

Méthode ABC – CAS EUROTOP

Auteur : Stéphane TREBUCQ

**Master2 DFCGAI de l'IAE de Bordeaux
2008/2009**

La société EUROTOP a embauché depuis un an M. Dupuis, ingénieur chargé de l'optimisation de la gestion de l'entreprise, et plus précisément de la résolution des questions relatives aux domaines des achats et du contrôle de gestion. Celui-ci a pour l'instant prêté une attention particulière aux prix d'achat ainsi qu'au contrôle de la qualité des marchandises réceptionnées et à leur stockage. Toutefois, l'entreprise étant considérée comme rentable, aucun travail de calcul des coûts n'a encore été mené à ce jour. Quant à la politique commerciale, les prix de vente sont fixés au cas par cas, avec l'accord du directeur commercial, et ce, en fonction de la période et des conditions de marché.

Calcul des centres analytiques de ressources

M. Dupuis vous demande de mener une première analyse au titre des activités de l'exercice 2001, afin d'identifier quels sont les clients/marchés les plus rentables. Pour ce faire, M. Dupuis préconise de partir des données du compte de résultat, hors éléments exceptionnels. M. Dupuis estime, de plus, le coût de la rémunération des actionnaires à 2,4 millions d'euros au titre de l'exercice 2001, imputable aux frais généraux d'administration.

Au cours d'une réunion avec un consultant extérieur, il est apparu judicieux de reclasser l'ensemble des charges et produits du compte de résultat selon les centres analytiques suivants : 100-Achats, 200-Matériel, 300-Personnel, 400-Surfaces et Bâtiments, 500-Frais annexes, 700-Produits.

Après analyse des différents postes du compte de résultat (voir annexe 1), différents éléments ont été relevés à votre attention par M. Dupuis :

- Les frais de redevances de crédit-bail concernent l'outillage divers (compte analytique 250-Outillage divers appartenant au centre 200-Matériel) et les autres frais accessoires (soit 6334 Keuros) concernent des frais commerciaux (compte analytique 530-Frais commerciaux appartenant au centre 500-Frais annexes).
- Les rémunérations peuvent être réparties selon quatre niveaux. 35% des salaires vont au compte analytique 311-Management, 25% au compte analytique 312-Agents de maîtrise, 20% au compte analytique 313-Employés, et 20% au compte analytique 314-Ouvriers. La même ventilation et les mêmes pourcentages sont appliqués aux charges sociales.
- S'agissant des dotations aux provisions (sur actif circulant et pour risques et charges) et des éventuelles reprises, celles-ci sont virées au compte analytique 520-Frais financiers.

- Les autres charges se décomposent en 100Keuros pour les frais d'assurance, 25Keuros en frais de communication et 300Keuros en frais publicitaires. Ces montants sont virés respectivement aux comptes analytiques 540-Frais d'assurance, 510-Frais de communication, et 530-Frais commerciaux.
- L'ensemble des charges d'impôt peuvent être comptabilisées dans le compte 520-Frais financiers, et de même pour les éléments (charges et produits) financiers.
- Les amortissements sur immobilisations se répartissent comme suit : 20% pour des chariots élévateurs (compte analytique 230), 40% pour des palettes (compte analytique 231), 5% pour l'outillage divers (compte analytique 250), et le reliquat pour l'immobilier (compte analytique 410).
- S'agissant des achats de marchandises et de matières premières stockées, ceux-ci se répartissent à hauteur de 45% pour les achats de rayonnages (compte analytique 110) et 55% pour les transpalettes (compte analytique 120).
- En l'absence d'informations supplémentaires, le montant de variation de stocks de marchandises peut être ventilé entre les comptes 110 et 120, sur la base du solde des comptes analytiques 110 et 120 obtenu après cette ventilation. Cela conduit à répartir le montant de variation des stocks de marchandises de 3300Keuros de la façon suivante :
 - o Le total des soldes des comptes analytiques 110 et 120, après ventilation des variations de stocks (3300 Keuros), est de -83650 Keuros, sachant que le solde du compte 110, après ventilation, est de -37642,5Keuros, et celui du compte 120 de -46 007,5 Keuros.
 - o D'où une ventilation de $(37642,5/83650)\%$ des 3300 Keuros vers le compte 110 et de $(46007,5/83650)\%$ des 3300 Keuros vers le compte 120.
- S'agissant de la part du chiffre d'affaires relative aux marchandises, les ventes sont réalisées à 70% en France, et 30% à l'export. Analytiquement, le centre 700-Produits possède les 3 comptes suivants :
 - o Compte 7101 Ventes de marchandises en France
 - o Compte 7102 Ventes de marchandises à l'export
 - o Compte 720 Prestations de services

De l'avis de M. Dupuis, les autres produits, transfert de charges, de même que les en-cours de production et la production immobilisée ne sont pas à prendre en considération dans l'analyse des coûts.

Calcul du coût des activités

Les activités entreprises par EUROTOP dans le cadre de son exploitation peuvent être réparties en trois grandes catégories :

- les activités principales, consistant à stocker, monter, ou réparer des rayonnages et transpalettes,
- les activités de support, consistant à acheter, organiser le stockage, commercialiser les produits,
- les activités de structure, consistant à administrer l'entreprise EUROTOP.

S'agissant du matériel, les chariots élévateurs (compte 230) et les palettes (compte 231) sont dédiés à l'activité "stocker". Quant à l'outillage divers (compte 250), celui-ci est dédié à part égale aux trois activités principales.

S'agissant du personnel (centre 300), les fiches d'interview des personnels conduisent au relevé suivant (par niveau de rémunération) :

- Management : 1 personne pour l'activité "commercialiser", 1 pour "acheter", 2 pour "organiser le stockage", et 3 pour "administrer",
- Maîtrise : 2 personnes rattachées à l'activité "stocker", 2 pour l'activité "monter" et 2 pour l'activité "réparer",
- Employés : 4 personnes mobilisées par l'activité "commercialiser", 2 par "acheter", 3 par "organiser le stockage" et 2 par "administrer",
- Ouvriers : 23 personnes pour "stocker", 4 pour "monter" et 3 pour "réparer".

En termes de surface au sol, l'activité "commercialiser" mobilise 50 m², "stocker" 1000 m², "acheter" 40 m², "organiser le stockage" 15 m², et "administrer" 60 m².

Les communications (compte 510) servent à 60% à l'activité de commercialisation, et à 40% à l'activité d'achat. Les frais financiers (compte 520), de même que les frais d'assurance (compte 540) sont imputables à l'activité d'administration.

Sachant qu'il est impossible de rattacher le coût de l'activité "administrer" à un produit ou à un client, M. Dupuis pense qu'il est préférable de répartir ce coût de structure, à part égale, sur les 6 autres activités.

Objets de coût et rentabilité

Au cours de 2001, EUROTOP a vendu 8790 rayonnages, et 5300 transpalettes. Ces quantités peuvent être détaillées pour les cinq clients français et les marchés à l'export. 2100 rayonnages ont été vendus au client1, 1400 au client2, 1800 au client4, 1400 au client5, 120 en Belgique, 100 en Allemagne, et 1870 en Suisse. Au niveau des transpalettes, les quantités vendues sont de 280 pour le client1, 500 pour le client2, 1620 pour le client3, 300 pour le client4, 2000 en Allemagne, et 600 au Luxembourg. Quant aux prestations de service de montage et de réparation, elles ont généré un chiffre d'affaires à peu près identique avec les cinq clients français.

M. Dupuis pense qu'il faut distinguer dans un premier temps le coût des produits¹, puis mesurer dans un deuxième temps la rentabilité des clients/marchés.

On peut estimer que la consommation de l'activité "stocker" consacrée à chaque catégorie de marchandises est proportionnelle aux quantités vendues.

L'activité "acheter" est mobilisée à 30% par les rayonnages, et à 70% par les transpalettes.

Quant à l'organisation du stockage, chaque employé consacre en moyenne par semaine 20 heures de son temps de travail aux rayonnages et 15 heures aux transpalettes.

Les activités de montage et de réparation sont naturellement uniquement mobilisées dans le cadre des prestations de services.

S'agissant du chiffre d'affaires, la synthèse des factures passées au titre de l'exercice 2001 permet d'obtenir les renseignements suivants :

- part des ventes de marchandises en France : 40% avec le client1, 15% avec le client 2, 15% avec le client3, 25% avec le client4, et 5% avec le client5
- part des ventes de marchandises à l'export : 20% avec la Belgique, 30% avec l'Allemagne, 10% avec le Luxembourg, et 40% avec la Suisse.

¹ Les produits pouvant être rangés en deux grandes catégories : rayonnages et transpalettes.

Le directeur commercial estime, quant à lui, que le coût de l'activité imputable à son service doit être affecté directement aux clients/marchés, et ce, au prorata du temps passé. La synthèse des fiches de déclaration de temps passé indique les pourcentages suivants : 20% pour le client1, 12% pour le client2, 8% pour le client3, 5% pour le client4, 3% pour le client5, 15% pour la Belgique, 12% pour l'Allemagne, 10% pour le Luxembourg, 15% pour la Suisse.

S'agissant du coût des produits, celui-ci peut être affecté aux clients/marchés en fonction des quantités vendues.

M. Dupuis souhaiterait finalement disposer de vos commentaires et de vos premiers résultats au sujet de la grille de classement analytique des ressources (voir annexe 2), du coût des différentes activités, du coût unitaire moyen des rayonnages et des transpalettes, du coût global des prestations de services, ainsi que du résultat analytique obtenu pour chaque client ou marché. Afin de contrôler la validité des résultats obtenus, il souhaiterait également disposer d'une réconciliation sommaire entre le résultat global analytique et le résultat net comptable d'EUROTOP.

Annexe 1

COMPTE DE RESULTAT - SOCIETE EUROTOP

CHARGES (hors taxes)	2001		2000
		Totaux partiels	Totaux partiels
Charges d'exploitation :			
Coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice.....		81 020	64 800
• Achats de marchandises (a).....	84 320		
• Variation des stocks de marchandises (b)	- 3 300		
Consommations de l'exercice en provenance de tiers		9 314	8289
• Achats stockés d'approvisionnements (a) :			
- matières premières.....	2630		
- autres approvisionnements			
• Variation des stocks d'approvisionnements (b)			
• Achats de sous-traitances			
• Achats non stockés de matières et fournitures.....			
• Services extérieurs :			
- personnel extérieur			
- loyers en crédit bail (c).....	350		
- autres	6334		
Impôts, taxes et versements assimilés		1 169	1 113
Sur rémunérations	1 169		
Autres			
Charges de personnel		8 708	8 215
Salaires et traitements.....	5 000		
Charges sociales.....	3 708		
Dotations aux amortissements et aux provisions.....		8 417	3 340
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (d)	7 320		
Sur immobilisations : dotations aux provisions.....			
Sur actif circulant : dotations aux provisions	745		
Pour risques et charges : dotations aux provisions	352		
Autres charges.....		425	390
TOTAL		109 053	86 147

(a) Y compris frais accessoires.

(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-).

(c) A ventiler en "mobilier" et "immobilier".

(d) Y compris éventuellement dotations aux amortissements des charges à répartir.

COMPTE DE RESULTAT - SOCIETE EUROTOP

CHARGES (hors taxes)	2001		2000
		Totaux partiels	Totaux partiels
<i>Report</i>		109 053	86 147
Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun			
Charges financières		6 022	3 638
Dotations aux amortissements et aux provisions.....			
Intérêts et charges assimilées (2).....	6 022		
Différences négatives de change.....			
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement.....			
Charges exceptionnelles		16 000	1 345
Sur opérations de gestion.....			
Sur opérations en capital :			
- valeurs comptables des éléments immobilisés et financiers cédés (e).....	16 000		
- autres.....			
Dotations aux amortissements et aux provisions :		2 400	
- dotations aux provisions réglementées.....	2 400		
- dotations aux amortissements et aux autres provisions.....			
Participation des salariés aux résultats			
Impôts sur les bénéfices		7 795	9 471
Solde créditeur = bénéfice.....		21 842	19 507
TOTAL GENERAL		163 112	120 108
(2) Dont intérêts concernant les entités liées.....			

(e) A l'exception des valeurs mobilières de placement.

COMPTE DE RESULTAT - SOCIETE EUROTOP

	2001		2000
PRODUITS (hors taxes)		Totaux partiels	Totaux partiels
Produits d'exploitation (1) :			
Ventes de marchandises.....		112 740	104 500
Production vendue		7 260	6 600
Ventes.....			
Travaux			
Prestations de services	7 260		
Montant net du chiffre d'affaires		120 000	111 100
<i>dont à l'exportation :</i>			
Production stockée (a)		400	250
En-cours de production de biens (a)			
En-cours de production de services (a).....	400		
Produits (a).....			
Production immobilisée		2 000	2000
Produits nets partiels sur opérations à long terme (b).			
Subventions d'exploitation.....			
Reprises sur provisions (et amortissements).....		300	200
Transferts de charges		2 000	
Autres produits.....		700	720
TOTAL		125 400	114 270
(1) Dont produits afférents à des exercices antérieurs. Les conséquences des corrections d'erreurs significatives, calculées après impôt, sont présentées sur une ligne séparée sauf s'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.....			

(a) Stock final moins stock initial : montant de la variation en moins entre parenthèses ou précédé du signe (-) dans le cas de déstockage de production.

(b) Poste à ne présenter qu'en cas de besoin. Le montant qui est inscrit à ce poste peut être positif ou négatif. Le montant négatif est entre parenthèses ou précédé du signe (-).

COMPTE DE RESULTAT - SOCIETE EUROTOP

PRODUITS (hors taxes)	2001		2000
		Totaux partiels	Totaux partiels
<i>Report</i>		125 400	114 270
Quote-parts de résultat sur opérations faites en commun			
Produits financiers		6 606	5 323
De participation (2).....			
D'autres valeurs mobilières de créances de l'actif immobilisé (2)....			
Autres intérêts et produits assimilés (2).....	6 606		
Reprises sur provisions et transfert de charges financières.....			
Différences positives de change.....			
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement.....			
Produits exceptionnels		31 106	515
Sur opérations de gestion.....	1 200		
Sur opérations en capital :			
- produits des cessions d'éléments d'actif (c).....	27 900		
- subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice.....	900		
- autres.....			
Reprises sur provisions et transferts de charges exceptionnelles.....	1 106		
Solde débiteur = perte.....			
TOTAL GENERAL		163 112	120 108
(2) Dont produits concernant les entités liées.....			

(c) A l'exception des valeurs mobilières de placement.

Annexe 2
Calcul des ressources

DOCUMENT A COMPLETER

		Montant total des ressources (en milliers d'euros)
100 – Achats		
	110 – Rayonnages	
	120 - Transpalettes	
200 - Matériel		
	230-Chariots élévateurs	
	231-Palettes	
	250-Outillage divers	
300 – Personnel		
	311-Management	
	312-Maîtrise	
	313-Employés	
	314-Ouvriers	
400 – Surfaces et bâtiments		
	410-Immobilier	
500-Frais annexes		
	510-Frais de communication	
	520-Frais financiers	
	530-Frais commerciaux	
	540-Frais d'assurance	
700-Produits		
	7011 Ventes March. France	
	7012 Ventes March.Export	
	720 Prestations de services	
Eléments non-incorporés		
Eléments supplétifs		