

Contrôle de gestion

Michel Toussaint

Cas de la société LEOL

Sommaire :

1	DOSSIER 1 : DIAGNOSTIC D'UNE SOCIETE COMPTABLE	3
1.1	PREMIERE PARTIE : Analyse par la méthode des coûts complets	3
1.1.1	Méthode des centres d'analyse.....	3
1.1.2	Commentaires des résultats obtenus	4
1.2	DEUXIEME PARTIE : Analyse par la méthode ABC.....	6
1.2.1	Détermination des coûts unitaires des inducteurs	6
1.2.2	Méthode ABC appliquée aux deux modèles « GOLFY ».....	7
1.2.3	Commentaires sur les résultats obtenus	8
1.2.4	Analyse de l'origine des écarts constatés sur les coûts unitaires obtenus selon chacune des méthodes	8
1.2.5	L'Activity Based Costing – la méthode ABC.....	9
2	DOSSIER 2 : ETUDES DE COÛTS CIBLES	10
2.1	Coûts estimés des composants du modèle intense	10
2.1.1	Calcul du coût estimé pour chacun des composants	10
2.1.2	Estimation des fonctions remplies par les composants (en pourcentage de chaque fonction).....	10
2.2	Calcul du coût cible (limité aux composants) du modèle "Intense"	11
2.3	Comparaison du coût-cible au coût estimé	11

1 DOSSIER 1 : DIAGNOSTIC D'UNE SOCIETE COMPTABLE

1.1 PREMIERE PARTIE : Analyse par la méthode des coûts complets

1.1.1 Méthode des centres d'analyse

Il s'agit d'abord de déterminer les **unités d'œuvre** (U.O) pour chacun des centres d'analyse afin de leur attribuer une unité de mesure.

	Approvisionnement	Assemblage	Distribution
Charges indirectes	11 716,60	62 748,00	15 299,60
Unité d'œuvre (U.O)	1 € d'achat	1 h de MOD	1 € de vente
Nombre d'U.O*	23 433,2	664	152 996
Coût de l'U.O**	0,5	94,5	0,1

* : Le nombre d'unité d'œuvre est déterminé ainsi :

- Approvisionnement : c'est le montant total des fournitures achetées pour les 1000 chariots :

$$836 * 18,3 + 164 * 49,6 = 23\,433,2$$

- Assemblage : c'est le nombre total de MOD :

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

- Distribution : c'est le chiffre d'affaire total :

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

** : Coût U.O = Nombre U.O / Charges indirectes

Le **coût de production** correspond à la somme des charges directes de productions et des charges indirectes :

	Modèle	Loisir			Intense		
	Eléments	Quantité	Prix unit. €	Montant €	Quantité	Prix unit. €	Montant €
Charges directes	Fournitures	836	18,30	15 298,80	164	49,60	8 134,40
	MOD	418	24,40	10 199,20	246	24,40	6 002,40
Charges indirectes	Approv.	15 298,8	0,50	7 649,40	8 134,4	0,50	4 067,20
	Assemblage	418	94,50	39 501,00	246	94,50	23 247,00
	Coût de production	836	86,90	72 648,4	164	252,75	41 551,40

Détail des calculs pour le modèle « Loisir » :

- Quantité MOD : $836 * 0,5 = 418$
- Quantité Approv. : $836 * 18,3 = 15\,198,8$
- Quantité Assemblage : $836 * 0,5 = 418$

Le **coût de revient** représente le coût total des produits vendus. On l'appelle aussi le coût complet :

$$\text{Coût complet} = \text{Coût de production} + \text{Coût de distribution}$$

Modèle	Loisir			Intense		
	Quantité	Prix unit. €	Montant €	Quantité	Prix unit. €	Montant €
Coût de Production	836	86,90	72 648,40	164	252,75	41 451,00
Distribution	101 992,0	0,10	10 199,20	51 004,0	0,10	5 100,4
Coût de Revient	836	99,10	82 847,60	164	283,85	46 554,4

Détail des calculs pour le modèle « Loisir » :

- Quantité / Distribution, c'est le chiffre d'affaire pour ce modèle : $836 \times 122 = 101\,922$

Le **résultat analytique** est égal au prix de vente ôté du coût de revient :

Modèle	Loisir			Intense		
	Quantité	Prix unit. €	Montant €	Quantité	Prix unit. €	Montant €
Prix de Vente	836	122,00	101 992,00	164	252,75	51 004,00
Coût de revient	836	99,10	82 847,60	164	283,85	46 551,40
Résultat analytique	836	22,90	19 144,40	164	27,15	4 452,60

Il en découle le résultat global de la société « Golfy » :

$$19\,144,40 + 4\,452,60 = \underline{\underline{23\,597,00 \text{ €}}}$$

1.1.2 Commentaires des résultats obtenus

Selon cette méthode, on s'aperçoit que le modèle « intense » est plus rentable que le modèle « loisir » (c'est ce que l'on tire des résultats analytiques unitaires). Ainsi, il paraît intéressant de faire la promotion du modèle « intense », d'autant plus que les prévisions semblent indiquer que les ventes vont s'accroître.

Cependant, il faut nuancer ce propos en regardant les résultats globaux. En effet, les ventes du modèle « loisir » sont quatre fois plus importantes que celles du modèle « intense ». Le modèle « loisir » constitue donc le fond de commerce de la société et il faut faire attention à ne pas l'écarter, du moins à court terme. En effet, même si les ventes des modèles « intenses » s'accroissent, cela ne veut pas dire qu'il en est de même pour la part de marché.

Ensuite, la méthode des coûts complets présente ici des choix d'unité d'œuvre un peu arbitraires et qui ne reflètent pas vraiment la réalité. D'ailleurs, le choix des UO favorise souvent plus un produit qu'un autre. C'est le cas ici, le modèle « intense » requiert plus de main d'œuvre et de matériaux bruts et se trouve « subventionné » par le modèle « loisir ».

Ainsi, il paraît difficile et hasardeux, au vu de ces premiers résultats, de formuler un pronostic sur le bien-fondé de la stratégie de M.Charles.

1.2 DEUXIEME PARTIE : Analyse par la méthode ABC

1.2.1 Détermination des coûts unitaires des inducteurs

Centre	Nature des activités	Coût des activités	Inducteur de coûts	Volume des inducteurs	Observations sur les volumes	Coût par inducteur
Approvisionnement	Négociation commerciale	5 850,00	Fournisseur	5	5 fournisseurs, 2 en commun	1 170,0000
	Gestion des commandes	2 929,15	Montant des achats	23 433,20	Loisir : 15 298, 80€ Intense : 8 134 740€	0,1250
	Gestion des composants	2937,45	Catégorie de fournitures achetées	6	6 catégories, 3 communes	489,5750
Assemblage	Montage manuel	12 549,60	Heure de MOD	664	Loisir : 418h Intense : 246 h	18,9000
	Montage automatisé	31 374,00	Heure machine	1328	Loisir : 627 h Intense : 701 h	23,6250
	Contrôle qualité	18 824,40	Chariot contrôlé	1328	Loisir : 838 chariots Intense : 164*3	14,1750
Distribution	Administration	9 179,30	Coût de production des Chariots vendus	114 099,40		0,0805
	Expédition	6 120,30	Poids des chariots livrés	6 640	Loisir : 5kg Intense : 15 kg	0,9217

On détermine le coût par inducteur en divisant le coût d'activité par le volume des inducteurs.

1.2.2 Méthode ABC appliquée aux deux modèles « GOLFY »

Calculons le **coût de production** de chacun des modèles de chariots « Golfy »:

			Loisir			Intense		
			Quantité	Prix unit. €	Montant €	Quantité	Prix unit.€	Montant €
Charges Directes	Fournitures		836	18,30	15 298,80	164	49,60	8 134,40
	MOD		418	24,40	10 199,20	246	24,40	6 002,40
Charges indirectes	Approv.	Négociation commerciale	1,67	1 170,0000	1956,24	3,33	1 170,0000	3 893,76
		Gestion des commandes	15 298,80	0,1250	1 912,35	8 134,40	0,1250	1 016,80
		Gestion des composants	2,51	489,5750	1 227,85	3,49	489,5750	1 709,60
	Assemblage	Montage manuel	418	18,9000	7 900,20	246	18,9000	4 649,40
		Montage automatisé	627 (836*0,75)	23,6250	14 812,88	701 (1328 – 627)	23,6250	16 561,13
		Contrôle qualité	836	14,1750	11 850,30	492	14,1750	6 974,10
	Coût de production		836	77,94	65 157,82	164	298,42	48 941,58

Exemple de calcul pour la « Négociation commerciale » :

Il y a 5 fournisseurs et le coût par inducteur vaut 1 170 €. Il y a deux fournisseurs communs qui représentent 2340 €. Au prorata du nombre de chariots vendus, cela représente un part de : modèle « loisir » : $2\,340 \times 836 / 1000 = 1956,24$ €

modèle « intense » : $2\,340 \times 164 / 1000 = 383,76$ €

On ajoute ensuite, pour le modèle « intense », les trois fournisseurs qui lui sont propres, on obtient $383,76 + 3 \times 1\,170 = 3\,893,76$ €

Calcul du **coût de revient** :

Modèle		Loisir			Intense		
		Quantité	Prix unit. €	Montant €	Quantité	Prix unit. €	Montant €
Coût de Production		836	74,94	65 157,82	164	298,42	48 941,58
Distribution	Adm.	65 157,82	0,0805	5 241,95	48 941,58	0,0805	3 937,35
	Exp.	4 180,00	0,9217	3 852,84	2 460,00	0,9217	2 267,46
Coût de Revient		836	88,82	74 252,61	164	336,26	55 146,39

Le **résultat analytique** se présente de la manière suivante :

Modèle	Quantité	Loisir		Quantité	Intense	
		Prix unit. €	Montant €		Prix unit. €	Montant €
Prix de Vente	836	122,00	101 992,00	164	252,75	51 004,00
Coût de revient	836	88,82	74 252,61	164	336,26	55 146,39
Résultat analytique	836	33,18	27 739,39	164	- 25, 26	- 4 142,39

Dans ce cas le résultat global de la société « Golfy » s'élève à :

$$27\,739,38 - 4\,142,39 = \underline{\underline{23\,596,99\ €}}$$

1.2.3 Commentaires sur les résultats obtenus

Au vu des résultats analytiques, on se rend compte que le modèle « loisir » est le plus rentable, et même que le modèle « intense » est tout simplement déficitaire. La production et la vente de ce dernier modèle feraient donc perdre de l'argent à l'entreprise. Dans ce cas, la stratégie de M.Charles s'avère tout simplement erronée. Le fait même de diminuer la production de modèle « loisir » pour augmenter celle du modèle « intense », sans compter les frais annexes (publicité...), plongerait l'entreprise dans une situation difficile.

Il s'agit de comprendre désormais pourquoi une telle différence est observée et surtout quelle méthode reflète le mieux la réalité

1.2.4 Analyse de l'origine des écarts constatés sur les coûts unitaires obtenus selon chacune des méthodes

Le nombre de MOD n'intéresse qu'une seule activité dans le processus d'assemblage. De plus, la quantité d'heures machines est plus élevée que la quantité d'heures manuelles. Or, le nombre de MOD constitue une unité d'œuvre (U.O.) dans la première méthode.

Dans l'assemblage, en prenant en compte uniquement le nombre de MOD, on pénalise le modèle « loisir » par rapport au modèle « intense ». C'est le phénomène d'allotement que l'on retrouve dans l'assemblage. On affine donc les coûts par la méthode ABC et l'analyse est plus pertinente.

Ensuite, en considérant deux inducteurs de coût dans la phase de distribution, on rend complètement caduque la méthode des centres d'analyses.

1.2.5 L'Activity Based Costing – la méthode ABC

L'Activity based costing, ou méthode ABC est une méthode qui permet de comprendre la formation des coûts, les causes de leurs variations.

Cette méthode met l'accent sur le processus de fabrication et non directement sur le coût des produits. Elle prend en compte les coûts engendrés par une organisation spécifique ou les coûts de la qualité. La méthode consiste, pour un processus donné (et donc un résultat à atteindre), à choisir des inducteurs de coûts pertinents pour chacune des activités du processus, afin d'obtenir un modèle de calcul permettant d'analyser la performance du processus en faisant varier les hypothèses.

Les résultats obtenus permettent d'aider à la prise de décision quant au fonctionnement du processus. Dans un deuxième temps, les impacts des décisions prises pourront être suivis dans le temps à l'aide d'indicateurs de performance définis par rapport aux objectifs assignés aux processus. On parlera alors d'ABM : Activity Based Management.

L'ABC est particulièrement adaptée aux organisations qui se « réalignent » régulièrement et pour lesquelles les méthodes classiques, par sections homogènes se révèlent difficiles à adapter au changement. Des critiques essentielles sont cependant adressées par les gestionnaires à la méthode ABC :

- Les inducteurs de coûts : deux types « nouveaux » d'inducteurs sont apportés par l'ABC, la complexité et l'efficacité. Par rapport aux méthodes classiques, qui ne reconnaissent que les indicateurs volumiques, ces deux types d'indicateurs sont critiqués pour leur faible influence sur le résultat final. Les indicateurs volumiques restent prépondérants. La méthode ABC n'aurait donc qu'un faible apport du point de vue des indicateurs non volumiques.
- Le coût d'obtention des données : la méthode ABC nécessite de réaliser des relevés au cœur même des processus à chaque fois que l'on souhaite une analyse des coûts réels. Le coût de mise en œuvre doit pouvoir être absorbé par les gains réalisés.
- Toutes les charges ne sont pas directes et donc leur affectation n'est pas simple, voire pas souhaitable. Les coûts étudiés seront les coûts partiels, directement relatifs à la mise en œuvre du processus et des activités étudiées. Par exemple, les coûts de formation continue du personnel n'ont pas d'intérêt direct pour estimer la performance économique du processus.

L'Activity Based Costing pourra être utilisée en ne retenant que les charges directement impliquées par la mise en œuvre du processus.

2 DOSSIER 2 : ETUDES DE COÛTS CIBLES

Nous allons dans cette partie essayer de compléter l'étude du modèle « intense » par la méthode des coûts cibles.

2.1 Coûts estimés des composants du modèle intense

2.1.1 Calcul du coût estimé pour chacun des composants

La nomenclature du modèle "intense" (annexe 4) donne les coûts respectifs de chacun des composants du chariot.

Calculons à partir de ceux-ci, pour chacun des composants, la part en % du coût estimé.

Composants	coût	% du coût estimé
Chassis	32	36
Roues	12	13
Motorisation	30	33
Sangles et supports	8	9
Accessoires	8	9
Coût estimé	90	100

2.1.2 Estimation des fonctions remplies par les composants (en pourcentage de chaque fonction)

Compte tenu des informations dont nous disposons nous faisons l'hypothèse suivante en ce qui concerne les fonctions remplies par les composants: on supposera, comme suggéré dans l'énoncé, négligeable la participation des éléments du modèle de référence aux autres fonctions attendues par les clients. Par conséquent, lorsque l'énoncé ne précise pas, pour un composant donné, s'il remplit une des fonctions du produits, nous considérerons sa contribution à cette fonction comme nulle. Nous fixerons donc de manière arbitraire les valeurs suivantes :

Fonctions / Composants	Portage et transport	Maniabilité et autonomie	Confort d'utilisation	Esthétique	Encombrement et poids
Chassis	25	0	30	30	70
Roues	25	40	0	0	30
Motorisation	30	60	0	30	0
Sangles et supports	15	0	30	40	0
Accessoires	5	0	40	0	0
Somme	100	100	100	100	100

2.2 Calcul du coût cible (limité aux composants) du modèle "Intense"

L'énoncé nous fournit (annexe 5) l'étude des qualités attendues par les golfeurs :

Fonctions attendues	Portage et transport	Maniabilité et autonomie	Confort d'utilisation	Esthétique	Encombrement et poids
% exprimés	60	12	10	4	14

Nous pouvons à présent réaliser la matrice coût-cible du chariot "intense" :

Fonctions / Composants	Portage et transport	Maniabilité et autonomie	Confort d'utilisation	Esthétique	Encombrement et poids	Coût-cible
Pourcentage du coût de chaque fonction attendu par les golfeurs	60	12	10	4	14	100
Chassis	15	0	3	1,2	9,8	29
Roues	15	4,8	0	0	4,2	24
Motorisation	18	7,2	0	1,2	0	26,4
Sangles et supports	9	0	3	1,6	0	13,6
Accessoires	3	0	4	0	0	7

Exemple de calcul :

Pour la part du coût-cible de la fonction « Portage et transport » représentée par l'élément « Chassis » on a : $25 \times 60 / 100 = 15$.

2.3 Comparaison du coût-cible au coût estimé

Comparons le coût-cible au coût estimé ventilé par fonction que nous avons calculé ci-dessus. Nous obtenons le tableau suivant :

Composants	Coût cible	Coût estimé en %	Δ^1
Chassis	29	36	7
Roues	24	13	-11
Motorisation	26,4	33	7
Sangles et supports	13,6	9	-5
Accessoires	7	9	2

$$\text{Coût estimé} - \text{Coût-cible} = \Delta$$

Lorsque $\Delta > 0$ c'est que l'entreprise dépense trop sur le composant correspondant par rapport aux attentes du client-golfeur. Il faudra alors réduire les coûts liés à cet élément.

L'analyse du modèle « intense » par la méthode des coûts cibles montre que celui-ci n'est pas adapté aux attentes des clients.

¹ Rem: Les résultats que nous obtenons dépendent des hypothèses que nous avons prises concernant l'estimation des fonctions remplies par les composants. Néanmoins, si nous faisons varier ces valeurs, nous obtenons des résultats relativement semblables : le signe de delta ne change pas.

D'une part, l'entreprise LEOL dépense trop sur deux composants : le châssis, la motorisation. Elle dépense également plus que nécessaire sur les accessoires, mais cela reste raisonnable. Il faudrait donc envisager de réduire le coût du châssis et celui de la motorisation, en veillant à conserver un bon niveau de rendu par rapport aux fonctions attendues. Nous pouvons faire un certain nombre de propositions en vue de réduire l'écart entre le coût estimé et le coût-cible.

Concernant le châssis:

La fonction « Encombrement et poids » qui ne représente que 14% des attentes des golfeurs. En conséquence, nous pensons que le gain de poids, obtenu par rapport au modèle d'origine en utilisant des tubes d'aluminium haute résistance qui coûtent 10 euros, peut être diminué. Peut être serait-il possible d'utiliser un matériau moins onéreux, mais présentant les mêmes avantages. Cependant, les autres améliorations sur le confort d'utilisation, et la facilité de rangement ne sont peut être pas non plus toujours nécessaires. En particulier, le fait de proposer trois coloris différents représente un coût de 3 euros, alors que l'esthétique n'est exigée qu'à hauteur de 4% par les utilisateurs.

A titre indicatif, nous pouvons indiquer qu'afin d'annuler la différence entre le coût estimé et le coût-cible, toutes choses égales par ailleurs, il faudrait arriver à un coût estimé de 24 euros, soit une réduction de l'ordre de 8 euros par rapport au châssis de l'actuel modèle « intense ».

Concernant le moteur:

C'est l'élément essentiel du modèle « intense ». A priori, il semble difficile de réduire les coûts du moteur électrique, sauf à choisir un autre type de moteur et/ou de batterie. Par contre, le carénage qui habille le moteur dans un souci esthétique peut être repensé pour en abaisser le coût.

D'autre part, l'entreprise n'investit pas assez par rapport aux attentes des clients en ce qui concerne les roues et, les sangles et supports. A priori cela n'est pas problématique si le produit se vend malgré tout.

En fait, il faudrait repenser l'ensemble des éléments du modèle « intense » à l'aide de l'ingénierie de la valeur, afin de rééquilibrer les coûts dépensés pour la production de certaines particularités des éléments du modèle « intense » qui peuvent apparaître comme superflus et d'autres fonctionnalités plus essentielles pour lesquelles l'entreprise dépense peut être trop peu actuellement. Quoiqu'il en soit, nous pensons que l'essentiel n'est pas tant de correspondre aux attentes exprimées par les clients, que de produire un modèle qui se vendra bien. A priori, les ventes devraient correspondre aux attentes des clients, mais elles dépendent aussi de la position de l'entreprise sur le marché. Par ailleurs, souvent les individus accordent moins d'importance à des fonctions essentielles des produits², pour privilégier d'autres aspects plus « optionnels ». Une question que l'on peut se poser consiste à savoir dans quelle mesure ces aspects « optionnels » sont essentiels pour la bonne vente du produit. Ici, les clients accordent principalement (60%) de l'importance à la fonction « Portage et transport », on peut donc penser, comme nous l'indique l'étude de marché publiée dans Golf Magazine, qu'un modèle de chariot motorisé trouverait sa place sur le marché. Il convient donc de bien adapter le modèle « intense » pour ne pas prendre trop de risques en dépensant trop pour des caractéristiques secondaires de certains composants, caractéristiques qui ne sont peut être pas toujours corrélées aux attentes des clients.

² C'est le cas par exemple pour les réveils-matin pour lesquels les clients accordent plus d'importance à l'esthétique, et à d'autres fonctionnalités (radio, etc...) qu'à la sonnerie.