

DIPLÔME DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

RévisCompta

UE 11 – CONTRÔLE DE GESTION

SUJET TYPE N° 1 – CORRIGÉ

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

Nature du document :

Proposition de corrigé du sujet type n° 1, établie par RévisCompta. Document non officiel, sans valeur réglementaire.

Ce corrigé se lit avec le sujet sous les yeux : chaque réponse renvoie au numéro de la question et à la base documentaire mobilisée.

**Le corrigé couvre les 4 dossiers du sujet, soit 13 questions.
Barème indicatif sur 20 points, rappelé question par question.**

UE 11 – CONTRÔLE DE GESTION – CORRIGÉ

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

Le corrigé suit l'ordre des 4 dossiers du sujet.

DOSSIER 1 – ANALYSE DES COÛTS (6 points)

DOSSIER 2 – GESTION DE PRODUCTION (5 points)

DOSSIER 3 – GESTION DE LA QUALITÉ ET DE LA DURABILITÉ (5 points)

DOSSIER 4 – PROJET DE DIVERSIFICATION (4 points)

AVERTISSEMENT

Ce corrigé est une proposition. D'autres solutions sont recevables dès lors qu'elles sont justifiées et cohérentes avec les hypothèses formulées. La répartition des points entre les questions d'un dossier est indicative : seul le total par dossier est donné par le sujet.

Chaque réponse expose d'abord la règle appliquée, puis le calcul détaillé, puis l'écriture. Une part des points porte sur le détail du calcul : un montant juste sans justification ne vaut pas le même montant accompagné de son obtention.

DOSSIER 1 – ANALYSE DES COÛTS (6 points)

1.1 Coûts et résultat par marché (3 points)

Coût des unités d'œuvre

Centre	Total	Nombre d'unités d'œuvre	Coût de l'unité d'œuvre
Approvisionnement	110 960 €	152 000 kg	0,73 €
Filature	578 400 €	24 000 h	24,10 €
Finition	341 000 €	27 500 h	12,40 €
Distribution	192 360 €	27 480 × 100 €	7,00 €

Coût d'achat de la laine

Coût d'achat unitaire = prix d'achat + coût de l'unité d'œuvre du centre Approvisionnement = 4,10 + 0,73 = 4,83 € le kilogramme.

Coûts et résultats par marché

Éléments	Fil grand public	Fil technique
Coût d'achat de la laine consommée	299 460,00	425 040,00
Main-d'œuvre directe	396 000,00	228 000,00
Centre Filature	231 360,00	347 040,00
Centre Finition et conditionnement	223 200,00	117 800,00
Coût de production	1 150 020,00	1 117 880,00
Centre Distribution	107 100,00	85 260,00
Coût de revient	1 257 120,00	1 203 140,00
Chiffre d'affaires	1 530 000,00	1 218 000,00
Résultat analytique	272 880,00	14 860,00

Résultat analytique global : 287 740,00 €.

1.2 Tableau de bord (1 point)

Indicateur	Fil grand public	Fil technique
Chiffre d'affaires	1 530 000,00 €	1 218 000,00 €
Coût de revient	1 257 120,00 €	1 203 140,00 €
Résultat analytique	272 880,00 €	14 860,00 €
Coût de revient unitaire	6,98 €	28,65 €
Résultat unitaire	1,52 €	0,35 €
Taux de marge	17,84 %	1,22 %

1.3 Compte rendu et conseil (2 points)

La rentabilité des deux marchés n'a rien de comparable. Le fil grand public dégage 272 880,00 € de résultat pour 1 530 000,00 € de chiffre d'affaires, soit un taux de marge de 17,84 %. Le fil technique, pour un chiffre d'affaires de 1 218 000,00 €, n'en dégage que 14 860,00 €, soit 1,22 %. Autrement dit, le fil technique représente 44 % du chiffre d'affaires pour 5 % du résultat.

L'explication tient à la consommation de ressources. Le fil technique mobilise 14 400 heures machine sur 24 000, soit 60 % du temps de filature, alors qu'il ne représente qu'une part plus faible du chiffre d'affaires. Sa matière première pèse également plus lourd. Le prix de vente, contractuellement gelé, ne compense pas cette consommation.

Les projections de l'exercice à venir aggravent le constat. Une progression de 6 % en volume du fil grand public à prix constant, une stabilité du fil technique et une hausse de 3 % des charges indirectes conduisent mécaniquement à un écart accru : le marché qui progresse est aussi le plus rentable, celui qui stagne voit ses coûts augmenter sans contrepartie. Le fil technique deviendrait déficitaire dès que les charges indirectes qu'il absorbe augmentent de plus de 2,7 %.

Deux mises en garde s'imposent avant toute décision. D'abord, un coût complet dépend des clés de répartition retenues : imputer la filature à l'heure machine pénalise mécaniquement le produit qui en consomme le plus. Ensuite, et surtout, l'abandon du fil technique ne ferait pas disparaître les charges indirectes qu'il absorbe : elles se reporteraient sur le fil grand public. La décision doit s'appuyer sur la marge sur coût variable, non sur le résultat analytique.

Évolution du tableau de bord. Trois compléments sont à recommander : un suivi de la marge sur coût variable par marché, seul pertinent pour arbitrer ; des indicateurs physiques — heures machine, taux de rebut, rendement matière — qui expliquent les écarts avant qu'ils n'apparaissent en euros ; enfin une périodicité mensuelle, un tableau de bord annuel ne permettant aucune correction en cours d'exercice.

DOSSIER 2 – GESTION DE PRODUCTION (5 points)

2.1 Programme de production optimal (2 points)

Le facteur rare est le temps de teinture : 4 200 heures pour une demande qui les excède. Le critère de choix n'est donc pas la marge unitaire, mais la marge sur coût variable par heure de teinture.

Conditionnement	Marge sur coût variable	Temps unitaire	Marge par heure	Rang	Quantité retenue
Pelote 100 g	3,00 €	0,032 h	93,75 €	1	48 000
Pelote 200 g	5,05 €	0,055 h	91,82 €	2	30 000
Pelote 50 g	1,65 €	0,020 h	82,50 €	3	50 700
Écheveau 500 g	10,60 €	0,140 h	75,71 €	4	0

Saturation de la capacité

L'engagement contractuel impose d'abord 12 000 pelotes de 100 grammes. Les conditionnements sont ensuite servis dans l'ordre du classement, jusqu'à épuisement des heures disponibles.

Le programme retenu consomme 4 200,00 heures sur 4 200 : la capacité est saturée.

Marge sur coût variable totale : 379 155,00 € Charges fixes spécifiques : 186 000 € Résultat maximal de l'atelier : 193 155,00 €

L'écheveau de 500 grammes est exclu du programme : sa marge unitaire est pourtant la plus élevée, mais il consomme tant de temps de teinture que sa marge horaire est la plus faible. C'est le piège classique du raisonnement à la marge unitaire.

2.2 Centre de responsabilités et indicateurs (1 point)

L'atelier de teinture est un centre de coûts, ou plus précisément un centre de production dont le responsable maîtrise les moyens engagés et les quantités produites, mais ni les prix de vente ni le volume des commandes. Sa performance ne peut donc pas s'apprécier par un résultat.

Trois indicateurs pertinents :

- le taux d'utilisation de la capacité (heures utilisées / heures disponibles), qui mesure la saturation du facteur rare ;
- le coût de teinture par unité produite, comparé à un coût préétabli, qui isole la performance propre de l'atelier ;
- le taux de reteinture ou de rebut, indicateur de qualité qui conditionne le précédent : une pelote reteinte consomme deux fois le facteur rare.

2.3 Conseil à la dirigeante (2 points)

Sur le programme de production. La capacité étant saturée, tout arbitrage se paie. Le programme optimal privilégie les petits conditionnements, dont la marge horaire est la plus forte, et écarte l'écheveau de 500 grammes. Deux réserves doivent être formulées : l'abandon d'une référence entière peut fragiliser la relation avec les enseignes, qui attendent une gamme complète ; et la demande non servie sur la pelote de 50 grammes (11 300 pelotes) représente un manque à gagner qui justifierait d'étudier un investissement de capacité.

Sur le prix de cession interne. Trois références sont mobilisables. Le coût réel est simple mais déresponsabilise l'atelier amont, qui répercute ses inefficacités. Le coût standard corrige ce défaut et isole la performance de chaque centre : c'est la solution la plus adaptée ici. Le prix de marché responsabilise le plus fortement, mais suppose un marché de référence pour un fil intermédiaire qui n'en a pas vraiment, la filature travaillant une laine tracée aux caractéristiques propres. Le choix n'est pas neutre : il déplace le résultat d'un centre à l'autre sans rien changer au résultat de l'entreprise, et c'est précisément pourquoi il doit être arrêté avant d'évaluer les responsables sur leurs chiffres.

DOSSIER 3 – GESTION DE LA QUALITÉ ET DE LA DURABILITÉ (5 points)

3.1 Économie de masse salariale (1 point)

Économie brute = 3 postes × 2 180,00 € × 12 mois × (1 + 42 %) = 111 441,60 €

Économie nette = 111 441,60 – 9 600 (maintenance du détecteur) = 101 841,60 €

L'objectif de 100 000 € est donc atteint, mais de peu : la marge n'est que de 1 841,60 €. Deux réserves méritent d'être signalées. Les postes ne sont pas supprimés mais redéployés : l'économie n'est réelle que si les postes de finition ainsi pourvus n'auraient pas dû être créés par ailleurs. Et le gain de qualité attendu du détecteur — moins de rebuts — n'est pas chiffré ici, alors qu'il constitue sans doute le premier apport de l'investissement.

3.2 Interprétation des indicateurs de durabilité (1 point)

Trois trajectoires favorables. La part de laine collectée à moins de 150 kilomètres progresse régulièrement, la consommation d'eau par kilogramme de fil recule nettement, et la consommation d'énergie suit la même pente. Ces trois indicateurs se rapprochent de leur cible sans l'atteindre, ce qui rend le dossier de subvention crédible : une trajectoire vaut mieux qu'un niveau.

Un point de vigilance. Le taux de rebut en filature s'est dégradé sur le dernier exercice, après deux exercices de baisse, et il reste très éloigné de sa cible. C'est précisément ce que l'investissement dans le détecteur optique vise à corriger : l'indicateur justifie le projet autant qu'il l'accompagne, et il serait maladroît de le passer sous silence dans le dossier.

Un indicateur atteint. La part de la valeur ajoutée redistribuée aux salariés dépasse sa cible, ce qui documente le volet social de la démarche — utile dans un dossier où la durabilité ne se réduit pas à l'environnement.

3.3 Date de début du projet (1,5 point)

Dates au plus tôt, au plus tard et marges (en jours ouvrés, l'origine étant le premier jour du projet)

Tâche	Durée	Début au plus tôt	Fin au plus tôt	Début au plus tard	Fin au plus tard	Marge totale	Marge libre
A	10	0	10	0	10	0	0
B	15	10	25	42	57	32	32
C	34	10	44	10	44	0	0
D	12	10	22	32	44	22	22
E	8	44	52	44	52	0	0
F	5	52	57	52	57	0	0
G	6	57	63	57	63	0	0
H	7	63	70	63	70	0	0

La durée totale du projet est de 70 jours ouvrés, et le chemin critique est A-C-E-F-G-H.

Les travaux devant être achevés le vendredi 1 septembre 2028 — ce jour étant lui-même travaillé, la saison ouvrant le lundi suivant — il faut reculer de 70 jours ouvrés en partant de cette date incluse, samedis et dimanches non travaillés. Soit 14 semaines pleines : le projet doit débiter le lundi 29 mai 2028.

Attention au décompte : le dernier jour de travaux compte parmi les 70 jours. Le confondre avec la date d'ouverture décale le résultat d'un jour ouvré.

3.4 Les marges disponibles (1,5 point)

Aucune marge sur le chemin critique. Les tâches A-C-E-F-G-H ont une marge totale nulle : tout retard sur l'une d'elles décale d'autant l'ouverture de la saison, et fait perdre le bénéfice de la subvention.

Des marges sur les autres tâches. la tâche B dispose de 32 jours de marge totale; la tâche D dispose de 22 jours de marge totale.

Il faut distinguer les deux marges. La marge totale est le retard admissible sans décaler la fin du projet, mais l'utiliser consomme la marge des tâches suivantes. La marge libre est le retard admissible sans décaler la moindre tâche suivante : c'est elle qui peut être consommée en toute sécurité. La dirigeante dispose donc d'une souplesse réelle sur la préparation du génie civil et sur le dossier de subvention, mais d'aucune sur le délai de fabrication de la machine — qui est précisément la tâche qu'elle ne maîtrise pas.

DOSSIER 4 – PROJET DE DIVERSIFICATION (4 points)

4.1 Coût cible et démarche par composant (2 points)

Coût cible du panneau

Prix de vente cible imposé par le marché : 24,00 € Marge cible exigée : 18 % × 24,00 = 4,32 €

Coût cible = 24,00 – 4,32 = 19,68 €

Décomposition par composant

Le coût cible est réparti entre les composants au prorata de leur contribution aux attentes des clients, puis comparé au coût estimé par le bureau d'études.

Composant	Part des attentes	Coût cible	Coût estimé	Écart
Fibre de laine préparée	34 %	6,69 €	7,90 €	+1,21 €
Traitement anti-mites et ignifuge	26 %	5,12 €	4,85 €	-0,27 €
Nappage et thermoliage	22 %	4,33 €	4,60 €	+0,27 €
Conditionnement et marquage	18 %	3,54 €	3,15 €	-0,39 €
Total	100 %	19,68 €	20,50 €	+0,82 €

Conclusion sur la faisabilité

Le coût estimé dépasse le coût cible de 0,82 € par panneau, soit 4,17 % de dépassement — et 36 900 € sur le volume annuel envisagé. Le projet n'est donc pas réalisable en l'état, mais l'écart est modéré et se concentre sur un seul composant.

4.2 Actions pour atteindre le coût cible (1 point)

L'effort doit porter sur un composant, pas sur tous. Le poste « Fibre de laine préparée » dépasse sa cible de 1,21 €, alors qu'il ne pèse que 34 % des attentes des clients : l'entreprise dépense davantage que ce que le client valorise. C'est là que se joue la totalité de l'écart, et au-delà.

À l'inverse, deux composants coûtent moins que leur part d'attentes. La tentation serait d'y réduire encore les coûts ; ce serait une erreur. Le coût cible ne consiste pas à réduire partout, mais à aligner la dépense sur la valeur perçue. Sur ces composants, la marge de manœuvre est même de dépenser un peu plus si cela renforce ce que le client attend.

Trois leviers concrets. Le premier est interne : la fibre provient des déchets de filature, dont le coût de préparation dépend du tri en amont — un tri à la source réduirait le coût sans toucher au produit. Le deuxième est la conception : l'épaisseur et la densité du nappage peuvent être ajustées tant que la performance thermique annoncée est tenue. Le troisième est le volume : 45 000 panneaux par an constituent une hypothèse, et les coûts fixes unitaires en dépendent directement.

Une condition de méthode. La démarche n'a de sens qu'engagée avant la conception définitive. Une fois le procédé figé, l'essentiel du coût est déterminé et le coût cible ne sert plus qu'à constater l'échec.

4.3 Deux limites de la méthode (1 point)

La fiabilité du prix de vente cible. Toute la démarche repose sur un prix issu d'une étude de marché. Sur un marché de l'isolation biosourcée encore jeune et concurrentiel, ce prix est une

estimation, non une donnée : une erreur de 5 % sur le prix se répercute intégralement sur le coût cible et rendrait caduque toute la décomposition.

La pondération des attentes des clients. Répartir le coût cible au prorata de la valeur perçue suppose que cette perception soit mesurable et stable. Or elle est déclarative, elle varie selon la formulation des questions, et elle traduit mal les fonctions que le client ne sait pas juger — la tenue au feu, la durabilité dans le temps — mais dont dépend la conformité du produit. Appliquée mécaniquement, la méthode conduirait à sous-doter ces fonctions précisément parce que le client ne les cite pas.