

COMPTABILITE ANALYTIQUE

Première partie : Comparaison comptabilité analytique/ comptabilité générale (rappels)

I) L'intérêt de la comptabilité analytique

La **comptabilité analytique** est un outil d'aide à la prise de décision destinée aux dirigeants. Cette comptabilité analytique représente un système d'informations qui traite des données qui proviennent de la comptabilité générale.

Les grands objectifs de la comptabilité générale :

- Déterminer et analyser les différents coûts de l'entreprise
- Evaluer et gérer les différents stocks de l'entreprise
- Expliquer et analyser les résultats
- Trouver le seuil de rentabilité (*rentable ou pas à partir de quand ? Anticipation des choses*)
- Prendre des décisions de gestion (*abandonner ou pas des produits non rentables ?*)

⇒ **Fixer les objectifs et réduire les coûts**

La comptabilité analytique est moins structurée que la comptabilité générale mais elle peut se **plier aux besoins de l'entreprise**. Chaque entreprise peut adapter sa comptabilité analytique en fonction de sa structure et de son environnement.

⇒ **En bref, la comptabilité analytique est plus souple, plus spécifique, moins normée, moins rigoureuse et plus rapide que la comptabilité générale.**

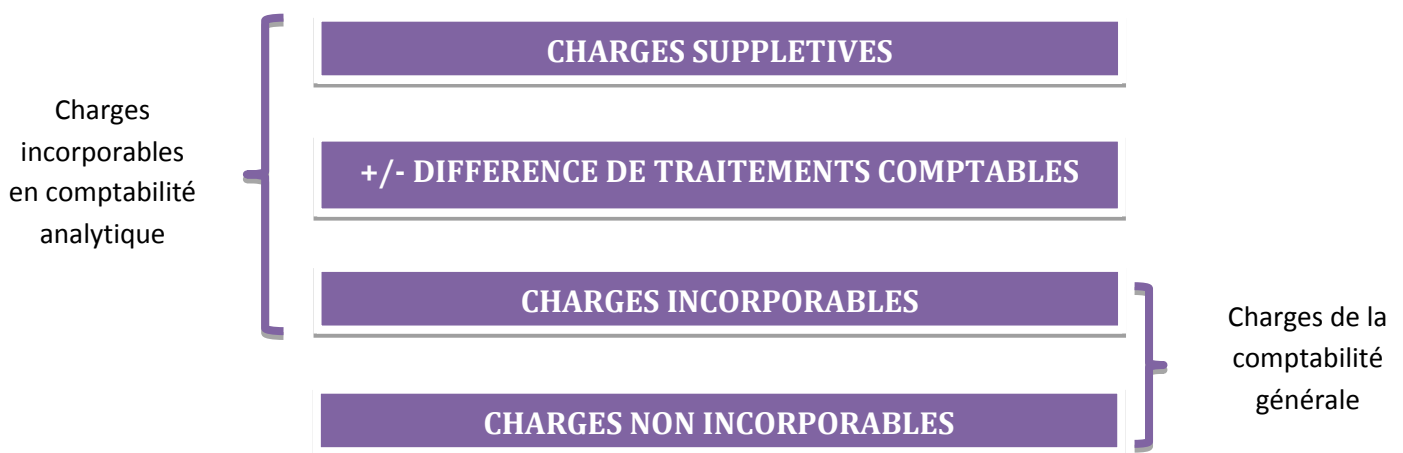
COMPTABILITE GENERALE	COMPTABILITE ANALYTIQUE
Le résultat de la comptabilité générale est obtenu à la fin de l'exercice comptable.	La comptabilité analytique calcule et analyse rapidement les données à tout moment et en temps réel.
Le résultat de la comptabilité générale est global et concerne toutes les activités et tous les produits de l'entreprise.	La comptabilité analytique permet d'affiner les calculs par activité, par service ou par produit.
La comptabilité générale répond à des règles comptables, juridiques et fiscales.	La comptabilité analytique tient surtout compte des contraintes économiques et des exigences de l'entreprise.
La comptabilité générale enregistre toutes les données en unités monétaires.	La comptabilité analytique peut s'effectuer en unités monétaires ou physiques. Par exemple, la quantité de produits à vendre pour être rentables (<i>seuil de rentabilité en quantités</i>).
Les documents comptables sont souvent peu analysés.	Les documents sont exploités et serviront au contrôleur de gestion.

La comptabilité analytique s'est beaucoup développée les 20 dernières années. Elle s'aide des **outils venus de l'étranger** (*par exemple, Méthode ABC provenant des Etats-Unis*). Il y a moins de difficulté d'adaptation vu qu'elle s'adapte au contexte actuel et aux nouvelles structures de l'entreprise. Elle évolue ce qui fait qu'il faut toujours s'informer des logiciels au fil du temps.

Quelques définitions :

- Un **coût** est une accumulation de charges et une notion interne de l'entreprise.
Exemple : Ne pas donner nos coûts aux clients.
- Le **prix** est l'expression monétaire d'une transaction avec l'extérieur. Il y a le prix hors taxe et le prix TTC. En comptabilité, le calcul du coût se fait avec le prix hors taxe.
Exemple : Facturer un prix avec votre client.
- Un **produit**, bien ou service, est créé par une entreprise.
- Une **charge** est une prestation qui donne lieu à un décaissement.
- Un **coût complet** indique l'ensemble des charges. On essaie de tenir compte de toutes les charges.
- Un **coût partiel** ; on prend en compte qu'une partie des charges. On laisse de côté certains coûts indirects.

II) Passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique



Les **charges non incorporables** : Ce sont des charges enregistrées en comptabilité financière mais elles ne sont pas retenues pour le calcul des coûts de par leur nature. Elles n'ont aucun rapport avec l'activité courante de l'entreprise. Il y a 4 grandes rubriques :

- Impôts sur les bénéfices
- Participation des salariés (*obligatoire à partir de 50 salariés*)
- Amortissement de frais d'établissement
- Charges Exceptionnelles

Les **charges supplémentives** sont incorporées en comptabilité analytique. Elles essaient de se rapprocher de la réalité.

Exemple :

- Rémunération de l'entrepreneur individuel (*et de sa femme si elle travaille avec lui*). En comptabilité analytique, on va lui mettre une rémunération fictive.
- Rajouter une rémunération des capitaux propres. Intégrer les capitaux propres sous formes d'intérêt pour la souscription à un emprunt.

La différence de traitement comptable

Ajuster des charges qu'on prend en compte différemment dans les deux comptabilités. **En bref, elle existe dans les deux comptabilités avec un montant différent.**

- **Différence d'incorporation** : Charges de substitution – Charges équivalentes en comptabilité générale.
- **Différence d'inventaire (stocks)** : Valeur des stocks réels constatés lors des inventaires physiques – Valeur des stocks théoriques de l'inventaire permanent

Deuxième partie : La méthode des coûts complets

La **méthode des coûts complets** consiste à :

- Séparer les charges directes et les charges indirectes. Répartir les charges indirectes entre différents centres avec la méthode des centres d'analyse en général.
- Déterminer les coûts d'achats des matières.
- Déterminer le coût des quantités consommées (*cf. fiches stocks*)
- Déterminer le coût de production des différents produits finis avec les en-cours et produits résiduels.
- Evaluer les coûts de production des produits vendus (*fiches de stocks des produits finis*)
- Déterminer le coût de revient.
- Déterminer le résultat analytique des produits vendus puis le résultat global de l'entreprise.

I) DIFFERENCE ENTRE CHARGE DIRECTE ET CHARGE INDIRECTE

Une charge directe : Facilement attribué à un produit. On peut les identifier et facilement les affecter à un produit en particulier. Les charges directes peuvent être soit une charge variable (*Dépendante des quantités produites*) ou une charge fixe (*Indépendante des quantités produites*).

Une charge indirecte : Ce sont les frais généraux, elles ne peuvent pas être attachées directement à un produit précis. Elles sont forcément fixes.

Exemple : Les salaires, Le coût de recherche et développement, les frais du siège social ...

On va créer des centres de charges : **centres principaux et centre d'auxiliaires**. Pour traiter ces charges indirectes, on a deux grandes méthodes : **méthodes des centres d'analyse et la méthode ABC**.

II) LA REPARTITION DES CHARGES INDIRECTES AVEC LA METHODE DES CENTRES D'ANALYSE

A) **Les principes de base de cette méthode**

On appelle soit méthode de centres d'analyse ou soit méthode homogène. Répartir les charges en différentes analyses, on va affecter ces charges dans différentes centres d'analyses (*centres de frais*). Les centres d'analyses peuvent être de deux natures :

- **Division réelle** _ **Exemple** : Faire un centre d'analyse par atelier. Une boutique égale à un centre
- **Division fictive** : En général, on retrouve plus ça. **Exemple** : On va créer un centre d'entretien, un centre d'énergie ...
- **Les centres principaux** : Ce sont des centres opérationnels de l'entreprise. Ils regroupent le processus d'achat, de production et de distribution.
Exemple : Approvisionnement, production, finition ...
- **Les centres auxiliaires** : Ce sont des centres de prestations qui s'adressent à d'autres centres d'analyse. En général, ce sont des centres fictifs.
Exemple : Administration, gestion du personnel, chauffage et entretien ...

Les **unités d'œuvre** sont des unités qui permettent de répartir les différentes charges indirectes. Chaque centre d'analyse détermine un certain nombre d'unité d'œuvre. C'est une unité de mesure.

Deux grandes étapes :

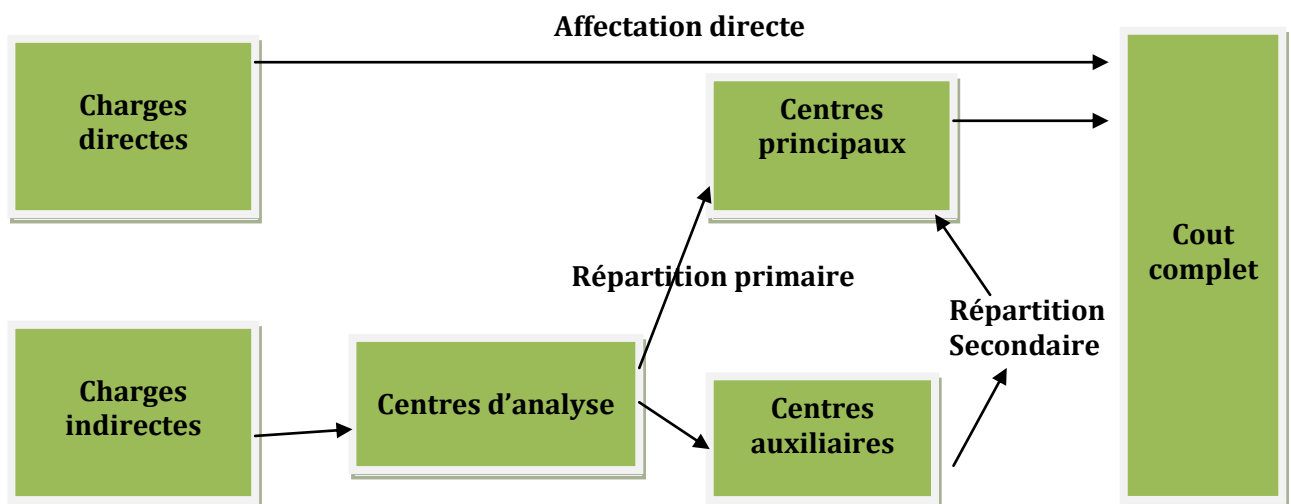
- **Répartition primaire** : Repartir les charges indirectes sur tous les centres d'analyses (avec les clés de répartition avec des coefficients ou des pourcentages)
- **Répartition secondaire** : Répartir les charges indirectes des centres auxiliaires sur les différents centres principaux.

Avoir un zéro en taux des centres auxiliaires en fin de répartition secondaire. Les centres auxiliaires disparaissent en se vidant dans les centres principaux.

Formule de calcul du coût de l'unité d'œuvre = Montant des charges indirects (CI) du centre d'analyse après répartition secondaire / Nombre d'unités 'œuvre du centre d'analyse

B) Schéma montrant le traitement des charges

Traitement des charges dans la méthode des couts complets :



C) Exemple chiffré de réalisation d'un TRCI (voir exemple)

D) Cas particulier des prestations réciproques (voir exemple)

Les centres auxiliaires se font mutuellement des prestations. Aucun changement dans la répartition primaire mais changement dans la répartition secondaire.

III) LA GESTION DES STOCKS

Il y a 4 grandes méthodes de gestion des stocks : LIFO, FIFO et les CMUP (fin de période/intermittent et après chaque entrée)

$$\text{Stock final} = \text{Stock initiale} + \text{Entrées} - \text{Sorties}$$

Il existe deux grandes méthodes d'inventaire pour gérer les stocks :

- **L'inventaire intermittent** consiste à effectuer, en général une fois par an, un recensement ses quantités de stocks disponibles dans l'entreprise
- **L'inventaire permanent** est basé sur un enregistrement de chaque flux dans les fiches de stocks.

A) La méthode CMUP (cf Enoncé III A)

Il s'agit d'une **méthode appliquée pour des biens dits interchangeables**. Elle est simple d'utilisation, voire simpliste, et c'est la plus couramment utilisée en pratique. Elle a pour défaut de **mal rendre compte de la valeur réelle d'un stock** quand les éléments qui concourent à la constitution de ce stock sont susceptibles de fortes variations en valeur.

Elle peut être pratiquée de 2 façons légèrement différentes :

- La **méthode du CUMP périodique** est la méthode préconisée par le plan comptable général pour la détermination d'un inventaire permanent.
- La **méthode du CUMP après chaque entrée** s'utilisera dans le cadre d'un inventaire intermittent. Elle est plus fastidieuse d'utilisation car elle suppose de connaître le coût de chaque lot entré et de multiples calculs. Néanmoins elle permet de suivre de très près l'évolution des prix et d'étaler le travail de valorisation sur toute la période.

A) La méthode FIFO (cf Enoncé III B)

Ce sont **les lots les plus anciens qui partent les premiers**. Cette méthode suppose de maîtriser le coût de chaque entrée, ce qui est souvent très théorique... Le risque majeur qu'elle présente au demeurant est de **valoriser une sortie à un coût ancien tandis que les entrées sont valorisées à un coût récent**.

Sur des stocks à faible rotation et portant sur des produits dont le coût unitaire est soumis à de fortes fluctuations cela ne sera pas sans incidence. En outre en période d'inflation cela aura pour effet de surévaluer le résultat d'exploitation (*donc plus d'impôt, risque de distribution de dividendes fictifs...*). Si la situation de l'entreprise se dégrade, la perception du problème risque d'être retardée du fait de la surévaluation des stocks...

B) La méthode LIFO (cf Enoncé III B)

Cette méthode obéit à une logique inverse à la précédente. On considère que ce sont **les lots les plus récents qui sont épuisés en premier**. Du fait elle permet une meilleure information en période d'inflation quant aux risques de dégradation de l'activité de la société.

Elle diminue le résultat, amène à payer moins d'impôts et limite les risques de distribution de dividendes fictifs. Minorer le résultat en utilisant cette méthode pourrait en effet être assez mal perçu par l'administration fiscale. On ne pourra donc s'en servir que dans une optique de gestion interne à l'entreprise (*tableaux de bord...*).

IV) ENCHAINEMENT DES COUTS

Coût d'achat → Coût de production → Coût de revient → Résultat analytique → Résultat global

A) Le cout d'achat

On a le **prix d'achat des matières premières** et puis après il peut y avoir pleins **de dépenses et d'approvisionnement** (*frais de douanes, cout de transport, ...*).

On distingue deux grandes catégories de charges :

- **Charges indirectes** _ ex : Loyer, éclairage, chauffage ...
- **Charges directes** _ ex : Matière première, main d'œuvre directe ...

B) Le cout de production

Le **cout de production** comprend le cout d'achat de matières premières consommées pour produire auquel on va ajouter les charges directes (*MOD...*), et on va y ajouter aussi les charges indirectes (*TRCI...*)

Cout de production = Cout d'achat de matières consommées + Charges directes de production + Charges indirectes de production

C) Le cout de revient et résultat analytique

Le **cout de revient** : on parle de cout de distribution et de cout de commercialisation. On raisonne en quantités vendues. En fonction du cout de revient, on pourra fixer notre prix.

Résultat analytique des produits vendus = CA – Cout de revient des produits vendus

Résultat positif = GAIN et résultat négatif = Perte

Résultat analytique global = Somme des résultats analytique des différents produits vendus

Cout unitaire = Prix de vente du produit – cout de revient unitaire.

Cela représente la marge d'un produit.

Exemple 1 :

	C1	C2	C3
Nombre d'unités produites et vendues	200	300	400
Cout de production unitaire	1,00	2,00	3,00
Cout de distribution unitaire	1,00	1,50	2,50
Prix de vente unitaire	3,00	4,00	5,00

a)

	C1	C2	C3
Cout de production total	200 (= 200*1,00)	600 (= 300*2,00)	1200 (= 400*3,00)
Cout de distribution	200 (= 200*1,00)	450 (= 300*1,50)	1000 (= 400*2,50)
Couts complets = Cout de production total + Cout de distribution	400	1050	2200
Chiffre d'affaires	600 (= 200*3)	1200 (= 300*4)	2000 (= 400*5)
Résultat analytique = Chiffre d'affaires – Couts complets	200	150	-200

Résultat Global

= Résultat analytique de C1 + Résultat analytique de C2 + Résultat analytique de C3

= 200 + 150 - 200 = 150

b)

	C1	C2	C3
Cout de production total	200 (= 200*1,00)	600 (= 300*2,00)	1200 (= 400*3,00)
Cout de distribution	160 (= 200*0,8)	360	800
Couts complets = Cout de production total + Cout de distribution	360	960	2000
Chiffre d'affaires	720 (= 600 *1.2)	1440	2400
Résultat analytique = Chiffre d'affaires – Couts complets	360	480	400

V) SPECIFICITES DANS LE CALCUL DU COUT DE PRODUCTION

A) Les encours de production

C'est un produit dont la fabrication n'est pas achevée à la fin de la période donnée (*fin de l'exercice comptable*). La fabrication sera achevée à la période suivante.

Comment on évalue les encours ? Pour cela, il y a deux méthodes qui permettent de les traiter :

- **Cout de production de la période**
- **Cout de production des produits finis**

Selon la question, il ne faut pas traiter les encours de la même façon

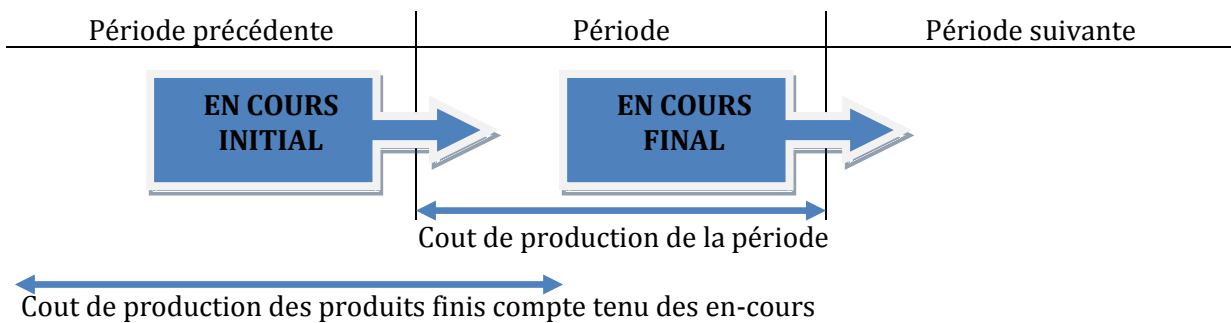
1. **Cout de production des produits finis**

On va prendre en compte sur la période que les produits qui ont été achevé/finis.

Du coup la formule pour calculer le cout de production des produits finis :

Cout de production des produits finis =

Charges de production de la période + Encours initial – Encours final



Ajouter l'encours du début et enlever l'encours de fin

2. **Cout de production de la période**

Cout de production de la période =

Cout de production des produits finis - Encours initial + Encours final.

C'est le contraire de l'autre formule.

Enlever l'encours du début et ajouter l'encours de fin

(Exemple sur les encours)

Parfois c'est difficile de calculer la valeur des encours. L'évaluation des encours n'est pas facile mais parfois on l'a fait de façon forfaitaire (*en pourcentages*).

B) Les produits résiduels et sous-produits

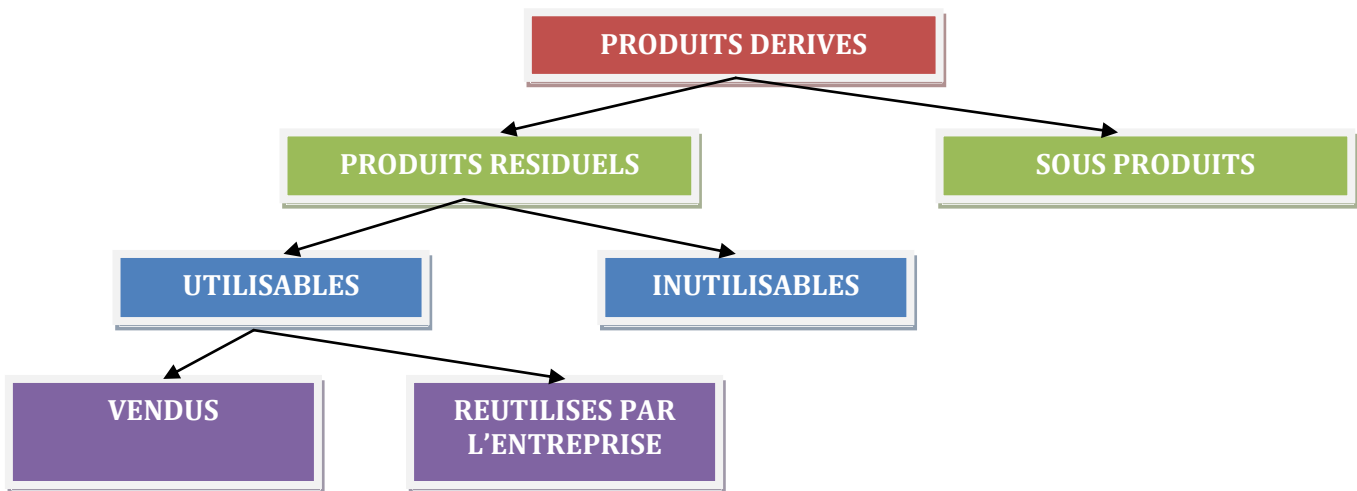
Les produits dérivés regroupent deux grandes catégories de produits

- **Produits résiduels**
- **Sous-Produits**

1. **Les produits résiduels**

Il y a deux types de produits résiduels :

- **Les déchets** : c'est un résidu inutilisable. On peut les détruire, les recycler ou vendre des chutes.
- **Le rebut** : Produit défectueux, pas conforme à ce qu'on voulait/aux normes définies.



Le traitement comptable varie en fonction du type de produit dérivé

Exemple : Défauts de fabrication, erreurs de dimensions, ...

Cout de production du produit principal = Cout total de production (dont encours) – Coûts des produits résiduels recyclables ou vendables + Cout des produits résiduels inutilisables

Exemple de calcul de cout de production avec des déchets recyclables

Une entreprise a produit 3000 articles P et 1000 kg de déchets.

Le cout de production correspondant est de 125810€

Cette entreprise parvient à réutiliser 80% des déchets

Evaluation des déchets en valeur marchande : 3€ par kg.

Charges directes de traitement et de recyclage des déchets : 700€

COUT DE PRODUCTION	125810
VALEUR NETTE des DECHETS :	
- Quantité réutilisée 1000 kg x 80% = 800 kg	
- Vente des produits résiduels : 3€ x 800 kg =	2400 €
Charges de traitement :	- 700 €
=>MARGE sur DECHETS	1700 €
COUT DE PRODUCTION DEFINITIF DES PRODUITS FINIS	124110

2. Sous-produits

Un **sous-produit** est un produit secondaire qui découle de la fabrication du produit principal mais il est distinct avec les produits précédents par sa grande valeur marchande qui reste inférieur à la valeur marchande du produit principal. Parfois, nécessite d'une transformation complémentaire et les charges seront imputées aux sous-produits mais pas au produit principal.

Exemple : Abattoirs _ Viande (la peau de l'animal peut être réutilisé dans ces cas-là, la peau sera un sous-produit)

Cout de production de produit principal = Cout total de production – Cout de production des sous-produits

Et aussi :

Prix de vente du sous-produit = Cout de production du sous-produit + Marge bénéficiaire du sous-produit + Charges de retraitement et de distribution du sous-produit.

VI) LA METHODE ABC (Années 80)

La **méthode ABC** (*ActivityBasedCosting*) est une méthode des coûts complets :

- Elle permet de calculer les coûts complets.
- Elle distingue les charges directes et les charges indirectes.
- L'enchaînement des coûts est le même.
- Ce qui diffère ce sont les traitements des charges indirectes.
- Elle est apparue après la méthode des centres d'analyses.

La méthode permet de **répondre à des critiques** à celle des centres d'analyses. La méthode des centres d'analyse ne permet pas de bien traiter les charges indirectes car il peut y avoir différents unités d'œuvres. Il **faudrait un découpage plus précis** de ces charges indirectes et du coup dans les unités d'œuvres aussi.

La critique : il masquerait certains coûts.

Le contexte économique a beaucoup changé donc les **charges indirectes ont gonflé**. Le rapport entre les charges directes et les charges indirectes s'est inversé. On a de plus en plus de produits différenciés. On a plus de choix et de nouveautés donc les charges indirectes qui gonflent.

Exemple : L'activité au sein de ce centre _ l'activité humaine de la production, l'activité informatique, ...

⇒ **Il y a des tâches variées.**

Il est logique d'avoir des unités d'œuvre variées aussi. Dans ce centre, il peut y avoir plusieurs activités : effet publicité, des frais de mises en rayon, des frais de mise à jour des clients, ...

Il est difficile de **choisir une unité d'œuvre unique**.

- Identifier les **activités** de l'entreprise (activité = ensemble de tâches)
 - ✚ Chaque centre d'analyse peut regrouper plusieurs activités
 - ✚ **Exemple :** Centre approvisionnement = activités d'enregistrement, de réception, de stockage, de contact fournisseurs ...
- Déterminer **les charges indirectes** consommées par les différentes activités
- Choisir les **inducteurs de coûts** permettant de mesurer les consommations des ressources par activités
 - ✚ **Exemple :** nombre de livraisons pour l'activité approvisionnement
 - ✚ En général on regroupe les inducteurs de même nature dans un centre commun et on calcule le coût total du centre
- Calculer le **coût unitaire de chaque inducteur**
- Imputer les **coûts des différents inducteurs** consommés par produit

Comparaison des deux méthodes de coûts complets

	Méthode des centres d'analyse	Méthode ABC
Etape 1	Identification des différents centres d'analyse	Identification des différentes activités
Etape 2	Répartition (<i>primaire et secondaire</i>) des charges indirectes par centre	Répartition des ressources consommées sur les différentes activités
Etape 3	Choix des unités d'œuvre	Choix des inducteurs
Etape 4	Calcul du coût de l'unité d'œuvre	Calcul du coût unitaire de l'inducteur
Etape 5	Imputation des coûts des unités d'œuvres aux produits	Imputation des coûts des inducteurs aux produits

Exemple METHODE ABC (cf. Polycopié)

METHODE ABC :

Activités	Cout unitaire de l'inducteur	Cout des indicateurs consommés par les produits classiques	Cout des inducteurs consommés par les produits luxueux
Gestion des ventes	$20000/200 = 100$	$100 \times 80 = 8000$	$100 \times 120 = 12000$
Manutention de la boutique	$30000/500 = 60$	$60 \times 200 = 12000$	$60 \times 300 = 18000$
Administration	$10000/1000 = 10$	$10 \times 400 = 4000$	$10 \times 600 = 6000$
Cout total		24000	36000

CENTRES D'ANALYSES

$60000/(100+50) = 400$

- Produits classiques : $400 \times 100 = 40000\text{€}$
- Produits luxueux : $400 \times 50 = 20000\text{€}$

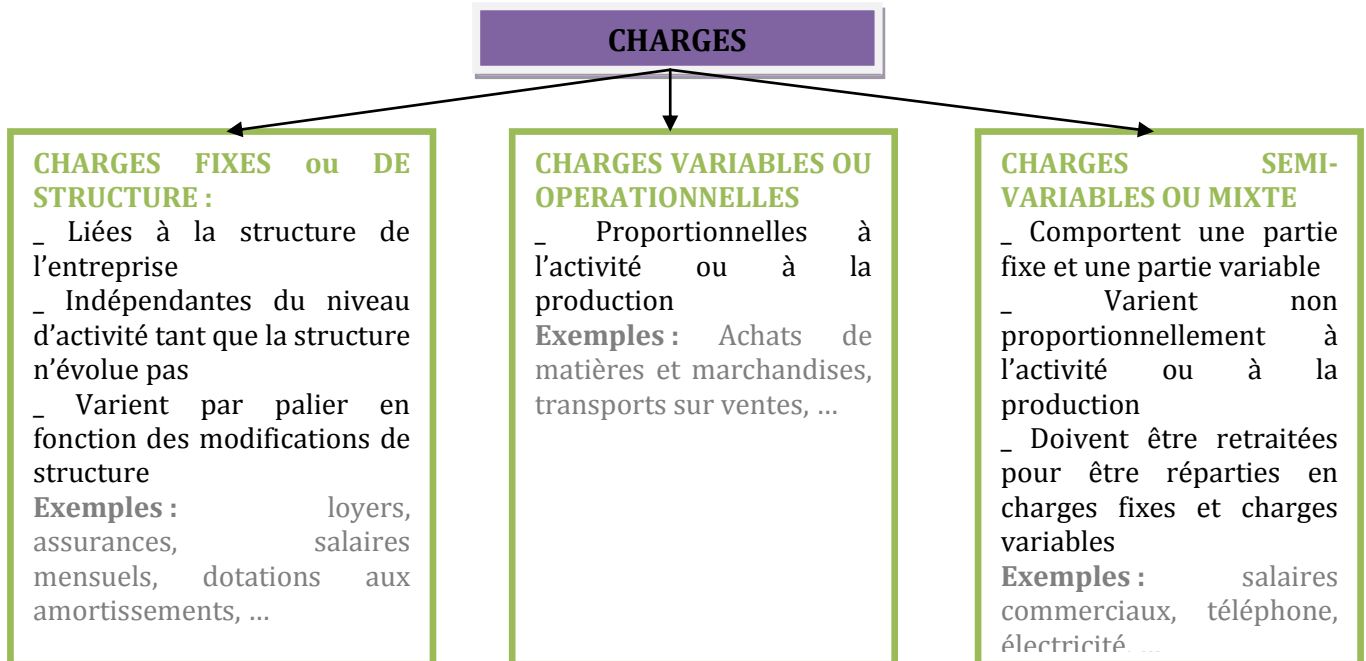
La méthode ABC permet de mieux aider les décideurs mais le choix des inducteurs (qui est un choix humain qui ne colle pas toujours à la réalité) reste arbitraire. C'est plus proche du réel. Beaucoup plus adapté au contexte actuel.

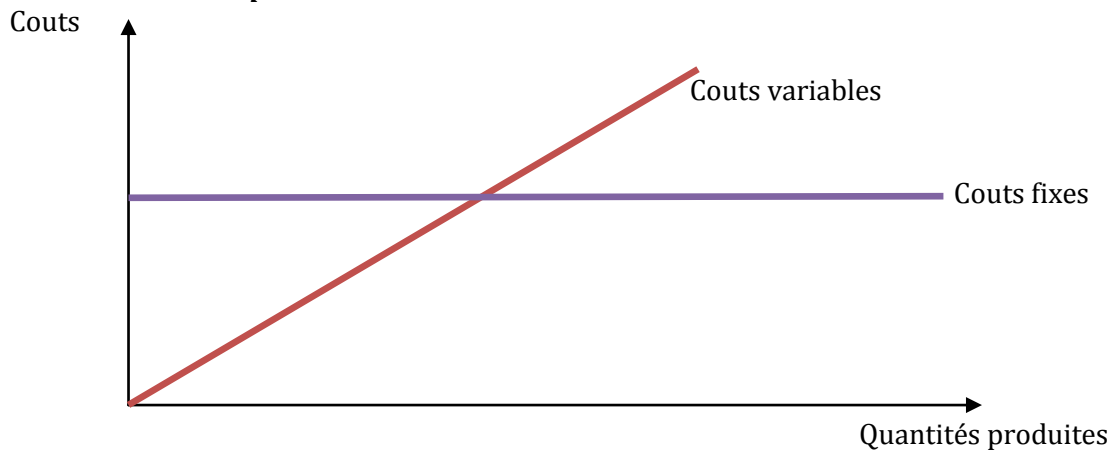
Troisième partie : La méthode des couts partiels

I) DISTINCTION CHARGES VARIABLES/FIXES

Un cout variable est un cout qui est proportionnel à la quantité. Ce sont des charges directes

Exemple : Les matières premières



Représentation schématique des coûts**II) METHODE DES COUTS VARIABLES**

Elle consiste à déterminer plusieurs choses :

- **Le résultat de l'exercice** (*positif ou négatif*)
- La notion de **marge sur coûts variables** : ça va compléter le seuil de rentabilité.
- Le **seuil de rentabilité** avec la notion de point mort : L'instant dans l'exercice à partir duquel on fait des bénéfices.
- Le **coût marginal** qui aide à la prise de décision.

Marge sur coût variables : Ce qui reste lorsqu'on aura enlevé les coûts variables.

Chiffre d'affaires – Coût de variables

CHIFFRE D'AFFAIRES	Marge sur coût variable	Coût variable	Total des charges
		Coût fixe	
		Résultat	

- **MCV unitaire** = PVU (*prix de vente unitaire*) – CVU (*coût variable unitaire*) = contribution simple unitaire
- **MCV** = CA – CV = contribution simple total
- **Taux de MCV** = MCV/CA
- **Résultat de l'entreprise** = CA – CR (*coût de revient*) = CA – (CV + CF) = (CA – CV) – CF = MCV – CF

⇒ Donc RST = MCV – CF

Une entreprise vend des jouets pour enfants. Elle souhaiterait réduire son offre en ne gardant que les produits les plus rentables pour elle. Elle vous demande aujourd'hui de l'aider en comparant deux produits : un sac de 30 gommettes et un rouleau de 20 gommettes.

- Elle a acheté 1500 rouleaux de gommettes à 0,2 € l'unité. Elle le revend 1€.
- Elle a aussi acheté 900 sacs à 2€ l'un qu'elle revend 5€. Elle a tout vendu.

On considère qu'elle a 500€ de coûts fixes liés à cette vente de sacs et rouleaux de gommettes.

Quel est le produit le plus rentable ? Quel est le résultat de l'entreprise sur les gommettes ?

<p>ROULEAU : MCV Unitaire = PV - CV unitaire = 1 - 0.2 = 0.8 € Taux de marge = 0.8 / 1 x 100 = 80 % Par ailleurs, MCV Totale = MCVU x Q = 1500 x 0.8 = 1200 € OU CA - CV = 1500 - 300 = 1200</p>	<p>SAC : MCV Unitaire = PV - CV unitaire = 5 - 2 = 3 € Taux de marge = 3 / 5 x 100 = 60 % Par ailleurs, MCV Totale = MCVU x Q = 3 x 900 = 2700 €</p>
---	--

Analyse : Taux de MCV plus fort au rouleau. Tout dépend de la quantité qu'on va vendre.

$$\text{Résultat} = \text{MCV} - \text{CF} = (1200 + 2700) - 500 = 3400\text{€} > 0$$

Les indicateurs permettent d'avoir des estimations de risques. Est-ce que l'entreprise doit s'inquiéter ? Ou l'entreprise n'a pas besoin de s'inquiéter ?

- **1^eINDICATEUR** - Marge de sécurité : **Différence entre le CA et le seuil de rentabilité.** Evidemment, plus cette différence est élevée plus vous êtes en sécurité.
- **2^eINDICATEUR** - Indice de sécurité : Mesure la marge de sécurité en pourcentages du chiffre d'affaires. $IS = (CA - SR)/CA$. Le pourcentage de CA que l'on peut supprimer tout en restant rentable.
- **3^eINDICATEUR** - Le levier d'exploitation ou le levier opérationnel détermine l'élasticité du résultat par rapport au niveau d'activité (*par rapport au CA*). **Taux de variation du résultat/Taux de variation du chiffre d'affaires.**

Exemple : Une entreprise réalise un CA de 500000€. Le taux de marge sur cout variable est de 40% et le montant du cout fixe de 150000€. Elle prévoit une augmentation du CA de 10000€. Calculer le résultat actuel, le résultat prévisionnel et le coefficient de levier d'exploitation.

- **Résultat actuel** = (CA x TMCV) - CF = (500000 x 0.40) - 150000 = 50000.
- **Résultat prévisionnel** = [(500000 + 10000) x 0.40] - 150000 = (510000 x 0.40) - 150000 = 54000
- **Variation du Résultat** = 54000 - 50000 = 4000€
- **Variation du CA** = 510000 - 500000 = 10000€

$$\text{Levier opérationnel} = (4000/50000)/(10000/500000) = 0.08/0.02 = 4$$

⇒ Quand le CA augmente de 1% le résultat lui est multiplié par 4. Il est favorable car le résultat augmente plus vite que le CA.

Objectif c'est d'avoir le plus grand levier d'exploitation possible. Ce qui est défavorable ; c'est lorsque que vous avez un levier d'exploitation inférieur à 1.

III) NOTION DE COUT MARGINAL

- Le cout marginal représente le cout induit par la fabrication d'une unité supplémentaire de ce produit.
- **Cout marginale d'une unité produit = Cout variable unitaire + Coûts fixes supplémentaire résultant de la production de cette unité.**
- Le cout d'une unité supplémentaire est un cout marginal d'expansion. Le cout d'une unité produite en moins est un cout de récession.
- Si **Cout marginal < Cout moyen**, le cout moyen baisse en produisant une unité supplémentaire.
- Si **Cout marginal > Cout moyen**, le cout moyen monte
- **Cout marginal = Dérivé Cout total / Dérivé Quantité.**

Rendement d'échelles : Quand le cout marginal est plus petit que le cout moyen.

Exercice sur le cout marginal : Supposons qu'un cuisinier invite 5 amis à sa table et se propose de leur faire une salade de tomates. Il évalue le travail qu'il aura à faire et il chiffre ce travail en euro. **Hypothèses :**

- Une minute passée correspond à une dépense d'un euro :
 - ✚ Une tomate/personne
 - ✚ Contenance maximale du saladier 6 tomates
- Cout unitaire d'une tomate : 1€
- Préparation et belle disposition des tomates dans le saladier : 15 minutes donc 15€ pour un saladier

Calculez le cout marginal d'un éventuel 6^e invité puis d'un 7^e invité.

Correction :

- Pour 5 amis,

Le cout serait de : $5€ + 15€ = 20€$

Cout moyen de chaque invité : $20/5 = 4€$

- S'il en invite un sixième : temps de préparation inchangé.

Cout total = $21€ (6 \times 1 + 15)$.

Donc cout marginal du sixième invité = $21 - 20 = 1€$

Alors que le cout moyen des invités est de $21€/6 = 3.50€$

Le cout moyen baisse tant que le cout marginal est inférieur au cout moyen. Ce sont les rendements d'échelle.

- Si 7^e invité : obligation de préparer un deuxième saladier.

Le cout du repas passera à : $7€ + 15€ + 15€ = 37€$

Et cout marginal du septième invité = $37€ - 21€ = 16€$

Ce qui est plus élevé que le moyen de $37/7 = 5.3€$

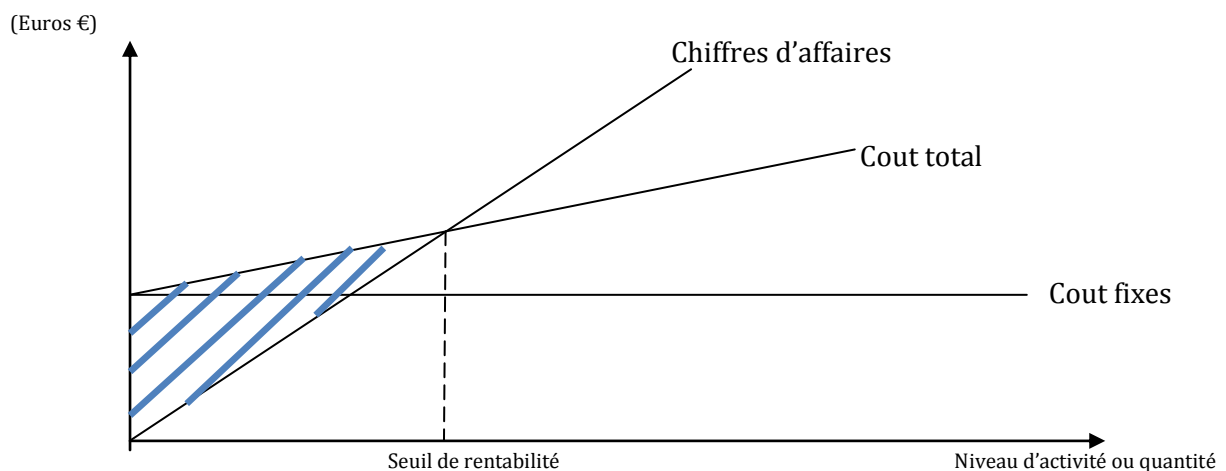
IV) SEUIL DE RENTABILITE, POINT MORT ET SEUIL D'INDIFFERENCE

a. Seuil de rentabilité et point mort

Le **seuil de rentabilité** est le montant du chiffre d'affaires qui donne un résultat nul et au-delà duquel on fera du bénéfice. Le chiffre d'affaire qui permet de couvrir toutes les charges qu'elles soient fixes ou variables.

Au seuil de rentabilité, on a résultat = 0 donc résultat = CA - cout variable - couts fixes = 0

Comme $(CA - CV) = MCV$ alors $MCV - CF = 0$. Si $MCV = CF$ on atteint le **seuil de rentabilité**.



De plus, comme le **taux de MCV = MCV/CA** alors $MCV = \text{taux de MCV} \times CA$

Donc **Taux de MCV x CA = MCV = CF** (car MCV = CF au seuil de rentabilité)
Donc **CA = SF / Taux de MCV au seuil de rentabilité** (Formule en valeur).

Calcul du SR : 2 formules

- **SR = (CA x CF) / MCV**
- **SR = CF / Taux de MCV**

Le **point mort** est la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint.

Point mort en jour = **(CA du seuil de rentabilité x 365 jours) / CA annuel**
(Remarque : si on nous dit 30 jours par mois alors dans la formule on mettra 360)

Lorsque le seuil de rentabilité n'est atteint, que doit faire l'entreprise ?

- Augmenter le prix de vente pour améliorer le CA
 - Réduire les coûts fixes ou variables (*meilleure solution pour la compétitivité*)
- On va jouer sur des simulations afin de voir quelle est la meilleure solution à choisir.

b. Seuil d'indifférence

L'intérêt du seuil d'indifférence est de **comparer plusieurs solutions possibles** et de déterminer a priori quelle est la meilleure. Le seuil de rentabilité va permettre de trouver à partir de quel seuil on a deux situations équivalentes. Au-delà de ce seuil, il y aura une situation plus intéressante que l'autre

Utile dans les décisions de gestion pour comparer différentes solutions avec des coûts variables et coûts fixes différents. Point pour lequel les solutions sont équivalentes.

Formule générale :

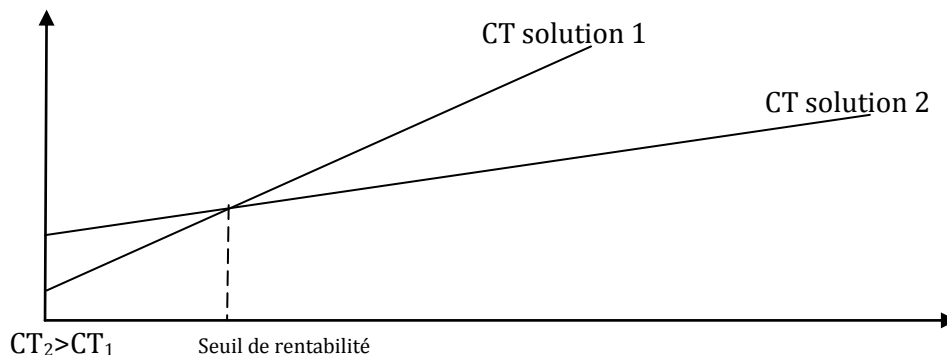
Solution 1 : CF1 et CVu1

Solution 2 : CF2 et CVi2

N = niveau d'activité (dans notre exemple le nombre d'années)

Au seuil d'indifférence : $CF1 + nCVu1 = CF2 = nCVu2$

Donc $n = (CF1 - CF2) / (CVu2 - CVu1)$



La solution 2 a des coûts fixes plus importants que la solution 1.

V) IMPLICATIONS MANAGERIALES DU CONCEPT DE SEUIL DE RENTABILITE

A. Analyse de la rentabilité

Une entreprise produit P1 et P2. Voici des informations sur le produit P1 :

- CA = 55€
- CV = 35€
- CF directs = 5€ et CF indirect affectés à P1 = 20€
- Résultat analytique = $55 - (35 + 5 + 20) = -5$

Faut-il arrêter de produire P1 sachant que le résultat de P2 est légèrement positif ?

Si la MCV est négative, cela veut dire qu'on n'arrive pas à couvrir nos coûts variables. Et donc là, faudrait arrêter le produit.

B. Décisions de tarification

Sur le long terme, il faut qu'un prix de vente permette à l'entreprise de faire des bénéfices et de couvrir tous les coûts. Fixer un prix de vente qu'il permette de couvrir les coûts. Cependant il y a des cas particuliers.

Il peut arriver que la politique s'affine à court terme, une tarification différente un peu à la carte.

Exemple : Vol Paris NY

- CF du col = 150000€ (équipage, amortissement ...)
- Prix moyen du billet = 600€
- CV d'un passager = 15€ (repas principalement)

L'avion va partir. Il reste des places à bord. Un passager se présente à la dernière minute. Quel est le prix de vente minimum que nous pouvons lui proposer ?

Tout prix supérieur au coût variable donc 15€ au minimum pour être rentable. Au delà de 15€ car c'est le seul coût de l'entreprise pour un passager.

C. Diagnostic d'entreprise

Augmenter la sous-traitance augmente les charges variables.

En fonction de la structure, on va avoir une différence des coûts. Les entreprises ont le même seuil de rentabilité. Prenons 2 entreprises aux structures de coûts différents.

- Lorsqu'on regarde l'ordonnée à l'origine, on voit que l'entreprise 2 a **plus de coûts fixes** que l'entreprise 1. La pente est plus plate que l'entreprise 1, elle sera plus réceptive aux variations de l'activité. Mais l'entreprise 2 sera beaucoup plus fragile car le résultat va varier beaucoup plus vite à la baisse.
- Si on a **moins de coûts fixes**, on est moins impacté par les variations de l'activité. Cela permet de mieux gérer la sous-traitance et donc de réduire les coûts fixes. Les coûts variables peuvent être modifiés en fonction de notre activité (*s'il diminue ou augmente*) alors que les coûts fixes ne bougeront pas et seront des charges constantes, ici cas de l'entreprise 1.

L'avantage des sous-traitant : Cela permet de variabiliser les coûts ce qui permet de réduire les coûts fixes.

D. Précautions d'utilisations

Il existe certaines limites qui s'appliquent à cette méthode des coûts partiels :

- L'analyse **en termes de coûts fixes et de coûts variables** est valable exclusivement à court terme et à moyen terme. Sur du long terme tous les coûts peuvent devenir variables, ce qui n'est donc pas pertinent.
- Elle porte sur **l'analyse des produits et des activités**. Mais il n'y a pas de vision globale de toutes les structures. Raisonnement isolé : on ne voit pas la répercussion sur tout le reste de la structure
- Elle permet **d'évaluer les évolutions à la marge sur un produit** ou une activité mais on ne cherche pas du tout à structurer l'organisation.
- Quand on fait cette analyse, on part du principe qu'on part d'un coût et d'une marge pour donner un prix. Mais désormais il y a tellement de concurrence que cette démarche devient obsolète. **Le prix est donné par le marché et les coûts vont devoir s'y adapter.**

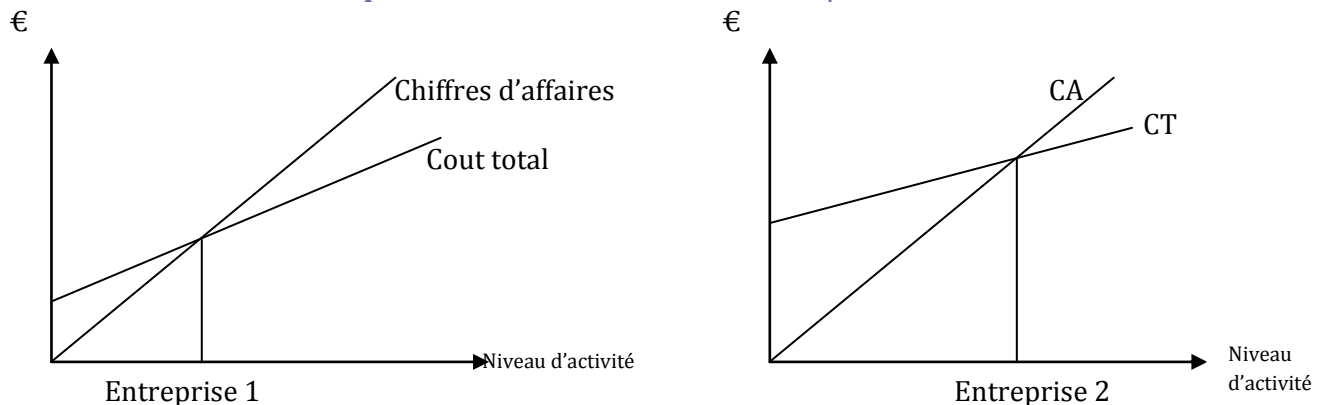
VI) IMPUTATION RATIONNELLE

Déterminer le cout rationnel d'un produit. On part du principe que tous les couts sont variables. L'idée est de retraiter les charges fixes.

Deux grands cas de figure

- La méthode des couts rationnels est la comparaison pertinente entre une organisation ou une autre. On calcule le coefficient d'imputation rationnel afin savoir si on est en sous-activité ou suractivité. Pour pouvoir faire ça, on doit déterminer l'activité normale de l'entreprise.
- A partir de celle-ci, on pourra calculer le coefficient d'imputation rationnel (*activité réelle/activité normale*). L'activité normale est la référence.

Coefficient d'imputation rationnel = activité réelle / activité normale.



Si **coefficient d'imputation rationnel est > 1** : l'activité réelle est plus élevée que l'activité normale. On utilise beaucoup nos capacités de production, on bénéficie d'économie d'échelle = gain de suractivité qui permet de faire des économies d'échelles et de répartir les couts fixes sur une quantité plus importante. Baisse des charges fixes unitaires.

Attention risque de surchauffe

Si la hausse d'activité perdure, il faudra investir.

Si **coefficient d'imputation rationnel est < 1** : On n'utilise pas de façons optimales nos facteurs de production, il y a un problème de rentabilité. Sous utilisation de l'appareil productif. Il faut augmenter l'activité à nouveau ou se séparer de certains facteurs de production.

Quatrième partie : La gestion stratégique des couts

Première sous-partie : Piloter le couple cout/valeur

INTRODUCTION

Réussir à créer beaucoup de valeurs sans faire trop de coût. Il faut optimiser les deux. Cette problématique-là sera là tout au long du cycle de vie.

Le couple coût/valeur crée beaucoup de valeurs sans augmenter les coûts voire les réduire.

Dans cette stratégie, on va développer les différentes théories :

- La méthode du **cout cible** arrive en amont. Il arrive avant le lancement d'une offre, on se fixe un cout à ne pas dépasser.

- **L'analyse de la valeur** : l'objectif est de comparer la valeur reportée par chaque partie d'un produit avec les coûts induits. Mettre les coûts là où il y a de la valeur.
- La méthode du **kaizencosting** : L'objectif est d'améliorer la structure de coût mais à la marge. Moins important que le coût cible qui va être fait de manière managériale
- La **méthode ABM** : Adéquation entre la valeur et le coût. Assez proche de la méthode ABC
- **Reengineering** : Revoir tous les processus ; On repense à la manière d'organiser la production. Amélioration de la structure
- **Benchmarking** : Comparaison avec la concurrence.

Fort contexte de concurrence, il faut réussir à faire le plus de valeur pour le consommateur.

Remise en cause **des théories de Ricardo et Smith**. Un produit comprenait plus de valeurs s'il nécessitait le plus d'heure de travail. Il y avait une vision de la valeur objective. Aujourd'hui, la valeur d'un produit est plus subjective car on parle de la valeur aux yeux des clients. Plus difficile à l'entreprise de percevoir cette valeur. Il faut que cette valeur soit estimée.

Au moment de la conception	Lors de l'exploitation	
	Démarches continues	Démarches de rupture
Méthode du coût cible	ActivityBased Management (ABM, basée sur la méthode ABC) KaizenCosting Courbes d'expériences	Reengineering (reconfiguration de processus)
Analyse de la valeur		
Benchmarking	Benchmarking	Benchmarking

I) **Maitriser le couple coût /valeur lors de la conception d'une offre**

A. La valeur perçue par le client

La **valeur subjective** complique le travail de l'entreprise car on sera **dans l'anticipation**. On peut donc se tromper plus facilement. On peut faire des **offres d'essais temporaires**(*si ça marche je continue*), **des études de marchés** et on va beaucoup **baser sur le marketing**.

On voit qu'il y a un **fort lien avec le marketing** dès lors qu'on parle du comportement du consommateur.

Le prix va être **basé sur la valeur subjective** qu'on anticipe. Une fois que l'estimation de cette valeur perçue est faite par le client, on va se désigner **notre marge souhaité** et donc **fixer un coût maximum** que l'entreprise peut mettre. On fonctionne à l'envers.

Parfois, il faut aussi faire une démonstration. Voir si ce qu'on propose à un intérêt ou pas aux yeux du consommateur. Il se peut que le consommateur **ne se rende pas compte de la valeur d'un produit**, l'entreprise doit donc engager des démarches pour faire adhérer la valeur aux consommateurs.

Exemple : Lorsqu'Apple a sorti son iPhone, ils se sont trompés sur la valeur de l'iPhone aux yeux du client. A l'époque, l'iPhone coûtait 600\$. Trois mois après, on constate une vraie catastrophe. Ils ont donc baissé la valeur de leur iPhone à 200\$. Forcément, ceux qui avaient acheté leur iPhone à 600\$ n'étaient pas très contents donc Apple a dû réagir de cette erreur de lancement et leur a donné un bon d'achat de 100\$.

B. La méthode des coûts cibles (Target Costing)

- **Réduire les coûts** lors de la conception
- Méthode développée dans les années 1960 au Japon dans l'industrie automobile
- **Ne pas subir les coûts** mais les maîtriser de manière rigoureuse.
- Elle se fait au **lancement d'un produit**.

- Cette méthode se fait au tout début **au moment de la conception** : Fixe un cout maximal tolérable à ne pas dépasser (*au détriment parfois de la qualité*). Cela permet de faire plus d'économies.
Prix acceptable => Marge, cout maximal

On le fait avant, car il est difficile de modifier les coûts lors du processus de production
Prix acceptable – Marge, coût marginal = coût maximal

Comment baisser les couts ?

- **Négocier** davantage l'achat des matières premières
- **Réduire la qualité** avec des achats de matériaux moins chers.
- **Réduire la main d'œuvre** donc on soustraite ou on délocalise mais souvent elle est moins qualifiée.
- Acheter des produits moins chers

Pour faire cette analyse des couts cibles, le marketeur travaille étroitement avec les financiers, les acheteurs, les comptables ... Tout le monde va travailler dans l'optique du cout cible.

Cout maximal tolérable = Valeur perçue par le client (subjectif) – résultat exigé par l'entreprise

Cout estimé – cout cible = réduction des couts à obtenir.

Exemple avec les couts cibles :

- ✗ **Formule 1 Hotel**, qui appartient à Accor, a été créé en 1984. Leur but est de créer des chambres d'hôtels qui vont casser les prix ; ne peut pas dépasser 15 € environ. Comment on va atteindre ça ?
 - ✚ Réduction de couts : Structure beaucoup moins solide avec des murs en plastique.
 - ✚ Réduction des mains d'œuvre ; tout était automatique.
 - ✚ Miroir ovale : le cout est moins cher.
 - ✚ Le nettoyage des draps
 - ✚ La localisation se situe au zone industrielle, en pleins centre villes impossible.
Lancement avec les chambres à 15€. Adapter à la chambre à ce cout possible.
- ✗ **Aéronautique** il y a énormément de sous-traitance vu qu'il y a un peu près 80% des Boeing qui sont sous-traités. Tous les sous-traitants sont en concurrence. Ce qui fait que régulièrement, il y a une partie des sous traitants de Boeing qui ferme car l'exigence de cout était importante.

Sous-traiter permet de variabiliser les couts et donc il n'y avait plus trop de couts fixes.

Limites du cout cibles

- **Tue l'innovation et baisse la qualité** car les produits sont jugés fades et de moins bonnes qualités. Renault Twingo « *je préfère un style instinctif à un marketing extinctif* ». Des choses qui permettent de différencier de la concurrence. On peut lancer un produit assez chère mais qui peut bien marcher.
- **Rallonge le temps de la conception** car la méthode du calcul des coûts avec estimations et autres est fastidieuse et prend beaucoup de temps. Le temps de finir cette démarche un concurrent peut arriver et entre-temps le marché a évolué et on est en décalage.
- La méthode oublie les **couts qui sont en aval** et donc SAV et autres ne sont pas prises en comptes. Lorsqu'on a fait un produit mais que la qualité est pourri, ils seront tous renvoyés et donc beaucoup plus de coût en SAV.
- On ne travaille que sur **le coût des composants** et on risque d'oublier le lien entre coût et valeur. Il faut enlever des coûts qui peuvent créer de la valeur et donc nous distinguer des concurrents.

Voir photocopié la démarche des coûts cibles

C. L'analyse de la valeur

Ca était penser à une période de l'histoire où les prix des matières premières avaient un peu flambé car ils étaient rares.

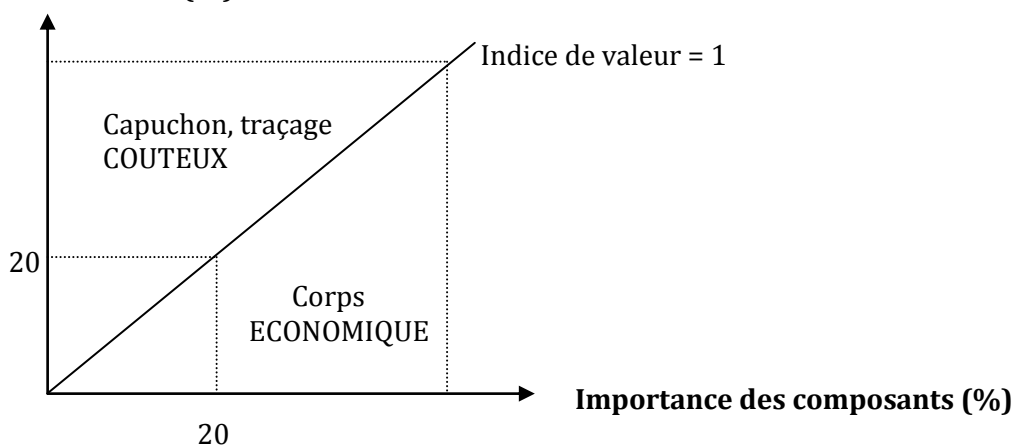
Problématique : Comment limiter les coûts ?

Méthode développée par un ingénieur de la société Général Electric confronté à des coûts des matières élevées (*pénuries post seconde guerre mondiale*). Elle consiste à **satisfaire le besoin du client** au moindre coût. Il faut **mener une analyse** entre coûts pour l'entreprise et bénéfices réels pour le client lors de la phase de conception.

Exemple :

- le **PD de Renault** en 2005 (*Carlos Ghosn*) disait : « La Logan est une voiture simple mais au moins le client a l'impression que chaque dollar investi est utile ». Il continuait en comparant les voitures actuelles aux ordinateurs : « On utilise 5% des fonctions alors qu'on paie 100% du prix ! »
- BUS** ; la RAPT a utilisé la méthode de l'analyse de la valeur pour réduire ses coûts. Système de ventilation qui a été mis en place sur tous les bus (*urbains, rurales...*). On ne peut pas mettre la même ventilation ; on a donc enlevé la ventilation dans les bus à court trajet et on en a mis sur des bus à longs trajets. Economie de 30% des coûts sur certains trajets.

Part du coût estimé (%)



Sous-optimiser = Economique > 1

Sur-optimiser = Couteux < 1

D. Benchmarking = Comparer avec ce qui fait mieux ailleurs

Traduit en français par « **analyse comparative** ». Il consiste à comparer sa performance à la meilleure référence que l'on puisse trouver. Détecter le meilleur de la classe pour ensuite essayer de calquer sa pratique.

Cette meilleure référence peut être en **interne** (*un autre service, une autre filiale etc.*) ou en **externe** (*une autre entreprise*)

Exemple : Papeterie Kappa, Toyota

97 membres se réunissent régulièrement pour parler de leur pratique et comparer la performance sous forme de délais, de qualités, de coûts, ... Ils se réunissent pour **désigner les**

pratiques dans le meilleur domaine afin de changer les pratiques non performantes. Cette comparaison se fait beaucoup pour **le taux de travail**. Parfois, elle doit faire appel à des entreprises extérieures pour faire le travail à leur place. Le benchmarking est mise en place tout au long du cycle de vie du produit.

II) **LA DIMINUTION CONTINUE DES COUTS DURANT LE CYCLE DE VIE DU PRODUIT/SERVICE**

Au cours du 20^e siècle, les coûts de fabrication ont eu tendance à diminuer. Attribuer cette baisse des coûts à la **production de masse** en grande quantité : on a tendance à attribuer ça aux **économies d'échelles**, mais il n'y a pas que ça vu qu'il faut aussi prendre en compte **les courbes d'expériences**.

A. **Les courbes d'expérience ou courbes d'apprentissage**

Au niveau de l'humain, de la main d'œuvre, ... Mis en évidence par la psychologie cognitive (*répercussion de l'apprentissage sur les humains*). L'idée est que plus on va fabriquer, plus on sera habitué et plus elle va être à l'aise.

Plus performante plus rapide et moins de défauts.

Première étude : Industrie aéronautique

Début du 20^e siècle : les études ont montré que la main d'œuvre nécessaire pour réaliser un avion diminuait de 20% minimum à chaque fois que la production doublait. Les gains de productivité viennent de **l'exécution des tâches répétitives**.

Plus vous allez être rapide moins vous allez faire d'erreur. Il y a un **effet d'expérience** qui se crée. Ça donne un **avantage d'effets d'expériences** par rapport aux autres. Ça incite à être le premier à être sur le marché : entreprise innovante mais il faut de la R&D.

Si vous bénéficiez de cet effet d'expérience :

- Baisser les prix ; ça met **une barrière à l'entrée** pour les nouveaux entrants.
- Diminuer les coûts
- Augmenter la marge pour être plus compétitive

D'où viennent ces gains d'effets d'expériences :

- Dextérité donc plus précis
- Plus rapide,
- Confiance en soi
- Moins d'erreurs
- Standardisation (*diminution des coûts*)

LIMITE :

- Les nouvelles technologies avec **les automatisations** dans les chaînes de montages limitent cet apprentissage. Elles perdent leurs intérêts avec la robotisation.
- **Ne pas confondre avec les économies d'échelles**. Mais c'est difficile de faire la part des choses entre les économies d'échelles et la courbe d'expériences.
- Pénurie de matières premières (*plus rare = plus cher*).

B. **Le kaizencosting**

Amélioration permanente des processus et de la structure des coûts. C'est une méthode qui arrive **en complément des coûts cibles** (*se situe uniquement au moment de la conception*). Méthode qui vient du Japon qui vise à réduire les coûts tout au long du processus de production et aussi après le lancement (*coûts cibles = au moment du lancement*). On est amené **à réduire les coûts**.

Marge estimée				Marge cible	Prix de vente cible <i>(résultant d'étude de marché sur le cycle de vie)</i>
Cout estimé initial <i>(à conditions techniques maîtrisées)</i>	Gain ingénierie de la valeur	Gain Kaizen de cout Cout à atteindre en fin de cycle de vie	Exigence de progrès = OBJECTIF	(résultant de la planification stratégique)	
	Cout prévu après réingénierie			Cout cible global	

Retour en force **des cercles de qualités** et **boite à idées** : Tout **le travail collaboratif**. Pression sur la sous-traitance qui doit **diminuer leurs couts** aussi.

Cette méthode vise notamment **à réduire 7 types de gaspillages** :

- La surproduction due à des lots fabriqués pour rien (*demande qui baisse*)
- L'attente due à un dysfonctionnement d'une machine
- Le transport des matières
- Le travail sans valeur perçue par le client (*finitions sur parties non visibles, fonctionnalités non utilisés*)
- Le stockage quand il dépasse les besoins immédiats
- Les mouvements humains inutiles
- Les défauts sur les produits

C. La méthode ABM (*management des activités*)

Réflexion autour des activités comme la ABC comme on l'a vu précédemment. Réduire les couts des activités et donc on va raisonner en termes de couts des activités.

Qu'est-ce qui cause le cout ? L'activité qui est porteuse de couts.

3 grandes étapes :

- **Analyse des activités :**

Quelles sont les activités qui apportent de la valeur aux yeux du client ? Lien entre valeur et activité. Attention c'est quelque chose qui est difficile car c'est abstrait (*regard du client = subjectif*) on peut faire des erreurs.

Exemple : Activité qui n'apporte **pas de valeur pour les clients et à réduire au maximum _initialisation des machines**(*temps morts*),**logistique**(*déplacer une palette d'un endroit à l'autre*) et **le stockage**.

- **Améliorer ces activités :**

Il y a quatre grandes mesures :

- Réduire le nombre d'activité ce qui permet de réduire le temps donc le cout. Eliminer toutes les activités non créatrices de valeurs.
- Réduire le temps passé sur chacune des activités restantes.
- Mutualiser les coûts/ les activités pour amortir au maximum les couts fixes.
- Savoir renoncer à une surenchère technologique.

Exemple : Louis Vuitton avec les sacs, ils ont mis en place une méthode ABM pour faire la chasse aux couts et réduire le prix de leurs sacs. Vuitton ont automatisé plusieurs activités : faire plus de sacs en moins de temps. Le processus est moins artisanal.

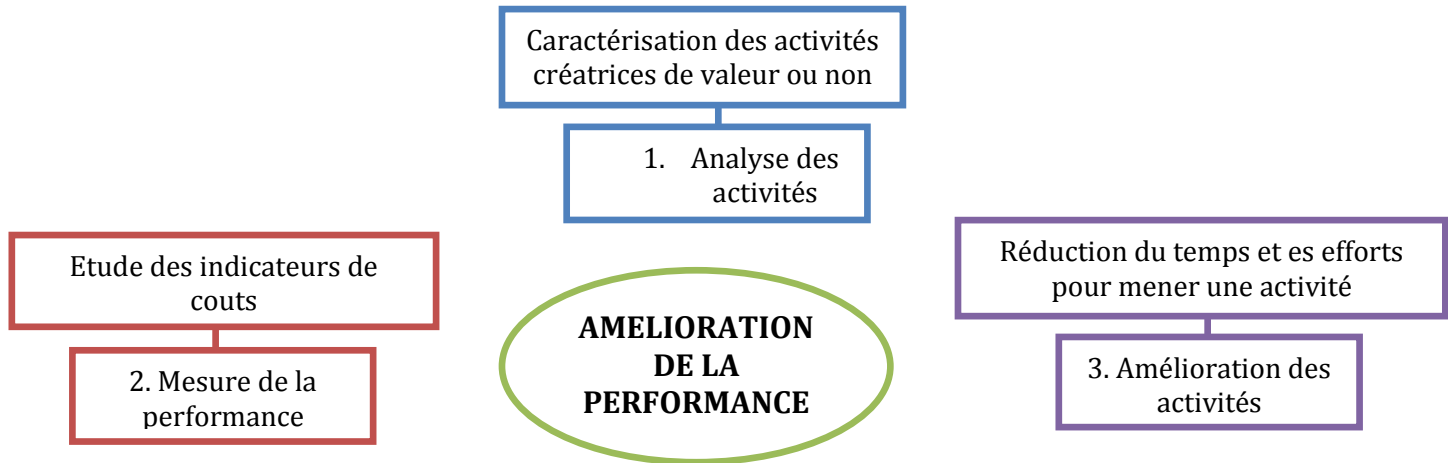
- **Mesure de la performance de l'activité = FEEDBACK**

Le système d'évaluation de la performance s'articule autour de trois éléments :

- Détermination de la mission
- Communication des objectifs : *Expliquer quels sont les objectifs à atteindre ?*
- Développement des indicateurs de performance

Mesurer s'il y a des progrès dans le temps. Il faut savoir réagir d'urgence ?

Exemple : iPhone



III) LE REENGINEERING

On repense à l'organisation ou la reconfiguration des processus. Lorsqu'on va mettre en place le reengineering, on va tout remettre à plat.

Il y a une **prise de conscience** : on est en danger car il y a de nouveaux concurrents ou de nouveaux prix des matières premières. On se rend compte qu'on n'est plus compétitif.

- Amélioration discontinue des structures de coûts.
- Repense les processus pour réduire les coûts et améliorer la qualité
- Lancé dans les années 1990 par **Gammer et Champy** qui le définissent de la façon suivante : « *Il s'agit de repenser et de reconcevoir de façon radicale les processus de l'entreprise en vue de réaliser des améliorations spectaculaires d'indicateurs clés tels que les coûts, la qualité et la rapidité* ».

⇒ **Volonté de rupture.**

Le reengineering peut aboutir à **une délocalisation**. Le but est d'économiser : main d'œuvre...

Exemple : Microsoft a eu un problème avec sa Xbox. Il a dû baisser ces prix dans le temps : 499\$ en 2001 et 79\$ en 2008, car il y a la PlayStation de Sony qui est arrivée entre temps. Reengineering de Microsoft : Il diminue le nombre de sous-traitants et délocalise leurs usines d'Hongrie en Chine où la sous-traitance était moins chère.

Les étapes :

- Envisager de nouveaux processus : *Quels sont les priorités ? Sur quoi on va mettre l'accent ?*
- Initier le changement : *Motiver les équipes, les impulser et les suivre. Faire adhérer le personnel à tout ça.*
- Diagnostic des processus : *Le dysfonctionnement structurel qui faut changer.*
- Reconcevoir le processus
- Reconstruire et mettre en œuvre le changement : *Appliquer concrètement, voir le changement qui va apparaître : licenciement, délocalisation ...*

- Suivre les performances des nouveaux processus. *Parfois on est très déçue car on a fait beaucoup de choses pour pas grands choses.*

Rôle des NTIC :

Les NTIC ont rendu **plus facile le reengineering**

- Outil informatique avec les simulations qui nous permet de moins se tromper.
- Aide à la délocalisation surtout au **niveau de la communication**

Limites du Reengineering

- Les salariés ne retrouvent pas leur place à cause des licenciements
- Si on délocalise : possibilité de ternir l'image à cause des travaux des enfants par exemple.
- 60% des entreprises qui ont mis en place le reengineering sont très déçus. Parmi les 60%, il y en a qui pensent qu'il y a eu moins d'améliorations que prévu.

Délocalisation :

- **Avantage :**
 - ✚ Se rapprocher du marché où on va vendre nos produits (*indépendant du taux de change, marge moins fluctuant, ...*).
 - ✚ Se rapprocher du marché des matières premières.
 - ✚ Réduire le cout de main d'œuvre.
- **Inconvénients :**
 - ✚ La mauvaise qualité
 - ✚ La réputation du travail (*travail des enfants,...*).

Exemple : Airbus et Boeing _ Installation d'usines au Mexique car la main d'œuvre est moins chère et est dans la zone dollar (*la conversion plus facile à faire*).

2eme SOUS-PARTIES: Le rôle des couts et des prix dans les stratégies concurrentielles.

I) LE ROLE DES COUTS ET DES PRIX DANS LA DEFINITION D'UNE NOUVELLE STRATEGIE CONCURRENTIELLE

Dans les années 80, Porter nous dit que ce qu'il est important dans une stratégie de l'entreprise est de **permettre d'avoir un avantage concurrentiel durable** : apporter une spécificité forte, diversifier ...

Il faut dégager un avantage compétitif et donc collaborer avec tous les partenaires car il faut minimiser le cout total. Cette filière verticale s'appelle le **RESEAU DE VALEURS** ce qu'il va découler sur **la chaîne de valeur**.

La cible stratégique : Cibler soit tous les secteurs soit un segment en particulier.
Cibler un tout petit secteur s'appelle la niche.

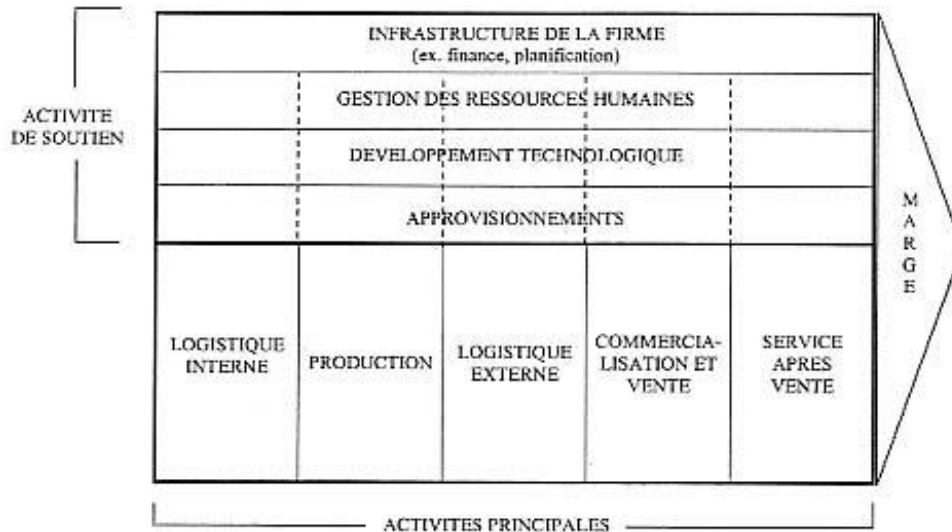
Les stratégies de Porter :

- La politique de domination par les couts : moins cher que les autres
- La politique de différenciation : spécificité perçue par le client
- La stratégie de niche (*ou de focalisation*)

Cible stratégique	Ensemble du secteur	Domination par les couts	Différenciation
		Segment	Niche

	Nature de l'avantage stratégique
--	---

En 1985, Porter a écrit un ouvrage où il dit qu'on dégage un avantage concurrentiel donc on crée de la valeur pour le client. Il définit cette valeur comme étant la somme que les clients sont prêts à déboursier pour ce que l'entreprise lui offre.



A. Les stratégies génériques selon Porter

1) Domination par les coûts

On peut utiliser plusieurs outils :

- Les économies d'échelles
- La courbe d'expérience
- Améliorer la liaison avec les fournisseurs
- Se rapprocher physiquement pour limiter le coût des transports.

Il y a une **solution** : il faut être le premier entré sur le marché afin de prendre de l'avance par rapport aux autres et d'avoir une image innovante et dynamique.

Intégration verticale :

- Eviter les coûts des négociations avec leurs fournisseurs
- Eviter la volatilité des prix et la pénurie.
- On va essayer d'avoir de nous-mêmes les matières premières.

Exemple : Michelin utilise leur propre caoutchouc (champ DVA).

Délocalisation qui permet de réduire les coûts de main d'œuvre. **Phénomène de relocalisation** car coûts de transports élevés et il y a la mode du MADE IN France.

Limite :

- Dès l'instant où on fait la domination des coûts, on joue sur les économies d'échelles et l'effet volume : pas toujours valable en cas de crises.
- Pas valable dans tous les types de produits ou de services
- Ne permet pas d'avoir un avantage concurrentiel durable dans le temps.
- Beaucoup de volumes suppose que l'entreprise grossit : Une organisation plus complexe et donc plus coûteuse.

Si toutes les entreprises veulent faire des dominations des coûts : Personne n'est gagnant sur le long terme.

2) Différenciation par les coûts

Il y a deux possibilités de différenciation :

- **Différenciation par le haut ou la sophistication** : Proposer quelque chose d'unique qui a une valeur ajoutée aux yeux des clients. Ça permet de maintenir les marges assez confortables tout en restant compétitifs.

Exemple : Voiture avec plusieurs options

- **Différenciation par le bas ou l'épuration** : Proposer une valeur inférieure à celle des concurrents (*valeur plus faible, proposer moins d'options*). On demande un sacrifice aux clients non monétaires.

Exemple : La Logan _ Ils ont enlevé toutes les options utiles. IKEA démocratise le design (*moins cher et en contrepartie un sacrifice de temps, il monte lui-même son meuble*)

L'objectif de la différenciation :

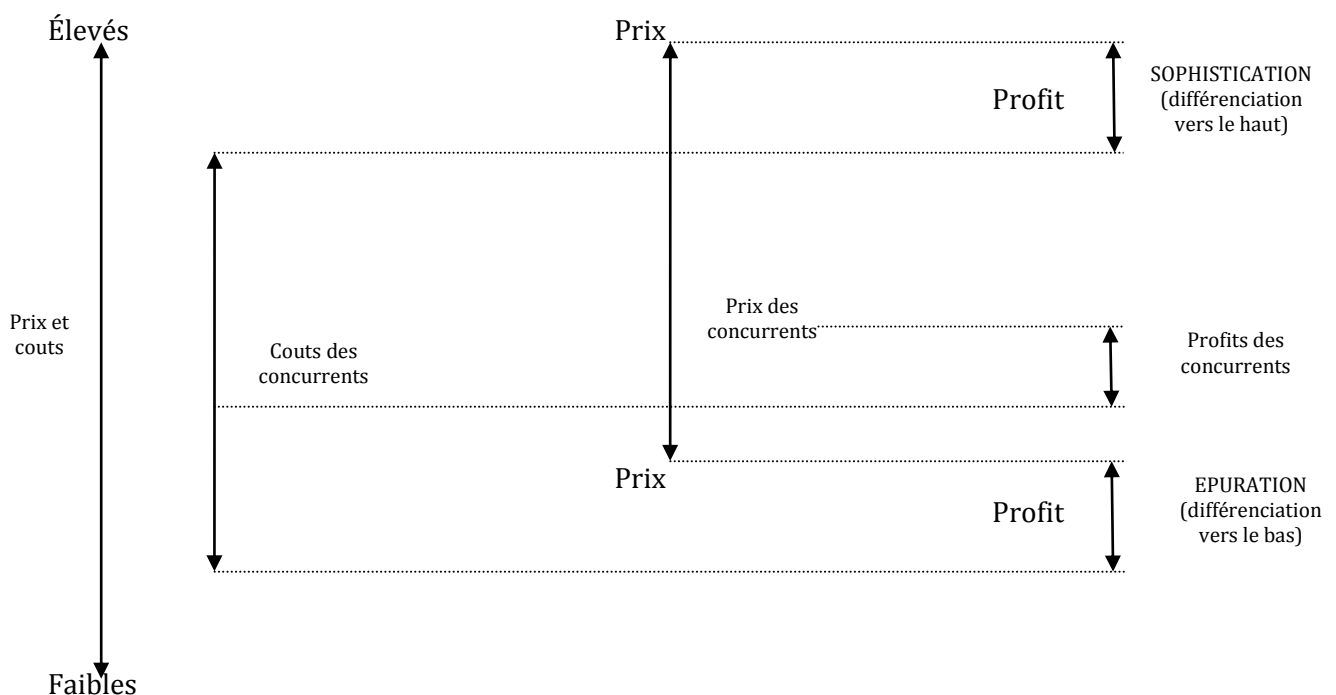
- On ne part pas dans une guerre des prix
- Marges plus élevées et durables.

Exemple : BMW _ en moyenne un supplément de coûts estimé est de 15%.

Remarque : La sophistication porte sur une valeur perçue par le consommateur que sur la valeur réelle.

Exemple : Automobile _ Regarder le crash test : certaines voitures françaises ont un bon crash test mais leur prix n'est pas élevé.

Pseudo différenciation basé sur l'image perçue par le consommateur : Des coûts de communication (*créer une bonne image*).



Ce schéma permet de voir que la stratégie de différenciation permet **d'avoir un profit un peu plus élevé** par rapport aux concurrents. Se différencier par la sophistication et l'épuration.

La différenciation se paie assez sur **du long terme** : ça permet d'avoir de l'avance sur la concurrence d'où l'importance de développer la R&D (*A condition de ne pas se tromper*).

3. La niche ou la focalisation

L'objectif est de cibler une partie de la population, on **restreint notre cible** : se concentrer sur un marché locale dynamique... En général elle s'accompagne soit de la **différenciation** soit de la *domination des couts*.

On se rend compte qu'une partie de la population n'a pas d'offre qui lui correspond >> Question stratégique.

4. Remodeler sa chaîne de valeur

Porter nous dit qu'il y a d'autres démarches possibles qui consistent à remodeler sa chaîne de valeur :

- **S'étendre en amont ou en aval :**

- ✚ **En amont** : Mieux maîtriser l'approvisionnement, l'achat des matières premières, la variation de prix, ... Eviter la pénurie et les ruptures de stocks.

- Cf. exemple avec le caoutchouc

- ✚ **En aval** : Après la production, intégrer des maillons de la distribution qui permet d'avoir des débouchés pour ses produits. Plus il y a d'intervenants, plus on augmente notre marge et on réduit les risques.

- **Sous-traiter** : Se séparer de certaines activités qui ne sont pas créatrices de valeurs et pas stratégiques. On sous-traite beaucoup la paie (*des entreprises spécialisés le font pour nous*).

- Exemple** : Condition de travail _ Pas bonne avec Nike.

Regarder la conjoncture économique afin de savoir quel choix faut prendre : s'étendre en amont ? S'étendre en aval ? Sous-traiter ?

B. Vendre un cout total plus qu'un prix

1) Le cout d'achat

Objectif : Déjà il faut être compétitive sur le cout d'achat, acheter moins cher ce qui nous permettra d'avoir de l'avance sur les concurrents (*avoir une marge élevée ou de baisser les prix*.)

Vendre à des clients qui se trouvent près de chez lui :

- Pour les clients, c'est plus intéressant au niveau du cout des transports et des logistiques.
- Pour le fournisseur, il pourra augmenter les prix des matières premières par rapport à ses concurrents tout en restant attractif.

2) Cout de possession

On appelle souvent ça par **TCO** (*total cost of ownership*) qui est un terme venant des anglo-saxons. On ne prend pas qu'en compte le cout d'achat mais tous les couts sur le cycle de vie du produit.

On va minimiser le cout de possession pour le client :

- Cout d'acquisition
- Cout des frais d'installation (*programmer, le mettre en route...*)
- Cout de formation du personnel
- Cout de fonctionnement
- Cout de l'entretien du bien

Si le bien acheté a **une valeur résiduelle**, cette valeur **se déduira du cout de possession** global du cycle de vie. A l'inverse, si un bien est **à la fin de son cycle** : un cout de recyclage, de retraitements ... **s'ajoutera au cout de possession** global.

En bref, si l'entreprise vous fait dépenser moins sur l'ensemble du cycle de vie du produit, elle pourra se permettre d'être un peu plus chère au niveau des ventes.

« *La valeur d'aujourd'hui n'est pas la même que celle de demain* » : faut faire de l'actualisation financière.

3) Le cout d'utilisation

L'idée est de **minimiser le cout d'utilisation** pour le client. Il n'y aura **pas de transfert de propriété**. Le bien restera au bilan de votre société et fera une location de longue durée à votre client.

Avantage : Connait les couts que ça va lui coûter (*un contrat qui définit ce qui est à sa charge*),

Leasing :

- Conserve le bien à son bilan
- Connait les besoins des clients
- Fait des offres
- Fidélise les clients plus facilement.

En tant que loueur, le bien acheté vous apportera de l'argent sur du MLT ; somme qui rentre régulièrement dans l'entreprise. Transformer les couts fixes de possession en cout variable d'utilisations permet d'adapter avec beaucoup de souplesse ce qu'on fait.

Exemple : Pneumatiques avec Michelin _

Il a eu l'idée de proposer un système de locations de pneu pour les poids lourds. Une fois utilisée le pneu sera recyclé puis réutilisé. Il recycle le pneu (*très écologique*) et propose des pneus à des prix intéressants aux poids lourds. Une source de différenciation : avantage concurrentiel plus important. Création d'une relation de long terme avec leur client.

Intérêt : On jette beaucoup moins (*moins de gâchis*), on arrive à créer un intérêt commun entre le vendeur et l'acheteur.

C. Partager le résultat comptable de l'entreprise avec son client.

Recréer des intérêts communs entre partenaires. Créer une relation interdépendance entre les deux sociétés, une valeur objective où les résultats des deux entreprises vont être dépendants.

Exemple : Le groupe Accor _

Ils se sont dit que leur cœur de métier n'était pas les propriétaires des murs :

- Vendre le bâtiment
- Le montant des loyers versés soient proportionnels à leur chiffre d'affaire (*18% reversé au loyer*).

Convergence d'intérêt entre les deux _ dépendant l'un de l'autre :

- Hôtels pleins pendant une semaine, le loyer reversé sera très fort.
- A l'inverse, très peu de locations donc le loyer versé faible.

Le loyer deviendra un cout variable.

Risque : Si l'hôtel ne marche pas.

II) ROLE DES COUTS ET DES PRIX DANS L'INFLEXION D'UNE STRATEGIE CONCURRENTIELLE

1) Cas d'une baisse de prix

Baisse des prix qui va avoir un effet démultiplié que la marge.

Exemple :

- Produit P vendu au prix $p = 100\text{€}$
- $CVu(\text{Cout variable unitaire}) = 80\text{€}$
- Donc $MCV_u = 100 - 80 = 20\text{€}$
- Donc taux de MCV = $20/100 = 20\%$ (= TMI)

- Si le prix baisse de 10%, le nouveau prix est de 90€
- Nouvelle $MCV_u = 90 - 80 = 10\text{€}$
- Le prix a baissé de 10%, la marge a baissé de : $10/(20 \times 100) = 50\%$

On a baissé le prix de 10% et on a une baisse de la MCV de 50%.

La variation de prix entraîne la variation de la marge 5 fois plus forte. Ce 5 correspond à **l'effet de levier** ($1/0.2$). L'effet de levier est supérieur à 1.

On peut en déduire qu'au départ notre TMI faible, on a un effet de levier fort et la baisse sur la MCV est plus forte que la variation du prix. Il faut éviter de baisser le prix d'un bien à faible taux de marge initial (TMI). La baisse des prix ne va pas compenser la hausse du volume.

Au contraire un produit qui a un fort TMI va pouvoir supporter une baisse des prix. On n'aura pas besoin de la hausse de volume pour compenser la baisse des prix.

Exemple : Si cette fois TMI à 50% (donc 0.5) alors Variation MCVu = $10 \times (1/0.5) = 20$ donc baisse de la marge sur coût variable de 20% seulement.

2) Cas de la hausse de prix

- On a toujours CVu = 80, prix initial 100€, donc TMI de 0.2
- Le prix passe maintenant à 110€ soit une hausse de 10%
- La marge MCVu passe alors à $100 - 80 = 30$ € soit une hausse de 10€
- Le prix a augmenté de 10% et la MCVu a augmenté de : $10 \times (1/0.2) = 50\%$

Si on a un TMI faible, la hausse de prix est pertinente car avec un effet de levier fort, ça permet d'avoir une bonne marge globale tout en ayant une baisse de volume.

C'est l'inverse quand le TMI est élevé

- Si le taux de marge initial est cette fois de 70% alors la hausse de MCVu = $10 \times (1/0.7) = 14.28\%$

Baisse de prix = TMI fort __ Hausse de prix = TMI faible

Exercice d'application :

Soit la situation suivante : P = 78€ et CVu = 23€

- Calculer MCVu et taux de MCVu (TMI)
- Sans calcul, dites si une stratégie de baisse de prix de 10% peut être pertinente. Pourquoi ?
- Calculer l'effet de levier. Commentez.

$$MCVu = 78 - 23 = 55€$$

$$Tmi = 55/78 = 0.7051 = 70.51\%$$

Oui cela peut être une bonne mesure

$$\text{Effet de levier} = 1/0.7051 = 1.42.$$

Quand les prix baissent de 1% la MCVu baisse de 1.42.

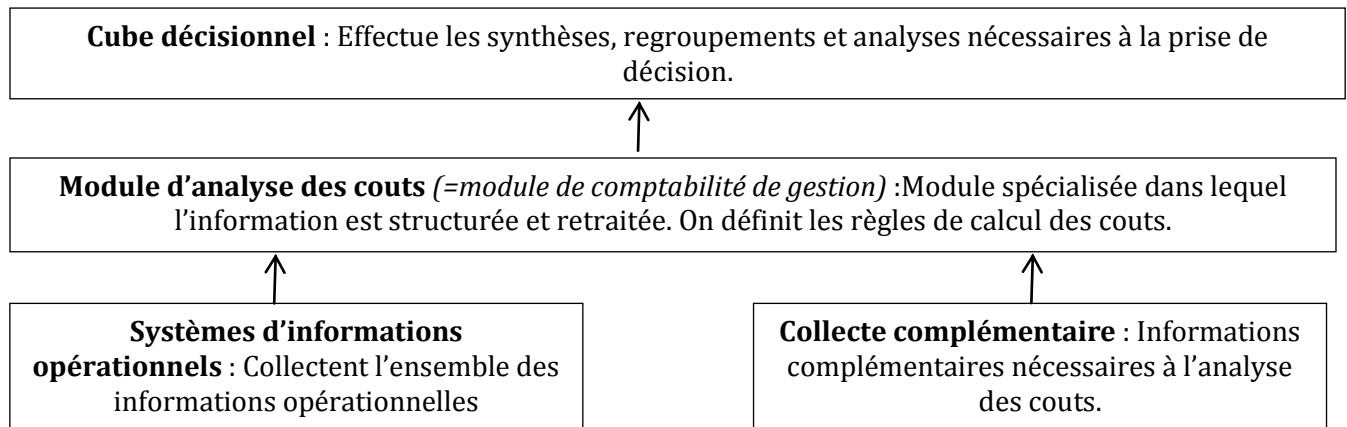
La baisse de prix va engendrer une hausse de volume qui va compenser la légère baisse de MCV.

Cinquième partie : Les systèmes d'informations

Pas très simple d'avoir une bonne information car il y a beaucoup de données à traiter. On va mettre en place différentes d'organes pour que les données soient fiables, à jour, clair et

utilisables. Les structures sont de plus en plus larges. On a un périmètre large : une densité d'informations à retenir plus importante qu'avant.

Architecture schématisée d'un système d'information d'analyse des coûts.



I) SYSTEMES D'INFORMATIONS

C'est le premier du système d'informations des coûts. Le premier qui a été développé par les entreprises.

Les gens qui sont sur le terrain effectuent cette collecte. L'objectif est de collecter quotidiennement toutes les informations relatives aux coûts c'est-à-dire tous les événements importants de coûts de l'entreprise.

Exemple : Achat (*marchandises, matières premières*), Transports, Main d'œuvre.

Difficulté d'identification et de stockage des données : il faut réussir à toutes les recenser et réussir à les stocker.

Exemple : Livraison de matériel, Frais de distribution ... c'est-à-dire l'ensemble des coûts supportés.

Comprend plusieurs rubriques spécialisées par fonction :

- **Administration :** Comptabilité générale, gestion de trésorerie, gestion des flux, gestion de la logistique ...
- **Production :** Gestion de production, gestion des stocks, gestion des achats ...
- **Commercial :** Distribution, suivie des ventes, information chiffrée de marketing
- **Paie et gestion du personnel :** Relatif au bulletin de paie avec les règles juridiques qui va avec, arrêt de travail, accident de travail.

II) MODULE D'ANALYSE DES COÛTS

Il va retraiter les informations qui ont été collecté auparavant par les modules en dessous. Il va structurer l'information qui vient à peu près de partout.

Comment gérer les charges indirectes ? Le choix d'unités d'œuvres ? Le choix de la méthode (*ABC ou méthodes des centres d'analyses*) ? Ce module va transformer les données brutes en informations exploitables afin que ce soit utilisable. Par quelle méthode on va amortir (*dégressif ou linéaire*) ?

Ce module va rattacher les différents coûts de main d'œuvre. C'est une méthode d'affectation des coûts qui ont été avant recueilli par le module avant.

L'outil qui est le plus en plus utilisé est **L'outil informatique**. Devenu indispensable pour faire ce travail-là. On achète des progiciels auprès de vendeurs spécialisés. Ils nécessitent une formation du personnel et de faire des paramètres des logiciels.

Le paramétrage permet de rentrer les données propres à l'entreprise : nomenclature, règles de calculs choisis, ... Les entreprises font appel à des **sociétés spécialisées** afin de faire leur paramétrage : affiner le travail. Il va falloir au moins former une personne en cas de problème pour dépanner car appeler une personne de l'extérieur est une perte de temps.

Remarque : Tous les progiciels étaient paramétrés. Dès qu'on utilise la méthode ABC : il faut paramétrer les activités, les inducteurs, les ressources consommés par les activités.

Exemple : Caisse d'Epargne a mis récemment en place la méthode ABC _ Gestions des comptes courants, ... Il estime par agences donc les meilleures agences sont les plus performantes. Ce qui permet d'identifier les agences modèles. Comparer les agences avec les agences modèles afin de voir ce qu'il faut modifier, c'est ce qu'on appelle le **Benchmarking interne**.
Durée d'entretien pour un particulier : entre 30 et 90 minutes en fonction des agences

III) LA COLLECTE COMPLEMENTAIRE D'INFORMATIONS

- Difficulté de la collecte par les opérationnels
 - Manque d'informations ou de fiabilité
 - Erreur dans la transmission de l'information
- ⇒ Nécessité d'un module de collecte complémentaire.

Pour combler les lacunes des autres modules. Il faut qu'ils prennent du recul, font un contrôle du travail des autres : rien d'important a été omis, il va contrôler au hasard quelles informations afin de voir quels modules est inefficace,....

Contrôle du travail de collecte des autres modules : Etape indispensable. Il va rendre les données collectées exploitables.

IV) CUBE DECISIONNEL

C'est un outil de synthèse de tous les éléments recueillis par les modules antérieurs. Il va surtout faire l'analyse

Exemple : simulations, regroupement selon les différents besoins et les différents axes, ...

Tout ça pour aider le manager dans ces décisions. Selon les entreprises, on peut faire les synthèses d'informations par produit, par zone géographique ou par activité. Comment on va synthétiser les données ? Par quels critères ? Choisir comment regrouper et synthétiser ses données.

On va utiliser **des logiciels**, le résultat nous dira si c'est bon ou pas. Ces synthèses que l'on fait est à double tranchant :

- on distingue le meilleur élève
- et on pointe du doigt les mauvais.

C'est comme ça qu'on met la pression afin qu'il ait une amélioration des performances.

Décisions importantes :

- Délocaliser,
- Arrêter un produit ou lancer un nouveau,
- Modifier un prix,
- Restructurer (*tout mettre à plan*)

⇒ Découlent d'un recueil d'informations.

V) LES SYSTEMES OPERATIONNELS INTEGRES

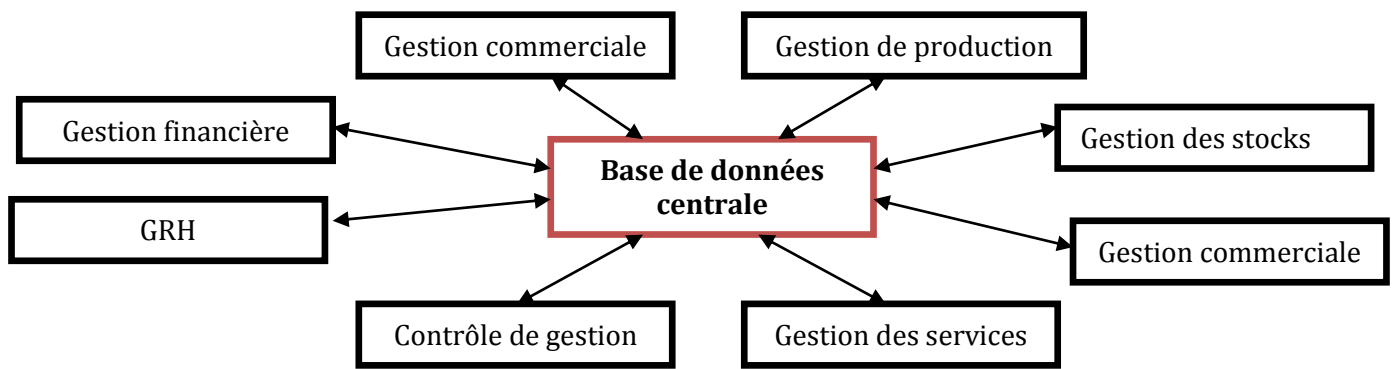
- PGI en français progiciels de gestions intégrées,
- ERP en anglais Enterprise Resource Systems.

Le principe de ses systèmes : créer une base de données centrale où toutes les informations vont être stockées. Les opérationnels pourront directement poster leurs informations sur cette base.

Avantages :

- Information accessible à tous
- Information centralisée par rapport à un système classique
- Information à jour
- Disponible dans l'ensemble des applications

Mais le paramétrage est long et complexe : progiciels compliqués car il y a beaucoup de données. La base de données doit être indépendante afin de protéger nos données en cas de bug.



CONCLUSION :

Pour avoir une bonne analyse des coûts ça suppose d'une entreprise qu'on effectue correctement l'enregistrement des données (*opérationnels éventuellement corrigé*) ensuite il faut qu'elles soient bien classés en fonction des règles de calculs et de traitements de ses données (*analyse*).

Si le module de gestion détecte des manquements, ils vont retourner ces informations dans le module de ***collecte d'informations complémentaire*** afin qu'il y ait un feedback. Ce module va essayer de trouver les informations le plus rapidement possible et les transmettra au module d'analyse. Ils vont aussi prévenir les opérationnels pour les informer qu'ils y avaient eu un manquement. Ce système d'information doit être informatif.

CONCLUSION GENERALE :

- **Coûts complets** _ Choix de grands méthodes : Méthodes des centres d'analyse et ABC (*plus récente et plus adaptée à la structure*)
- **Coûts partiels** : Seuil de rentabilité
- **Tendance plus récente** _ Notion stratégique (*contrainte du marché*) : s'adapter aux nouvelles circonstances du marché, ...