

## CAS EN COMPTABILITE DE GESTION

## CAS N° 01

**DOSSIER 01**

Consciente de la quantité de déchets accumulés chaque année, Estelle Ricaud, dans le cadre d'un projet de création d'entreprise, s'est demandé s'il était possible de faire de la basket, produit iconique porté par des millions de français, un produit résolument écologique fabriqué uniquement à partir de matériaux recyclés.

Elle a débuté alors la recherche de matériaux pour ses baskets, un point primordial. Il s'agissait de trouver des matières qui répondaient à un cahier des charges précis : durables, recyclées et recyclables. Puis elle a mis au point le premier prototype de la basket en cuir de raisin grâce à son intégration dans un incubateur d'entreprises.

En 2018, Estelle Ricaud a créé à Pau à l'âge de 24 ans l'entreprise ELA qui fabrique et commercialise des baskets zéro-déchet, entièrement fabriquées à partir de matériaux recyclés tel que le cuir de raisin issu des déchets de la production viticole. Elle a installé son atelier de fabrication au Pays Basque.

L'engouement pour les baskets ELA dépasse toutes les espérances de sa fondatrice.

Côté distribution, les projets se multiplient également. Une dizaine de boutiques situées dans les plus grandes villes de France distribuent désormais les baskets zéro-déchet de la marque ELA.

Par ailleurs, Estelle Ricaud envisage de lancer en 2022 un site d'e-commerce.

L'entreprise ELA a mis en place un calcul de coût par la méthode des coûts complets par les centres d'analyse afin de mesurer la rentabilité des produits Merlot et Cabernet.

Le contrôleur de gestion souhaiterait s'assurer de la pertinence du calcul de coût réalisé : il s'interroge sur la pertinence du choix des unités d'œuvre et des assiettes de frais.

Vous devez vous assurer de la cohérence des résultats et justifier la nécessité de faire évoluer la méthode de calcul de coûts. Vous envisagez d'effectuer une comparaison des résultats obtenus en utilisant un mode de répartition des charges indirectes différent. L'objectif est de fournir à madame Estelle Ricaud des données pertinentes qui viendront à l'appui de l'analyse de la rentabilité de chacun des deux produits.

Votre mission : évaluer et analyser la rentabilité des deux produits afin de conseiller objectivement madame Estelle RICAUD.

**Pour la réaliser, vous devez :**

- 1.1. Calculer et interpréter les coûts et les résultats analytiques unitaires de chacun des deux produits à l'aide de la méthode des centres d'analyse.
- 1.2. Analyser les intérêts et les limites pour l'entreprise ELA de faire évoluer sa méthode de calcul des coûts.
- 1.3. Rédiger un argumentaire, en une page environ, afin d'éclairer madame Estelle Ricaud sur le positionnement des produits et le développement commercial : - les taux de rentabilité des produits ; - des conseils à apporter.

**Annexe 1 – Analyse de la rentabilité actuelle pour novembre 2021**

Historiquement, le cabinet comptable de l'entreprise qui avait la charge de la comptabilité de gestion utilisait la méthode des centres d'analyse avec la répartition suivante :

Centres d'analyse	Approvisionnement	Production	Distribution
Total des charges indirectes	16 450 €	260 700 €	266 100 €
Nature de l'unité d'œuvre ou assiette de frais	Kg acheté de cuir et de composants	Minutes machine	Nombre de produits

Les résultats observés avec cette méthode ont été les suivants :

Produits	Merlot	Cabernet
Résultats	52 389 €	1 561 €
Taux de rentabilité	7,90 %	0,70 %

**Annexe 2 – Informations relatives au nouveau calcul de la rentabilité.**

La réflexion menée sur la répartition des charges indirectes conduit à prendre en compte cette évolution.

Centres d'analyse	Approvisionnement	Production	Distribution
Total des charges indirectes	16 450 €	260 700 €	266 100 €
Nature de l'unité d'œuvre ou assiette de frais	Kg acheté de cuir et de composants	Minutes machine	Chiffre d'affaires

Le mois de novembre 2021 fait apparaître les éléments suivants :

- le cuir de raisin est acheté 7 € le kg ;
- la consommation est de 5 kg de cuir de raisin pour une paire de baskets quel que soit le modèle ;
- la production nécessite également des composants divers estimés à 4 € par kg ;
- le stock initial de cuir de raisin s'élève à 1 200 kg et est estimé globalement à 3 840 € ;

- les achats du mois de cuir de raisin s'élèvent à 32 000 kg ; - le coût horaire d'une heure de main d'œuvre directe est de 25 €

Éléments	Merlot	Cabernet
Quantités produites et vendues	5 100 paires	1 400 paires
Prix de vente d'une paire	130 €	160 €
Poids total des composants achetés et utilisés	10 500 kg	4 500 kg
Nombre de minutes machine par paire	3 min	6 min
Total des heures de main d'œuvre directe (MOD)	170 heures	110 heures

## DOSSIER 02

Oc Précision Ingénierie (OPI) est une entreprise toulousaine spécialisée dans l'électroérosion, technologie permettant la conception de pièces complexes au millième de millimètre près destinées à l'industrie aéronautique. Actuellement elle réalise une pièce en titane à partir d'une unité de titane de 30 kg.

Pour le mois de mai, les informations concernant la production de cette pièce dans l'atelier d'électroérosion sont les suivantes : au cours du mois de mai 120 pièces ont été lancées en fabrication. Au début de la période, 10 pièces qui étaient en cours de fabrication ont été terminées, elles avaient subi 60 % des opérations d'électroérosion. Par contre, en fin de période, il restait 20 pièces n'ayant subi que 50 % des opérations d'électroérosion. Au cours de ce mois, l'ingénieur a relevé, pour cet atelier, le nombre d'heures de main-d'œuvre directe et le nombre d'heures machines, soit 2 280 heures de main-d'œuvre directe à 22,50 € de l'heure et 4 560 heures machines pour un montant de 239 400 € de frais d'atelier d'électroérosion (l'unité d'œuvre étant le nombre d'heure machine).

Stocks au 1<sup>er</sup> mai :

- Titanes : 420 unités à 7 200 € l'unité.
- Encours PTI (10 unités) : 87 300 €.

*N.B.* : Les unités de titane sont intégrées à 100 % dès le lancement de la production.

### Travail à faire

Déterminez le coût de production des pièces de titane PTI terminées à la sortie de l'atelier d'électroérosion.

La société BABYLAID est spécialisée dans la fabrication de fromage frais. Ceci comporte plusieurs étapes réparties en quatre ateliers :

- 1) La coagulation du lait : le lait pasteurisé est versé dans une cuve à fromage, à la température de 27-28 ° C. Par mélange au lait entier d'une quantité appropriée de lait écrémé, la teneur en matière grasse du lait de fromagerie est ajustée à 2,9 %. A la fin de cette opération, on obtient ce que l'on appelle le caillé.
- 2) La transformation du caillé en fromage : quand le caillé est devenu suffisamment ferme, on procède à son découpage. Ensuite, les cadres de découpage sont transformés en cadres de brassage, par exemple par le montage de palettes. Le but de ces deux opérations (découpage et brassage) est d'expulser le sérum du caillé.
- 3) La mise en moules et le pressage : on laisse le caillé se déposer en "gâteaux" au fond de la cuve. Ce "gâteau" de caillé est légèrement pressé, ensuite découpé en mottes dont on remplit les moules. Les moules sont transportés jusqu'à la presse où les fromages restent pendant un laps de temps déterminé. Le pressage a pour but d'améliorer la cohésion des particules de caillé et de contribuer à la formation de la croûte.
- 4) L'emballage des fromages dans du papier type cellophane rouge.

Une équipe d'ouvriers s'occupe de la maintenance des machines des différents ateliers et de l'entretien en général.

La société BABYLAID fabrique actuellement deux types de fromages: une roue de 3 kilos et une boule de 1 kilo. Cette boule est recouverte d'un papier cellophane, tandis que la roue de 3 kilos est vendue telle quelle.

Les informations comptables recueillies au mois de septembre 20yy sont les suivantes :

1. Informations relatives aux stocks : Les stocks de Matières premières et de Produits finis sont valorisés selon la méthode LIFO (pendant la période précédente, les stocks étaient tenus en coût de revient complet).

- Stock initial de Matières premières :	- Lait entier : 1.000 litres à 0,25 EUR/litre
	- Lait écrémé : 600 litres à 0,29 EUR/litre
- Stock initial de Produits finis :	- roues de 3 kilos : 200 à 14,87 EUR/pièce
	- boules d'un kilo : 300 à 8,43 EUR/pièce
- Achats du mois de septembre 20yy :	- Lait entier : 8.000 litres à 0,25 EUR/litre
	- Lait écrémé : 2.500 litres à 0,29 EUR/litre

## 2. Coût de la main d'oeuvre de production.

### 2.1. Main d'oeuvre directe variable à 7,44 EUR/H:

- Atelier de coagulation : 960
- Atelier Découpage et Brassage : 1.536 H
- Atelier mise en moules et tressage : 1.152 H
- Atelier d'emballage : 1.536 H

### 2.2. Main d'oeuvre directe fixe :

- Equipe d'entretien : 7139,33 EUR .

## 3. Les autres charges des ateliers s'élèvent à 9419,95 EUR. La répartition entre les ateliers est la suivante:

- atelier coagulation et équipe d'entretien: 1471,87 EUR chacun,
- atelier découpage et brassage et atelier emballage : 2354,99 EUR chacun,
- atelier mise en moules et pressage= 1766,23 EUR.

Ces montants comprennent une partie variable de 70%, sauf pour l'équipe d'entretien où la totalité est fixe.

## 4. On a dépensé 102,26 EUR en produits de nettoyage.

## 5. Les frais de l'équipe d'entretien sont répartis de la façon suivante :

- Atelier de coagulation : 20 %
- Atelier Découpage et Brassage : 30 %
- Atelier mise en moules et tressage : 40 %
- Atelier d'emballage : 10 %.

## 6. Appointements.

- Département industriel : 7.436,81 EUR
- Département commercial: 8.676,27 EUR

7. Le loyer s'élève à 1000 EUR (le département industriel et le département commercial occupent respectivement une surface de 360 m<sup>2</sup> et de 40 m<sup>2</sup>).

8. Il existe un montant de 5369,37 EUR de frais divers imputables au département industriel et de 6693,13 EUR à imputer au département commercial.

9. On a fabriqué 3.000 fromages de 3 kilos et 3000 boules de 1 kilo. On pose l'hypothèse qu'à un litre de lait, composé de trois quarts de lait entier et d'un quart de lait écrémé, correspond un kilo de fromage.

10. L'imputation du coût des opérations de transformation au coût de revient des produits se fait sur la base de l'unité d'oeuvre qui est la même pour tous les ateliers : les litres de lait qui ont transité par l'atelier.

11. Les frais généraux industriels sont répartis en fonction des kilos de fromage fabriqués; les frais généraux de vente le sont suivant le chiffre d'affaires réalisé.

12. On a vendu 2.900 fromages de 3 kilos à 22,31 EUR par fromage et 2.800 fromages de 1 kilo à 14,87 EUR par fromage.

## Questions

1. Etablissez le compte de résultats analytique en coût de revient complet.
2. A votre avis, en quoi les résultats à la question 1 seraient-ils différents si on vendait l'ensemble de la production de la période?
3. Le résultat comptable serait-il meilleur ou moins bon si la méthode de valorisation des stocks de produits finis reposait sur le coût de revient direct plutôt que le coût de revient complet ?