

## **COMPTABILITE ANALYTIQUE**

### **Première partie: Comparaison comptabilité analytique/comptabilité générale**

#### **I. L'intérêt de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est un outil, permettant aux managers de prendre des décisions en connaissance de cause. Cette matière est donc destinée aux managers et aux dirigeants; alors que la comptabilité générale est plus utile aux comptables, aux salariés, à l'Etat, etc... .

La comptabilité analytique représente un système d'information reposant sur les données de la comptabilité générale.

Les grands objectifs de la comptabilité analytique sont les suivants: trouver les différents coûts de l'entreprise (*d'où ils viennent et sur quels produits les répartir*) du coût d'achat à la prise de décision; gérer et évaluer les différents stocks des entreprises; expliquer et analyser les résultats; trouver le seuil de rentabilité. C'est aussi un outil d'aide à la décision (*doit-on abandonner ce produit? Comment répartir les coûts? Etc...*).

Les intérêts de la comptabilité analytique sont les suivants: plus de rapidité et on peut parfois se contenter d'approximation; plus adaptable aux besoins du dirigeant.

<b><u>Comptabilité Générale</u></b>	<b><u>Comptabilité Analytique</u></b>
Le résultat de la comptabilité générale est obtenu à la fin de l'exercice comptable.	Calcul et analyse des données à tout moment en temps réel.
Le résultat est global et concerne l'ensemble des produits et activités de l'entreprise.	Permet d'affiner les calculs par activité, service ou produit.
Répond à des règles comptables, juridiques et fiscales.	Tient surtout compte des contraintes économiques et des exigences de l'entreprise.
Enregistre toutes les données monétaires.	Peut s'effectuer en unités monétaires/physiques. Par exemple : trouver le seuil de rentabilité en quantité.
Souvent, les documents sont peu analysés.	Les documents sont exploités et utiles au contrôleur de gestion.

Les méthodes ont beaucoup changées ces quinze dernières années afin d'aider au mieux au pilotage, s'adapter aux nouvelles réalités. La méthode des centres d'analyses (TRCI) cède la place à d'autres méthodes telles que la méthode ABC.

**Petit rappel de vocabulaire:**

**Le coût:** C'est une accumulation de charges. C'est un outil interne à l'entreprise.

**Le prix:** C'est l'expression monétaire de la valeur d'une transaction avec l'extérieur. Dans le prix, il y a donc le coût plus une marge prédéfinie.

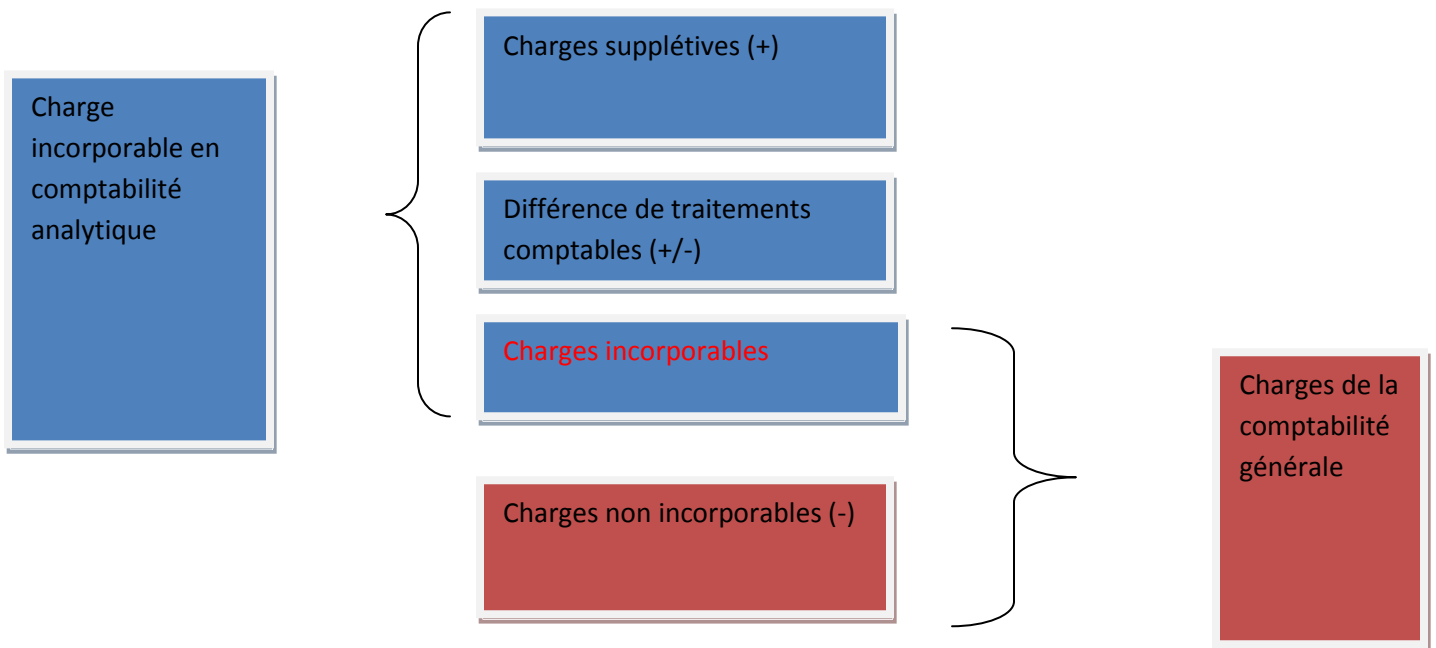
**Le produit:** Cela peut être deux choses. Soit le produit en tant que tel (biens et services); soit la notion de l'argent rentrant dans les caisses de l'entreprise sur le bilan de comptabilité générale.

**La charge:** C'est une prestation donnant lieu à un décaissement.

**Le coût complet:** On prend en charge toutes les charges.

**Le coût partiel:** On ne prend en compte qu'une partie des charges.

**II. Passage de la comptabilité générale à la comptabilité analytique**



Les charges non-incorporables sont des charges existantes en comptabilité générale. Elles seront supprimés (on les soustrait) lors du passage à la comptabilité analytique. Il en existe quatre grands types: l'Impôt sur les bénéfices; la participation des salariés (obligatoire

dès 50 salariés; si l'on fait un bénéfice, on en reverse une partie); l'amortissement des frais d'établissement (uniquement ceux-là; les autres, on les garde); les charges exceptionnelles.

Les charges supplétives sont des charges qui n'existent pas en comptabilité générale. On les incorpore (on les ajoute) lors du passage en comptabilité analytique afin d'être au plus proche de la réalité et de se comparer aux autres concurrents. Premier exemple, le salaire de l'entrepreneur individuel est pris en compte en comptabilité analytique, pas en comptabilité générale. Second exemple, la rémunération des capitaux propres n'est prise en compte qu'en comptabilité analytique. Lorsqu'on investit, on simule un emprunt (même si on s'est autofinancé) sous forme d'intérêts; afin de savoir combien cela nous aurait coûté d'emprunter.

La différence de traitements comptables peut s'ajouter ou se retirer. Cette différence comporte deux parties: la différence d'inventaire et la différence d'incorporation.

La différence d'incorporation, c'est:

*Charges de substitution - charges équivalentes de comptabilité générale*

Elle permet de se rapprocher au plus juste de ce qui nous paraît le plus pertinent.

La différence d'inventaire, c'est:

*Valeur des stocks réels - valeur des stocks théoriques*

Pour obtenir la différence de traitements comptables, on additionne les résultats des deux différences.

Les charges de substitutions, on les calcule ainsi:

*Montant réel - Montant provisionné*

Pour calculer les charges de la comptabilité analytique, on applique la formule suivante:

*Charges de la comptabilité générale - charges non incorporables + charges supplétives (+/-)  
différences de traitements comptables*

*cf. page 1 des exercices d'entraînement cours magistraux (feuille I bis)*

## **Seconde partie: la méthode des coûts complets**

La méthode des coûts complets consiste à tout d'abord répartir les charges indirectes, on utilise généralement la méthode des centres d'analyse. Puis à déterminer le coût d'achat des matières, le coût des quantités consommées, le coût de production des différents produits. Ensuite, on évalue les coûts de produits vendus. Enfin, elle permet d'évaluer le coût de revient et de déterminer le résultat d'analyse des produits vendus ainsi que le résultat global de l'entreprise.

### **I. Différence charge directe/ charge indirecte**

Une charge directe est facilement identifiable et est facilement affecté à un produit donné; par exemple la peinture rouge pour une voiture. Une charge directe peut être variable ou fixe. Une charge variable varie avec la quantité produite. La charge fixe, elle, ne variera pas.

Une charge indirecte est un frais général qui ne peut être affecté à un produit précis. C'est pour cela que l'on utilise un tableau de répartition des charges indirectes (TRCI) pour les affectés. Par exemple, les frais d'électricité d'un local sont des charges indirectes dès lors que l'on fabrique différents modèles de voitures.

### **II. La répartition des charges indirectes avec la méthode des centres d'analyse**

#### **A. Principes de base de cette méthode**

Les centres principaux sont des centres opérationnels de l'entreprise. Ils regroupent le processus d'achat, de production et de distribution. Par exemple, les centres d'approvisionnement, de production, de finition, etc... . Les centres auxiliaires, ce sont les centres de prestations qui s'adressent à d'autres centres d'analyse. Par exemple, l'administration, la gestion du personnel, le chauffage, l'entretien, l'énergie... .

Il y a donc des centres réels (atelier de production 1 par exemple) et des centres fictifs (énergie par exemple).

Les unités d'œuvres sont l'unité de mesure des centres d'analyses. Il y en a une infinité: kilos acheté, litres consommé, etc... . Les unités d'œuvres seront toujours données.

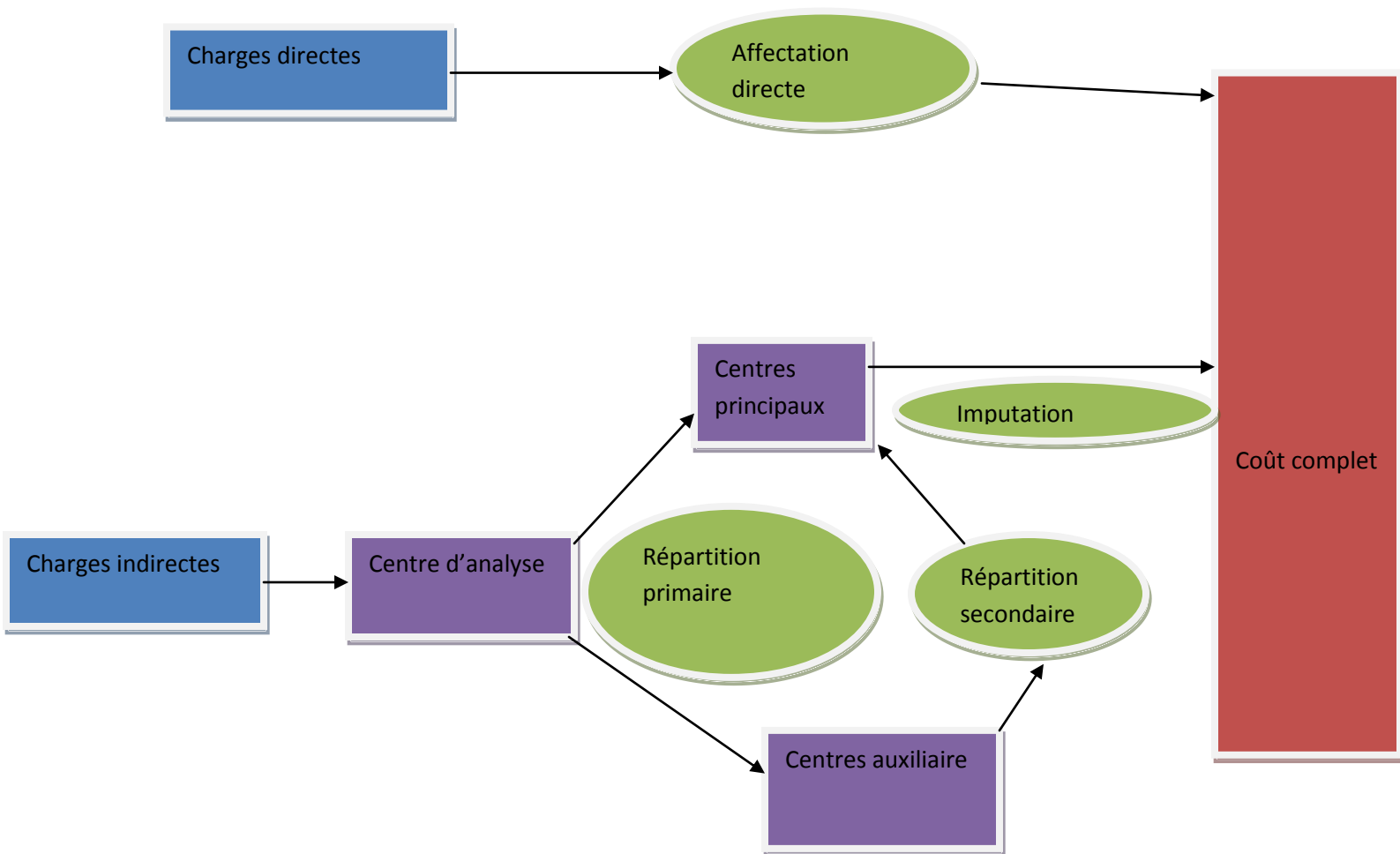
Le principe de répartition est le suivant: grâce aux clés de répartition, on répartit les centres auxiliaires dans les centres principaux. L'objectif de cette opération est de rendre la charge indirecte, directe. La répartition se fait en deux temps: répartition primaire puis répartition secondaire.

La répartition primaire est le fait de répartir les charges indirectes sur tous les centres d'analyse au moyen des clés de répartition. La répartition secondaire est le fait de répartir les charges indirectes des centres auxiliaires sur les différents centres principaux. En fin de répartition, les centres auxiliaires doivent disparaître et avoir donc 0 en totaux.

Pour calculer la répartition secondaire, la formule est:

*Montant total des charges indirectes après la répartition secondaire / nombre d'unités d'œuvres dans le centre d'analyse*

**B. Schéma montrant le traitement des charges (méthode des coûts complets)**



### **C. Exemple chiffré de réalisation d'un TRCI**

*cf. CA III; page 3*

### **D. Cas particulier des prestations réciproques**

Cette situation se produit lorsque les centres auxiliaires se font des prestations de services les uns envers les autres. Par exemple, le centre "énergie" serait utilisé en partie par le centre "nettoyage"; qui lui, le nettoierait.

On résout pour cela un système d'équation, comme on peut le voir page 4 de la feuille CA III.

## **III. La gestion des stocks**

Quel que soit la méthode utilisée, le stock final se calculera toujours de la manière suivante:

$$\text{Stock final} = \text{Stock initial} + \text{entrées} - \text{sorties}$$

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 des 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 du Coût Unitaire Moyen Pondéré (CUMP)**

Cette méthode consiste à évaluer les entrées et les sorties en faisant une moyenne pondérée. Pour cela, il existe deux méthodes.

Commençons par le CUMPP, le CUMP périodique, ou intermittent. Celui que l'on utilise pour calculer en fin de période uniquement. Toutes les sorties seront valorisées à ce prix.

*cf. page 5 de la feuille CA III; énoncé III -A*

Mais il existe aussi le CUMPACE, le CUMP après chaque entrée, ou permanent. Après chaque nouvelle entrée, on recalcule une moyenne pondérée.

*cf. page 5 de la feuille CA III; III - Exemple calcul gestion des stocks avec les 3 méthodes*

### **B. La méthode Fifo (First In First Out) ou PEPS**

Cette méthode consiste à faire sortir en priorité les entrées les plus anciennes, et donc on utilise le prix du plus ancien stock. On utilise cette méthode dans l'alimentaire notamment, et en général avec des produits périssables. Cette méthode a pour défaut de sous évaluer les prix actuels du marché vu que les prix utilisés sont ceux d'avant une hypothétique inflation depuis la précédente entrée.

*Cf. énoncé III - B*

### **C. Méthode LIFO (Last In First Out) ou DEPS**

On sort en priorité les produits les plus récents. Du coup, en période d'inflation, on a des sorties surévaluées. Donc le stock final est sous-évalué. Par conséquent, le résultat est sous-évalué et donc on peut payer moins d'impôts. Par conséquent, l'administration fiscale encadre très strictement l'utilisation de cette méthode.

### **IV. L'enchaînement des coûts**

L'enchaînement de coût se fera toujours de la façon suivante: coût d'achat, coût de production, coût de revient. Puis on calculera le résultat analytique.

#### **1. Coût d'achat**

Il est constitué de l'achat, des frais de douane, de transport... Bref tout ce qui permet l'acheminement de la marchandise jusqu'à l'entreprise. On a aussi le salaire de l'acheteur (coût de main d'œuvre). Il y a donc des charges directes et indirectes.

*Cf. IV-A-Exemples de calcul de coût d'achat*

#### **B. Coût de production**

Le coût de production s'obtient en repartant du coût d'achat et on y ajoute d'autres charges, directes ou indirectes, de production. On peut citer la maintenance, l'entretien, la réfrigération, etc... . Pour résumer, le coût de production est égal au:

*Coût d'achat des matières consommées + charges directes de production + charges indirectes de production*

*Cf. IV-B- exemple de calcul de coût de production*

#### **C. Coût de revient et résultat analytique**

On va prendre le coût de production des produits vendus auquel on ajoute des charges directe et indirecte tel que: les frais d'emprunts ou les charges de distribution. Une fois que le coût de revient est calculé, on ajoute le pourcentage de la marge afin de déterminer le prix de vente.

Inversement, en soustrayant le chiffre d'affaire au coût de revient, on obtient la marge globale et unitaire: c'est ce qu'on appelle le résultat analytique. Afin de trouver la marge unitaire, on peut également soustraire au prix de vente le coût de revient unitaire.

Le résultat peut être soit positif, soit négatif. En comparant ce résultat avec celui de la comptabilité générale, on trouvera un écart lié à certaines charges.

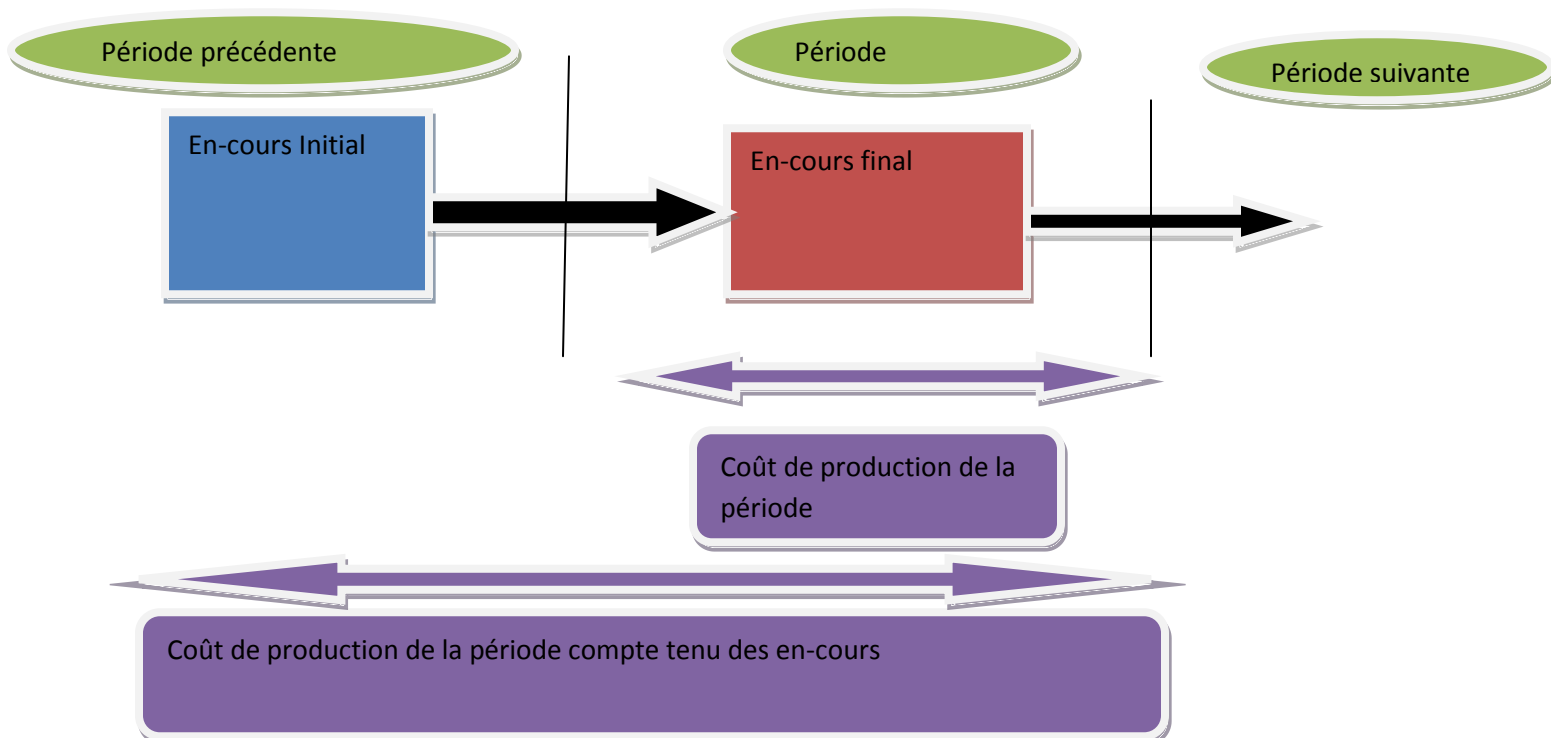
*Cf. IV-C- détermination du résultat analytique*

## **V. Spécificité dans le calcul du coût de production**

### **A. Les encours de production**

On a un encours de production lorsqu'un produit n'est pas fini en fin d'exercice. Si l'on a débuté la production pendant l'année, c'est un encours de fin de période. Si l'on a débuté la fabrication en l'année d'avant, c'est un encours de début de période. Avec des encours, le coût de production se mesure de la manière suivante:

*Coût de production = charges de production de la période + encours initial - encours final*





Le coût de production de la période se mesure de la manière suivante:

$$\text{Coût de production de la période} = \text{coût de production de la période} - \text{encours initial} + \text{encours final}$$

cf. Exercices sur les encours et page CAIII 6 et cf. Exercice 2 sur les encours

Cette méthode des coûts et des encours est assez longue et détaillée, et du coup, on utilise plus généralement une évaluation forfaitaire en donnant le taux d'achèvement des encours, approximativement.

cf. Exercice sur les encours de production en évaluation forfaitaire

## **B. Les produits dérivés**

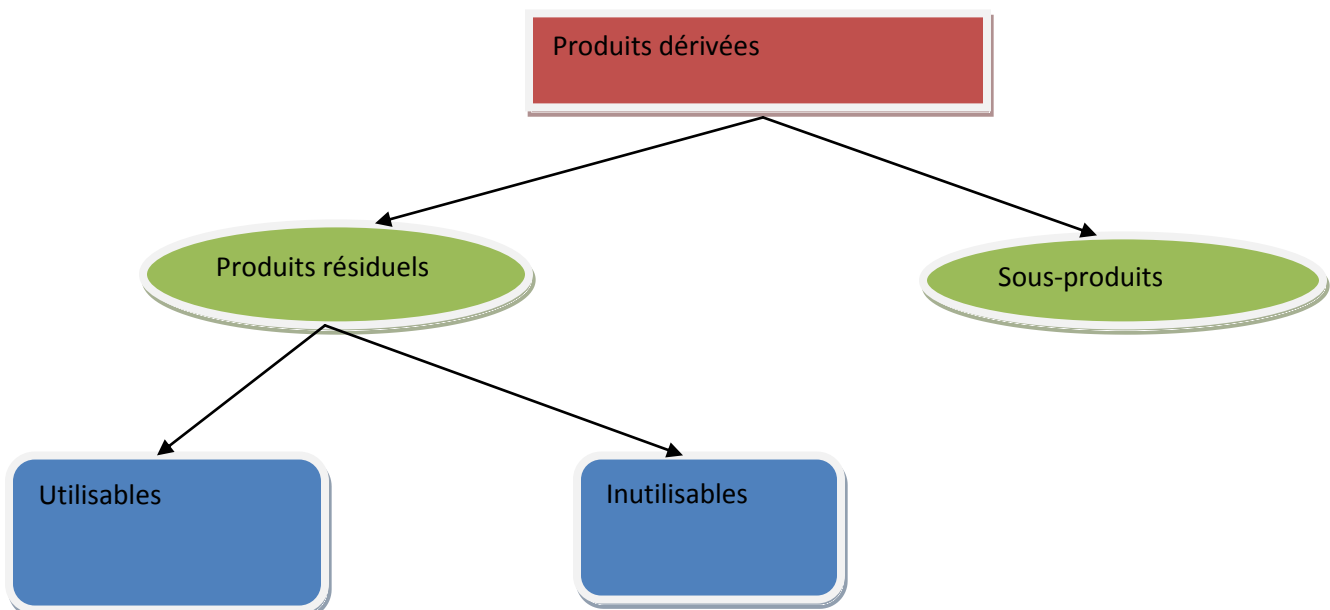
Les produits résiduels et les sous-produits composent les produits dérivés.

### **A. Les produits résiduels**

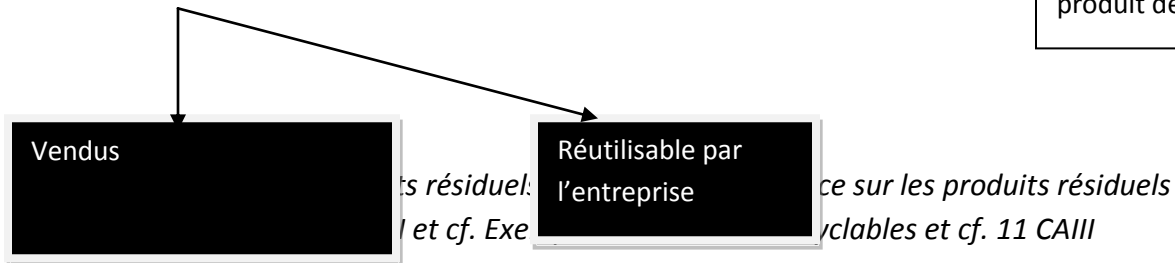
Les produits résiduels peuvent être de deux titres: les déchets et les rebus. Les déchets sont produits lors de la production, par exemple des bouts de tissu. Les rebus sont des produits non-conformes à la qualité, aux caractéristiques qui avaient été définies. Ce sont des produits défectueux.

Soit on ne peut réutiliser ses produits, par exemple un bout de tissu trop petit, ce sera alors une perte. Soit on peut les recycler ou les vendre. Dans ce dernier cas, les produits résiduels créeront de la valeur. La formule pour calculer dans ce cas le coût de production sera:

$$\text{Coût de production du produit principal} = \text{coût total de production (dont encours)} - \text{coûts des produits résiduels recyclables ou vendables} + \text{coût des produits résiduels inutilisables}$$



Ps : Le traitement comptable varie en fonction du type de produit dérivé



## 2) Les sous-produits

Ce sont des produits secondaires ayant une valeur marchande distincte de celle du produit principal. Il nécessite généralement une transformation avant d'être commercialisable; ce qui entraîne des frais. Ainsi, la peau dans les abattoirs ou les gaz dans les raffineries pétrolières sont des sous-produits.

On le calcul de la manière suivante:

*Coût de production du produit principal = Coût total du coût de production - coûts de production des sous-produits*

*Prix de vente des sous-produits = Coût de production du sous-produit + marge bénéficiaire du sous-produit + charges de retraitement et de distribution du sous-produit*

*cf. CAIII Exercice sur les sous-produits*

## IV. La méthode ABC

La méthode ABC (Activity Based Costing) consiste à résonner en termes d'activités. On va répartir les charges indirectes par activités de l'entreprise; on ne parlera plus d'unités d'œuvre mais d'inducteur de coûts. Cette méthode est relativement récente, elle date des années 80.

On reprochait aux centres d'analyses de ne plus être adaptés aux coûts de l'entreprise. En effet, à cette période, la part des charges directes c'est réduite comparé à la part des charges indirectes. Hors, le TRCI n'est pas assez pointus. En raison de ces critiques, le PCG recommandera un peu plus tard la méthode ABC.

La méthode ABC se décompose en plusieurs étapes.

Tout d'abord, il faut identifier les activités de l'entreprise (une activité est un ensemble de tâches). Il faut savoir que chaque centre d'analyse peut regrouper plusieurs activités. Par exemple, le centre d'approvisionnement comporte les activités d'enregistrement, de réception, de stockage, de contact fournisseur... .

Ensuite, il convient de déterminer les charges indirectes consommées par les différentes activités.

On va par la suite choisir les inducteurs de coûts permettant de mesurer les consommations des ressources par activités. Par exemple le nombre de livraison pour le centre approvisionnement. En général, on regroupe les inducteurs de même nature dans un centre commun et on calcule le coût total du centre.

Enfin, on va calculer le coût unitaire de chaque inducteur. Pour conclure, on va imputer les coûts des différents inducteurs consommés par produit. Ce sont ses deux derniers points que l'on fera en examen, le reste sera donné. Le choix de telle ou telle méthode aura un fort impact sur le résultat.

*cf. CAIII 11 et CA III 12*

La méthode n'est bien entendu pas parfaite. Certes, elle permet une meilleure traçabilité des coûts, un meilleur traitement des charges indirectes qui sera également plus précis; ce qui aidera d'autant plus à prendre une décision. Néanmoins, le choix de l'inducteur est toujours arbitraire.

## **Partie III: La méthode des coûts partiels**

### **I. La distinction charges variables / charges fixes**

Les coûts variables sont des coûts qui varient en fonction de l'activité de l'entreprise. Ils fluctuent de manière proportionnelle. Par exemple, les matières premières sont des coûts de cette nature.

A l'inverse, il y a les coûts dit fixe ou de structure. Ils sont indépendants à l'activité de l'entreprise jusqu'à un certain seuil. Ainsi, si l'activité augmente et qu'il faut acheter un second local, sur le moment, on aura une charge variable. Les coûts fixes évoluent donc par palier. On dénombre, par exemple, le loyer d'un local, les frais d'assurances, etc... .

Ils existent aussi une rubrique de coûts semi-variable. Par exemple, le salaire d'un commercial qui comporte une part de fixe et une part de variable.

## **II. Méthode des coûts variables (direct costing)**

### **Formulaire:**

La marge sur coût variable unitaire ou contribution simple unitaire s'écrit de la manière suivante:

$$\text{Prix de Vente Unitaire} - \text{Coût Variable Unitaire}$$

La contribution simple ou la marge sur coût variable s'écrit:

$$MCV = CA - \text{Coûts Variables}$$

Son taux est:

$$MCV/CA$$

Résultat de l'entreprise:

$$CA - \text{Coût de Revient}$$

$$CA - (CV + CF)$$

$$(CA - CV) - CF = MCV - CF$$

$$\text{Donc: Résultat} = MVC - CF$$

*cf. 3ième partie II la méthode du direct costing CAIV XII*

### **I. Les indicateurs de gestion**

Les indicateurs de gestion sont des indicateurs qui vont aider au pilotage. Il y en a trois au programme cette année.

Tout d'abord, la marge de sécurité (ici en valeur). Elle s'écrit ainsi:

$$\text{Marge de Sécurité} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Seuil de rentabilité}$$

On saura ainsi jusqu'à quel point le chiffre d'affaires peut se contracter tout en restant bénéficiaire.

On peut aussi réaliser un calcul en quantité:

### *Quantité vendues - seuil de rentabilité en quantité*

On l'interprète par: "combien de quantité je peux vendre en moins tout en restant bénéficiaire.

Vient ensuite l'indice de sécurité qui a comme formule:

$$IS = (\text{Chiffre d'affaires} - \text{Seuil de Rentabilité}) / \text{Chiffre d'affaires}$$

Il indique le pourcentage d'activité que l'on peut supprimer tout en restant bénéficiaire.

Et enfin, il y a le levier d'exploitation, ou levier opérationnel. Sa formule est la suivante:

$$\text{Taux de variation du résultat} / \text{taux de variation du chiffre d'affaires}$$

Il va déterminer l'élasticité du résultat par rapport au niveau d'activité de l'entreprise; par rapport au chiffre d'affaire donc.

***Petit exercice:*** Une entreprise réalise un chiffre d'affaires de 500 000 euros. Le taux de MCV est de 40%. Les coûts fixes sont de 150 000 euros. L'entreprise prévoit une augmentation du chiffre d'affaires de 10 000 euros. Calculez le résultat actuel, le résultat prévisionnel et le levier d'exploitation.

$$\text{Le résultat actuel} = (\text{CA} * \text{TMCV}) - \text{CF} = 50\ 000$$

$$\text{Le résultat prévisionnel} = 54\ 000$$

La variation du résultat est de 4000 et la variation du CA de 10 000. Le levier est donc de:  $(4000/50\ 000) / (10\ 000/500\ 000) = 4$ .

A chaque fois que le chiffre d'affaire augmente, le résultat aura une augmentation nettement plus importante.

### **III. La notion de coût marginal**

Le coût marginal d'un produit, c'est le coût produit par la fabrication d'une unité supplémentaire de ce produit. Si c'est une unité supplémentaire, c'est un coût d'expansion. Pour une unité en moins ce sera un coût de récession.

Si le coût marginal est supérieur au coût moyen, alors ce dernier augmentera. A

l'inverse, si le coût marginal est inférieur au coût moyen, ce dernier diminuera. La formule est la suivante:

$$Cm = \text{variation du coût total} / \text{variation des quantités}$$

**Exercice:** Un cuisinier invite 5 amis dans son restaurant (lui est en cuisine) 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 euros. La MOD se fait en minute passé, avec 1 euros par minute. Une tomate/personne. Le saladier peut contenir 6 tomates maximum. Le coût unitaire d'une tomate est de 1 euros. Le nettoyage, la préparation et la disposition des tomates prend 15 minutes. Calculez, le Cm du 6ième invité, le comparez au CM et commentez. Même question pour un septième.

Le coût total passera de 20 euros à 21 euros. Le coût moyen passera de 4 à 3,50 euros. Le Cm est de 1. Grâce au rendement d'échelle. Pour le septième, il faut faire un second saladier soit un coût total de 37 euros. Cm = 16 euros. CM = 5,3 euros.

#### **IV. Seuil de rentabilité, point mort et seuil d'indifférence**

Un seuil de rentabilité, c'est le montant du chiffre d'affaires pour lequel le résultat est nul. Dès l'instant où l'on dépasse ce seuil, le résultat est positif. A l'inverse, le résultat sera négatif. Il peut se calculer en valeur ou en quantité. Au seuil de rentabilité, on a donc la formule suivante:

$$MCV - CF = 0 \text{ donc } MCV = CF$$

MCV = CF au seuil de rentabilité

De plus, comme:

$$\text{Taux de MCV} = MCV/CA$$

$$MCV = \text{taux de MCV} * CA$$

Donc, par conséquent:

$$\text{Taux de MCV} * CA = MCV = CF$$

(Car MCV = CF au seuil de rentabilité)

Et donc

$$CA = CF / \text{taux de MCV au seuil de rentabilité}$$

Par conséquent, afin de calculer le seuil de rentabilité, on a deux formules:

$$SR = (CA * CF) / MCV$$

Ou

$$SR = CF / \text{Taux de MCV}$$

On utilise le taux de MCV seulement s'il est donné.

Le point mort, c'est la date à laquelle une entreprise est rentable. En nombre de jours:

$$\text{Point mort} = (SR \text{ en valeur} * 365 \text{ jours}) / CA \text{ annuel}$$

*cf. Exercice I du IV. Et cf. CA -I.*

Si une entreprise n'arrive pas à atteindre son seuil de rentabilité, elle peut, afin de l'atteindre: réduire les coûts fixes, diminuer les coûts variables, augmenter le prix de vente.

*cf. Exercice II et III du IV et cf. CA -II et III.*

### **B. Seuil d'indifférence**

Le seuil d'indifférence consiste à comparer deux situations puis de déterminer à partir de quand privilégiez l'une ou l'autre. Pour cela, on utilise des outils de gestion. En général, les solutions ont des coûts fixes ou des coûts variables différents.

Le seuil a lieu lorsque les deux solutions sont équivalentes.

*Cf. Exercice de calcul de ce seuil et IV du CA.*

La formule générale est la suivante:

$$\text{Solution 1} = CF1 \text{ et } CVu1$$

$$\text{Solution 2} = CF2 \text{ et } CVu2$$

Avec n, le niveau d'activité (dans notre exemple, le nombre d'année).

Au seuil d'indifférence:

$$CF1 + n * CVu1 = CF2 + n * CVu2$$

Donc:

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

On trace un graphique. En dessous du seuil, la solution 1 est préférable, sinon c'est la 2. On place euros en ordonnée et n en abscisses. Au croisement, c'est équivalent.

## **V. Implication managériale du concept de seuil de rentabilité**

### **A. Analyse de rentabilité**

Exercice: Une entreprise produit P1 et P2.

Voici les infos sur le produits P1:

- CA= 55€
- CV=35€
- CF directs= 5€ et CF indirects affectés à P1= 20€

Resultat analytique =55-(35+5+20)=-5

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

Non car nous n'avons pas assez d'informations sur les coûts. On peut aller, un peu plus loin, en calculant la Marge sur Coûts Variables: 20 euros. A priori, ce produit est intéressant à garder. Par contre, si la Marge sur Coûts Variables est négative, cela signifie qu'on ne peut même pas couvrir les coûts variables et donc il faut arrêter. Ici, c'est peut être dû à une mauvaise répartition des coûts fixes.

### **B. Décisions de tarification**

Prenons l'exemple d'un vol Paris- New York. Les coûts fixes sont de 150 000 euros. Le prix moyen du billet est de 600 euros. Le coût variable d'un passager est de 15 euros.

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?

Dès l'instant où il s'agit de dernière minute, on peut vendre au simple prix du coût variable: ici, 15 euros. Mais bien entendu, on ne peut pas le faire pour tous les passagers sinon on ne pourrait pas couvrir nos importants coûts fixes.

### **C. Diagnostic d'entreprise.**

En période d'instabilité, il vaut mieux avoir peu de coûts fixes afin de réduire simplement les coûts variables si besoin. Pour le voir sur un graphique, on regarde l'ordonnée à l'origine de la droite de coût total: plus elle a une valeur élevée, plus le coût fixé est important.

En cas de hausse de l'activité, l'entreprise ayant les coûts fixes les plus importants, aura une hausse du résultat plus forte.



En clair, il vaut mieux avoir peu de coûts fixes en temps de crise et beaucoup de coûts fixes en période de croissance. C'est pour cela que les entreprises cherchent désormais à moduler leurs coûts.

Pour ce faire, elles peuvent embaucher en intérim ou en CDD, ou alors sous-traiter la production.

#### **D. Précaution d'utilisation**

Malgré toutes ces théories, il y a des limites à cette analyse. Tout d'abord, il n'a pas simple de distinguer coûts fixes et coûts variables. De plus, ce raisonnement n'est valable qu'à moyen terme ou à la marge sur un produit, une variation... En effet, les coûts, à long terme, sont fixes. Enfin, on ne peut plus raisonner en matière de coûts et de prix que l'on fixe car c'est le marché qui donne une fourchette de prix: on doit donc définir un objectif de prix et donc de coûts.

### **VI. La méthode des coûts rationnels**

On va fixer un taux d'activité qu'on estime être notre taux normal. Une fois cela fait, on va regarder notre taux réel. On fait alors un rapport *activité réelle / activité normale*.

Si le taux est de 1, notre activité est normale. Si le coefficient est supérieur à 1, on est en suractivité. On a donc un gain de suractivité qui permet de faire des économies d'échelle et de répartir les charges fixes sur une quantité plus importante. On va alors investir car on a un risque de surchauffe. Nos charges unitaires baissent. Si le coefficient est inférieur à 1, il va falloir qu'on exploite beaucoup plus nos capacités de production avant de réinvestir. On peut calculer ce taux en quantité ou en chiffre d'affaires.

## **Partie 4: La gestion stratégique des coûts**

### **I. Piloter le couple coûts/valeurs**

La problématique de l'entreprise, c'est de proposer le plus de valeurs possibles aux yeux du client, au moindre coût pour l'entreprise. C'est sur ce raisonnement qu'on travaillera sur cette partie.

Avant le lancement de l'offre, il est nécessaire de définir un coût cible. On va ensuite analyser la valeur, c'est-à-dire comparer la valeur avec le coût. Puis, on va tenter d'améliorer tout cela à la marge, c'est à dire pendant le cycle de vie du produit. C'est le Kaizen Costing.

Ensuite, via la méthode ABM, on va tenter de faire coïncider valeur de l'activité et coût de l'activité. Puis, on usera de la méthode du Reengineering et du benchmarking parfois.

Pour Adam Smith, la valeur du produit était mesurée par la valeur du travail incorporé dans le produit. Nous, nous allons désormais à l'envers: on part désormais du marché pour proposer un produit et non plus l'inverse. Une notion importante est la valeur subjective que le client a pour le produit, valeur qui n'a rien de rationnel.

*Cf. Tableau tableau A CA Spe*

### **A. La valeur perçue par le client**

Cette valeur n'a rien de rationnel, elle est subjective. La difficulté est d'anticiper correctement cette valeur. Ainsi, une entreprise peut parfois lancer un produit en le pensant très bon. Au final, le consommateur ne détecte que peu de valeur perçue et le produit fait un flop.

Prenons l'exemple d'Apple. En juin 2007, il lance L'iPhone à 600 dollars. En septembre, il modifie le prix à 400 dollars à cause de la hausse de la concurrence. L'entreprise s'excuse et délivre un bon de réduction aux acheteurs des 3 premiers mois.

### **B. La méthode du coût cible: Target Costing**

Cette méthode, retraduite comme celle du coût planifié au coût projeté, provient du Japon. Elle apparaît dans les années 60, dans l'automobile. Cette méthode, en plus de calculer les coûts, fixe un coût à ne pas dépasser. L'objectif est de réduire les coûts lors de la conception du produit: avant le lancement.

Pour ce faire, on a la formule suivante:

*Prix de vente imposé par le marché - marge que l'on souhaite = coût cible*

On a donc, au final, une pression sur les coûts qui est très forte. On risque alors de rogner sur la qualité (matières première bas-de-gamme, délocalisation...).

Pour connaître la réduction à obtenir, on utilise la formule suivante:

*Coût estimé - coût cible*

*Cf. La démarche du coût cible sur le polycopié*

Le coût cible a bien sûr ces limites. Tout d'abord, cette méthode nécessite nombre de calculs et de simulations: elle est donc chronophage. De plus, comme on limite les coûts, on limite la R&D, l'innovation, la qualité. Ce qui entraîne une production de modèles standards, fades, sans caractère distinctif. Enfin, il est nécessaire de coupler le coût cible avec l'analyse de la valeur. En effet, certains coûts importants sont justifiables car cela a énormément de valeur aux yeux du client. Il est donc nécessaire de supprimer des coûts peu utiles pour le client.

### **C. Analyse de la valeur**

Cette méthode a été pensée par un ingénieur de la Général Électricité face aux coûts des matières élevés, dû à la situation de pénurie post seconde guerre mondiale.

L'objectif est désormais de produire de la valeur au client, à moindre coût. Pour cela, il faut mener une analyse des coûts de l'entreprise par rapport aux besoins et aux bénéfices réels pour le client.

*Cf exercice stylo chaussure*

### **D. Le benchmarking**

On peut le traduire en français par "Analyse Comparative". C'est le fait de comparer sa pratique et sa performance par rapport à autrui. Cette pratique va se faire en externe mais peut aussi se faire en interne: par exemple, comparer les résultats de ses nombreuses filiales.

## **II. La diminution des coûts pendant le cycle de vie du produit**

### **A. La courbe d'expérience**

La courbe d'expérience, aussi appelé courbe d'apprentissage, a été mis en évidence par des psychologues, spécialisés en psychologie cognitive. Ces courbes d'expériences ont vus le jour au sein des industries automobile et aéronautique au cours du XXIème siècle.

Dans l'aéronautique, on s'est rendu compte que les gains de production augmentent de 10 à 15% dès que la production double. Bien entendu, il n'y a pas que des gains d'économies d'échelles, mais aussi de temps. Plus l'ouvrier fait un certain travail, plus il est efficace et rapide: c'est la courbe d'apprentissage. Pour bénéficier de cet effet d'expérience, il faut réaliser souvent une tâche identique et répétitive.

Grâce à cela, on bénéficie d'une diminution du coût unitaire. On peut donc diminuer son prix ou alors innover; ce qui permettra d'attirer le consommateur et de gagner des parts de marché. On peut en profiter pour rentrer en premier sur le marché afin d'être rôdé par rapport à ses concurrents.

On peut se demander ce qui est la cause de ces gains.

Tout d'abord, les gains de dextérité. Puis, une augmentation de la confiance en soi-même. Ensuite, une baisse des erreurs. Enfin, une optimisation des processus de fabrication. Tout cela va justifier cet effet d'expérience. L'effet d'expérience va entraîner une baisse des coûts variables (comparer à une baisse des coûts fixes pour les économies d'échelles).

Néanmoins, les courbes d'expériences ont des limites. En premier lieu, il est parfois difficile de distinguer les notions d'économies d'échelles et d'effet d'expérience. En second lieu, l'effet d'apprentissage est en nette diminution à cause de la robotisation et de

l'automatisation. Dernièrement, en augmentant les volumes, on risque d'avoir des pénuries de matières premières, ce qui fera perdre l'effet des gains d'expériences.

### **B. Kaizen Costing**

Le Kaizen Costing peut se traduire par l'amélioration continue de la structure de coûts. Cette méthode vient du Japon.

*cf. schéma dernière page poly*

Avec le Kaizen Costing, on va principalement traquer, et réduire, sept types de gaspillages: la surproduction dues 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 utilisées), le stockage quand il dépasse les besoins immédiats, les mouvements humains inutiles, les défauts sur les produits.

### **C. La méthode ABM: Activity Based Management ou Management des activités**

Cette fois, la réduction des coûts va se faire en réduisant les coûts des activités. Pour ce faire, on va d'abord chercher à analyser les activités et à les comprendre, puis on va chercher à améliorer les activités, et enfin on va chercher à mesurer la performance des activités.

On va tout d'abord analyser les activités, c'est-à-dire qu'on va caractériser les activités créatrices de valeurs ou non. Puis on va améliorer les activités en réduisant le temps et les efforts pour mener une activité. Enfin, on va mesurer la performance en étudiant les indicateurs de coûts. Tout ceci a pour but l'amélioration de la performance.

Comme dit ci-dessus, les activités peuvent être créatrices de valeurs ou non. Ainsi; l'installation d'une machine, la logistique sont des exemples d'activités non-créatrice de valeurs.

Puis, il est nécessaire d'améliorer les activités. Pour ce faire, on va essayer: de réduire le temps passé sur l'activité; de vérifier que l'on a bien fait cette étape quitte à réduire d'autres activités; de mutualiser les coûts au niveau de plusieurs produits, sites, fournisseurs...; de ne pas aller vers une surenchère technologique inutile pour le client.

Enfin, pour mesurer la performance, on va créer des indicateurs, puis les suivre afin d'en mesurer l'évolution, l'amélioration ou non. Ces indicateurs de performance sont définis pour chaque activité. Ils doivent permettre de mesurer et de montrer la contribution de

l'activité dans la création de valeur. Enfin, on peut les benchmarker.

### **III. Le Reengineering ou méthode Reconfiguration des Processus**

C'est une démarche de rupture. On se demande: "Si je démarrais mon activité aujourd'hui, comment m'organiserais-je?" C'est pour cela qu'on parle d'amélioration discontinue des structures de coûts. Cette méthode cherche à repenser les processus pour réduire les coûts et améliorer la qualité. Elle est lancée dans les années 1990 par Hammer et Champy qui la 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"*.

Le Reengineering se décompose en plusieurs étapes. Premièrement, on envisage de nouveaux processus. Secondement, on initie le changement. Troisièmement, on réalise un diagnostic de processus. Puis, on reconçoit le processus. Par la suite, on reconstruit et on met en œuvre le changement. Enfin, on va suivre les performances des nouveaux processus.

Il est très important de bien communiquer, et de manière importante, sur le pourquoi du Reengineering car beaucoup de salariés voient cette méthode comme une menace.

**Petits avantages de la délocalisation:** la production se fait à bas coût (différentiel des coûts salariaux), législation du travail plus souple, appliquer un Reengineering sans résistance des salariés, se rapprocher des matières premières nécessaire, se faire connaître à l'étranger et avoir de nouveaux marchés, avantages dû au taux de change... .

## **B. Le rôle des coûts et des prix dans les stratégies concurrentielles**

Dans cette partie, on va se demander comment l'on peut avoir un avantage concurrentiel par rapport au prix.

### **I. Rôle des coûts et des prix dans la définition d'une stratégie concurrentielle**

Porter déclare, en 1980, que la stratégie d'une entreprise doit garantir un avantage concurrentiel durable. Cet avantage concurrentiel peut être: de proposer un prix moins cher, de réduire les coûts au maximum (domination par les coûts), jouer sur d'autres aspects du produit (la différenciation) et enfin, il y a la stratégie de niche (la focalisation).

*cf. Chaîne de valeurs de Porter*

La première stratégie possible, c'est la domination par les coûts. Elle consiste à traquer tous les coûts afin de les réduire au maximum. On peut également réduire les charges variables grâce aux courbes d'expériences. Puis, en améliorant la relation et la coordination avec les fournisseurs. Etre le premier entré sur le marché et de faire un prix bas est un plus non négligeable: on profite en premier des courbes d'expériences et on peut démotiver la concurrence grâce à son prix. On peut aussi déposer des brevets. Une autre possibilité peut être l'intégration verticale (réunir les fournisseurs) afin de gagner des coûts en évitant les négociations, et puis on devient son propre fournisseur en évitant donc la pénurie. On peut aussi délocaliser (cf. les avantages plus haut). Cependant, il y a des limites à la domination par les coûts qui implique de faire de gros volume de vente: une dangereuse guerre des prix, il ne faut pas trop d'augmentation des matières premières, la demande doit suivre, il faut gérer ses stocks surtout si on est internationalisé (ce qui complexifie la structure et va être générateur de coûts). Les chercheurs en stratégie juge cette dernière comme étant une des plus dangereuse.

La différenciation peut se faire de deux manières; la différenciation par le haut et la différenciation par le bas. La différenciation par le haut (stratégie de sophistication) consiste: à faire mieux que les concurrents, à proposer quelque chose d'unique, à apporter de la valeur au client... le tout à un prix un peu plus élevé. Attention, il ne faut pas négliger ses coûts. La différenciation par le bas (stratégie d'épuration) consiste: à proposer un produit avec une valeur inférieure, en fournissant moins d'options et de caractéristiques particulières que les concurrents (on réclame au client un sacrifice non-matériel: on va épurer le produit ou le concept). Grâce à cela, on peut peut-être obtenir un profit supérieur.

Puis, il y a la stratégie de niche (focalisation): on décide de viser une partie du marché assez réduite. On peut très bien avoir une stratégie de niche qui s'appuie également sur une différenciation par le haut ou par le bas; ou alors sur une domination par les coûts.

Porter évoque une quatrième stratégie (qui n'est pas une stratégie pure). Selon lui, on peut remodeler sa chaîne de valeur. Il s'agira soit de s'étendre en amont ou en aval soit de sous-traiter. L'objectif est de réduire les coûts et de s'assurer soit même de la distribution du produit ou alors de prendre en charge une partie supplémentaire de sa production. Cela permet de gagner de la marge. Inversement au niveau de la sous-traitance (plus sous-traiter pour réduire ses coûts).

## **B. Vendre un coût total plus qu'un prix**

On ne doit plus raisonner simplement en termes de coût d'achat de la matière première (son prix), mais il est nécessaire de regarder l'ensemble des coûts d'achats si l'on

achète chez ce fournisseur. Pour être compétitif, on doit l'être sur le prix de la matière ou alors sur la proximité géographique qui permet de réduire ses coûts de transports. C'est pour cela que la tendance est au parc industriel.

Le coût de possession a pour objectif de prendre en compte tous les coûts sur le cycle de vie du produit: le coût d'acquisition mais aussi celui d'installation (voir de formation du personnel), de fonctionnement ou encore le coût de l'entretien du bien. C'est une façon de se différencier. On parle de TCO (Total Cost of Ownership) dans les pays anglo-saxons.

Le coût d'utilisation inclut qu'il n'y est plus de transfert de propriété. L'objectif est de réduire ce dernier coût pour le client.

### **C. Partager le résultat comptable avec son client**

Partager le résultat comptable avec son client, c'est partager un intérêt convergent avec son partenaire. Ainsi, le groupe Accor était propriétaire des murs de ces hôtels. Ne voulant plus les gérer, ils ont décidé de les vendre en échange d'un pourcentage du chiffre d'affaires afin d'éviter des frais fixes trop importants. Partager le résultat, c'est donc créer une valeur objective mesurée par l'augmentation du résultat comptable du client ce qui fait naître des intérêts entre partenaires convergents.

## **II. Rôle des coûts et des prix dans l'inflexion d'une stratégie concurrentielle**

***Premier cas:** Le prix est de 100 euros. Le coût variable unitaire est de 80 euros. Sa contribution unitaire/marge sur coûts variable unitaire est de 20 euros. Le taux de MCV est de  $20/100 = 20\%$ .*

*Si le prix baisse de 10%, le nouveau prix est de 90 euros. La nouvelle contribution unitaire sera de 10 euros. Le taux de marge a donc baissé de:  $10\% \cdot 20 \cdot 100 = 50\%$ .*

De manière générale:

$$\text{Delta MCVu} = \text{Delta prix} * 1 / \text{taux de marge initial}$$

Le  $1/\text{tmi}$  s'appelle l'effet de levier. Plus l'effet de levier est grand, plus la variation de marge sera forte par rapport au prix. Il est d'autant plus fort que le tmi est faible. Au contraire, un produit à fort taux de marge peut mieux supporter une baisse de prix. Si le tmi avait été de 50/ , la baisse de la MCVu n'aurait été que de 20%.

***Second cas:** Le prix est de 100 euros, la Cvu est de 80, le tmi est de 0,2. Le prix augmente de 10%. La marge passe donc à 30 euros soit une hausse de 10 euros. La MCVu a donc augmenté de 50%.*

Si on a un faible tmi au départ, il est intéressant d'augmenter légèrement le prix,

car la marge augmentera fortement grâce à l'effet de levier. Par contre, si on a un fort taux de marge initial, la hausse de la MCVu sera modérée.

Pour conclure, on va baisser le prix des produits à fort tmi mais par contre on va plutôt augmenter le prix des produits à faible tmi.

cf. poly sur cette partie

## **Chapitre 5: Les systèmes d'informations**

Un système d'information va permettre de bien connaître ses coûts, leurs origines et donc de prendre les bonnes décisions. Avec les structures complexes que l'on connaît désormais, il est compliqué de collecter toutes les informations.

Un système d'information a trois objectifs: identifier les coûts, collecter les données et enfin synthétiser tout cela pour prendre ses décisions.

Les systèmes d'information opérationnels vont collecter l'ensemble des informations opérationnelles. Dans un second temps, on réalise une collecte complémentaire afin de collecter des informations complémentaires nécessaires à l'analyse des coûts. Ses deux parties vont permettre d'analyser les coûts au moyen du module d'analyse des coûts (ou module de comptabilité de gestion) qui est spécialisé et dans lequel l'information est structurée et retraitée. On y définit les règles de calcul des coûts. Enfin, il y a le "cube décisionnel" qui effectue les synthèses, les regroupements et les analyses nécessaires à la prise de décision.

### **I. Le système d'information opérationnel**

C'est ce que l'on fait en premier. C'est un travail de terrain: on collecte et retrace au quotidien tous les événements de l'entreprise. Il permet de suivre l'activité opérationnelle: on enregistre les transactions quotidiennes dans l'entreprise (différents coûts des composants d'un produit, le coût et le nom du transporteur, le déplacement d'un VRP, etc...). Néanmoins, il peut y avoir des difficultés d'identification et de stockage des données. Le système d'information opérationnel regroupe plusieurs rubriques spécialisées par fonction: administration (comptabilité général, frais de nouveaux personnel...), production (gestion des stocks, coûts de production...), commercial (ventes, fichier clients, informations sur le suivi des ventes et sur le marketing...), paie et gestion du personnel (heures supplémentaires, accidents de travail, bulletins de paie, arrêt maladie...).



## **II. Le module de comptabilité et de gestion ou le module d'analyse des coûts**

Après avoir collectés les informations avec le système d'information opérationnel, on va les traiter, les structurer pour les rendre pertinentes, les analyser. C'est dans ce module-là que l'on va décider des règles de gestion, ou de traitement, à appliquer. Par exemple on choisit ici une méthode ABC avec une gestion des stocks en LIFO. De plus en plus, on utilise l'informatique: il faut donc savoir utiliser et paramétrer les logiciels. L'entreprise peut paramétrer et former ses salariés et faire ce module de manière interne ou appeler des consultants spécialisés pour le faire et pour aider les salariés. Après, ce sera l'entreprise qui décidera de la précision des informations à saisir et la méthodologie à faire (méthodes ABC ou TRCI, quels inducteurs de coûts, etc...). Par exemple, la Caisse d'Epargne a changé sa méthode et a du tout paramétré de nouveau.

L'objectif est de pouvoir comparer les performances d'une année sur l'autre en ayant des indicateurs qui utilisent nos données. De plus, cela permettra de benchmarker (par exemple, on peut benchmarker ses agences pour un groupe bancaire). Ce qui est important de comprendre, c'est que dans ce module, on fait des choix.

## **III. La collecte complémentaire**

Cette étape est facultative et ne devrait pas exister si l'on fait un très bon travail avec le système d'information opérationnel. On va également contrôler la collecte d'information quitte à revérifier toutes les données.

## **IV. Le cube décisionnel**

On va synthétiser toutes les données, puis on prendra les décisions qui s'imposent. Enfin, on fera un feedback auprès des managers afin de répondre à leurs besoins, de leur montrer leur benchmarking, etc... . Ce modèle peut utiliser des logiciels de simulation afin de voir quel sera la meilleure option (tableaux synthétique, graphiques...).

## **V. Les systèmes d'information intégrés**

Ces systèmes existent depuis une quinzaine d'années au sein des entreprises. On

les appelle les Progiciels de Gestion Intégrés (PGI) ou Enterprise Resource System (ERP). C'est une base de données centrale auquel tout le monde a accès (selon la configuration faite par l'administrateur réseaux) afin d'utiliser les données dont on a besoin. L'avantage est que les informations sont centralisés et donc que tout le monde (si autorisation) peut l'actualiser rapidement. Mais, bien entendu, le paramétrage peut être très long et complexe.

### **Conclusion**

Pour que l'analyse des coûts soit bien fait dans une entreprise, il est nécessaire d'avoir un système opérationnel, un système de comptabilité et de gestion qui définira les règles de calculs et s'occupera des paramétrages, un système de prise de décision avec création et diffusion des documents de synthèse.

Evidemment, comme l'entreprise évolue, il faut que le système d'information s'adapte, se renouvelle, change.