



1^{er} centre de formation
comptable via Internet.



Les corrigés des examens DPECF - DECF 2004

48h après l'examen sur
www.comptalia.com

L'école en ligne qui en fait **+** pour votre réussite

Préparation aux DPECF et DECF via Internet

SESSION 2004**D.E.C.F
CONTROLE DE GESTION**

Durée de l'épreuve : 4 heures – Coefficient : 1

Document autorisé :

Aucun document n'est autorisé.

Matériel autorisé :

Une calculatrice de poche à fonctionnement autonome sans imprimante et sans aucun moyen de transmission, à l'exclusion de tout autre élément matériel ou documentaire (Cirulaire n° 99-186 du 16 novembre 1999; BOEN n° 42).

Document remis au candidat :

Le sujet comporte 11 pages numérotées de 1 à 11.

Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.***Le sujet se présente sous la forme de 3 dossiers indépendants***

Page de garde		page 1
Présentation du sujet		page 2
DOSSIER 1 : Politique de fixation de prix de vente	(6 points)	page 2
DOSSIER 2 : Nouvelle méthode de calcul de coûts	(10 points)	page 2
DOSSIER 3 : Tableau de bord	(4 points)	page 3

Le sujet comporte les annexes suivantes :**TOUS LES DOSSIERS :**

Annexe 1 : Cycle de production de la société GPA page 5

DOSSIER 1 :

Annexe 2 : Société Central'EMB : offre tarifaire de la société italienne MCI page 6

Annexe 3 : Société GPA : informations relatives aux exercices 2003 et 2004 page 7

DOSSIER 2 :

Annexe 4 : Matières utilisées page 8

Annexe 5 : Statistiques de production des ventes internes pour l'année 2003 page 8

Annexe 6 : Charges 2003 page 8

Annexe 7 : Activités et inducteurs de coûts page 9

Annexe 8 : Coût de l'inducteur « référence matières » page 10

Annexe 9 : Exemple d'une commande effectuée par Central'EMB page 10

Annexe 10 : Coûts de revient des produits à base d'activités page 10

DOSSIER 3 :

Annexe 11 : Eléments de performance du processus « production » page 11

AVERTISSEMENT

Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes, vous conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il vous est demandé de la (ou les) mentionner **explicitement** dans votre copie.

SUJET

Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie.
Toute information calculée devra être justifiée.

La société anonyme Générale de Papeteries Alsaciennes (GPA) est installée depuis 1890 à Wissembourg (France). Elle s'est progressivement spécialisée dans la production de cartons plats haut de gamme, destinés à l'emballage des produits alimentaires mais aussi à l'emballage des produits de luxe tels que les parfums et cosmétiques.

La société GPA est une filiale du groupe FRANCE-PAPIER (dont les activités couvrent toute la filière de emballage: papier, carton, polyéthylène, etc.). A ce titre, GPA vend l'essentiel de sa production (soit environ 80 %) à des sociétés du groupe. Cette clientèle lui assure un débouché certain. Le reste de son chiffre d'affaires est réalisé auprès des sociétés allemandes géographiquement proches.

Confrontée à des problèmes de détermination des prix de vente de ses produits aux sociétés du groupe. Madame KLUG, Directrice Générale de la société GPA, a initié plusieurs études visant à rationaliser les coûts et à identifier les facteurs déterminants de la rentabilité de sa société. Vous êtes chargé de travailler sur trois dossiers indépendants concernant les objectifs présentés ci-dessus.

L'annexe 1 renseigne sur les caractéristiques techniques de la société GPA.

DOSSIER 1 : POLITIQUE DE FIXATION DE PRIX DE VENTE

En 2003, les prix de vente pratiqués par la société GPA sont identiques pour les clients internes et externes au groupe FRANCE-PAPIER.

Les prix pratiqués en interne semblent poser problème à plusieurs entreprises du groupe. Ces dernières revendiquent une minoration du prix de vente afin de tenir compte notamment de l'absence de frais commerciaux dans les transactions intra-groupe.

Cette demande émane principalement de Monsieur SENLOU, directeur général de la société CENTRAL'EMB, autre filiale du groupe FRANCE-PAPIER.

La société CENTRAL'EMB est établie en Haute-Savoie, l'essentiel de sa production est destiné aux commerçants (fabrication de sacs en papier de différentes textures et impression sur supports d'emballages - sacs en papier, sacs plastique, papier sulfurisé, boîtes en carton, etc.). Elle s'approvisionne exclusivement auprès de la société GPA pour tous ses besoins en cartons plats haut de gamme (mono et bi face).

En décembre 2003, dans le cadre d'une visite à ses fournisseurs italiens de sacs en polyéthylène, Monsieur SENLOU a pris des contacts avec Monsieur CARPANO, directeur de la société MCI. Cette société, une cartonnerie, est susceptible de lui fournir les mêmes types de cartons plats que la société GPA.

Monsieur CARPANO transmet à Monsieur SENLOU une proposition tarifaire sur la base des quantités de cartons plats achetés par la société CENTRAL'EMB à la société GPA en 2003. Ces informations sont présentées dans *l'annexe 2*.

Cette offre tarifaire permet à Monsieur SENLOU de faire pression sur la direction de la société GPA afin qu'un nouveau mode de fixation des prix des cartons plats soit étudié.

Madame KLUG, directrice générale de la société GPA, fait établir une nouvelle proposition de fixation de prix de vente des cartons plats applicable à l'ensemble des sociétés du groupe FRANCE-PAPIER pour l'année 2004, Cette proposition est présentée dans *l'annexe 3*.

Travail à faire

1. **Rappeler les enjeux de la mise en place de prix de cession pour les transactions intra-groupe. Envisager les points de vue de la maison-mère et ceux des filiales.**
2. **Présenter dans un tableau, à partir des données de l'annexe 3 :**
 - le chiffre d'affaires total à réaliser pour atteindre la marge visée ;
 - le chiffre d'affaires à réaliser hors groupe ;
 - le chiffre d'affaires à réaliser au sein du groupe.**En déduire le prix de vente proposé pour 100 m² pour chaque type de carton vendu par la société GPA à destination des sociétés du groupe FRANCE-PAPIER.**
3. **Déterminer les prix de vente applicables à la société CENTRAL'EMB compte tenu des quantités qu'elle commande précisées en annexe 2.**
4. **Regrouper dans un tableau les trois tarifications es discussion (hypothèse initiale, nouvelle tarification au groupe, fournisseur italien). Analyser la situation devant laquelle se trouve Monsieur SENLOU et proposer une solution argumentée.**
5. **Présenter, en une quinzaine de lignes, les différentes solutions de fixation de prix de cession interne des produits de GPA ainsi que leurs avantages et leurs inconvénients.**

DOSSIER 2 : NOUVELLE METHODE DE CALCUL DE COUTS

Devant les problèmes posés par la fixation des prix de vente, Madame KLUG souhaite changer d'approche pour le calcul de ses coûts de revient.

Une étude basée sur la méthode des coûts à base d'activité a été mise en place.

On vous demande de l'achever et de présenter une note de synthèse mettant en évidence l'intérêt de cette nouvelle méthode et son impact sur les résultats obtenus.

Travail à faire

1. **Expliquer en une vingtaine de lignes les fondements de la méthode des coûts à base d'activité.**
2. **Justifier à partir des annexes 3, 4 et 7, le résultat trouvé dans le tableau de l'annexe 7b pour le coût unitaire des inducteurs suivants :**
 - « nombre de références de matières achetées »
 - « 100m² vendus ».
3. **Justifier, à partir des annexes 3, 4 et 7, le résultat trouvé dans le tableau de l'annexe 8 concernant le coût de « référence matières » pour :**
 - le papier recyclé en m²,
 - les additifs chimiques en grammes.
4. **Calculer à l'aide des annexes 4 à 3, le coût de 100 m² :**
 - de cartons ligne 1 mono face 300 g vendu dans le groupe FRANCE-PAPIER
 - de cartons ligne 2 bi face 600 g vendu dans le groupe FRANCE-PAPIER. *(Retenir une présentation sous forme de tableaux. Les résultats seront arrondis au centime d'euro le plus proche).*
5. **Calculer le coût de revient des produits d'une commande de la société CENTRAL'EMB (appartenant au groupe FRANCE-PAPIER) en appliquant la méthode des coûts à base d'activités. Cette commande est détaillée en annexe 9. *(Les résultats seront arrondis au centime d'euro le plus proche).***
6. **Analyser la pertinence de la tarification proposée pour 2004 (dossier 1), en vous appuyant sur les résultats de la méthode des coûts à base d'activités, communiqués en annexe 10.**

DOSSIER 3 : TABLEAU DE BORD

Toujours dans une logique de maîtrise des coûts, de suivi des critères de performance et de responsabilisation des personnels, la société GPA va être amenée à réorganiser les postes et les missions au cours de l'année 2004.

Cette décision offre l'occasion de structurer l'entreprise en centres de responsabilités. Leur mise en place va être progressive. Le projet ne sera sans doute totalement opérationnel qu'au début de l'exercice 2005.

Les premières études se concentrent sur le processus "production". Deux centres de responsabilité essentiels peuvent y être identifiés : le centre "approvisionnement" et le centre "fabrication".

Madame KLUG, directrice générale de la société GPA, souhaite avoir à sa disposition un outil lui permettant de contrôler de façon permanente l'efficacité de ce processus et de mettre en place, si nécessaire, des décisions correctrices à court terme qui seront arrêtées en comité de direction.

Il vous est demandé de poser les premières bases d'un tableau de bord opérationnel concernant le centre "approvisionnement" dont l'objectif essentiel est d'assurer la disponibilité des matières nécessaires à la réalisation de chacune des commandes dans des délais très courts sous contrainte de maîtrise des coûts d'approvisionnement et de stockage.

Travail à faire

- 1. Définir la notion de facteurs clés de succès. Indiquer, à l'aide de l'annexe 11, les principaux facteurs clés du centre "approvisionnement".**
- 2. Proposer, au minimum, deux indicateurs de performance par facteur clé de succès. Pour chaque indicateur, spécifier l'origine des informations, les modalités de calcul et la valeur-cible.**
- 3. Indiquer quelle pourrait être la périodicité de ce tableau de bord ? Justifier votre réponse.**
- 4. Rappeler les conditions matérielles, organisationnelles et humaines qui garantissent l'efficacité des tableaux de bord en tant qu'outil d'aide à la décision.**

ANNEXE 1

Cycle de production de la société GPA (Générale de Papeteries Alsaciennes)

1. La société GPA fabrique à partir de pâte à papier quatre types de cartons plats. Elle exprime sa production en m².

Il existe deux lignes de production :

- **Ligne 1** : Fabrication de carton plat mono face destiné à la confection de boîtes non alimentaires (boîtes de flacons de parfum, de cosmétiques...). Cette ligne produit deux types de carton :

- Carton plat mono face 300 g/m²
- Carton plat mono face 600 g/m²

- **Ligne 2** : Fabrication de carton plat bi face destiné à la confection de boîtes alimentaires (boîtes de biscuits, de chocolats, de céréales...). Cette ligne produit deux types de carton :

- Carton plat bi face 400 g/m²
- Carton plat bi face 600 g/m²

2. Les caractéristiques de production de chaque type de carton :

Etapes	Ligne 1 : carton plat mono face	Ligne 2 : carton plat biface
Fabrication de la pâte à papier (pulpeur)	Papier recyclé + additifs chimiques + colle	Papier pure pâte + additifs chimiques + colle
Passage en machine (étape identique pour les deux types de carton)	La pâte obtenue passe dans des machines à papier et permet d'obtenir un carton plat (mono face ou bi face) de différents grammages : 300 g/m ² et 600 g/m ² pour la ligne 1 ; 400 g/m ² et 600g/m ² pour la ligne 2	
Pelliculage	Application sur le carton plat d'une pellicule brillante ou mate	
Papier couché	Application sur le carton plat de deux feuilles de papier "couché"	
Ennoblement du carton	Impression avec une encre classique (mono ou quadri couleurs)	- Impression avec une encre alimentaire - Mise d'une couche de vernis
Finition (étape identique pour les deux types de carton)	Les cartons plats passent sur des machines de rainurage et de pré-découpe en fonction des caractéristiques dimensionnelles des boîtes souhaitées par les clients.	

La production est "à la commande". Les ordres de fabrication sont déclenchés au fur et à mesure de l'enregistrement des commandes des clients.

ANNEXE 2

Société CENTRAL'EMB - Offre tarifaire de la société italienne MCI pour 2004

Suite aux contacts qu'il a eus avec Monsieur SENLOU, Monsieur CARPANO directeur de MCI, a proposé les tarifs suivants :

		Prix de vente pour 100 m2 Franco de port	Quantités minima par commande (en m2)
1	Carton mono face 300 g	120 €	120 000
2	Carton mono face 600 g	145 €	100 000
3	Carton bi face 400 g	205 €	100 000
4	Carton bi face 600 g	280 €	100 000

Pour mémoire :

En 2003, les achats de CENTRAL'EMB à GPA se sont élevés à :

	Quantités en m2
Carton mono face 300 g	120 000
Carton mono face 600 g	90 000
Carton bi face 400 g	140 000
Carton bi face 600 g	220 000

ANNEXE 3
Société G.P.A. - Informations relatives à l'exercice 2003

		Coût de revient variable pour 100 m2	Ventes dans le groupe en m2	Ventes hors groupe en m2	Prix de vente unitaire pour 100 m2
Ligne 1	Carton mono face 300 g	100 €	500 000	100 000	130 €
	Carton mono face 600 g	120 €	800 000	160 000	160 €
Ligne 2	Carton bi face 400 g	180 €	1 000 000	250 000	225 €
	Carton bi face 600 g	250 €	800 000	200 000	314 €

Données complémentaires pour l'exercice 2003 :

- la fabrication du carton mono face a généré un montant de coûts fixes spécifiques de 340 000 € ;
- la fabrication du carton bi face a généré un montant de coûts fixes spécifiques de 627 500 € ;
- les autres coûts fixes (ou coûts fixes communs) se sont élevés à 120 000 €.

Modalités de fixation des prix de vente pour l'exercice 2004

L'objectif est de fixer des prix de vente qui assurent une marge sur coûts spécifiques par ligne de production de 8 % du chiffre d'affaires total. Les calculs sont établis à partir des données de 2003.

On procède de la manière suivante :

- dans un premier temps, on détermine le chiffre d'affaires total à réaliser par ligne de production avec les sociétés du groupe en tenant compte de l'objectif de marge ;
- dans un deuxième temps, on détermine le chiffre d'affaires à réaliser avec les sociétés hors groupe France-PAPIER en tenant compte d'une augmentation des prix de vente de 3 % par rapport à ceux pratiqués en 2003 % ;
- enfin, le prix de vente proposé pour chaque type de carton plat est déterminé sachant que :
 - le prix de vente du carton mono face 600 g est de 23 % supérieur à celui du carton mono face 300 g ;
 - le prix de vente du carton bi face 600 g est de 40 % supérieur à celui du carton bi face 400g.

Le prix obtenu est ajusté pour chaque société du groupe en fonction des quantités vendues en 2003. Il est majoré de 2 % si les ventes annuelles sont inférieures à 100 000 m2 et minoré de 1 % si les ventes annuelles sont supérieures à 200 000 m2.

ANNEXE 4
Matières utilisées dans la transformation des cartons plats
(en quantité pour 1m2 de carton plat fabriqué)

Références des matières achetées	Carton ligne 1		Carton ligne 2	
	Carton mono face 300g/m2	Carton mono face 600g/m2	Carton bi face 400g/m2	Carton bi face 600g/m2
Papier pure pâte en m2	-	-	2	3
Papier recyclé en m2	1	2	-	-
Colle en grammes	25	40	40	60
Additifs chimiques en grammes	10	25	50	60
Papier couché en m2	-	-	2	2
Pellicule brillante ou mate en m2	1	1	-	-
Vernis en m2	-	-	1	1
Encre classique en grammes	10	10	-	-
Encre alimentaire en grammes	-	-	15	18

ANNEXE 5
Statistiques de production des ventes internes pour l'année 2003

	Carton ligne 1		Carton ligne 2	
	Carton mono face 300g/m2	Carton mono face 600g/m2	Carton bi face 400g/m2	Carton bi face 600g/m2
Nombre de commandes	125	240	480	540
Nombre de lots en fabrication	80	150	210	180
Palettes vendues aux sociétés du groupe	1 200	1 540	2 420	1 680
Ventes internes en centaines de m2	5 000	8 000	10 000	8 000

ANNEXE 6

Charges 2003

- Pour 2003 les charges totales s'élèvent à 7 589 500 € (dont 2 503 500 € de charges indirectes).
- Les charges directes se décomposent de la façon suivante :

		Coût direct pour 100 m2
1	Carton mono face 300 g	80 €
2	Carton mono face 600 g	110 €
3	Carton bi face 400 g	140 €
4	Carton bi face 600 g	180 €

ANNEXE 7
(a) Liste des activités et des inducteurs de coûts (en €)

	Activités	Coût 2003	Inducteurs retenus
1	Gestion relations fournisseurs	14 400,00	nombre de références matières achetées
2	Commandes fournisseurs	93 200,00	nombre de références matières achetées
3	Commandes clients	45 840,00	nombre de commandes clients
4	Gestion des stocks de matières premières	140 376,00	nombre de références matières achetées
5	Approvisionnement des machines	99 880,00	nombre de commandes clients
6	Préparation des fabrications	69 240,00	nombre de lots en fabrication
7	Essai des machines	70 904,00	100 m2 de carton ligne 2
8	Lancement des fabrications	897 088,00	nombre de lots en fabrication
9	Rainurage	339 272,00	nombre de modèles de carton
10	Finition carton ligne 1	60 160,00	100 m2 de carton mono face ligne 1
11	Finition carton ligne 2	99 696,00	100 m2 de carton bi face ligne 2
12	Contrôle de fabrication	126 096,00	nombre de lots en fabrication
13	Conditionnement lots vente groupe	125 600,00	palettes vendues
14	Conditionnement vente hors groupe	114 930,00	100 m2 vendu hors groupe
15	Gestion des stocks de produits finis	43 296,00	nombre de commandes clients
16	Livraison aux sociétés du groupe	49 880,00	palettes vendues
17	Livraison aux clients hors groupe	36 480,00	100 m2 vendu hors groupe
18	Facturation et suivi	40 992,00	nombre de commandes clients
19	Administration générale	36 170,00	nombre de modèles de carton
	TOTAL	2 503 500,00	

(b) Calcul du coût des inducteurs (en €)

Nom de l'activité	Nom de l'inducteur	Total	Volume de l'inducteur	Coût unitaire de l'inducteur
Gestion des références matières	Références matières	247 976	9	27 553
Gestion des commandes clients	Commandes clients	230 008	1 385	166
Gestion de production	Lots en fabrication	1 092 424	620	1 762
Finition carton ligne 1	100 m2 carton ligne 1	60 160	15 600	3,9
Finition carton ligne 2	100 m2 carton ligne 2	170 600	22 500	7,5
Gestion des modèles	Modèles de carton	375 442	4	93 860
Conditionnement ventes internes	Palettes vendues	175 480	6 840	25,7
Conditionnement ventes externes	100 m2 vendu	151 410	7 100	21,3
	Total	2 503 500		

ANNEXE 8

Coût de l'inducteur « référence matières » par unité de 100 m² de carton

Références des matières achetées	Coût unitaire pour 100 m ² de carton
Papier pure pâte en m ²	0,501
Papier recyclé en m ²	1,093
Colle en grammes	0,017
Additifs chimiques en grammes	0,018
Papier couché en m ²	0,612
Pellicule brillante ou mate en m ²	1,766
Vernis en m ²	1,225
Encre classique en grammes	0,177
Encre alimentaire en grammes	0,075

ANNEXE 9

Exemple d'une commande effectuée par la société CENTRAL'EMB en 2003

Cette commande comporte

- 2 000 m² de cartons ligne 1 mono face 300 g
- 5 000 m² de cartons ligne 2 bi face 600 g

Les 2 000 m² de cartons ligne 1 mono face 300 g

- figurent dans un lot en fabrication comportant par ailleurs 6 000 m² provenant d'autres commandes.
- sont conditionnés en 6 palettes

Les 5 000 m² de cartons ligne 2 bi face 600 g

- figurent dans un lot de fabrication comportant par ailleurs 16 000 m² provenant d'autres commandes
- sont conditionnés en 20 palettes

ANNEXE 10

Coûts de revient des produits à base d'activités (en €)

Coût unitaire pour 100 m²

Carton ligne 1	Carton mono face 300g	Hors groupe	153,01
		Groupe	Cf Question n° 4 du dossier 2
	Carton mono face 600g	Hors groupe	183,49
		Groupe	167,10
Carton ligne 2	Carton bi face 400g	Hors groupe	218,55
		Groupe	203,43
	Carton bi face 600g	Hors groupe	266,37
		Groupe	Cf Question n° 4 du dossier 2

ANNEXE 11

Éléments de performance du processus "production"

La société GPA ne lance les ordres de fabrication qu'à réception de la commande client. Chaque commande comporte des spécificités en termes de volume et de caractéristiques techniques : cartons bi-face ou mono-face, à usage alimentaire ou non, type d'impression souhaité... ce qui sous-entend une lecture pertinente des ordres de fabrication par le personnel de l'approvisionnement, car un assortiment inadapté de matières oblige à une reprogrammation des ordres de fabrication.

Le délai de livraison est un critère de plus en plus décisif dans l'obtention d'une commande client. Dans ce contexte, la société GPA a tout à fait conscience du rôle stratégique du centre "approvisionnement". La société GPA s'est donné pour objectif de livrer ses clients dans un délai maximum de 10 jours ouvrables. Cette contrainte nécessite la mise à disposition des matières dans un délai maximum de 72 heures.

La société GPA travaille avec plusieurs fournisseurs pour chaque matière utilisée, ce qui évite des tensions en cas de rupture chez l'un d'entre eux. Le nombre total de matières à gérer est relativement faible.

Les délais de livraison des matières premières sont en moyenne de 5 jours pour l'ensemble des fournisseurs. Une procédure de livraison accélérée (48 h) peut être déclenchée auprès de certains fournisseurs, mais un surcoût est facturé.

Les stocks de produits chimiques coûteux sont réduits au minimum afin de :

- minimiser les frais financiers. Ils représentent en moyenne 10 jours de consommation au cours de 2003 ;
- risquer par ailleurs de devoir les détruire compte tenu de délais de péremption dépassés (3 lots de produits périmés ont dû être détruits à l'inventaire).

Par ailleurs deux ordres de fabrication au cours du dernier trimestre 2003 ont été retardés pour défauts d'approvisionnement de produits chimiques.

Les stocks de papier (papier recyclé et papier pure pâte) destinés à fabriquer les cartons plats sont actuellement gérés avec beaucoup moins d'attention que les stocks de produits chimiques. On observe des délais de rotation de plus en plus longs (30 jours en 2002, 40 jours en 2003), la moyenne dans le secteur d'activité étant de 22 jours.

Le centre d'approvisionnement emploie deux caristes qui assurent la manipulation et le contrôle qualité des approvisionnements, un magasinier responsable du suivi et de l'approvisionnement de la production et un acheteur. Le personnel a été formé à la manipulation des produits toxiques.

PROPOSITION DE CORRECTION

Dossier 1 – Politique de fixation de prix de vente

1 - Les enjeux de la mise en place de prix de cession pour les transactions intra-groupe.

Les centres de responsabilité d'une entreprise sont rarement indépendants les uns des autres.

Un centre de profit peut recevoir tout ou partie de ses approvisionnements d'autres centres de la même entreprise. De même, il peut céder tout ou partie de sa production à d'autres centres de l'entreprise.

La détermination du profit (ou simplement des coûts) au niveau du centre suppose une valorisation de ces transferts internes qui sont alors qualifiés de cessions internes.

Le prix de cession interne est le prix qui valorise les prestations entre les centres de responsabilité "vendeurs" et les centres "acheteurs".

Le choix d'une méthode de détermination des prix de cession est complexe et il est fonction de plusieurs paramètres. Le choix d'un prix de cession résulte plus particulièrement de l'adéquation entre la stratégie et la structure propres à chaque entreprise.

Voici les 4 principaux objectifs des prix de cession interne et leurs implications pour la maison-mère et les filiales :

Optimisation des choix économiques

Les prix de cession sont des outils d'aide à la décision en vue de procéder à une allocation optimale des ressources et ainsi de maximiser le profit de la firme. Ils doivent inciter les responsables de centres à réaliser des gains de productivité afin que l'entreprise reste compétitive.

Motivation du personnel

Les prix de cession incitent à la convergence des objectifs de l'entreprise et de ses membres, mais ils ne doivent pas orienter les responsables des centres de profit vers des décisions qui améliorent leur propre résultat au détriment du résultat global de l'entreprise.

Contrôle de la performance des centres de responsabilité

Les prix de cession doivent permettre de juger de façon objective et réaliste la gestion à long terme des responsables des centres de profit. Il convient de les choisir de telle façon que les actions d'un centre (client ou fournisseur) ne perturbent pas trop les résultats d'un autre centre.

Incompatibilité des missions

Les prix de cession interne ne peuvent pas résoudre tous les problèmes de gestion d'une organisation complexe et leurs objectifs peuvent être contradictoires. L'évaluation des performances et la motivation des responsables sont souvent incompatibles. Cette opposition de finalités n'est pas propre aux prix de cession mais concerne le contrôle de gestion en général.

2 - Présenter dans un tableau les chiffres d'affaires à réaliser

La première partie de l'annexe 3 indique qu'il faut fixer des prix de vente qui assurent une marge sur coûts spécifiques par ligne de production de 8% du **chiffre d'affaires total**.

$$\Rightarrow M/CS = CA - \text{Coûts spécifiques}$$

$$\Rightarrow CA - \text{Coûts spécifiques} = 0,08 CA$$

$$\Rightarrow 0,92 CA = \text{Coûts spécifiques}$$

$$\Rightarrow \text{Soit } CA = \text{Coûts spécifiques} / 0,92$$

Rappel : Coûts spécifiques = Coûts variables + Charges fixes spécifiques

Conformément à l'énoncé de la question, nous allons déterminer le CA total (Groupe et Hors Groupe) à réaliser pour atteindre la marge visée (8 % de marge sur coûts spécifiques).

Notons cependant qu'il pouvait être compris (après la lecture de la méthode fournie en annexe 3) que l'objectif de marge de 8 % sur coûts spécifiques ne s'appliquait qu'au CA Groupe. Nous avons opté pour la première hypothèse.

- Déterminons le CA total à réaliser pour atteindre l'objectif de marge (Groupe G et Hors-Groupe HG) pour chaque ligne de production

Ligne 1 (L1) :

$$\text{CA Total L1} = (\text{Charges variables G} + \text{Charges variables HG} + \text{coûts spécifiques L1}) / 0,92$$

$$\text{CA Total L1} = [(5\,000 + 1\,000) * 100 + (8\,000 + 1\,600) * 120 + 340\,000] / 0,92$$

$$\text{CA Total L1} = (600\,000 + 1\,152\,000 + 340\,000) / 0,92$$

$$\text{CA Total L1} = \mathbf{2\,273\,913}$$

Ligne 2 (L2) :

$$\text{CA Total L2} = (\text{Charges variables G} + \text{Charges variables HG} + \text{Coûts spécifiques L2}) / 0,92$$

$$\text{CA Total L2} = [(10\,000 + 2\,500) * 180 + (8\,000 + 2\,000) * 250 + 627\,500] / 0,92$$

$$\text{CA Total L2} = (2\,250\,000 + 2\,500\,000 + 627\,500) / 0,92$$

$$\text{CA Total L2} = \mathbf{5\,845\,109}$$

Soit CA total G et HG = 8 119 022

- Déterminons le CA à réaliser hors groupe

L'annexe 3 nous indique qu'une augmentation de 3% du prix de vente hors groupe est à appliquer sur les données 2003.

Ligne 1 (L1) :

$$\text{CA HG L1} = ((1\,000 * 130) + (1\,600 * 160)) * 1,03$$

$$\text{CA HG L1} = \mathbf{397\,580}$$

Ligne 2 (L2) :

$$\text{CA HG L2} = [(2500 * 225) + (2000 * 314)] * 1,03$$

$$\text{CA HG L2} = \mathbf{1\,226\,215}$$

Soit CA HG = 1 623 795

- Déterminons le CA à réaliser groupe

Nous le déterminerons par déduction du CA HG au CA total.

Ligne / Ventilation CA	Groupe	Hors Groupe	Total
Ligne 1	1 876 333 (1)	397 580	2 273 913
Ligne 2	4 618 894 (2)	1 226 215	5 845 109
Total	6 495 227	1 623 795	8 119 022

$$\mathbf{(1)} : \text{CA Groupe L1} = 2\,273\,913 - 397\,580$$

$$\mathbf{(2)} : \text{CA Groupe L2} = 5\,845\,109 - 1\,226\,215$$

- En déduire le prix de vente proposé pour 100 m² pour chaque type de carton vendu à destination des sociétés du Groupe

Soit :

w = Prix de vente unitaire du carton mono face 300g

x = Prix de vente unitaire du carton mono face 600g

y = Prix de vente unitaire du carton bi face 400g

z = Prix de vente unitaire du carton bi face 600g

D'après l'annexe 3, nous savons que :

$$x = 1,23 w$$

$$z = 1,40 y$$

Nous pouvons écrire :

Pour la ligne 1 :

(Vente Groupe en centaines de m² de carton mono face 300 g * w) + (Vente Groupe en centaines de m² de carton mono face 600 g * x) = CA Groupe de la ligne 1

$$\text{Soit : } 5\,000w + 8\,000x = 1\,876\,333$$

$$\text{Or } x = 1,23w,$$

$$\Rightarrow \text{Ce qui donne } w = 126,44 \text{ €}$$

Pour la ligne 2 :

(Vente Groupe en centaines de m² de carton bi face 400 g * y) + (Vente Groupe en centaines de m² de carton bi face 600 g * z) = CA Groupe de la ligne 2

$$\text{Soit : } 10\,000y + 8\,000z = 4\,618\,894$$

$$\text{Or } z = 1,40y$$

$$\text{Ce qui donne } y = 217,88 \text{ €}$$

Prix de vente Groupe des 4 types de carton :

Types de carton	Prix de vente Groupe pour 100 m ²
Carton mono face 300g	126,44 €
Carton mono face 600g	155,53 (1)
Carton bi face 400g	217,88
Carton bi face 600g	305,04 (2)

$$\text{(1) : } 126,44 * 1,23 = 155,53$$

$$\text{(2) : } 217,88 * 1,40 = 305,04$$

3 – Prix de vente applicable à la société Central'Emb

L'annexe 3 nous informe des ajustements tarifaires concernant les sociétés du Groupe, dont fait également partie Central'Emb :

Ajustement du prix pour chaque société selon les quantités vendues en 2003

- Si les ventes annuelles sont inférieures à 100 000 m², le prix de vente est majoré de 2 %.
- Si les ventes annuelles sont supérieures à 200 000 m², le prix de vente est minoré de 1 %.

Ces seuils sont à interpréter pour chaque type de carton.

Dans le cas du client Central'Emb :

- Carton mono face 300 g :

Quantités commandées en 2003 : 120 000 m²

Ajustement tarifaire : non

Tarif proposé : 126,44 €

- Carton mono face 600 g :

Quantités commandées en 2003 : 90 000 m²

Ajustement tarifaire : oui, majoration du prix de vente de 2 % car commande inférieure à 100 000 m²

Tarif proposé : 158,64 €

- Carton bi face 400g

Quantités commandées en 2003 : 100 000 m²

Ajustement tarifaire : non

Tarif proposé : 217,88 €

- Carton bi face 600g

Quantités commandées en 2003 : 220 000 m²

Ajustement tarifaire : oui, minoration du prix de vente de 1 % car commande supérieure à 200 000 m²

Tarif proposé : 301,98 €

4 – Tableau comparatif des trois tarifications

Types de carton	PV initial GPA	PV 2004 GPA	Fournisseur italien
Carton mono face 300g	130 €	126,44 €	120 €
Carton mono face 600g	160 €	158,64 €	145 €
Carton bi face 400g	225 €	217,88 €	205 €
Carton bi face 600g	314 €	301,98 €	280 €

Monsieur SENLOU, DG de Central'Emb, va donc devoir choisir entre un approvisionnement interne au Groupe et un approvisionnement externe auprès d'un fournisseur dont les tarifs sont mieux placés.

En effet, les tarifs 2004 de GPA sont respectivement 5, 9, 6 et 10 % plus chers que ceux du fournisseur Italien.

Notons cependant que le minimum de commande pour le carton mono face (100 000 m²) n'est pas atteint, une majoration du prix est donc à prévoir.

Nous pouvons avancer principalement deux raisons qui font pencher le choix en faveur d'un approvisionnement auprès de GPA pour la société Central'Emb :

- Premièrement, GPA et Central'Emb appartenant au même Groupe France Papier, il est préférable que la création de valeur générée par les transactions d'achat et de vente restent au sein du Groupe, bénéficiant ainsi aux mêmes actionnaires.

- Deuxièmement, en cas de choix du fournisseur italien, des coûts cachés sont à prévoir, induits par les transactions avec un fournisseur jusqu'alors inconnu.

5 – Les différentes solutions de fixation des prix de cession interne

Les prix de cession interne peuvent être fixés selon deux principaux critères :

- par la référence au marché :

Les prix de cession interne introduisent le marché à l'intérieur de l'entreprise. La référence à un prix de marché semble être l'approche la plus logique.

Valoriser les cessions entre les centres au prix du marché autorise la comparaison des résultats des centres avec ceux des entreprises externes fournissant le même type de prestations.

Le prix retenu peut être soit réel (il permet d'apprécier de façon réaliste la rentabilité à court terme d'un centre profit mais ne privilégie pas les achats internes) soit aménagé (égal au prix du marché auquel est appliquée une forte réduction, qui correspond théoriquement aux économies des coûts de transaction).

- par la référence aux coûts :

Le prix est déterminé en ajoutant une marge à un coût.

Ce procédé peut sembler peu adapté à la problématique des prix de cession interne.

Il est ici artificiel car les contraintes externes n'interviennent que dans la mesure où elles sont facteur de coût.

Mais dans certains cas (il n'existe pas de marché ou celui-ci n'est pas assez concurrentiel), les entreprises sont obligées d'y recourir.

Dossier 2 – Nouvelle méthode de calcul de coûts

1. Expliquer les fondements de la méthode des coûts à base d'activité

Préambule :

La méthode des **coûts à base d'activités** présente beaucoup d'analogies avec la méthode des centres d'analyse du P.C.G. Elle en diffère cependant sur des points importants :

- elle met l'accent sur l'**explication des causes** des coûts des activités plus que sur le calcul des coûts des produits ;
- elle ne prévoit **pas de centres auxiliaires**, les coûts de tous les centres étant imputés aux coûts des produits sans répartition secondaire ;
- elle opère des regroupements d'activités selon des **processus transversaux** qui dépassent les limites des centres de responsabilité.

- La méthode ABC distingue trois niveaux d'analyse :

- le niveau élémentaire de la **tâche** ;

La tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût.

- le niveau intermédiaire de l'**activité**

La méthode ABC est centrée sur le coût des activités. Une **activité** est un ensemble de **tâches** ordonnées et liées entre elles dans un but donné. Le regroupement de certaines tâches dans une activité donnée n'est pertinent pour le calcul des coûts que si les différentes tâches interviennent dans les mêmes proportions pour tous les travaux réalisés par cette activité.

- le niveau supérieur du **processus**.

Les suites d'activités concourant à un but commun forment un **processus** auquel participent plusieurs divisions (ateliers et services). L'entreprise est vue comme un réseau de processus **transversaux**. La vision transversale de l'entreprise s'oppose à la structure traditionnelle, cloisonnée verticalement, où l'on cherche à optimiser les coûts et, éventuellement, les résultats de chaque atelier et service, considérés séparément.

Le découpage transversal de l'entreprise n'est pas compatible avec les définitions des coûts fonctionnels du P.C.G (coût *d'acquisition, de production, de distribution*). La méthode ABC calcule des coûts complets que l'on peut dénommer **coûts de revient** par référence à la terminologie du P.C.G.

Un processus engendre des **coûts** mais aussi de la **valeur** (c'est-à-dire le prix que les clients sont disposés à payer).

- Les activités consomment les ressources

L'analyse à base d'activités facilite la **maîtrise des coûts**. Elle repose sur le fait que ce sont **les activités qui consomment les ressources** (les ressources consommées étant qualifiées de *charges* dans le système comptable). Pour agir sur le coût du produit, il faut :

- identifier les activités ajoutant de la valeur au produit (en vue de supprimer les activités sans incidence sur la valeur) ;
- identifier les facteurs **générateurs des coûts** des activités (ou inducteurs de coûts).

La consommation de ressources (ou charges) par une activité peut résulter d'une pluralité de facteurs qui ne sont pas tous quantifiables. La relation entre les ressources consommées et les activités réalisées est donc *directe*. L'objectif fondamental de la comptabilité à base d'activités est d'informer sur les générateurs de coûts quantifiables.

- Les produits consomment les activités

Les produits consomment les activités et ce n'est qu'indirectement, par l'intermédiaire des activités, que le coût des ressources est incorporé aux produits. On choisit pour chaque activité une unité de mesure de l'activité ou inducteur d'activité (sorte d'unité d'œuvre) par l'intermédiaire duquel le coût de l'activité est imputé aux produits. Ainsi, les charges « indirectes » (au sens du P.C.G) à l'égard des produits, sont directes à l'égard des activités. Les lois de comportement des coûts et l'incidence des décisions de gestion sur les coûts sont donc mieux connues au niveau des activités que des produits.

La méthode ABC permet de modéliser (ou tracer) les relations entre ressources, activités et produits.

2. Justifier le résultat trouvé dans le tableau de l'annexe 7b

- Justification de l'inducteur "Nombre de références de matières achetées"

- Vérification des ressources consommées par l'activité "Gestion des références matières"

Gestion relations fournisseurs	14 400,00
Commandes fournisseurs	93 200,00
Gestion des stocks de matières 1 ^{ères}	140 376,00
Total	247 976,00

- Vérification du volume de l'inducteur

Dans les annexes 4 et 8, on s'aperçoit qu'il y a bien **9** références matières.

- Justification de l'inducteur "100 m² vendus"

- Vérification des ressources consommées par l'activité "Conditionnement des ventes externes"

Conditionnement ventes hors groupe	114 930,00
Livraison aux clients hors groupe	36 480,00
Total	151 410,00

- Vérification du volume de l'inducteur

Cf annexe 3 => $(100\ 000 + 160\ 000 + 250\ 000 + 200\ 000)/100 = \mathbf{7\ 100}$

3. Justifier le résultat trouvé dans le tableau de l'annexe 8

- Justification du coût du papier recyclé en m²

- Nombre de m² recyclés utilisés

$$\Rightarrow 1 * (500\ 000 + 100\ 000) + 2 * (800\ 000 + 160\ 000)$$

$$\Rightarrow 600\ 000 + 1\ 920\ 000$$

$$\Rightarrow 2\ 520\ 000\ \text{m}^2$$

- Vérification

$$\Rightarrow 27\ 553 / (2\ 520\ 000 / 100) = 27\ 553 / 25\ 200 = \mathbf{1,093}$$

- Justification des additifs chimiques en grammes

- Nombre de grammes d'additifs utilisés

$$\Rightarrow 10 * (500\ 000 + 100\ 000) + 25 * (800\ 000 + 160\ 000) + 50 * (1\ 000\ 000 * 250\ 000) + 60 * (800\ 000 + 200\ 000)$$

$$\Rightarrow 6\ 000\ 000 + 2\ 400\ 000 + 62\ 500\ 000 + 60\ 000\ 000 = 152\ 500\ 000$$

- Vérification

$$\Rightarrow 27\ 553 / (152\ 500\ 000 / 100) = 27\ 553 / 1\ 525\ 000 = \mathbf{0,018}$$

4) Calculer le coût de 100 m² de cartons ligne 1 mono face vendu dans le groupe France Papier et de cartons ligne 2 bi face vendu dans le groupe France Papier

Remarque préalable :

Il semble qu'il y ait un problème (ou une ambiguïté) dans l'énoncé concernant l'annexe 5. Le problème se pose particulièrement pour le nombre de commandes et le nombre de lots mis en fabrication. En effet, d'après son intitulé, l'annexe 5 renseigne sur les **ventes internes au groupe** => Les informations ne concernent théoriquement pas les ventes externes !

L'annexe 10 "Coûts de revient des produits à base d'activité", donne les coûts de revient (sauf évidemment les 2 que l'on doit retrouver). Or si l'on veut retrouver, aux arrondis près, les coûts indiqués dans cette annexe il faut considérer que le nombre de commandes et le nombre de lots mis en fabrication ne sont pas seulement liés aux ventes internes (comme l'indique l'annexe 5) mais à toutes les ventes !

Nous proposons en pages suivantes le détail des coûts de revient de toutes les ventes (internes et externes) calculés selon le principe ci-dessus, bien qu'elles ne soient pas demandées par l'énoncé. Ceci permet de vérifier que l'on retrouve ainsi, aux arrondis près, les mêmes coûts que dans l'annexe 10. D'autre part ces calculs permettent de vérifier que les ressources consommées et les quantités d'inducteurs sont bien les mêmes que dans l'annexe 7b.

En conclusion nous ne sommes pas certains que ce soit l'option choisie par l'auteur de l'épreuve mais notre façon de résoudre le problème permet bien de retrouver les chiffres de l'annexe 7b.

Explications concernant la répartition de certains inducteurs

- Répartition de l'inducteur "Commandes clients"

- Pour les cartons ligne 1 mono face 300 g vendus dans le groupe

$$\Rightarrow (125/6\ 000) * 5\ 000 = 104,17$$

- Pour les cartons ligne 1 mono face 300 g vendus hors groupe

$$\Rightarrow (125/6\ 000) * 1\ 000 = 20,83$$

- Pour les cartons ligne 2 bi face 600 g vendus dans le groupe

$$\Rightarrow (540/10\ 000) * 8\ 000 = 432,00$$

- Pour les cartons ligne 2 bi face 600 g vendus hors groupe

$$\Rightarrow (540/10\ 000) * 2\ 000 = 108,00$$

- Répartition de l'inducteur "Lots en fabrication"

- Pour les cartons ligne 1 mono face 300 g vendus dans le groupe

$$\Rightarrow (80/6\ 000) * 5\ 000 = 66,67$$

- Pour les cartons ligne 1 mono face 300 g vendus hors groupe

$$\Rightarrow (80/6\ 000) * 1\ 000 = 13,33$$

- Pour les cartons ligne 2 bi face 600 g vendus dans le groupe

$$\Rightarrow (180/10\ 000) * 8\ 000 = 144,00$$

- Pour les cartons ligne 2 bi face 600 g vendus hors groupe

$$\Rightarrow (180/10\ 000) * 2\ 000 = 36,00$$

- Répartition de l'inducteur "Modèles de carton"

- Pour les cartons ligne 1 mono face 300 g vendus dans le groupe

$$\Rightarrow (1/6\ 000) * 5\ 000 = 0,83$$

- Pour les cartons ligne 1 mono face 300 g vendus hors groupe

$$\Rightarrow (1/6\ 000) * 1\ 000 = 0,17$$

- Pour les cartons ligne 2 bi face 600 g vendus dans le groupe

$$\Rightarrow (1/10\ 000) * 8\ 000 = 0,80$$

- Pour les cartons ligne 2 bi face 600 g vendus hors groupe

$$\Rightarrow (1/10\ 000) * 2\ 000 = 0,20$$

	Ventes dans le groupe											
	Mono 300 gr (5 000)			Mono 600 gr (8 000)			Biface 400 gr (10 000)			Biface 600 gr (8 000)		
	Q	PU	T	Q	PU	T	Q	PU	T	Q	PU	T
Charges directes	5 000,00	80	400 000,00	8 000,00	110	880 000,00	10 000,00	140	1 400 000,00	8 000,00	180	1 440 000,00
Inducteur matières												
Papier pure pâte	0,00	0,501	0,00	0,00	0,501	0,00	20 000,00	0,501	10 020,00	24 000,00	0,501	12 024,00
Papier recyclé	5 000,00	1,093	5 465,00	16 000,00	1,093	17 488,00	0,00	1,093	0,00	0,00	1,093	0,00
Colle	125 000,00	0,017	2 125,00	320 000,00	0,017	5 440,00	400 000,00	0,017	6 800,00	480 000,00	0,017	8 160,00
Additifs chimiques	50 000,00	0,018	900,00	200 000,00	0,018	3 600,00	500 000,00	0,018	9 000,00	480 000,00	0,018	8 640,00
Papier couché	0,00	0,612	0,00	0,00	0,612	0,00	20 000,00	0,612	12 240,00	16 000,00	0,612	9 792,00
Pellicule	5 000,00	1,766	8 830,00	8 000,00	1,766	14 128,00	0,00	1,766	0,00	0,00	1,766	0,00
Vernis	0,00	1,225	0,00	0,00	1,225	0,00	10 000,00	1,225	12 250,00	8 000,00	1,225	9 800,00
Encre classique	50 000,00	0,177	8 850,00	80 000,00	0,177	14 160,00	0,00	0,177	0,00	0,00	0,177	0,00
Encre alimentaire	0,00	0,075	0,00	0,00	0,075	0,00	150 000,00	0,075	11 250,00	144 000,00	0,075	10 800,00
Total	5 000,00	5,23	26 170,00	8 000,00	6,85	54 816,00	10 000,00	6,16	61 560,00	8 000,00	7,40	59 216,00
Commandes clients	104,17	166,00	17 291,67	200,00	166,00	33 200,00	384,00	166,00	63 744,00	432,00	166,00	71 712,00
Lots en fabrication	66,67	1 762,00	117 466,67	125,00	1 762,00	220 250,00	168,00	1 762,00	296 016,00	144,00	1 762,00	253 728,00
100 m² carton ligne 1	5 000,00	3,90	19 500,00	8 000,00	3,90	31 200,00	0,00	3,90	0,00	0,00	3,90	0,00
100 m² carton ligne 2	0,00	7,50	0,00	0,00	7,50	0,00	10 000,00	7,50	75 000,00	8 000,00	7,50	60 000,00
Modèles de carton	0,83	93 860,00	78 216,67	0,83	93 860,00	78 216,67	0,80	93 860,00	75 088,00	0,80	93 860,00	75 088,00
Palettes vendues	1 200,00	25,70	30 840,00	1 540,00	25,70	39 578,00	2 420,00	25,70	62 194,00	1 680,00	25,70	43 176,00
100 m² vendu	0,00	21,30	0,00	0,00	21,30	0,00	0,00	21,30	0,00	0,00	21,30	0,00
Total général	5 000,00	137,90	689 485,00	8 000,00	167,16	1 337 260,67	10 000,00	203,36	2 033 602,00	8 000,00	250,37	2 002 920,00

Coût que l'on devrait trouver à partir de l'annexe 10, en théorie !	8 000,00	167,10	1 336 800,00	10 000,00	203,43	2 034 300,00
---	----------	---------------	--------------	-----------	---------------	--------------

	Ventes hors groupe											
	Mono 300 gr (1 000)			Mono 600 gr (1 600)			Biface 400 gr (2 500)			Biface 600 gr (2 000)		
	Q	PU	T	Q	PU	T	Q	PU	T	Q	PU	T
Charges directes	1 000,00	80	80 000,00	1 600,00	110	176 000,00	2 500,00	140	350 000,00	2 000,00	180	360 000,00
Inducteur matières												
Papier pure pâte	0,00	0,501	0,00	0,00	0,501	0,00	5 000,00	0,501	2 505,00	6 000,00	0,501	3 006,00
Papier recyclé	1 000,00	1,093	1 093,00	3 200,00	1,093	3 497,60	0,00	1,093	0,00	0,00	1,093	0,00
Colle	25 000,00	0,017	425,00	64 000,00	0,017	1 088,00	100 000,00	0,017	1 700,00	120 000,00	0,017	2 040,00
Additifs chimiques	10 000,00	0,018	180,00	40 000,00	0,018	720,00	125 000,00	0,018	2 250,00	120 000,00	0,018	2 160,00
Papier couché	0,00	0,612	0,00	0,00	0,612	0,00	5 000,00	0,612	3 060,00	4 000,00	0,612	2 448,00
Pellicule	1 000,00	1,766	1 766,00	1 600,00	1,766	2 825,60	0,00	1,766	0,00	0,00	1,766	0,00
Vernis	0,00	1,225	0,00	0,00	1,225	0,00	2 500,00	1,225	3 062,50	2 000,00	1,225	2 450,00
Encre classique	10 000,00	0,177	1 770,00	16 000,00	0,177	2 832,00	0,00	0,177	0,00	0,00	0,177	0,00
Encre alimentaire	0,00	0,075	0,00	0,00	0,075	0,00	37 500,00	0,075	2 812,50	36 000,00	0,075	2 700,00
Total	1 000,00	5,23	5 234,00	1 600,00	6,85	10 963,20	2 500,00	6,16	15 390,00	2 000,00	7,40	14 804,00
Commandes clients	20,83	166,00	3 458,33	40,00	166,00	6 640,00	96,00	166,00	15 936,00	108,00	166,00	17 928,00
Lots en fabrication	13,33	1 762,00	23 493,33	25,00	1 762,00	44 050,00	42,00	1 762,00	74 004,00	36,00	1 762,00	63 432,00
100 m² carton ligne 1	1 000,00	3,90	3 900,00	1 600,00	3,90	6 240,00	0,00	3,90	0,00	0,00	3,90	0,00
100 m² carton ligne 2	0,00	7,50	0,00	0,00	7,50	0,00	2 500,00	7,50	18 750,00	2 000,00	7,50	15 000,00
Modèles de carton	0,17	93 860,00	15 643,33	0,17	93 860,00	15 643,33	0,20	93 860,00	18 772,00	0,20	93 860,00	18 772,00
Palettes vendues	0,00	25,70	0,00	0,00	25,70	0,00	0,00	25,70	0,00	0,00	25,70	0,00
100 m² vendu	1 000,00	21,30	21 300,00	1 600,00	21,30	34 080,00	2 500,00	21,30	53 250,00	2 000,00	21,30	42 600,00
Total général	1 000,00	153,03	153 029,00	1 600,00	183,51	293 616,53	2 500,00	218,44	546 102,00	2 000,00	266,27	532 536,00
Résultats annexe 7b	1 000,00	153,01	153 010,00	1 600,00	183,49	293 584,00	2 500,00	218,55	546 375,00	2 000,00	266,37	532 740,00

Vérification des ressources consommées par les inducteurs et de la quantité d'inducteurs à partir des 2 tableaux précédents

	Ressources consommées	Quantité d'inducteurs
Charges directes	5 086 000,00	-
Inducteur matières		
Papier pure pâte	27 555,00	-
Papier recyclé	27 543,60	-
Colle	27 778,00	-
Additifs chimique	27 450,00	-
Papier couché	27 540,00	-
Pellicule	27 549,60	-
Vernis	27 562,50	-
Encre classique	27 612,00	-
Encre alimentaire	27 562,50	-
Total	248 153,20	-
Commandes clients	229 910,00	1 385,00
Lots en fabrication	1 092 440,00	620,00
100 m ² carton ligne 1	60 840,00	15 600,00
100 m ² carton ligne 2	168 750,00	22 500,00
Modèles de carton	375 440,00	4,00
Palettes vendues	175 788,00	6 840,00
100 m ² vendu	151 230,00	7 100,00
Total général	7 588 551,20	

Total annexe 6	7 589 214,00
----------------	--------------

5) Calculer le coût de revient des produits d'une commande de la société Central'Emb

	Mono 300 gr (20 centaines m ²)			Biface 600 gr (50 centaines m ²)		
	Q	PU	T	Q	PU	T
Charges directes	20	80,00	1 600,00	50	180,00	9 000,00
Inducteur matières	20	5,23	104,60	50	7,40	370,00
Commandes clients	$(125/6\ 000) * 20 = 0,42$	166,00	69,72	$(540/10\ 000) * 50 = 2,70$	166,00	448,20
Lots en fabrication	$(80/6\ 000) * 20 = 0,27$	1 762,00	469,87	$(180/10\ 000) * 50 = 0,90$	1 762,00	1 585,80
100 m² carton ligne 1	20	3,90	78,00	0,00	3,90	0,00
100 m² carton ligne 2	0,00	7,50	0,00	50	7,50	375,00
Modèles de carton	$(1/6\ 000) * 20 = 0,003$	93 860,00	312,87	$(1/10\ 000) * 50 = 0,005$	93 860,00	469,30
Palettes vendues	6	25,70	154,20	20	25,70	514,00
Total général	20	139,46	2 789,26	50	255,25	12 762,30

6) Analyser la pertinence de la tarification proposée pour 2004
- Synthèse des résultats obtenus

Types de carton	Prix de vente à Central'Emb	Coût de revient par la méthode par activité	Prix de vente proposés par MCI
Carton mono face 300g	126,44 €	139,46 €	120 €
Carton mono face 600g	158,64 €	167,10 €	145 €
Carton bi face 400g	217,88 €	203,43 €	205 €
Carton bi face 600g	301,98 €	255,25 €	280 €

- Commentaires

Nous constatons immédiatement que sur la ligne 1, les coûts de revient par la méthode ABC sont supérieurs au prix de vente pour le groupe (et le serait aussi pour les ventes hors groupe !)

En revanche, la marge est confortable sur les produits de la ligne 2.

Cette différence nous laisse en effet penser que la méthode de fixation des prix de vente qui a été retenue (prix de cession basé sur un objectif de marge sur coût spécifique de 8%) est assez loin de la réalité des coûts que révèle la méthode ABC.

Si on compare ces coûts de revient avec les prix de vente du marché (fournisseur italien – MCI) seul le produit "Carton bi face" peut être en position concurrentielle. Les autres produits sont sanctionnés par des coûts de production sûrement plus élevés que la concurrence.

Dossier 3 : Tableau de bord

1) Définir la notion de facteur clé de succès. Indiquer à l'aide de l'annexe 11, les principaux facteurs clés du centre « approvisionnement ».

Un facteur clé de succès (FCS), peut se définir soit comme une compétence que toutes les entreprises présentes dans un domaine d'activité doivent maîtriser, soit comme une condition que tous les offreurs doivent respecter pour prétendre réussir dans ce domaine d'activité stratégique (DAS).

Les FCS sont imposés par l'environnement d'affaires, c'est à dire les forces concurrentielles participant à ce DAS (clients, fournisseurs, nouveaux entrants substitués, mais aussi réglementation et opinion publique) et particulièrement les concurrents directs, ceux appartenant au même groupe stratégique.

A titre d'exemple, parmi les principales compétences à maîtriser dans l'activité des fabricants automobiles généralistes est la capacité à intégrer en permanence les innovations technologiques, à développer les nouveaux produits dans un temps compris entre 24 et 36 mois, à produire en JAT, à maîtriser une organisation de production basée sur le recours généralisé aux équipementiers et les sous-traitants...

Au niveau des conditions, toute firme automobile généraliste doit produire un minimum annuel de 2 millions de véhicules pour atteindre la rentabilité.

Parfois un FCS peut être une compétence distinctive détenue par la firme qui va lui permettre de se différencier de la concurrence et d'obtenir un avantage concurrentiel durable, comme par exemple la maîtrise d'une nouvelle technologie.

Les tableaux de bord de pilotage utilisent souvent les principaux FCS déclinés par fonction, afin d'en vérifier le degré de maîtrise, à travers la définition d'objectifs de progrès.

Dans le contexte de la société GPA, qui produit en flux tendu, on peut noter la présence des FCS suivants concernant la fonction approvisionnement :

- Bonne maîtrise des différentes commandes clients, afin d'évaluer le plus rapidement possible les incidences sur la consommation des matières, le niveau des stocks et éventuellement la politique d'achat auprès des fournisseurs ; Partage de l'information systématique entre les 4 personnes du service approvisionnement ;

- Compétences relationnelles avec les sous-traitants afin de garantir le respect des normes de qualité et surtout de délai d'approvisionnement ; Capacité à maîtriser le prix des approvisionnements.

- Capacité à minimiser les stocks, particulièrement pour les produits chimiques qui sont à la fois coûteux et périssables, mais aussi pour le papier dont la rotation est très supérieure à celle constatée dans le secteur d'activité ; Symétriquement éviter les ruptures de stocks ;

2) Proposer deux indicateurs de performance par facteur clé de succès

FCS	Indicateur de performance	Origine des informations	Modalités de calcul	Valeur - cible
Maîtrise des commandes clients	retard de fabrication retour d'articles en stock plainte client	service production interne service approvisionnement service commercial	Nombre de commandes retardées, fiches de stock nombre de litiges clients	0
Maîtrise de la qualité des approvisionnements	retours fournisseurs satisfaction des clients	service approvisionnement service commercial	Nombre de retours /nombre de livraisons. Taux de satisfaction des clients (sur la qualité)	Doit tendre vers 0 Se rapprocher de 100 %
Minimiser les stocks	niveau des différents stocks coût des stocks stocks dépréciés (produits chimiques)	service approvisionnement contrôle de gestion	stock moyen sur la période Nombre de jours de CA représentés par les stocks % de mise au rebut des stocks	Benchmarking (résultats des meilleurs concurrents), médiane sectorielle, tendre vers 72h
Eviter les ruptures d'approvisionnement	retards de production litiges clients	service production service commercial	Taux de retard Taux de litige client	Doivent progressivement tendre vers 0 Démarche de progrès.
Suivi des fournisseurs	Délai de livraisons Nombre de retards d'approvisionnement évolution des prix	Interne, service approvisionnement	Evolution du délai moyen de livraison Taux de retard de livraisons Variation des prix	Tendre vers 72 h maxi (stocks 0) - Comparaison avec les prix de concurrents, suivi d'un indice de prix

3) Indiquer, quelle pourrait être la périodicité de ce tableau de bord

Le tableau de bord de la fonction approvisionnement pourrait être élaboré mensuellement, étant donné la fréquence et la récurrence des approvisionnements.

Cette échéance permet de rassembler des informations pertinentes afin de permettre aux décideurs d'exercer des actions correctives, voire d'anticiper les évolutions.

Les établir avec une périodicité plus faible correspondrait à une dépense de moyens exagérée par rapport à l'amélioration de l'information obtenue (recherche d'efficacité).

On pourrait aussi penser à présenter deux types de tableau de bord, l'un hebdomadaire relatif au niveau des stocks et l'autre mensuel relatif au suivi des fournisseurs.

4) Les conditions matérielles, organisationnelles et humaines qui garantissent l'efficacité des tableaux de bord en tant qu'outil d'aide à la décision.

Etudions tout d'abord les conditions matérielles qui vont garantir la pertinence d'un tableau de bord :

Il faut avant tout que les chiffres du tableau de bord soient disponibles rapidement, le contrôle des tableaux doit se faire à une périodicité suffisante. Les systèmes d'informations actuels facilitent d'ailleurs grandement le suivi et le partage d'informations en temps réel.

Deuxièmement, les indicateurs retenus doivent être pertinents et par conséquent peu nombreux.

Au niveau organisationnel, les tableaux de bord doivent être en adéquation avec la division interne des activités, le tableau de bord doit être renseigné par le responsable de fonction, d'atelier, de centre de profit... Etant un moyen de contrôle des objectifs, le tableau de bord est la contrepartie de l'autonomie du responsable de fonction. Il peut d'ailleurs servir à l'élaboration de la partie variable de la rémunération.

Si cela est possible, il vaut mieux éviter que le tableau de bord soit imposé au responsable, idéalement les objectifs sont négociés avec la direction, ainsi que les indicateurs de mesure. Le tableau de bord doit être présenté par le contrôleur de gestion comme outil d'amélioration et de performance à ceux qui doivent le remplir.