



par
Christophe MAUPU
Manager
et
Frédéric JALIER
Manager
Corefinance

Expertises

GESTION DES RISQUES, PERFORMANCE ET SI

L'APPORT DU CONTRÔLE DE GESTION (CDG) INDUSTRIEL EST TROP SOUVENT LIMITÉ À UNE COMPARAISON ENTRE LE COÛT RÉEL DES PRODUITS ET LE COÛT STANDARD. COMMENT MIEUX EXPLOITER LES COÛTS DE REVIENT ET ORIENTER DAVANTAGE LES TRAVAUX DU CDG VERS L'ACCOMPAGNEMENT DES CHOIX INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ?

Contrôle de gestion industriel Un autre regard sur l'utilisation des coûts de revient

LA DÉTERMINATION DES COÛTS DE REVIENT est au cœur des activités du contrôleur de gestion industriel et constitue l'un des outils de référence. Le recours systématique à la comparaison entre le coût de revient réel et le coût de revient standard est néanmoins de plus en plus critiqué. Cette analyse est considérée comme fortement consommatrice de ressources et perçue comme un niveau supplémentaire d'information peu exploitée au sein d'un reporting de gestion souvent déjà détaillé et riche.

Face à ces critiques, une utilisation des coûts de revient dans un spectre plus large est nécessaire, afin que le contrôle de gestion industriel se positionne véritablement au service de la définition et de l'exécution de la politique industrielle et commerciale. Parmi les enjeux, le contrôle de gestion doit contribuer à répondre aux questions de définition du portefeuille produits, d'arbitrage *make or buy*¹, de choix d'investissement, de meilleure exploitation de l'outil industriel.

COMMENT DÉFINIR LE PORTEFEUILLE PRODUITS ?

La mise sur le marché de nouveaux produits ne cesse de s'accélérer. Ainsi, l'âge moyen des modèles d'un grand constructeur automobile est passé de 4,5 ans en 2004 à 3 ans au début de l'année 2010. Parallèlement, 53 modèles ont été lancés entre 2007 et 2010, contre 9 modèles entre 1997 et 2000.

Dans ce contexte d'accélération de renouvellement des produits, la fiabilité du calcul des coûts de revient prévisionnels est indispensable et nécessite la participation du contrôle de gestion dès leur phase de conception car c'est durant cette phase qu'en moyenne 80 % des coûts sont engagés. Cette fiabilité permet, avant la création du produit, d'envisager un niveau de marge et de décider du lancement ou non du produit. La comparaison à des coûts de revient d'articles similaires ainsi que le contrôle de la valorisation des données techniques (gammes et nomenclatures) pourront aider à la fiabilisation. De même, la vérification des hypothèses (volumes, prix d'achat, cadences de production,...) dont dépendent les prévisions de coûts de revient est à mener par le contrôle de gestion. Après le lancement du produit, il faut s'assurer que le coût de revient réel est cohérent avec le coût de revient prévisionnel pour confirmer le niveau de marge attendu et fixer le coût de revient standard.

Le choix d'évolution du portefeuille produits s'appuiera sur l'analyse par composante de coûts. Celle-ci permet d'identifier, selon le niveau de coûts fixes des produits et leur volume de production,

si ces produits doivent rester dans le catalogue ou si d'autres produits avec un ratio de coûts fixes/coût de revient plus favorable doivent être privilégiés.

COMMENT ARBITRER ENTRE FABRIQUER ET SOUS-TRAITER ?

Le contrôleur de gestion industriel doit aider à la décision *make or buy* en affinant l'utilisation classique des coûts de revient.

Une analyse trop hâtive consisterait à comparer, pour un produit à fabriquer, le coût de revient complet constaté en

interne au montant du devis proposé par le fournisseur. Ce raisonnement (différence entre le coût de revient complet et le prix d'achat) pourrait faire apparaître une économie potentielle surestimée et cela, pour trois raisons.

Tout d'abord, le coût de revient complet n'intègre pas la totalité des charges de

l'entreprise, telles que les charges financières. Le niveau de mobilisation des capitaux employés et sa rémunération doivent également être pris en compte. Ensuite, dans l'analyse comparative, il convient de prendre en considération des coûts venant en supplément du prix

UN FORMIDABLE OUTIL D'AIDE AUX CHOIX INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

demandé par le sous-traitant : les coûts de transport, les coûts éventuels de financement de l'augmentation du besoin en fonds de roulement (BFR), les coûts d'administration des achats...

Ainsi un groupe du secteur des Arts de la table a-t-il décidé de relocaliser une partie de sa production suite au constat suivant : le coût de revient est supérieur de 30 % en France par rapport à l'Asie, mais les économies réalisées sur le service après-vente, la qualité, la réduction des risques de ruptures et le financement des stocks en relocalisant la production en France permettent de neutraliser ces surcoûts.

Enfin, la quote-part des charges fixes, qui était absorbée grâce à l'activité de fabrication de ce produit, va devoir être, soit absorbée par les autres produits, soit supportée par l'entreprise au titre de la sous-activité. Le seul moyen d'éviter cet impact serait de lancer une action de réduction des coûts fixes conjointement au passage à la sous-traitance.

D'autres facteurs, souvent difficilement quantifiables économiquement, doivent être également considérés dans la décision *make or buy*. Par exemple, la sous-traitance d'une opération au milieu du processus de production génère une nouvelle complexité dans l'exécution de la gamme de fabrication.

COMMENT VALIDER LES CHOIX D'INVESTISSEMENT ?

Au-delà de l'ensemble des critères constituant un dossier de choix d'investissement (marketing et commerciaux, industriels, environnementaux...), les

indicateurs financiers essentiellement retenus pour déterminer cette rentabilité restent le taux de rentabilité interne (TRI) et la valeur actuelle nette (VAN).

En complément de ces indicateurs, l'analyse de la structure du coût de revient des produits bénéficiant de l'investissement permet d'affiner l'étude de rentabilité et du niveau de risque. En effet, la production d'un article dont le coût de revient est constitué d'une part importante de coûts de matières premières soumis à de fortes fluctuations est plus risquée que celle d'un article dont la composition de coûts est équilibrée et peu volatile. De même, si un bien comporte une part importante de frais fixes, il faut s'assurer de la fiabilité des prévisions de volume ou de la capacité à utiliser cet équipement pour un autre produit avec des frais d'aménagement réduits.

COMMENT MIEUX EXPLOITER L'OUTIL INDUSTRIEL ?

Le taux de rendement synthétique (TRS) constitue l'un des indicateurs de référence de la performance industrielle. Il exprime le temps de production utile, mesuré en pourcentage du temps disponible, et résulte de trois facteurs qui constituent les leviers d'amélioration de la performance industrielle : la disponibilité effective des installations pour la production (hors temps de maintenance, de réglage machine...), la performance (cadence moyenne de production, prenant en compte les arrêts et les pannes) et le niveau de non-qualité.

L'analyse du TRS peut être complétée par l'exploitation des coûts de revient de

deux façons : pour mesurer le coût des dysfonctionnements et pour calculer le gain d'un point d'amélioration du TRS. Cette analyse permet de connecter les approches industrielles et financières et de décider des leviers d'amélioration à actionner en fonction du coût des actions et du gain attendu : est-il plus opportun d'augmenter la disponibilité des installations ou d'améliorer la qualité ?

Dans cette utilisation approfondie, les coûts de revient constituent un formidable outil du contrôleur de gestion pour contribuer à l'amélioration des processus industriels et commerciaux. Cela implique pour l'entreprise de disposer d'un détail des coûts de revient par composante de coûts et par étape du processus de production. Par ailleurs, les coûts de revient doivent être calculés en prévisionnel, en standard et en réel. Cet autre regard sur les coûts de revient concourt également à transformer la fonction de contrôleur de gestion, qui passe d'un rôle de contrôleur des coûts à celui de conseil auprès des directions industrielles et commerciales. Cette évolution passe par l'implication systématique du contrôleur de gestion dans les décisions, des phases de lancement de produits jusqu'aux actions d'amélioration de la performance opérationnelle. ■

1. Fabriquer ou sous-traiter, ndlr.