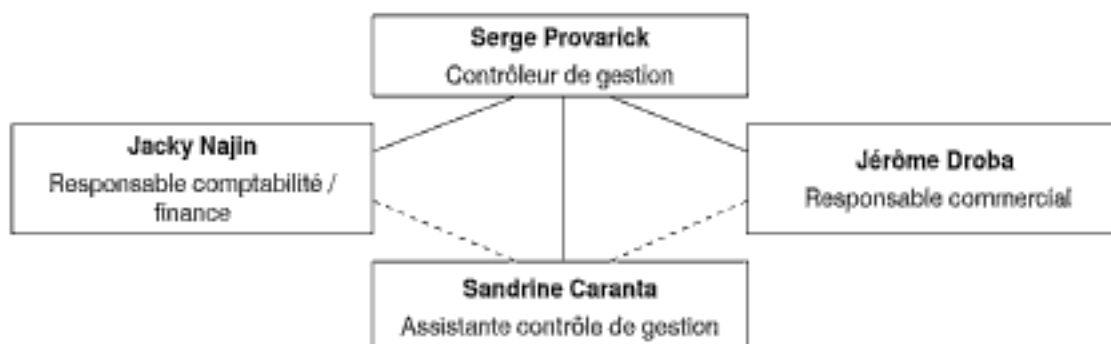
Les éléments résultants sont ensuite transférés - sans stockage intermédiaire - dans l'atelier Montage pour la réalisation des deux modèles. Ces deux produits entrent ensuite en magasin en attendant d'être vendus à des grandes surfaces et à des détaillants.

Le contrôleur de gestion, M. Serge Provarick, a intégré la société il y a un an avec pour mission de créer le service et de mettre en place des outils d'analyse et de contrôle pertinents. Avant son arrivée, M. Jacky Najin assumait à la fois la responsabilité de la comptabilité générale et de la comptabilité de gestion.

Auparavant, le calcul des coûts ne permettait de déterminer que des coûts complets de manière relativement élémentaire. Le développement des activités et des investissements, la réorganisation fonctionnelle de la société ainsi que les modifications structurelles de l'environnement sectoriel - concurrence, processus d'approvisionnement et de fabrication, système de distribution - rendent le système inadapté et obsolète.

Serge Provarick s'est fixé comme objectif, en collaboration avec la direction générale et le service comptabilité, de pouvoir répondre aux multiples questions et préoccupations nées du développement rapide de la société et des incertitudes quant à la rentabilité future des activités. Il vient d'embaucher une jeune stagiaire, Mlle Sandrine Caranta, qui l'a secondé efficacement dans le travail préparatoire, à l'issue de sa formation en master "Contrôle de gestion et analyse financière".

Jacky Najin, responsable du service comptabilité, tout juste rentré de congés, ainsi que le responsable commercial, Jérôme Droba, qui revient d'un long voyage d'études, prennent connaissance des ambitions de leur collègue du contrôle de gestion.



GRUPE DE PROJET "ANALYSE ET MAÎTRISE DES COÛTS".

Objectifs et possibilités analytiques

Le groupe de projet ainsi constitué autour de Serge Provarick souhaite répondre aux objectifs de l'analyse et du contrôle de coûts en pleine conscience des contraintes et opportunités dans la mise en place d'un système de comptabilité de gestion¹.

La société établit une balance trimestrielle en comptabilité générale pour servir de base à la ventilation de ses charges et au calcul des coûts². Serge Provarick souhaite, dans un premier temps, déterminer de manière simple pour le premier trimestre³ :

- ▶ le coût d'achat des matières (PVC et bois) ;
- ▶ le coût de production des deux types de mobiliers (Mélusine et Viviane) ;
- ▶ le coût de revient des deux modèles ainsi que leur résultat analytique ;
- ▶ les possibilités de valorisation des stocks.

La connaissance de ces coûts lui est indispensable dans une optique de contrôle, mais également de fixation des prix. Il envisage ensuite, avec sa jeune assistante, de développer sa comptabilité analytique en utilisant la méthode traditionnelle des coûts complets en centre d'analyse⁴.

La société Dianis aimerait également connaître, dans une optique plus décisionnelle et prévisionnelle, ses coûts fixes et variables afin de connaître l'impact des variations de l'activité sur ses coûts, ses seuils de rentabilité et analyser son risque d'exploitation⁵.

En effet, les perspectives de croissance sont sérieuses, mais les difficultés le sont également. Cette connaissance de la variabilité des charges lui serait fort utile pour apprécier ses opportunités de développement - voire de retrait - grâce à la mise en place, de manière conjointe aux coûts complets, de méthodes de coûts partiels : coûts variables et coûts spécifiques⁶.

L'objectif de Serge Provarick reste avant tout d'obtenir des outils lui permettant d'interpréter les résultats. Pour cela, il voudrait pouvoir dissocier, dans l'évolution de ses coûts, la part due aux variations de volume, du fait d'une activité parfois instable et saisonnière, et celle qui est liée à une plus ou moins bonne maîtrise de ses charges. La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes⁷, qui associe les deux approches (coûts complets et coûts partiels), permettrait de répondre à cette problématique.

1 Chapitre 3, page 55.

2 Chapitre 4, page 71.

3 Chapitre 5, page 87.

4 Chapitre 6, page 119.

5 Chapitre 7, page 147.

6 Chapitre 8, page 181.

7 Chapitre 9, page 209.