

DECF

SESSION 2002

1/7

CONTRÔLE DE GESTION

*Ce dossier présente des éléments de corrigé à l'attention des correcteurs.
Plusieurs questions appellent des réponses rédigées de la part des candidats.
Seules les idées clés sont proposées, de manière schématique, pour permettre une approche ouverte
des réponses des candidats.
Ce document ne constitue donc pas un modèle.*

BARÈME

DOSSIER 1 : DIAGNOSTIC D'UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE (10 points)
DOSSIER 2 : ÉTUDE DE COÛTS CIBLES (5 points)
DOSSIER 3 : GESTION D'UNE MASSE SALARIALE (5 points)

Éléments indicatifs de corrigé

DOSSIER I : DIAGNOSTIC D'UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

Première partie

1. Calcul des coûts et résultats unitaires des 2 modèles

Calcul du coût des unités d'œuvre

Centres	Approvisionnement	Assemblage	Distribution	Total
Montant	11 716,60 €	62 748 €	15 299,60 €	89 764,20 €
Nom de l'unité d'œuvre	1 € d'achat	H de MOD	1 € de vente	
Nombre	23 433,20	664	152 996	
Coût de l'unité d'œuvre	0,5 €	94,50 €	0,1 €	

$$23\,433,20 = 18,30 * 836 + 49,60 * 164$$

$$664 = 0,5 * 836 + 1,5 * 164$$

$$152\,996 = 122 * 836 + 311 * 164$$

Coûts et résultats unitaires, résultat total

	Golffy <i>Loisir</i>	Golffy <i>Intense</i>
Fournitures	18,30	49,60
MOD	0,5 x 24,40 = 12,20	1,5 x 24,40 = 36,60
Coût direct unitaire	30,50	86,20
Centre Approvisionnement	18,30 x 0,5 = 9,15	49,60 x 0,5 = 24,80
Centre Assemblage	94,50 x 0,5 = 47,25	94,5 x 1,5 = 141,75
Coût de production unitaire	86,90	252,75
Centre Distribution	122 x 0,1 = 12,20	311 x 0,1 = 31,10
Charges indirectes unitaires	68,60	197,65
Coût de revient unitaire	99,10	283,85
Prix de vente HT unitaire	122	311
Résultat unitaire	22,90 (18,77 %)	27,15 (8,73 %)
Nombre de produits	836	164
Résultat total par produit	19 144,40	4 452,60
Résultat global de la division	23 597	

2. Commentaires

Les deux modèles sont rentables, la stratégie envisagée par Monsieur CHARLES semble dangereuse. Le modèle « *Loisir* » dégage une marge de 18,77 %, très supérieure à celle du modèle « *Intense* » (8,73 %). De plus il assure à lui seul 81,13 % de la rentabilité de la division. Réduire sa production reviendra à réduire fortement la rentabilité de cette division. Le produit *Intense* semble quant à lui d'un coût élevé, d'où une rentabilité faible.

Il faut donc inviter Monsieur CHARLES à la plus grande prudence et lui conseiller une étude plus approfondie du marché et de ses coûts avant de mettre en œuvre sa stratégie. La méthode ABC lui permettra d'affiner la connaissance de ses coûts.

Deuxième partie

3/2

1. Coût des inducteurs

Centres	Activités	Coûts	Inducteurs	Nombre d'inducteurs	Coût de l'inducteur
Approvisionnement 11 716,60	Négociation commerciale	5 850	Le contact fournisseur	5	1 170
	Gestion des commandes	2 929,15	1 € d'achat	23 433,20	0,125
	Gestion des composants	2 937,45	La référence gérée	6	489,575
Assemblage 62 748	Montage manuel	12 549,60	L'heure de MOD	664 (1)	18,90
	Montage automatisé	31 374	L'heure machine	1 328	23,625
	Contrôle qualité	18 824,40	Le produit contrôlé	1 328 (2)	14,175
Distribution 15 299,60	Administration	9 179,30	Le coût de production des chariots vendus	114 099,4252 (3)	0,0805
	Expédition	6 120,30	Le poids des chariots livrés	6 640 (4)	0,9217

(1) $664 = 0,5 \times 836 + 1,5 \times 164$

(2) $1\,328 = 836 + 164 \times 3$

(3) $114\,099,4252 = 77,94 \times 836 + 298,4243 \times 164$ (voir question 2)

(4) $6\,640 = 836 \times 5 + 164 \times 15$

2. Coûts et résultats unitaires des 2 modèles et résultat global

	<i>Golfy Loisir</i>	<i>Golfy Intense</i>
Fournitures	18,30	49,60
MOD	12,20	36,60
Coût direct unitaire	30,50	86,20
Négociation commerciale	$(1\,170 \times 2) / 1\,000 = 2,34$	$2,34 + (1\,170 \times 3) / 164 = 23,7424$
Gestion des commandes	$18,30 \times 0,125 = 2,2875$	$49,60 \times 0,125 = 6,20$
Gestion des composants	$(489,75 \times 3) / 1\,000 = 1,4687$	$1,4687 + (489,575 \times 3) / 164 = 10,4244$
Approvisionnement	6,0962	40,3668
Montage manuel	$18,90 \times 0,5 = 9,45$	$18,90 \times 1,5 = 28,35$
Montage automatisé	$23,625 \times 0,75 = 17,7188$	$23,625 \times 701 / 164 = 100,9825$ (1)
Contrôle qualité	14,175	$14,175 \times 3 = 42,525$
Assemblage	41,3438	171,8575
Coût de production unitaire	77,94	298,4243
Administration	$77,94 \times 0,0805 = 6,2742$	$298,4243 \times 0,0805 = 24,0232$
Expédition	$0,9217 \times 5 = 4,6085$	$0,9217 \times 15 = 13,8255$
Distribution	10,8827	37,8487
Charges indirectes unitaires	58,3227	250,073
Coût de revient unitaire	88,82	336,27
Prix de vente HT unitaire	122	311
Résultat unitaire	33,18 (27,20 %)	- 25,27 (- 8,13 %)
Nombre de produits	836	164
Résultat total par produit	27 738,48	- 4 144,28
Résultat global de la division	23 594,20	

(1) $701 = 1\,328 - (0,75 \times 836)$

(On retrouve un résultat global identique, la légère différence étant due aux arrondis).

4/2

3. Commentaires

La méthode ABC a permis un calcul des coûts plus précis et révélé que le produit « *Intense* » a un coût trop élevé par rapport à son prix de vente. Le produit « *Loisir* » voit sa marge et sa rentabilité augmenter du fait d'une meilleure répartition des charges indirectes. C'est lui qui assure l'intégralité de la rentabilité de la division GOLFY et qui éponge le déficit du modèle « *Intense* ».

La stratégie envisagée par Monsieur CHARLES serait très préjudiciable, voire suicidaire pour la division GOLFY.

4. Analyse des écarts et analyse critique de la méthode des centres d'analyse

- Les écarts portent sur la répartition des frais indirects entre les deux produits

Méthodes	Modèles	Modèle « <i>Loisir</i> »	Modèle « <i>Intense</i> »
Des centres d'analyse		68,60	197,65
ABC		58,32	250,04
	Ecarts	- 10,28	+ 52,39

Le modèle « *Loisir* » voit son coût indirect baisser de 10,28 €, alors que le modèle « *Intense* » voit son coût indirect augmenter de 52,39 €. Le produit « *Loisir* », dans la méthode des centres d'analyse subventionnait à hauteur de 8 594,08 € ($10,28 \times 856$) le modèle « *Intense* », vérification : $52,39 \times 164 = 8 591,96$ (différence liée aux arrondis).

Cette nouvelle répartition se justifie par la plus grande complexité du modèle électrique :

- Il incorpore plus de composants et plus de fournisseurs d'où des frais de gestion d'approvisionnement plus importants ;
- Il est plus complexe à fabriquer : plus d'heures machine que le modèle « *Loisir* » ; son contrôle est plus long. Plus lourd, il coûte plus cher à expédier.

- La méthode des centres d'analyse repose sur une logique d'allocation des ressources : les consommations génèrent le coût des produits. Telle qu'appliquée chez GOLFY, elle est, comme très souvent, assez simpliste. Se limiter à 3 centres et donc 3 unités d'œuvre, exclusivement volumiques, simplifie sans doute les calculs mais ne permet pas une imputation satisfaisante des charges indirectes. Ne prenant pas en compte l'hétérogénéité des activités des centres et les véritables facteurs de causalité des coûts, elle génère des subventionnements qui faussent les calculs de coûts et de résultats, ce qui peut affecter les décisions.

Remarque : à l'origine la méthode des centres d'analyse était appelée méthode des sections **homogènes** : les propositions faites pour GOLFY sont donc autant un retour aux sources de la méthode qu'une application d'ABC.

5. Note de synthèse sur la méthode ABC-ABM

- **Spécificités :**

ABC est une méthode qui tend à supplanter la méthode des centres d'analyse pour calculer le coût complet des produits ou d'autres objets de coûts. Proposant d'améliorer l'imputation des charges indirectes et d'assurer la traçabilité des coûts, elle repose sur une logique de causalité : les produits (ou objets) consomment des activités et les activités consomment les ressources.

Elle conduit à :

- identifier les activités (tâches liées par un but commun) à l'intérieur des centres ou des processus ;
- mesurer les consommations de ressources par chaque activité ;
- définir le facteur explicatif du coût de chaque activité : l'inducteur ;
- attribuer les coûts des activités aux produits ou autres objets par le biais des inducteurs.

ABM est une méthode de management centrée sur les activités (et les processus). La connaissance des coûts des activités et des facteurs de causalité de ces coûts (inducteurs) associée à l'appréciation de leur contribution à la chaîne de valeur (cf. Porter) en termes de qualité, de délai, etc, permet de décider :

- d'éliminer les activités sans valeur ;
- d'externaliser certaines activités ou d'en intégrer d'autres ;
- de réduire le coût (en agissant sur la cause) et d'améliorer les performances d'activité essentielles.

- **Intérêt**

ABC permet d'affiner les calculs de coûts et d'éviter les subventionnements. Les coûts des objets peuvent alors éclairer de manière plus pertinente les décisions stratégiques ou opérationnelles.

ABM permet d'améliorer l'efficacité de l'organisation (voir ci-dessus).

5/7

• **Limites**

ABC, par souci de précision peut conduire à multiplier les activités, rendant complexes les calculs et leur interprétation (« usine à gaz »). À l'inverse, certains regroupements excessifs par inducteurs peuvent recréer des subventionnements.

ABM est une méthode de management « transversale » intéressante mais qui ne doit pas exclure les méthodes plus traditionnelles, comme celles qui sont centrées sur les centres de responsabilité, l'autonomie et la délégation.

DOSSIER 2 : ÉTUDE DE COÛTS CIBLES

1. Coût estimé des composant du modèle « Intense ».

Fonction / Composant	Portage et transport	Maniabilité et autonomie	Confort d'utilisation	Esthétique	Encombrement et poids	Total par composant
Châssis	12		3 + 1 = 4	3	3 + 10 = 13 (1)	32 €
Roues	6	4			2	12 €
Motorisation	21 (2)	6		3		30 €
Sangles et supports	3		3	2		8 €
Accessoires	3		5			8 €
Total par fonction	45 €	10 €	12 €	8 €	15 €	90 €
en %	50 %	11,11 %	13,33 %	8,89 %	16,17 %	100 %

(1) 10 = 32 - (12 + 4 + 3 + 3) (2) 21 = 30 - (6 + 3)

2. Coût cible des composants du modèle « Intense »

PVHT aux golfeurs : 358,80/1,196 = 300
 Marge magasins : 50
 PVHT maxi de « Golfy » : 250
 Marge « Golfy » : 250 x 10 % = 25
 Coût de revient maximum : 225

Coût cible des composants : 225 x 30 % = 67,50 €

Ventilation par fonction :

	Portage et transport	Maniabilité et autonomie	Confort d'utilisation	Esthétique	Encombrement et poids	Total
%	60	12	10	4	14	100 %
€	40,50	8,10	6,75	2,70	9,45	67,50 €

3. Comparaison coût cible-coût estimé

	Portage et transport	Maniabilité et autonomie	Confort d'utilisation	Esthétique	Encombrement et poids	Total
Coût cible (€) (1)	40,50	8,10	6,75	2,70	9,45	67,50 €
Coût cible (%) (2)	60	12	10	4	14	100 %
Coût estimé (€) (3)	45	10	12	8	15	90 €
Coût estimé (%) (4)	50	11,11	13,33	8,89	16,17	100 %
Ecart (€) (3) - (1)	+ 4,50	- 1,90	+ 5,25	+ 5,30	+ 5,55	+ 22,50 €
Ecart (%) (4) - (2)	- 10	- 0,9	+ 3,33	- 4,89	+ 2,17	0

Commentaire :

6/7

- Le coût estimé des composants est supérieur de 22,50 € au coût cible. Ce dépassement important (33,33 % du coût cible) concerne toutes les fonctions et donc tous les composants. Par ailleurs, ce chariot ne correspond pas exactement aux attentes des clients. GOLFY a conçu un modèle haut de gamme, incluant un grand nombre d'éléments susceptibles d'améliorer le confort, l'esthétique, l'encombrement mais augmentant considérablement le coût. Il serait plus judicieux de proposer un modèle plus dépouillé et d'offrir en option et/ou en achat séparé les éléments concernés. Il est peu probable, par exemple, que les choix de coloris soient très prisés des golfeurs.
- Pistes de réduction des coûts :
 - sélectionner les fournisseurs, négocier les prix, regrouper les achats avec d'autres entreprises ;
 - réduire les frais d'approvisionnement par une meilleure organisation ;
 - se rapprocher du modèle de base en supprimant les éléments non essentiels pour les clients et en évitant la surqualité ; utiliser ou adapter des éléments standards (ceux du modèle « *Loisir* ») ;
 - réduire les autres éléments du coût de revient (70 % du coût de revient cible) en agissant sur le processus de production et les charges de distribution.

4. Fondements de la démarche des coûts cibles

La démarche des coûts cibles part du constat que la rentabilité d'un produit se joue en amont de son cycle de vie puisque 80 % des coûts sont préengagés dès la phase de conception.

Il s'agit de satisfaire les clients par un produit correspondant à leurs attentes en termes de fonctionnalités et de prix et de satisfaire les actionnaires en dégagant une marge suffisante.

- Détermination du coût cible

Coût cible = Prix de vente cible – Marge cible.

Le prix de vente cible résulte d'une étude du marché visé et des choix de positionnement de l'entreprise.

La marge cible résulte d'une planification stratégique des profits de l'entreprise : on attribue, à chaque produit du portefeuille, un objectif de profit.

Le coût cible est donc un coût à ne pas dépasser.

- Calcul du coût estimé

Le coût estimé résulte des choix relatifs aux composants et aux modes de production envisagés lors de la conception. Il est en général supérieur au coût cible.

- Réduction de la différence entre le coût estimé et le coût cible

Dès la phase de conception, l'analyse (ingénierie) de la valeur permet de réduire les coûts tout en respectant les fonctions attendues par les clients.

Par la suite, l'apprentissage, l'expérience, les économies d'échelle peuvent faire espérer une réduction continue des coûts (kaizen).

- Il s'agit donc d'une démarche de management, à la fois stratégique et transversale, associant des équipes multidisciplinaires à la réalisation d'un projet.

DOSSIER 3 : GESTION D'UNE MASSE SALARIALE

1. Variation de la masse salariale

	2001			2002			Variation
	Effectif	Salaire annuel	Masse	Effectif	Salaire annuel	Masse	
Cadres	7	42 124	294 868	8	43 384	347 072	
Techniciens	14	25 558	357 812	16	26 197	419 152	
Employés	29	17 375	503 875	26	17 723	460 798	
Total	50		1 156 555			1 227 022	+ 70 467

2. Masse salariale 2001 à structure professionnelle 2002

	Effectif	Salaire annuel	Masse
Cadre	8	42 124	336 992
Techniciens	16	25 558	408 928
Employés	26	17 375	451 750
Total	50		1 197 670

3. Analyse de la variation

7/7

- MS 2002 – MS 2001 à structure 2002 :
 $1\ 227\ 022 - 1\ 197\ 670 = + 29\ 352$
- MS 2001 à structure 2002 – MS 2001 :
 $1\ 197\ 670 - 1\ 156\ 555 = + 41\ 115$

Commentaire

L'augmentation de 6,09 % de la masse salariale s'explique, l'effectif global étant inchangé :

- par les augmentations accordées en 2002, le premier écart (+ 29 352) étant un écart sur salaires nominaux ;
- par les promotions intervenues en 2002, le second écart (+ 41 115) étant un écart sur structure professionnelle.

4. Prévision de la masse salariale de 2003

MS 2003 = MS des effectifs stables + MS des partants + MS des embauchés

- **Effectifs stables** (présents au 31/12/2002 et durant toute l'année 2003) :

Cadres :	8
Techniciens : 16 -- 1 partant =	15
Employés : 26 -- 2 partants =	24

Salaires annuels d'un membre de l'effectif stable avec base 100 = salaire de décembre 2002 :

Janv. à mars : $100 \times 3 =$	300
Avril à septembre : $100 \times 1,01 \times 6 =$	606
Octobre à décembre : $101 \times 1,015 \times 3 =$	<u>307,545</u>
Total	1 213,545 soit un coef. multiplicateur de 12,13545

⇒ MS des effectifs stables :

Cadres : $8 \times 3\ 650 \times 12,13545 =$	354 355
Techniciens : $(16 \times 2\ 205 - 3\ 310) \times 12,13545 =$	387 970
Employés : $(26 \times 1\ 498 - 2\ 250 - 2\ 170) \times 12,13545 =$	<u>419 013</u>
Total	1 161 338 €

- **MS des partants :**

E1, du 1/1 au 28/2 : $2\ 250 \times 2 =$	4 500
T1, du 1/1 au 30/6 :	
$3\ 310 \times 3 + 3\ 310 \times 1,01 \times 3 = 3\ 310 \times 6,03 =$	19 959
E2, du 1/1 au 30/8 :	
$2\ 170 \times 3 + 2\ 170 \times 1,01 \times 5 = 2\ 170 \times 8,05 =$	<u>17 469</u>
Total	41 928 €

- **MS des embauchés :**

E'1 du 1/3 au 31/12 :	
$1\ 130 - 1\ 130 \times 1,01 \times 6 + 1\ 130 \times 1,01 \times 1,015 \times 3 = 1\ 130 \times 10,13545 =$	11 453
E'2 du 1/9 au 31/12 :	
$1\ 130 + 1\ 130 \times 1,015 \times 3 = 1\ 130 \times 4,045 =$	<u>4 571</u>
Total	16 024 €

- **Masse salariale prévisionnelle de 2003 :** $1\ 161\ 338 + 41\ 928 + 16\ 024 = 1\ 219\ 290 €$

Commentaire

La masse salariale, très bien maîtrisée, diminuerait de 0,63 % par rapport à 2002, cela :

- grâce au départ d'un technicien non remplacé et au remplacement de 2 anciens employés par 2 jeunes (effet de noria).
- et malgré l'effet de report des augmentations de 2002 et les augmentations propres à 2003.