

Corrigé des applications

Comprendre tout le contrôle de gestion

Chapitre 6 : La structure de gestion et les prix de cession interne

Application 1 : E-Card

En préambule, il n'y a pas lieu de tenir compte des pièces CE8 qui sont sans incidence sur la décision de commercialiser ou non le produit CB1.

Question 1 : La division CP a-t-elle intérêt à fabriquer le produit CB1 ? La division CE a-t-elle intérêt à fabriquer le produit CB1 ? Est-il dans l'intérêt de l'entreprise dans son ensemble de commercialiser le produit CB1 ? Qu'en concluez-vous quant au prix de cession proposé par le responsable de la division CP ?

| Entité CP | Sans CB1 | | | Avec CB1 | | |
|---------------------------|----------|---------------|---------|-----------|---------------|---------|
| | Quantité | Prix unitaire | Total | Quantité | Prix unitaire | Total |
| CA interne | | | | 100 000 | 1,00 | 100 000 |
| CA externe | 900 000 | 1,00 | 900 000 | 900 000 | 1,00 | 900 000 |
| Coûts variables | 900 000 | 0,20 | 180 000 | 1 000 000 | 0,20 | 200 000 |
| Marge sur coûts variables | 900 000 | 0,80 | 720 000 | 1 000 000 | 0,80 | 800 000 |
| Coûts fixes | | | 500 000 | | | 500 000 |
| Résultat | | | 220 000 | | | 300 000 |

Le fait que la division CE s'approvisionne auprès de la division CP génère une augmentation de résultat de 80 000 euros pour la division CP.

| Entité CE | Sans CB1 | | | Avec CB1 | | |
|---------------------------|---|---------------|-------|----------|---------------|----------|
| | Quantité | Prix unitaire | Total | Quantité | Prix unitaire | Total |
| CA | | | | 100 000 | 4,00 | 400 000 |
| Achats internes | | | | 100 000 | 1,00 | 100 000 |
| Coûts variables | L'entité CE ne réalise aucun bénéfice supplémentaire puisque le produit CB1 n'est pas commercialisé | | | 100 000 | 2,50 | 250 000 |
| Marge sur coûts variables | | | | 100 000 | 0,50 | 50 000 |
| Coûts fixes | | | | | | 70 000 |
| Résultat | | | | | | (20 000) |

Commercialiser le produit CB1 génère une perte de 20 000 euros pour l'entité CE à l'origine du projet.

En consolidant les résultats des deux entités, on obtient :

- sans CB1 : 220 000 euros ;
- avec CB1 : 280 000 euros (300 000 – 20 000).

Il est dans l'intérêt du groupe de lancer les produits CB1 ; l'opération génère un résultat supérieur de 60 000 euros (280 000 – 220 000) par rapport à la situation initiale.

Retenir le prix de marché comme prix de cession interne conduit à fixer un prix trop élevé pour l'entité CE. Toute la marge dégagée par la vente des CB1 est captée par la division CP dont le résultat passe de 220 000 à 300 000 euros. Ce prix de cession interne échoue ainsi à faire converger les intérêts des entités vers l'intérêt du groupe.

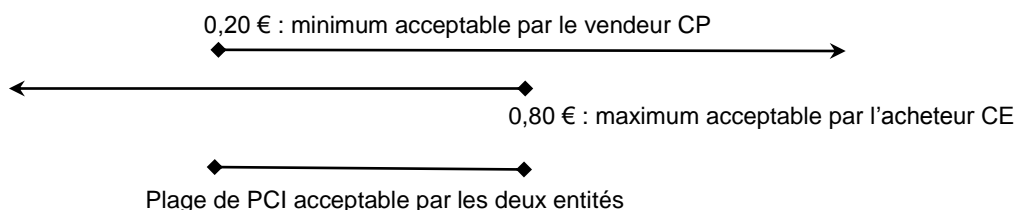
Question 2 : Déterminez les bornes du prix de cession interne, qui feront qu'il sera acceptable par CP et par CE. Discutez de ces limites en termes d'évaluation de la performance.

Pour CP, les ventes externes des 900 000 produits CP5 couvrent tous les frais fixes et dégagent un résultat de 220 000 euros. Dès lors, CP acceptera de vendre des produits CP5 à CE si le prix de cession couvre ses coûts marginaux qui sont, en l'occurrence, uniquement constitués de ses coûts variables, soit 0,20 euro.

Pour la division CE, le prix auquel elle achète les CP5 à CP doit lui permettre de couvrir en plus ses propres coûts (fixes et variables), sachant que le prix de vente sur le marché du produit CB1 est de 4 euros. Ce prix d'achat interne maximum doit donc être de :

$$\begin{aligned} & \text{Prix de vente} - \text{Coût variable unitaire} - \text{Coût fixe unitaire} \\ & = 4 - 2,50 - (70\,000 / 100\,000) = 0,80 \text{ euro} \end{aligned}$$

On peut résumer la situation par ce schéma :



Question 3 : Une étude de marché sur les cartes à puces CP5 montre que si le prix de vente passait à 0,98 euro, la division CP pourrait en vendre 990 000 sur le marché externe. Cette recommandation doit-elle être suivie ?

| Entité CP | Quantité | Prix unitaire | Total |
|---------------------------|----------|---------------|---------|
| CA externe | 990 000 | 0,98 | 970 200 |
| Coûts variables | 990 000 | 0,20 | 198 000 |
| Marge sur coûts variables | 990 000 | 0,78 | 772 200 |
| Coûts fixes | | | 500 000 |
| Résultat | | | 272 200 |

Si CP réduit son prix de vente, l'augmentation des volumes permet à l'entité CP de dégager un résultat supérieur à son résultat initial (272 000 contre 220 000). Toutefois, si la division CP vend 990 000 CP5 sur le marché externe, elle n'est plus en mesure de vendre ces produits à CE pour qu'elle puisse fabriquer le produit CB1. Sachant que le produit CB1 permet de dégager 60 000 euros de résultat pour le groupe, cette décision serait pénalisante.

L'étude a probablement été commandée et payée par CP. Le seul objectif pour CP est de fournir des arguments afin de négocier le PCI le plus élevé possible.

Question 4 : À quel niveau minimum faudrait-il alors fixer le prix de cession, pour que la division CP ait tout de même intérêt à réaliser des ventes internes (ses ventes externes retombant alors à 900 000 unités à 1 euro) ?

Le PCI doit permettre à CP de dégager au moins 272 200 euros de résultat, sachant que CE ne peut pas payer CP plus de 0,80 euro l'unité (question 3).

La cession interne doit permettre à CP de dégager 52 000 euros de résultat (272 000 – 220 000).

Sachant que 100 000 CP5 sont vendus à CE, cela représente une marge unitaire de :
 $52\,000 / 100\,000 = 0,52$ euro

Le coût variable unitaire étant de 0,20 euro, le PCI doit être au moins égal à 0,72 euro (0,20 + 0,52).

La négociation devrait converger assez rapidement vers un montant un peu plus faible ; il suffit au responsable de CE d'exprimer ses doutes quant à l'objectivité de l'étude de marché pour demander une baisse par rapport à ce montant de 0,72 euro. Le dirigeant de CP aura atteint son objectif en finançant l'étude de marché : obtenir un PCI plus élevé.

Application 2 : Soify

Question 1 : Quel résultat chaque division dégage-t-elle ? Quel est le résultat global de l'entreprise ?

| Division | Fruit | | Soda | | Packaging | | Commercialisation et distribution | | Total |
|------------------------------------|----------|--------|----------|--------|-----------|--------|-----------------------------------|---------|--------|
| | Unitaire | Total | Unitaire | Total | Unitaire | Total | Unitaire | Total | |
| Chiffre d'affaires | 0,30 | 30 000 | 0,50 | 50 000 | 0,80 | 80 000 | 0,92 | 92 000 | 92 000 |
| Achat produit intermédiaire | | | 0,30 | 30 000 | 0,50 | 50 000 | 0,80 | 80 000 | |
| Coûts variables | 0,15 | 15 000 | 0,05 | 5 000 | 0,13 | 13 000 | 0,08 | 8 000 | 41 000 |
| Coûts fixes | 0,10 | 10 000 | 0,08 | 8 000 | 0,05 | 5 000 | 0,05 | 5 000 | 28 000 |
| Résultat | 0,05 | 5 000 | 0,07 | 7 000 | 0,12 | 12 000 | (0,01) | (1 000) | 23 000 |
| Profitabilité | 16,7 % | | 14,0 % | | 15,0 % | | (1,1) % | | 27,2 % |

Question 2 : Que pensez-vous des arguments développés par le responsable de la division « Commercialisation et distribution » ?

Les résultats montrent que la division « Commercialisation et distribution » est effectivement déficitaire. Pourtant, Soify dégage un résultat positif. La division « Packaging » perçoit 52,2 % du résultat global (12 000 / 23 000). La division « Commercialisation et distribution » supporte des coûts relativement faibles et doit son résultat négatif au prix élevé auquel elle achète les canettes en interne.

Question 3 : Les PCI, tels qu'ils sont fixés, permettent-ils d'appréhender la performance des différentes divisions ? Vous semblent-ils cohérents avec la structure en centre de profit ?

Chaque division est un centre de profit et applique donc un taux de marge au coût complet dans une logique cost plus. Les prix actuels sont issus des négociations des taux de marge entre divisions, sans mise en concurrence avec le marché. La conséquence est l'impossibilité d'appréhender le niveau de performance de la division « Commercialisation et distribution » qui subit les coûts et les marges accumulés tout au long de la chaîne de valeur.

Question 4 : Quel aménagement de la structure en centres de responsabilité induirait plus de cohérence avec la logique d'intégration ?

Dans la mesure où l'entreprise adopte une stratégie d'intégration, il serait plus adapté de considérer les divisions « Fruits », « Sodas » et « Packaging » comme des centres de coûts, c'est-à-dire ne plus mesurer leur performance au travers de leurs résultats mais sur leur capacité à respecter leurs engagements budgétaires (par exemple, niveau des coûts, normes de qualité, respect des délais). La seule division à demeurer un centre de profit serait la division « Commercialisation et distribution ». Les échanges internes pourraient alors se faire sur la base d'un coût.