



Exercice et solution 12C.3

Coûts spécifiques et marges nettes

À l'Université de Ville-Marie, située dans la ville du même nom, le service de santé, qui fonctionne indépendamment de l'université en tant qu'unité administrative à but non lucratif, est divisé en plusieurs sections : laboratoire, physiothérapie, médecine sportive, *etc.*

Ce service de santé est actuellement réservé aux étudiants et aux membres du personnel de l'université. Des compressions budgétaires s'annoncent. Le directeur du laboratoire, constatant que l'équipement est nettement sous-utilisé, songe à élargir sa clientèle et à offrir ses services à des cliniques privées. À cette fin, il commande deux études, l'une sur les prix du marché et l'autre sur les coûts. Les résultats de ces deux études sont exposés ci-dessous.

On a divisé les différentes analyses effectuées par le laboratoire en huit familles selon leur consommation de ressources : utilisation de fournitures et d'équipement et main-d'œuvre. Les analyses des familles A1 à A5, effectuées à l'aide d'appareils, sont largement automatisées, alors que ce n'est pas le cas pour les analyses des familles A6 à A8.

Le tableau suivant présente les prix établis par le service de santé et les prix moyens fixés par les cliniques privées pour un service équivalent.

	Famille d'analyses							
	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
Prix du service de santé	12 \$	7 \$	6 \$	10 \$	20 \$	18 \$	8 \$	5 \$
Prix du marché	25 \$	15 \$	9 \$	22 \$	35 \$	26 \$	12 \$	10 \$

Cette étude démontre que les prix demandés aux étudiants et aux membres du personnel de l'université sont nettement inférieurs à ceux exigés par les cliniques privées, ce qui est conforme à la mission du service de santé.

Le tableau suivant résume les résultats de l'étude sur les coûts spécifiques à chaque famille d'analyses selon trois volumes d'activité, afin de constater les effets d'une augmentation de la quantité des prestations offertes :

Exercice et solution 12C.3 (suite)

Famille d'analyses

	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	Total
Statu quo									
Nombre d'analyses	2 433	439	2 322	134	1 506	2 531	2 791	2 755	14 911
Coûts spécifiques	24 671 \$	5 729 \$	9 172 \$	635 \$	26 837 \$	14 832 \$	7 061 \$	12 150 \$	101 086 \$
H1									
Nombre d'analyses	6 326	1 141	6 037	348	3 916	6 581	7 257	7 163	38 769
Coûts spécifiques	27 707 \$	6 198 \$	11 229 \$	742 \$	32 695 \$	38 562 \$	18 359 \$	31 589 \$	167 082 \$
H2									
Nombre d'analyses	9 732	1 756	9 288	536	6 024	10 124	11 164	11 020	59 644
Coûts spécifiques	30 753 \$	6 655 \$	13 282 \$	847 \$	38 554 \$	59 327 \$	28 245 \$	48 598 \$	226 260 \$

Nous retrouvons dans ce tableau trois volumes d'activité correspondant respectivement à 14 911, 38 769 et 59 644 analyses. Le volume d'activité actuel (*statu quo*) est de 14 911 analyses et il utilise 25 % de la capacité du laboratoire. Les autres volumes d'activité sont hypothétiques, l'hypothèse 1 (H1) représentant 2,6 fois le volume actuel et l'hypothèse 2 (H2), quatre fois le volume actuel, ce qui correspond à 100 % de la capacité estimée.

Les coûts spécifiques comprennent essentiellement les coûts des fournitures, de la main-d'œuvre et de l'utilisation des appareils. Dans le cas des analyses automatisées (familles A1 à A5), ces coûts augmentent selon le volume d'activité, mais de façon décroissante, car les appareils permettent des économies d'échelle substantielles. Par contre, les coûts liés aux familles A6, A7 et A8, qui ne font pas appel à des appareils, sont proportionnels au volume d'activité.

Le tableau suivant résume l'étude portant sur les coûts communs aux diverses familles d'analyses:

	Nombre d'analyses	Coûts communs
Statu quo	14 911	47 417 \$
H1	38 769	54 664 \$
H2	59 644	61 433 \$

Travail pratique :

- Calculez la marge nette de chacune des familles d'analyses pour le volume d'activité actuel et pour les deux hypothèses envisagées.
- Proposez au directeur (chiffres à l'appui) un projet lui permettant d'améliorer le rendement du laboratoire.

Source: *La Comptabilité de Management (édition précédente)*

Exercice et solution 12C.3 (suite)

Solution :

a) Le tableau qui suit présente le calcul de la marge nette unitaire pour chacune des familles de produits et pour chacun des volumes d'activité.

Statu quo

Famille d'analyses	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
Prix	12,00 \$	7,00 \$	6,00 \$	10,00 \$	20,00 \$	18,00 \$	8,00 \$	5,00 \$
Coût unitaire	10,14 \$	13,05 \$	3,95 \$	4,74 \$	17,82 \$	5,86 \$	2,53 \$	4,41 \$
Marge nette unitaire	1,86 \$	(6,05) \$	2,05 \$	5,26 \$	2,18 \$	12,14 \$	5,47 \$	0,59 \$

H1

Famille d'analyses	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
Prix	12,00 \$	7,00 \$	6,00 \$	10,00 \$	20,00 \$	18,00 \$	8,00 \$	5,00 \$
Coût unitaire	4,38 \$	5,43 \$	1,86 \$	2,13 \$	8,35 \$	5,86 \$	2,53 \$	4,41 \$
Marge nette unitaire	7,62 \$	1,57 \$	4,14 \$	7,87 \$	11,65 \$	12,14 \$	5,47 \$	0,59 \$

H2

Famille d'analyses	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
Prix	12,00 \$	7,00 \$	6,00 \$	10,00 \$	20,00 \$	18,00 \$	8,00 \$	5,00 \$
Coût unitaire	3,16 \$	3,79 \$	1,43 \$	1,58 \$	6,40 \$	5,86 \$	2,53 \$	4,41 \$
Marge nette unitaire	8,84 \$	3,21 \$	4,57 \$	8,42 \$	13,60 \$	12,14 \$	5,47 \$	0,59 \$

b) Il est évident que, pour les cinq familles d'analyses faites à l'aide d'appareils, le laboratoire ne peut rentabiliser ces derniers s'ils ne fonctionnent qu'à 25 % de leur capacité.

Pour rentabiliser les appareils, on peut par exemple ouvrir le laboratoire à des clients externes, ou augmenter les prix des analyses qui sont nettement en deçà des prix du marché.

Si, pour des raisons politiques, on devait maintenir le prix étudiant, on pourrait à tout le moins demander le prix du marché aux clients externes.

Si aucune de ces solutions n'était retenue, il faudrait tôt ou tard, dans le cadre d'une politique d'autofinancement, abandonner le secteur des analyses faites sur appareils et les confier en sous-traitance au prix du marché.

Source: *La Comptabilité de Management (édition précédente)*