



# L'ANALYSE DES COUTS EN REPUBLIQUE POPULAIRE DE CHINE

Alain Burlaud

► To cite this version:

Alain Burlaud. L'ANALYSE DES COUTS EN REPUBLIQUE POPULAIRE DE CHINE. 10ème  
Congrès de l'AFC, May 1989, \*, France. pp.cd-rom. hal-00823406

**HAL Id: hal-00823406**

**<https://hal.science/hal-00823406>**

Submitted on 18 Sep 2014

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'ANALYSE DES COUTS EN REPUBLIQUE  
POPULAIRE DE CHINE

par Alain BURLAUD  
Université de Paris - Val de Mar

## L'ANALYSE DES COÛTS EN REPUBLIQUE POPULAIRE DE CHINE (1)

Comme toujours, le système de coûts et de contrôle ne peut être compris s'il n'est pas resitué dans son contexte économique et social qui lui-même conditionne le système de gestion des entreprises en République Populaire de Chine.

Après cette présentation générale, nous traiterons de la planification et de la prévision puis des coûts et du contrôle.

### 1/ LE CONTEXTE ECONOMIQUE ET SOCIAL ET LE SYSTEME DE GESTION DES ENTREPRISES EN REPUBLIQUE POPULAIRE DE CHINE

Puisque nous sommes dans le cadre d'une économie essentiellement planifiée, les entreprises doivent au moins prévoir une production qui en quantité et qualité corresponde à leur contribution au Plan, sorte d'équivalent de ce que nous appellerions une part de marché. Mais ce système n'est pas rigide et s'accompagne d'une relative indépendance opérationnelle. Ainsi, les objectifs du Plan constituent des minima et en cas de dépassement, l'entreprise peut commercialiser librement (c'est-à-dire sur un marché) l'excédent. Les approvisionnements peuvent se faire soit par le circuit étatique, soit sur le marché. Bien que l'essentiel des investissements se fasse dans le cadre du Plan, l'autofinancement apporte un peu de souplesse aux entreprises. Enfin, dans une certaine mesure, le personnel peut être transféré d'une entreprise à une autre pour ajuster les effectifs aux besoins.

Les entreprises ont une responsabilité économique clairement affirmée. Le non respect des engagements contractuels ou à l'égard du Plan est sanctionné par des amendes ou l'interdiction de distribuer les bénéfices au personnel. Le profit est un indicateur de performance important qui, autrefois, pouvait être réparti entre les travailleurs sur une base égalitaire mais doit l'être aujourd'hui selon le mérite de chacun.

---

(1) Ce texte a été rédigé à partir de : WENG-ZHENG LI : "System of Cost and Management Accounting" in : V.A. :

Accounting and Auditing in the People's Republic of China, Center for International Accounting Development, The University of Texas at Dallas, Etats-Unis, 1987, 226 p.

La direction des entreprises est le résultat d'un subtil mélange d'autorité hiérarchique assurée au sommet collégialement par trois directeurs (technique, économique et comptable) puis selon un système "staff and line" (sic !) au niveau de l'usine, de l'atelier et du groupe de travailleurs et, par ailleurs, de gestion démocratique se concrétisant par des assemblées générales de travailleurs pour "mettre en commun la sagesse et les efforts des masses". Le but est d'unifier la direction tout en déléguant le pouvoir de gestion ce qui entraîne également une décomposition des objectifs niveau par niveau, une responsabilisation, une délégation d'autorité et un système de motivation.

## 2/ LE SYSTEME DE PLANIFICATION ET PREVISION

Trois éléments-clé font l'objet d'une planification : le financement, les coûts et le profit.

### A - PLANIFICATION ET PREVISION DES FINANCEMENTS

Deux types de financements doivent être distingués : le financement de l'actif circulant et celui des immobilisations.

L'actif circulant et le besoin en fonds de roulement se réduisent au stocks et aux travaux en cours puisqu'il n'y a pas de crédit inter-entreprises donc pas de créances sur les clients ou de dettes envers les fournisseurs. Le financement qui était assuré par une dotation de l'Etat, l'est de plus en plus par des prêts bancaires avec intérêt. Toutefois, le taux d'intérêt n'est pas, comme dans une économie de marché, la principale variable assurant l'équilibre de l'offre et de la demande de capitaux. Le plan de l'entreprise est aussi un instrument de décision et doit préciser notamment le besoin en fonds de roulement moyen de la période et le taux de rotation du stock. Ces données sont d'ailleurs agrégées au niveau national.

L'actif immobilisé peut être financé par des dotations de l'Etat (équivalent des capitaux propres), l'autofinancement ou des prêts bancaires avec intérêt. Le processus de décision conduisant au choix des investissements est complexe car il prend en compte de nombreux critères tant macro-économiques et sociaux que micro-économiques tels que les ratios de production/investissement, profit/investissement, capacité de production utilisée/capacité totale disponible ou des indicateurs comme le taux interne de rentabilité ou le délai de récupération (payback).

## B - PLANIFICATION ET PREVISION DES COUTS

### a) Concept de base

Conformément aux enseignements du marxisme, le coût d'un produit est égal à la valeur du travail nécessaire à sa production. Face au caractère peu opératoire de cette formule générale, le ministère des Finances a défini de façon normative dans l'équivalent d'un plan comptable (unified accounting system) ce que devait être le coût d'un produit.

Coût d'un produit = Matières premières  
+ Hydrocarbures et énergie  
+ Charges de personnel  
+ Gaspillage et malfaçons  
+ Charges d'atelier  
+ Charges administratives

De façon très pragmatique, il est ajouté que pour obtenir un coût complet il faut ajouter les intérêts des prêts qui financent le besoin en fonds de roulement, le coût des arrêts de travail, etc., bien que ces charges ne soient ni une consommation de facteurs de production ni une valeur créée par du travail(!). La nomenclature utilisée montre la conception très industrielle des coûts qui isole les consommations d'énergie et les gaspillages et malfaçons alors que rien n'est prévu pour la recherche et le développement. Enfin, il faut souligner l'absence de coûts de distribution. Il est évident que sous une forme ou une autre ils existent (négociation avec les organes de planification, par exemple) mais sans être officiellement reconnus par le comptable.

b) Etats de synthèse en comptabilité analytique

Ils sont au nombre de trois. Le premier est le tableau mensuel des coûts unitaires de production. Il se présente schématiquement de la façon suivante :

| Nom du produit :         | Coût unitaire<br>le plus<br>faible dans<br>le passé | Coût unitaire<br>moyen de<br>l'année<br>précédente | Coût unitaire<br>prévisionnel<br>de l'année<br>en cours | Coût unitaire<br>du mois en<br>en cours | Coût unitaire<br>depuis le<br>début de<br>l'année en cours |
|--------------------------|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|-----------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| Matières premières       |                                                     |                                                    |                                                         |                                         |                                                            |
| Hydrocarbures et énergie |                                                     |                                                    |                                                         |                                         |                                                            |
| Charges de personnel     |                                                     |                                                    |                                                         |                                         |                                                            |
| Gaspillages et malfaçons |                                                     |                                                    |                                                         |                                         |                                                            |
| Charges d'atelier        |                                                     |                                                    |                                                         |                                         |                                                            |
| Charges administratives  |                                                     |                                                    |                                                         |                                         |                                                            |
| Total                    |                                                     |                                                    |                                                         |                                         |                                                            |

Le tableau ci-dessus est établi une première fois en Yuan (unité monétaire) et une seconde fois en indicateurs de volume de facteurs consommés par unité produite. Ceci est caractéristique d'une économie faiblement industrialisée dont les productions sont peu différenciées et incorporent peu de services. La plupart des grandes entreprises européennes, américaines ou japonaises ne pourraient d'ailleurs présenter ces deux tableaux pour chacun de leurs produits tant les modèles sont nombreux et changeants. C'eût été en revanche possible dans les années 50 lorsque Citroën ne fabriquait que des "2CV" grises et des "Tractions" noires ou Volkswagen, un seul modèle de "Coccinelle".

Le tableau récapitulatif mensuel des coûts se présente comme suit : (cf p.6).

Ce tableau montre bien à quel point dans une économie collectivisée et encore peu développée, l'objectif de réduction des coûts l'emporte sur la notion de performance globale qui laisserait place à des stratégies d'innovation et de créneau. Au contraire en République Populaire de Chine, il faut standardiser et stabiliser les produits pour améliorer la productivité par l'effet d'expérience et les économies d'échelle.

Le dernier tableau permet le raccordement des coûts de l'entreprise aux statistiques nationales. Sous forme de diagramme, il se présente comme suit : (cf p.7)).

Deux idées importants nous semblent mériter d'être soulignées :

- la distinction entre production vendue et production stockée est apparente ;
- la distinction entre consommation et répartition qui aboutit à droite du schéma à deux agrégats nouveaux pour nous puisque la consommation inclut celle de l'outil de production mesurée par l'amortissement alors que la valeur ajoutée exclut cet amortissement. Ceci montre que nous sommes en présence d'une logique plus industrielle que financière, privilégiant le maintien de la capacité de production.

#### c) Planification des coûts

Le prix et les quantités des produits livrés à l'Etat sont fixés hors de l'entreprise. Au-delà, comme nous l'avons déjà dit, ce sont les lois du marché qui jouent. Une analyse coût-volume-prix permet de déterminer et d'optimiser l'intervention de l'entreprise sur le marché.

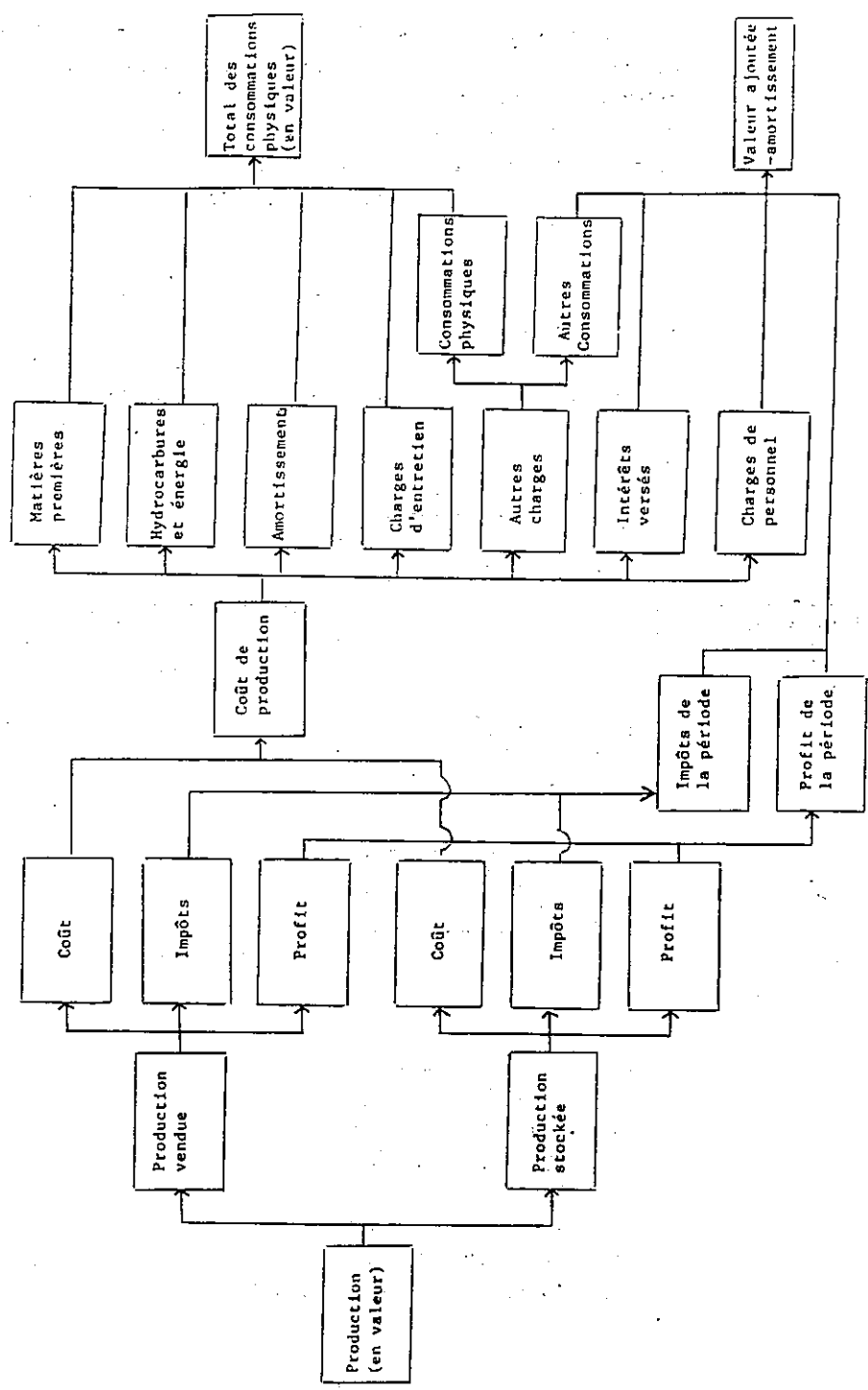
Les objectifs de réduction de coûts sont essentiels puisque la politique de prix ne peut pas jouer pour la part de la production livrée à l'Etat. Le principal indicateur de succès est l'écart par rapport au coût le plus bas obtenu par l'entreprise dans le passé. Il y a donc une mise sous tension qui stimule les améliorations de productivité.

Enfin, la planification des coûts repose sur la distinction entre charges fixes et charges variables qui, comme dans les entreprises occidentales, permet de simuler plusieurs hypothèses de niveau d'activité.

TABLEAU RECAPITULATIF MENSUEL DES COUTS

| Désignation<br>du produit | Unité<br>de<br>mesure | Quantité produite |                                           | Coût unitaire                          |                                      |                            | Coût total du mois                             |                                              |                                            |                      | Coût total cumulé de l'année en<br>cours     |                                            |                                           |
|---------------------------|-----------------------|-------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------------|--------------------------------------------|----------------------|----------------------------------------------|--------------------------------------------|-------------------------------------------|
|                           |                       | Dernier<br>mois   | Cumul<br>depuis le<br>début de<br>l'année | Coût moyen<br>de l'année<br>précédente | Coût prévu<br>de l'année<br>en cours | Coût du<br>dernier<br>mois | Coût moyen<br>depuis le<br>début de<br>l'année | Au coût<br>moyen de<br>l'année<br>précédente | Au coût<br>prévu de<br>l'année<br>en cours | Coût réel<br>du mois | Au coût<br>moyen de<br>l'année<br>précédente | Au coût<br>prévu de<br>l'année<br>en cours | Au coût<br>réel de<br>l'année<br>en cours |
| (1)                       | (2)                   | (3)               | (4)                                       | (5)                                    | (6)                                  | (7)                        | (8)                                            | (9)=(3)×(5)                                  | (10)=(3)×(6)                               | (11)=(3)×(7)         | (12)=(4)×(5)                                 | (13)=(4)×(6)                               | (14)=(4)×(8)                              |
| Produit n° 1              |                       |                   |                                           |                                        |                                      |                            |                                                |                                              |                                            |                      |                                              |                                            |                                           |
| Produit n° 2              |                       |                   |                                           |                                        |                                      |                            |                                                |                                              |                                            |                      |                                              |                                            |                                           |
| etc.                      |                       |                   |                                           |                                        |                                      |                            |                                                |                                              |                                            |                      |                                              |                                            |                                           |
| Totaux                    |                       |                   |                                           |                                        |                                      |                            |                                                |                                              |                                            |                      |                                              |                                            |                                           |

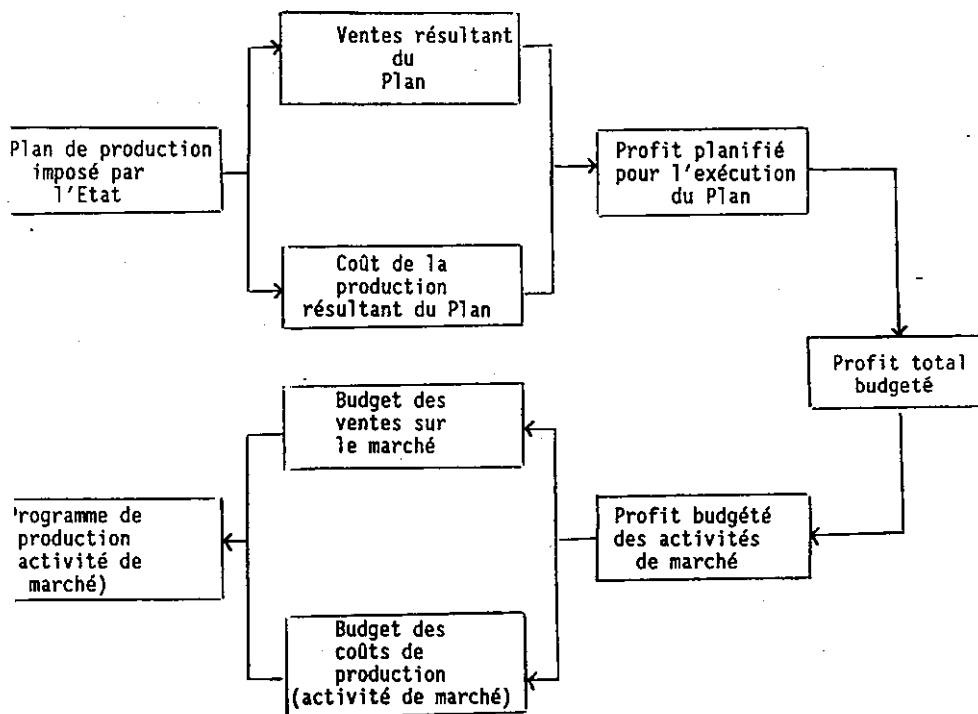
RACCORDEMENT DES COUTS DE L'ENTREPRISE AUX STATISTIQUES NATIONALES



### C - PLANIFICATION ET PREVISION DES PROFITS

Officiellement, la maximisation du profit n'est pas l'objectif des entreprises. Elles doivent produire plus en consommant moins de facteurs de production pour contribuer au développement de l'économie et à l'amélioration du niveau de vie. Mais le profit est un bon indicateur de réalisation de cet objectif. Toute la difficulté, et c'est un problème très général, est d'éviter que l'indicateur ne se substitue à l'objectif.

Par ailleurs, rappelons que les entreprises en République Populaire de Chine ont deux "segments" de clientèle : l'Etat et le marché "libre", le premier étant prioritaire. La planification se fait donc en partant des volumes pour les livraisons à l'Etat et du profit pour la production vendue sur le marché, comme le montre le schéma suivant :



Ce système de planification avec suivi mensuel ressemble étrangement au "reporting" adressé par bien des filiales à leur maison mère en Europe ou en Amérique de Nord...

### 3/ LE SYSTEME D'ANALYSE DES COUTS

Au cours des années 50, sous l'influence soviétique, la totalité de l'activité des entreprises chinoises devait s'inscrire dans une planification centralisée. La distinction entre système d'information interne et externe perd toute signification et la comptabilité s'organise selon le principe du monisme (1). Il faut attendre le début des années 80 pour que le système de comptabilité analytique puisse accompagner la réforme économique de 1979 et prendre en compte les besoins des dirigeants des entreprises et non seulement ceux des responsables de la planification.

Les règles de base du système de comptabilité analytique actuellement en vigueur sont les suivantes :

1. Régularité, c'est-à-dire conformité à la législation et au "Plan comptable unifié" de la République Populaire de Chine ;
2. Honnêteté, ce qui correspond à ce que nous désignons en France par "sincérité" ;
3. Permanence des méthodes pour assurer la comparabilité dans le temps ;
4. Comparabilité dans l'espace grâce à la normalisation ;
5. Rigueur dans les délais de production des différents états comptables.

La méthode de calcul des coûts retenue doit permettre de remplir les différents états de synthèse présentés ci-dessous. Il s'agit de coût complets avec mesure des écarts par rapport à la norme qui est le coût le plus bas jamais obtenu dans le passé. En ce sens, on ne peut parler véritablement de coûts préétablis, bien que les modes de calcul soient similaires. Accessoirement, pour les besoins d'une prise de décision, d'autres coûts peuvent être calculés, tel le coût variable, par exemple.

---

(1) Monisme comptable = une seule comptabilité pour l'ensemble des besoins tant internes qu'externes.

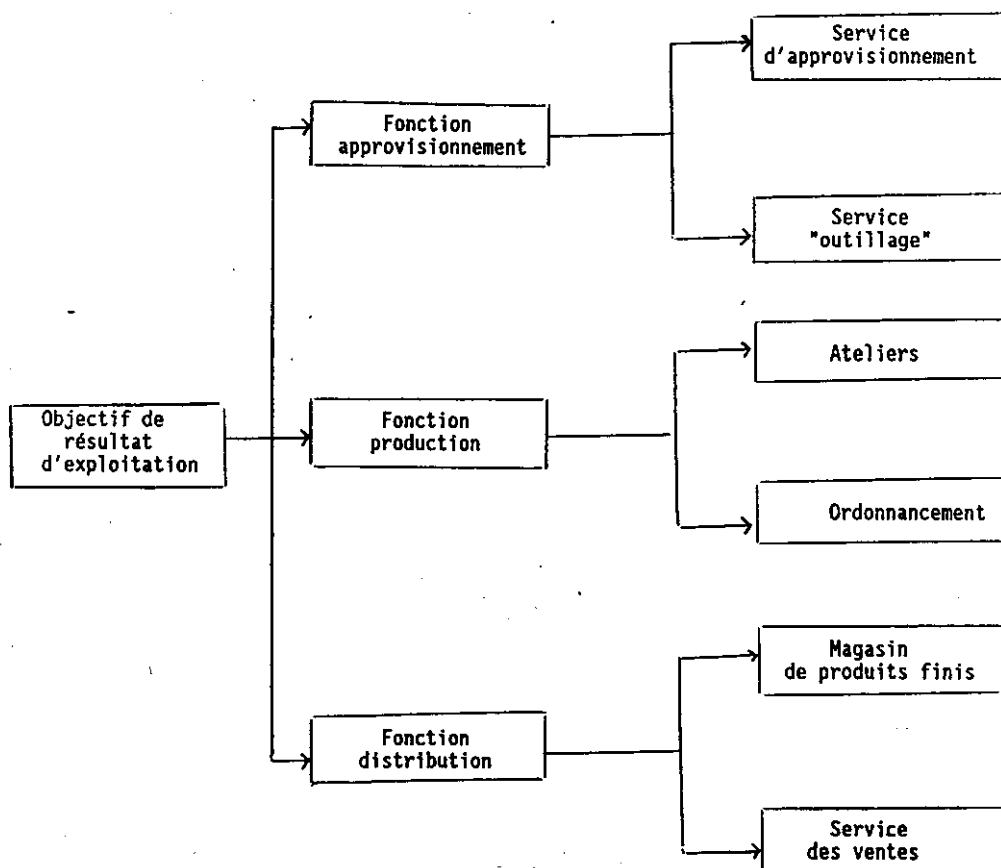
#### 4/ LE SYSTEME DE "RESPONSABILITE ECONOMIQUE INTERNE"

Trois conditions doivent être réunies pour que la "responsabilité économique interne" devienne un véritable engagement : la décomposition des objectifs, la mesure du profit au niveau de chaque unité et enfin, un système de sanctions et de récompenses.

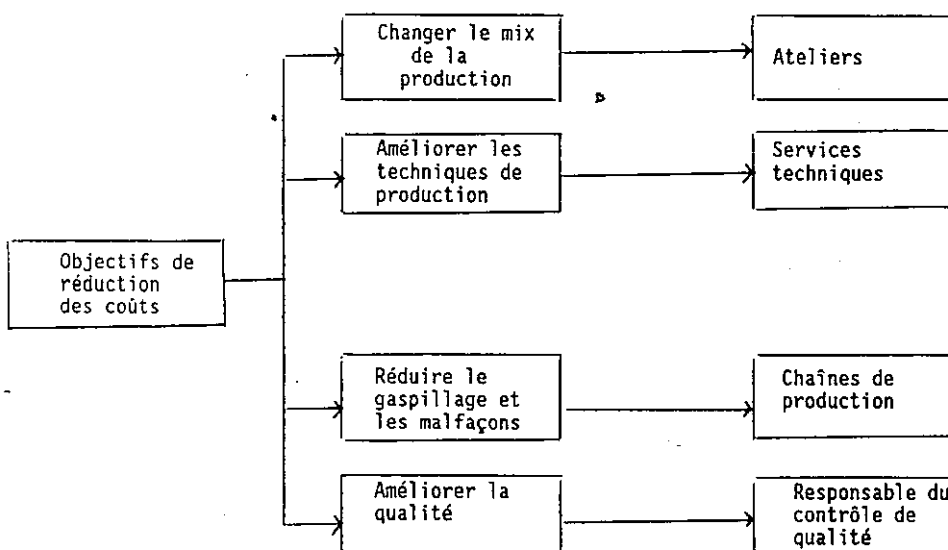
##### A - LA DECOMPOSITION DES OBJECTIFS

Cette décomposition peut se faire de façon fonctionnelle ou selon la nature des décisions à prendre.

L'approche fonctionnelle est illustrée par l'exemple suivant :



L'approche par les décisions est sans doute plus séduisante mais probablement plus délicate à mettre en oeuvre car chaque unité pourra se voir confier plusieurs objectifs sans que les priorités soient clairement énoncées. L'exemple suivant montre ce que peut être cette approche :



#### B - LA MESURE DU PROFIT AU NIVEAU DE CHAQUE UNITE ET LE SYSTEME DE SANCTIONS ET RECOMPENSES

Un profit est calculé au niveau de chaque unité de production grâce à un mécanisme de prix de cession interne. A ces résultats est associé un système de primes au personnel réparties selon les mérites de chacun et non sur une base égalitaire.

#### 5/ L'EVALUATION DES PERFORMANCES ECONOMIQUES

Les critères d'évaluation des performances économiques des entreprises en République Populaire de Chine sont au nombre de 16. Pour l'essentiel, ils peuvent être regroupés selon trois objectifs principaux : utilisation optimale des capitaux, réduction des coûts et maximisation du profit.

#### A - L'UTILISATION OPTIMALE DES CAPITAUX

Le premier indicateur est le taux de rotation de l'actif circulant qui, bien sûr, doit être aussi élevé que possible. Il est calculé à partir d'un actif circulant moyen.

Le second est constitué de ratios reliant l'actif circulant à diverses formes de résultats. Il peut donc se présenter de différentes manières : actif circulant moyen/résultat d'exploitation ou production ou chiffre d'affaires, etc.

Le troisième indicateur est identique au second sauf que l'actif circulant est remplacé par l'actif total. Il rend donc également compte de l'utilisation des investissements.

#### B - LA REDUCTION DES COUTS

La réalisation de cet objectif peut être apprécié à travers une comparaison dans le temps des coûts de production d'un même article ou des ratios reliant le coût au profit ou au chiffre d'affaires. De plus, les variations de coûts sont calculées et analysées.

#### C - MAXIMISATION DU PROFIT

Le "reporting" présente aussi le montant du profit (ou de la perte), sa variation dans le temps, l'écart par rapport au profit budgété, etc.

En conclusion, l'analyse des coûts en République Populaire de Chine apparaît comme reflétant la situation économique et sociale d'un grand pays en voie de développement, faiblement ouvert sur l'extérieur. L'accent mis sur les objectifs de profit et de réduction des coûts procède d'une volonté forte de "mise sous tension" des entreprises, d'amélioration de la productivité. Le système comptable souligne aussi la rareté de certains facteurs de production et notamment de l'énergie mais fait peu de cas des problèmes de gestion du personnel : coût des accidents, amélioration des conditions de travail, investissement en formation, etc. La mesure de l'absentéisme et de son coût n'apparaissent nulle part. Le problème serait-il résolu par la pression sociale plutôt que par l'autorité hiérarchique dans l'entreprise ? Il peut aussi être résolu par l'instauration du salaire aux pièces, auquel cas l'absentéisme coûte fort peu. Enfin, le système comptable montre que le profit ne peut guère être que le résultat d'une réduction des coûts alors que dans les pays développés occidentaux, il résulte au moins autant d'un effort d'adaptation à la demande, de la qualité des anticipations et des efforts de créativité qui permettent de conquérir des marchés.