

Deuxième partie

Les instruments du pilotage
économique des processus

Plan de la partie 2

Chapitre 3 : Coûts, marges, rentabilités

Chapitre 4 : La construction et la modélisation
des coûts

Chapitre 3

Coûts, marges, rentabilités

Ouvrage de référence : chap. 1 p. 41-80

Plan du chapitre 3

- **Les objectifs de la comptabilité de gestion (Management Accounting)**
 1. **Coûts pertinents pour la décision**
 2. **Coût d'opportunité**
 3. **Comportement des coûts**
 4. **Comment agir sur eux ?**

Objectifs de la comptabilité de gestion

- Aider les managers à optimiser le lien entre ressources et performance.

Exemples :

- Ce *produit* en cours de développement laissera-t-il la marge attendue ?
- Que se passera-t-il si on sous-traite ce *processus* ?
- Ce *centre de responsabilité* est-il performant ?
- Combien nous coûte ce *dysfonctionnement* ?
- Quelles sont les contributions de chacun de nos produits, de nos clients, à notre *bénéfice* ?
- Faut-il accepter la *remise* exigée par ce nouveau client ?
- Quels *coûts inutiles* notre façon de travailler crée-t-elle chez nos fournisseurs ?
- Comment organiser un *partenariat* mutuellement gagnant avec nos clients ?

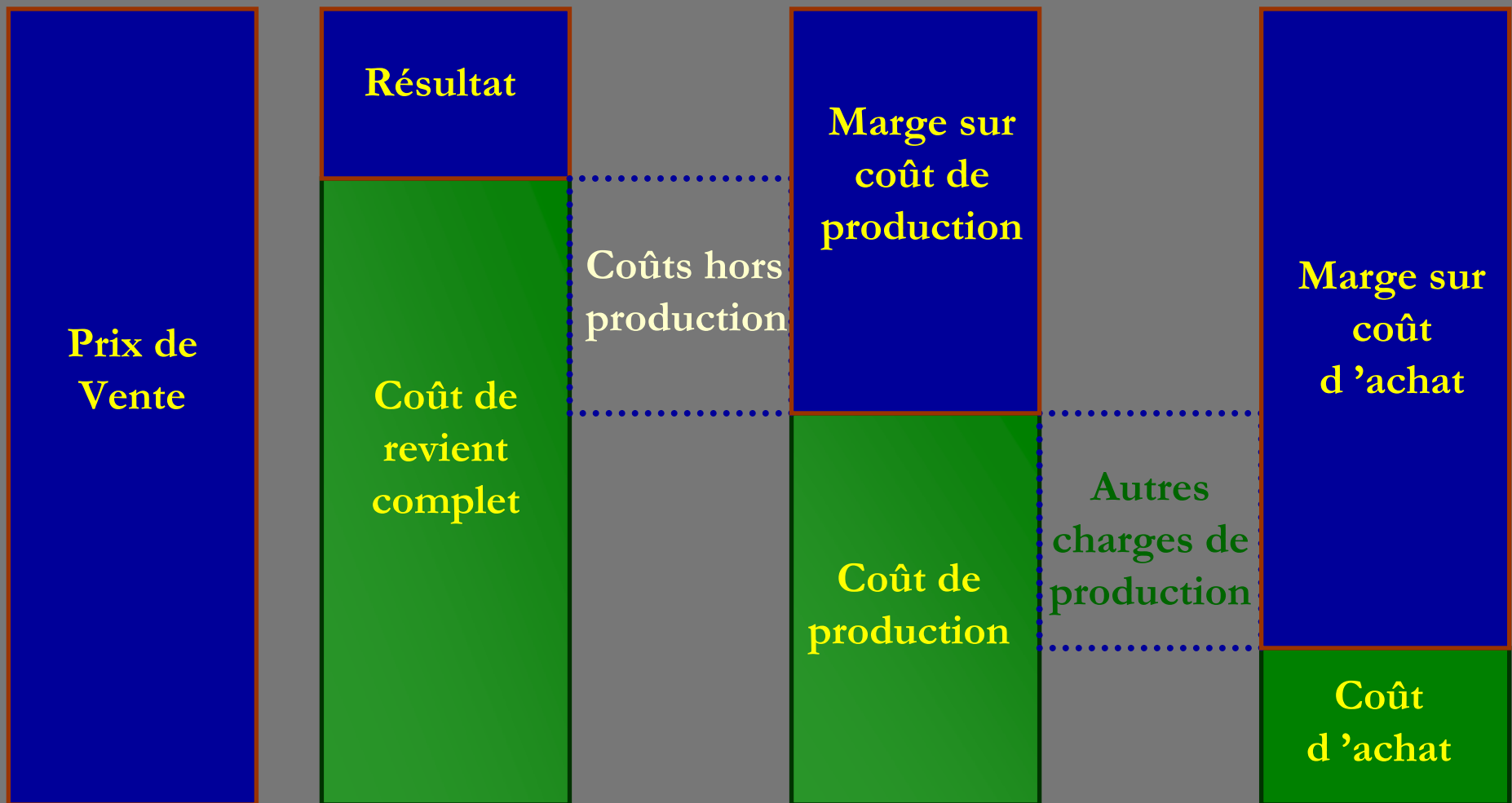
Plan du chapitre 3

- Les objectifs de la comptabilité de gestion (Management Accounting)
- 1. Coûts pertinents pour la décision**
 2. Coût d'opportunité
 3. Comportement des coûts
 4. Comment agir sur eux ?

Coûts pertinents

- Complets ou partiels ? Les coûts touchés par la décision
- L'enjeu : vision à court ou long terme
 - Sunk costs
 - Coût marginal à court et long terme
- Les « tracer », donc comprendre le processus de constitution d'un coût : par stade de la chaîne de valeur, et les relier (directs ou indirects)

Coûts par stade



Ne pas confondre marges et rentabilité

Le ROI : rappel

A	CP
	D

$$\text{ROI} = (B + iD)/A > K \text{ (coût moyen du capital)}$$

$$K = k \cdot \text{CP}/A + i \cdot \text{D}/A$$

Soit $B/\text{CP} > k$

⇒ Quel lien entre k , ROI et D/A ?

Résultat

iD	
B	

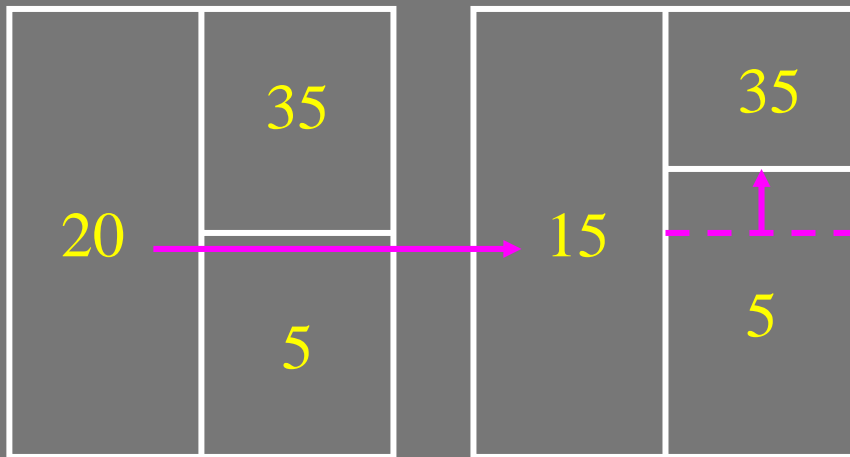
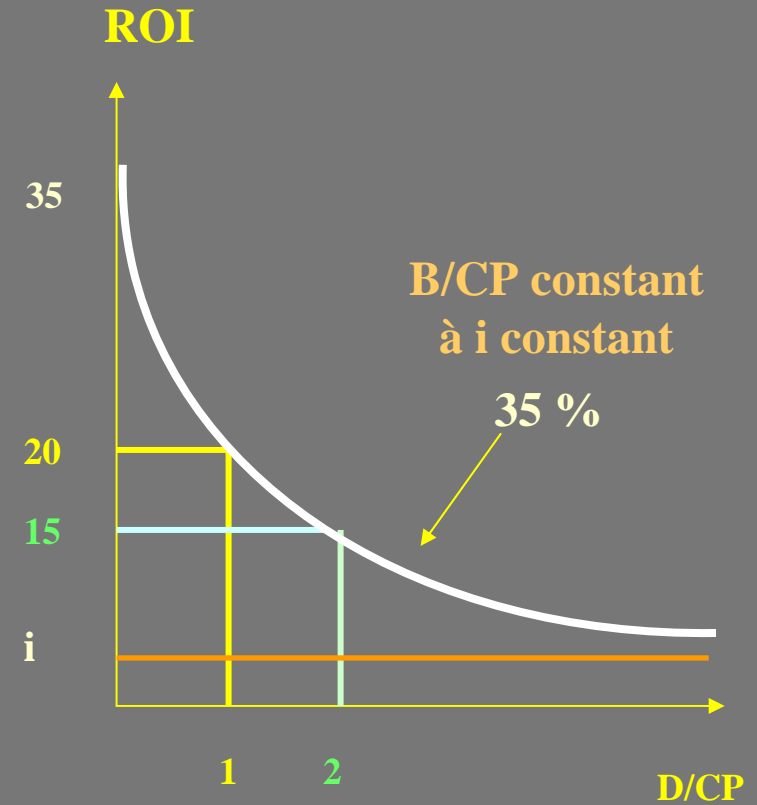
Après impôt

$$B/\text{CP} = \text{ROI} + \underbrace{(\text{ROI} - i) \cdot \text{D}/\text{CP}}_{\text{Effet de levier}} \quad \text{Exemple}$$

Effet de levier

Le ROI

ROI	i	D/CP	B/CP
20	5	1	35
15	5	2	35



$$B/CP = ROI + (ROI - i) \cdot D/CP$$

Le ROI

$$\frac{B+iD}{A}$$

$$\frac{B+iD}{CA}$$

X

$$\frac{CA}{A}$$

Profitabilité

Rotations

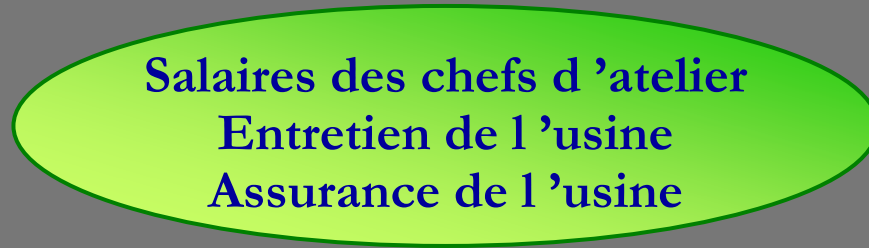
COÛTS

CA

ACTIFS

*Degré d'insertion dans
les processus
consommés par les
produits*

Fort



Faible



Crédibilité
croissante du
coût total
rattaché
à un produit

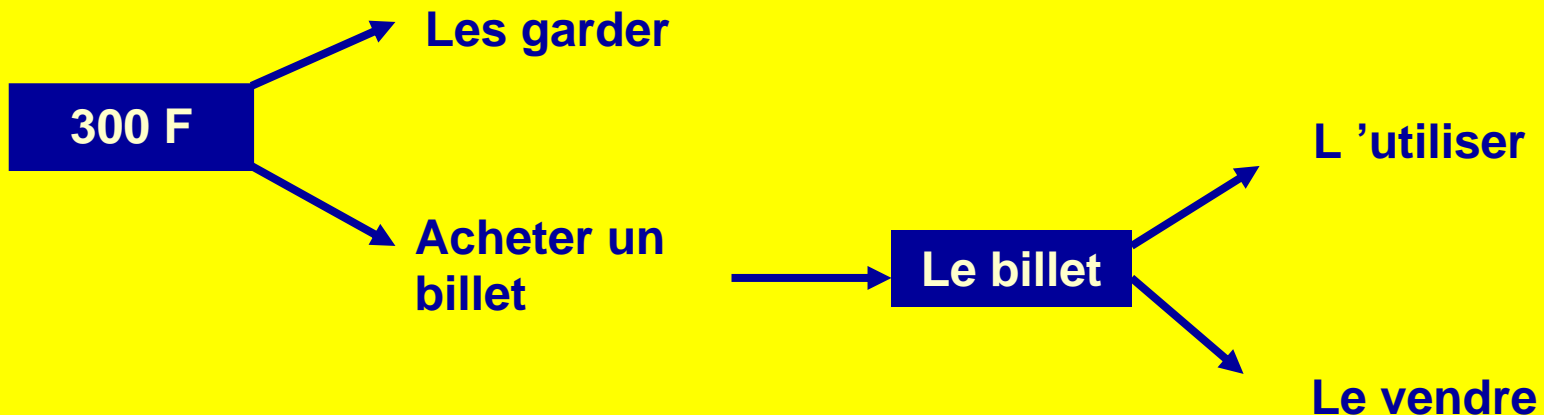
Différents degrés dans les coûts indirects...

Plan du chapitre 3

- Les objectifs de la comptabilité de gestion (Management Accounting)
 1. Coûts pertinents pour la décision
 - 2. Coût d'opportunité**
 3. Comportement des coûts
 4. Comment agir sur eux ?

Coût d'opportunité

Vous achetez un billet pour la finale de la Coupe du Monde de football à Paris en 1998 et vous le payez 300 F Le jour du match on vous en propose 10 000 F.

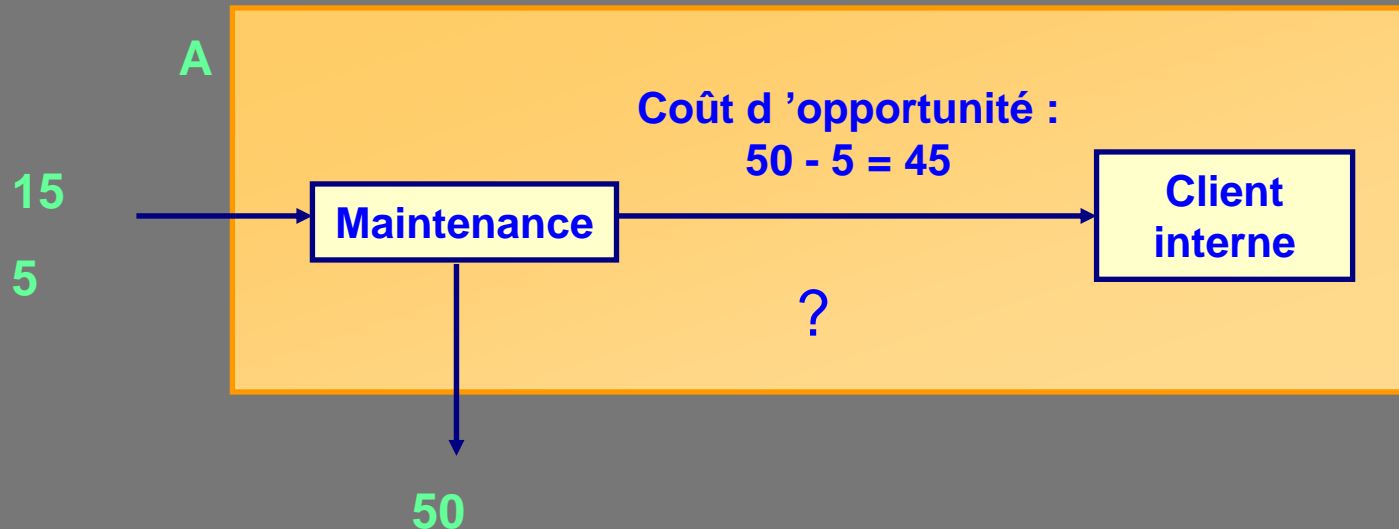


Application aux factures internes

La division maintenance de la société A vend ses interventions 50 € par heure aux clients externes. Elle supporte un coût de 20 € par heure, dont 5 € de déplacement.

A quel prix doit-elle proposer ses interventions aux autres entités de A, sachant qu'elle ne supporterait pas, en interne, de déplacement ?

L'enjeu : décentraliser et faire converger l'intérêt local et l'intérêt général



Plan du chapitre 3

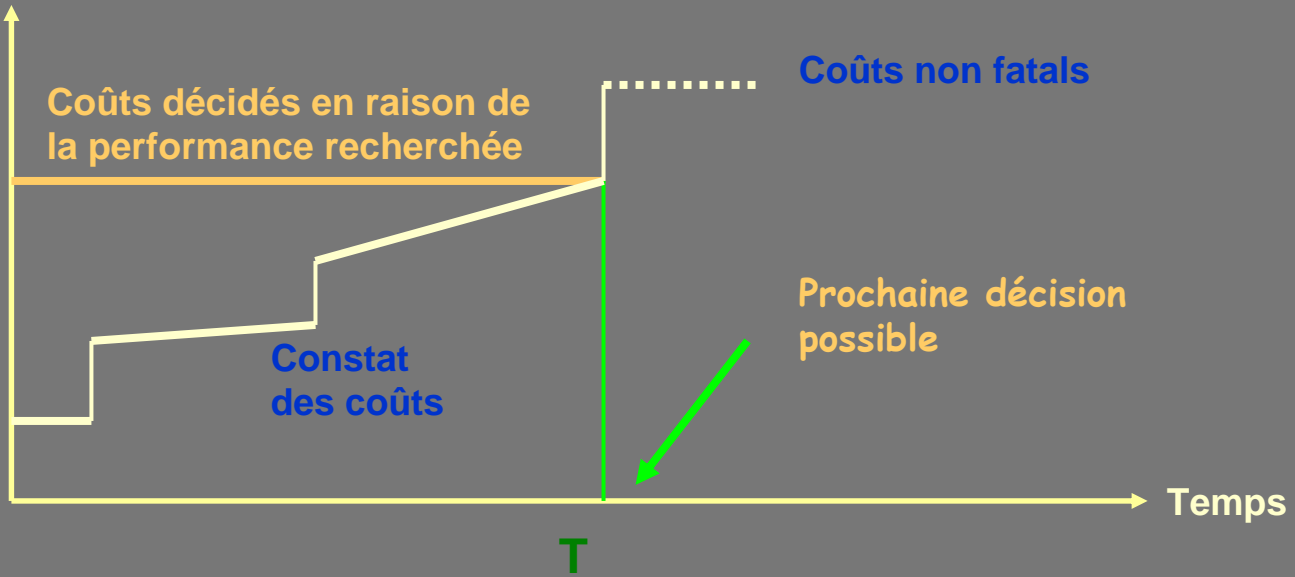
- Les objectifs de la comptabilité de gestion (Management Accounting)
 1. Coûts pertinents pour la décision
 2. Coût d'opportunité
 - 3. Comportement des coûts**
 4. Comment agir sur eux ?

Trois lois des coûts

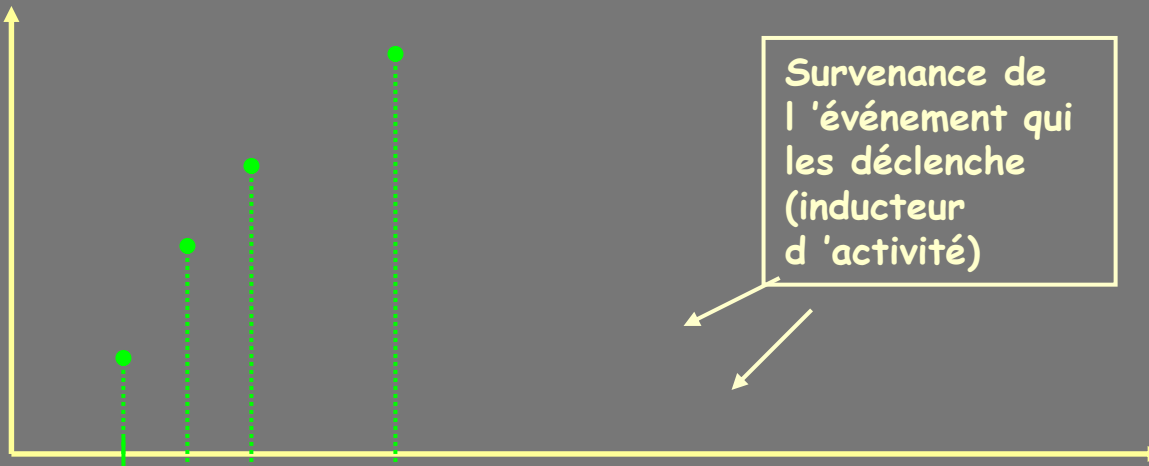
- **Coûts variables volumiques** : s'ajustent selon la quantité du produit ou service final
Exemple : matière consommée
- **Coûts variables indivis** : sont déclenchés forfaitairement par rapport au service final
Exemple : carburant de l'autobus, péage de l'autoroute
- **Coûts de capacité** : ressources consommées pour être capable d'assurer une activité dans des conditions définies de performance (qualité, délai, variété des options...)
Exemple : assurance d'une voiture, loyer du garage, amortissement...

Coûts de capacité et coûts variables

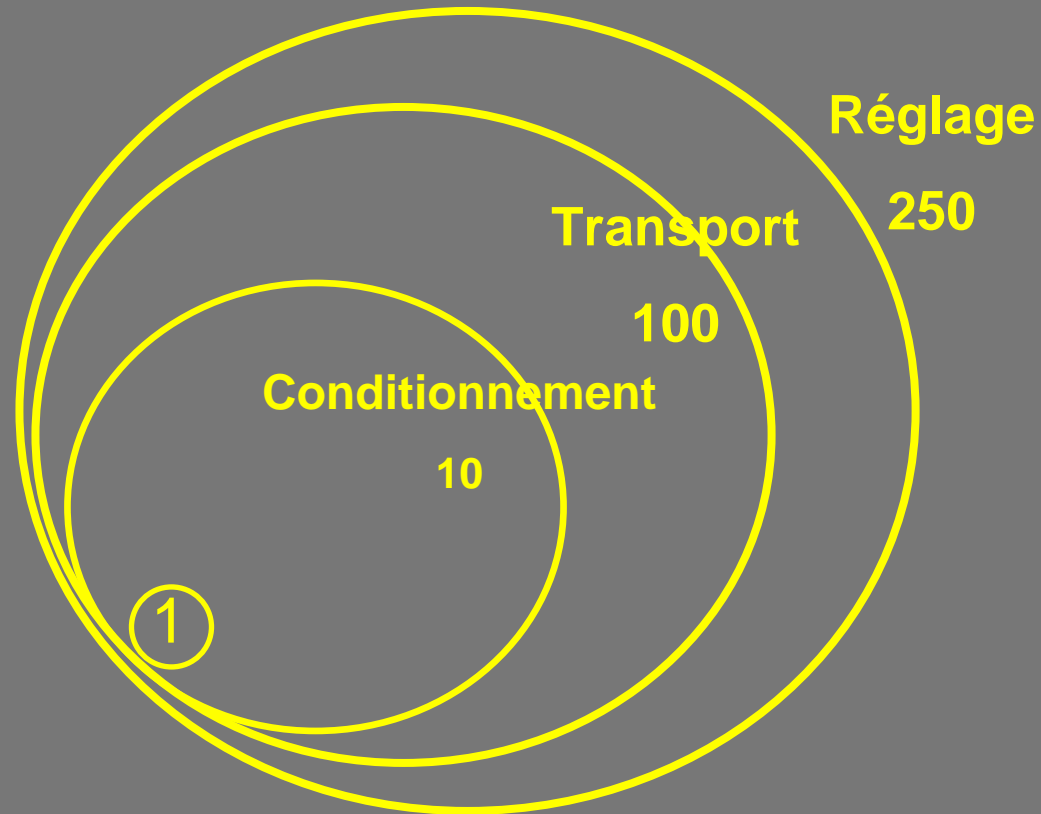
Coûts de capacité



Coûts variables cumulés

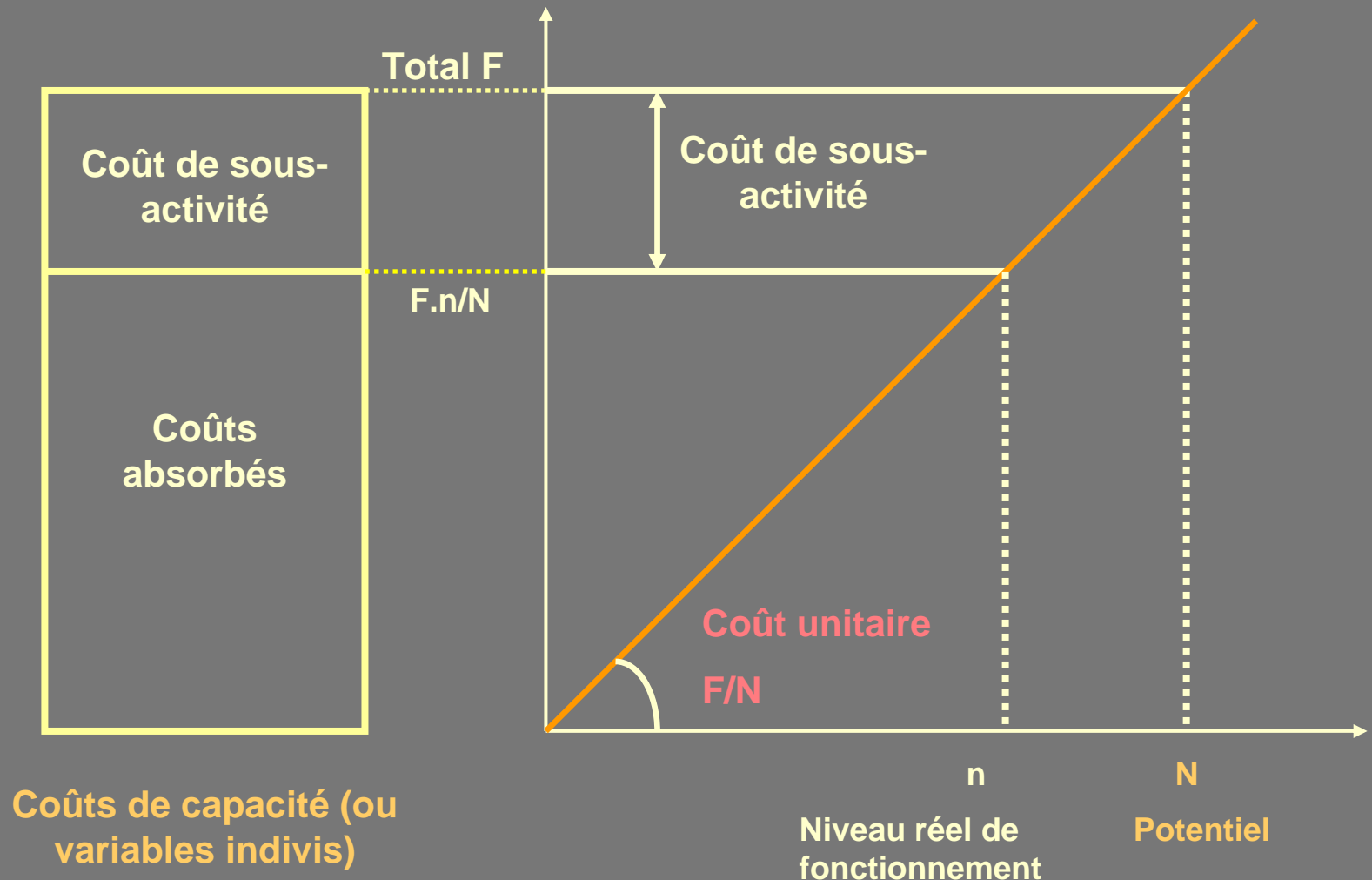


Exemples de coûts variables indivis



Mais alors, que signifie un coût unitaire qui les regroupe ?

Une réponse : l'imputation rationnelle



Exemple

Un « manager » coûte 150 000 € par an dans un cabinet d'audit. Il est supposé facturer 80 % de son temps soit 1500 h par an. En 2002 il a facturé 1250 h.



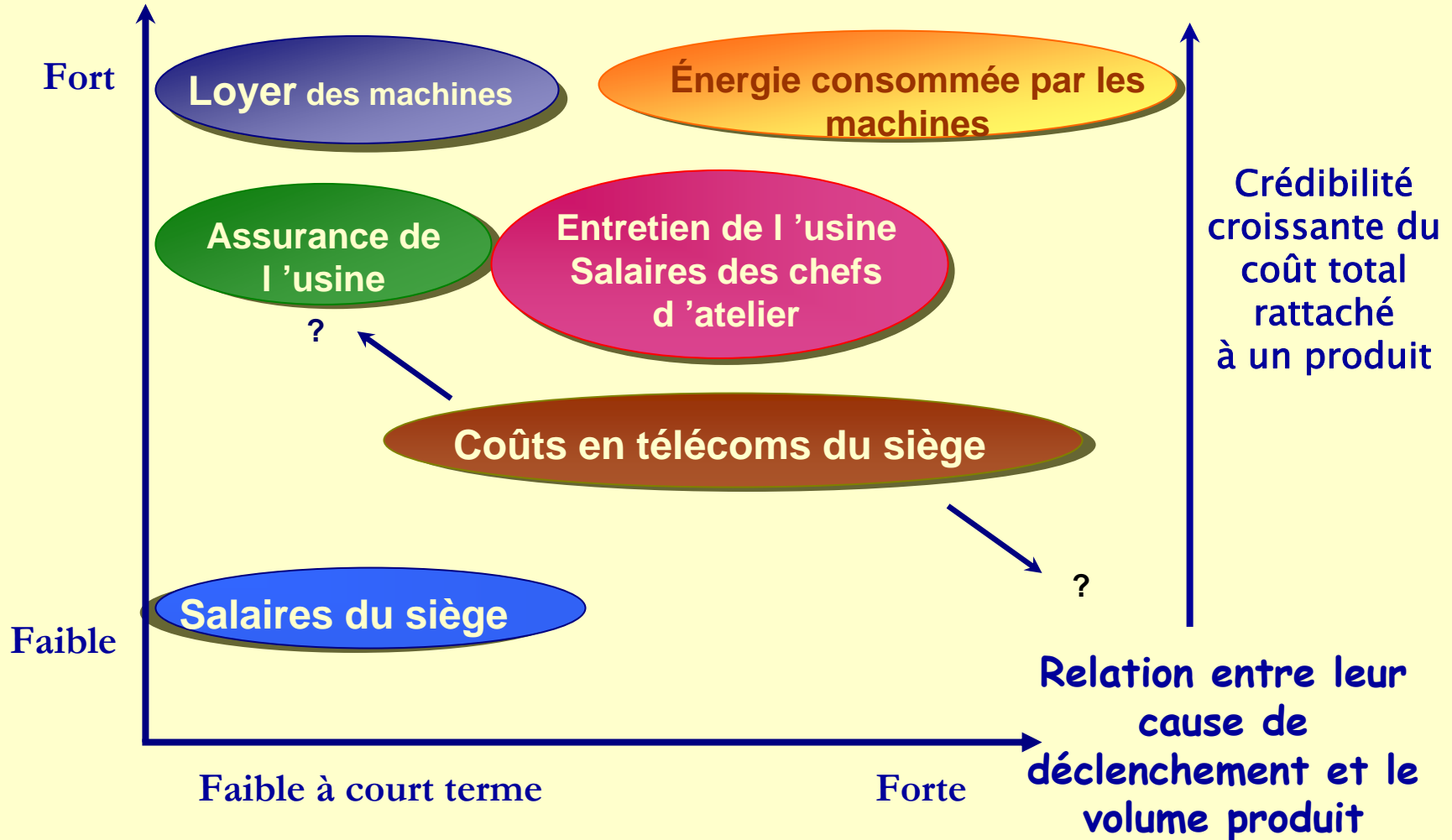
Deux critères à associer

	Coûts de capacité	Coûts variables
Coûts directs (à un produit)	Amortissement d'un matériel spécifique	Consommation d'énergie de ce matériel (volumique ou indivis – four, par exemple)
Coûts indirects (à un produit)	Amortissement d'un matériel commun à plusieurs produits	Consommation d'énergie de ce matériel

D'où la carte suivante :

Degré d'insertion
dans les processus
consommés par les
produits

Crédibilité croissante du coût unitaire du produit



Fort

Loyer des machines

Énergie consommée par les machines

Assurance de l'usine

Entretien de l'usine
Salaires des chefs d'atelier

Coûts en télécoms du siège

Salaires du siège

Crédibilité croissante du coût total rattaché à un produit

Relation entre leur cause de déclenchement et le volume produit

Faible à court terme

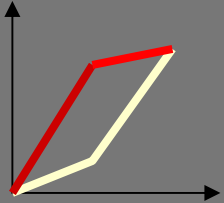
Forte

Faible

Plan du chapitre 3

- Les objectifs de la comptabilité de gestion (Management Accounting)
 1. Coûts pertinents pour la décision
 2. Coût d'opportunité
 3. Comportement des coûts
 4. **Comment agir sur eux ?**

Cost management



Celui qui dépense n'est pas toujours celui qui induit les coûts (cf.processus)

Organisation

Inducteur d'activité (*activity driver*) : l'événement qui déclenche l'activité

Exemple : activité « entretien des véhicules des vendeurs » : nombre de km

Pertinence de la stratégie

Inducteur de coûts (*cost driver*) : la loi économique ou physique

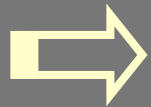
Exemple : économies d'échelle, apprentissage, vibration pour la tuyauterie de la clim automobile...

Exemple

Faut-il accepter la commande de 1000 unités à 85 € par unité, sachant que :

- le coût variable unitaire est de 55 €,
- les coûts de capacité totaux de l'entreprise sont de 150 000 € par mois
- sa capacité mensuelle de production est de 4000 unités,
- le prix habituel est de 125 €

Cette commande coûte ce qu'elle nous oblige à sacrifier



Si elle oblige à sacrifier d'autres commandes, son coût est la perte de CA qu'elle implique



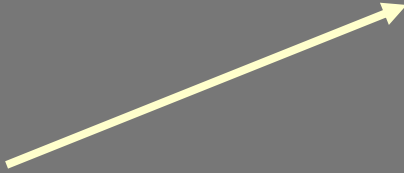
Sinon, son coût est la valeur des ressources qu'elle fait consommer

Exemple : on s'attend à vendre 3400 unités à 125 €



125 € 85 €+ ?

Perte de CA sur 400 unités	$400 \times 125 = 50\ 000$	$400 \times 85 = 34\ 000$	- 16 000
Coût variable de 600 unités	$600 \times 55 = 33\ 000$	$600 \times 85 = 51\ 000$	+ 18 000
		83 000	
Chiffre d'affaires	$1000 \times 85 = 85\ 000$		
Contribution de la commande		2 000	



On peut vérifier :

Sans la commande

Ventes :	$400 \times 125 =$ 50 000
Coût variable :	$55 \times 400 =$ 22 000
Marge :	$400 \times 70 =$ 28 000

Avec la commande

Ventes :	$1000 \times 85 =$ 85 000
Coût variable :	$1000 \times 55 =$ 55 000
Marge :	$1000 \times 30 =$ 30 000

Mais les 600 unités « libres » n'ont-elles pas d'autre coût d'opportunité que les coûts variables ?



Le coût de la capacité immobilisée

$$150000/4000 = 37,5 \text{ €}$$

soit, pour 600 unités,

22 500 €

L'attente d'autres commandes

au prix normal ou à un prix supérieur à 85 €

$$55 + 37,5 = 92,5 \text{ €}$$



A moyen terme il manque 7 € au moins !