

**CONTRÔLE DE GESTION**

Durée : 4 heures – Coefficient : 1

**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 (circulaire n° 99-186 du 16 novembre 1999, BOEN n° 42)

**DOCUMENT REMIS AU CANDIDAT**

Le sujet comporte 9 pages numérotées de 1 à 9.

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 trois dossiers indépendants :*

Page de garde :	.....	page 1
Présentation du sujet :	.....	page 2
<b>DOSSIER 1 :</b>	Diagnostic d'une comptabilité analytique.....(10 points).....	pages 2 et 3
<b>DOSSIER 2 :</b>	Étude de coûts cibles .....	(5 points)..... page 3
<b>DOSSIER 3 :</b>	Gestion d'une masse salariale .....	(5 points)..... page 4

*Le sujet comporte les annexes suivantes*

<b>DOSSIER 1 :</b>	Annexe 1 : Informations extraites de la comptabilité analytique et complétées par le responsable de la Division GOLFY.....	page 5
	Annexe 2 : Charges indirectes de la Division GOLFY – méthode des centres d'analyse .....	page 5
	Annexe 3 : Analyse des charges indirectes de la division GOLFY - méthode ABC.....	page 6
<b>DOSSIER 2 :</b>	Annexe 4 : Étude de la nomenclature du modèle « <i>Intense</i> ».....	page 7
	Annexe 5 : Étude mercatique (source : Golf magazine) .....	page 8
<b>DOSSIER 3 :</b>	Annexe 6 : Données relatives aux masses salariales de 2001 et 2002 chez LEOL.....	page 8
	Annexe 7 : Prévisions de masse salariale pour 2003 (données complémentaires) chez LEOL.....	page 9

**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.

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

### Société LEOL

La Société LEOL, Société languedocienne de loisirs est une PME implantée dans l'Hérault ; elle commercialise du matériel de golf : clubs, sacs, chaussures et accessoires. Elle exerce son activité de négoce sur tout le territoire français et exporte même en Espagne. Son Directeur général Monsieur CHARLES, a décidé, l'an dernier, de se lancer dans l'assemblage de chariots qu'il commercialise sous la marque « *Golfy* », créée pour l'occasion.

Ce type de produits offre, selon Monsieur CHARLES, des perspectives de développement et de rentabilité intéressantes.

Un chariot de golf sert à transporter le sac du golfeur lourd de 10 à 12 kg tout au long des 6 km d'un parcours de 18 trous.

## DOSSIER 1 : DIAGNOSTIC D'UNE COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

### PREMIÈRE PARTIE

La Société LEOL commercialise actuellement deux modèles de chariots, positionnés haut de gamme et proposés aux golfeurs, principalement par l'intermédiaire des magasins PRO-SHOP.

- Le modèle « *Golfy loisir* » est un modèle classique ; sa spécificité, au regard de la concurrence, est d'être en aluminium haute résistance, afin d'offrir un gain de poids appréciable. Il est pliant et dispose de roues anovibles pour un transport et un rangement plus faciles.

- Le modèle motorisé « *Golfy intense* » est un chariot doté d'un moteur électrique fonctionnant sur accus et comportant de nombreux aménagements pour plus d'agrément et aux caractéristiques et design exclusifs.

Monsieur CHARLES a fait appel au cabinet ACGM (Audit et conseil en gestion et management) qui vous a récemment embauché, en tant que contrôleur de gestion. Son directeur, Monsieur GÉLIN, vous confie cette mission.

Vous rencontrez donc Monsieur CHARLES qui vous demande de l'éclairer quant au coût et quant à la rentabilité des modèles « *Golfy* ».

Il vous fait part des résultats d'une étude de marché publiée dans Golf Magazine. Selon cette étude, il apparaît que le marché des chariots classiques, fortement concurrencé par la grande distribution spécialisée, est en stagnation. Le marché des chariots électriques semble, quant à lui, plus prometteur : l'étude avance une progression des ventes de plus de 20 % par an. Au regard de cette étude, Monsieur CHARLES envisage, dès 2002, de développer la production des chariots électriques, en s'appuyant sur des opérations de communication publicitaire sur le terrain et à travers la presse spécialisée. Disposant de ressources de production limitées, il envisage de redistribuer une part importante des moyens mobilisés pour l'assemblage des chariots classiques au bénéfice du modèle électrique. Il devrait s'ensuivre une forte baisse de la production du modèle « *Loisir* » et un fort développement de la production du modèle « *Intense* ».

### Travail à faire

En vous aidant des *annexes 1 et 2*

1. Calculer, selon la méthode des centres d'analyse, le coût de production, le coût de revient et le résultat unitaires de chacun des modèles de chariots « *Golfy* ». (On prendra soin de bien faire apparaître la structure des coûts unitaires).  
Calculer également le résultat total par produit et le résultat global de la division « *Golfy* ».
2. Commenter les résultats obtenus. Apprécier en particulier la stratégie commerciale envisagée par Monsieur CHARLES quant aux nouvelles orientations de production des deux modèles.

En tant que contrôleur de gestion, le système de comptabilité analytique mis en place par la Société LEOL, vous paraît assez sommaire, notamment en ce qui concerne le traitement des charges indirectes. Vous décidez, avec l'aval de Monsieur CHARLES, d'analyser les charges indirectes en vous inspirant de la méthode ABC (coûts basés sur les activités).

### Travail à faire

En vous aidant des *annexes 1, 2 et 3*

1. Calculer le coût des inducteurs sélectionnés (conserver 4 décimales).
2. Calculer, selon la méthode ABC, le coût de production, le coût de revient et le résultat unitaires de chacun des modèles de chariots « *Golfy* ». (On prendra soin de bien faire apparaître la structure des coûts unitaires). Calculer également le résultat total par produit et le résultat global de la division *GOLFY*.
3. Commenter les résultats obtenus.  
Apprécier en particulier la stratégie commerciale envisagée par Monsieur CHARLES quant aux nouvelles orientations de production des deux modèles.
4. Analyser l'origine des écarts constatés sur les coûts unitaires obtenus selon chacune des deux méthodes utilisées. Critiquer brièvement la méthode des centres d'analyse.
5. Monsieur CHARLES, très intéressé par les résultats de votre travail, vous demande de lui rédiger une note de synthèse d'une vingtaine de lignes sur la méthode ABC-ABM (Coûts basés sur les activités et Management basé sur les activités) en présentant l'essentiel de :

- ses spécificités ;
- son intérêt ;
- ses éventuelles limites.

### DOSSIER 2 : ÉTUDE DE COÛTS CIBLES

Disposant des résultats d'une étude mercatique concernant les chariots électriques publiée dans la revue Golf magazine (*annexe 5*) vous avez décidé de compléter votre étude du modèle « *Intense* », en développant la démarche des coûts cibles. Vous appuyez votre étude sur une analyse de la nomenclature du modèle « *Intense* » menée par Monsieur CHARLES à votre demande et figurant en *annexe 4*.

### Travail à faire

En vous aidant des *annexes 4 et 5*

1. Décomposer, dans un tableau à double entrée, le coût estimé (limité aux composants) du modèle « *Intense* » par type de composant et par fonction.  
Faire apparaître la part, en pourcentage, du coût estimé consacré à chaque fonction.
2. Calculer le coût cible (limité aux composants) du modèle « *Intense* ».  
Ventiler ce coût cible par fonction à partir des attentes des clients.
3. Comparer le coût cible au coût estimé (ventilé par fonctions).  
Commenter les écarts constatés et proposer quelques pistes envisageables de réduction des coûts.
4. Exposer, en une dizaine de lignes, les fondements de la démarche des coûts cibles.

## DOSSIER 3 : GESTION D'UNE MASSE SALARIALE

Préoccupé par l'importance des coûts salariaux dans la rentabilité de sa société, tout en étant soucieux de disposer d'un personnel efficace, Monsieur CHARLES serait particulièrement intéressé, d'une part par une analyse de l'évolution de la masse salariale de la société LEOL entre 2001 et 2002, et d'autre part par une prévision de cette masse salariale pour 2003.

### Travail à faire

En vous aidant des *annexes 6 et 7*

1. Calculer la variation totale de la masse salariale entre 2001 et 2002.
2. Calculer la masse salariale qu'on aurait obtenue en 2001 avec la structure professionnelle de 2002.
3. Utiliser la masse salariale calculée en 2 pour analyser la variation calculée en 1.  
Commenter.
4. Calculer la masse salariale prévisionnelle de 2003.  
Commenter.

## **ANNEXE 1 : Informations extraites de la comptabilité analytique et complétées par le responsable de la division GOLFY**

Au cours de l'année 2001, 1000 chariots ont été fabriqués et vendus dont 836 modèles « *Loisir* ». Les prix de vente unitaires hors taxes ont été de 122 € pour le modèle « *Loisir* » et de 311 € pour le modèle « *Intense* ». Il n'y a eu ni stock initial ni stock final de chariots.

Les chariots sont assemblés à partir de diverses fournitures (tubes d'aluminium, roues, visserie, moteur, batterie, etc) regroupées en six catégories (trois communes aux deux types de chariots et trois spécifiques au modèle électrique).

Ces fournitures sont achetées auprès de cinq fournisseurs (deux communs aux deux types de chariots et trois spécifiques au modèle électrique). Elles représentent un montant de 18,30 € pour un modèle « *Loisir* » et un montant de 49,60 € pour un modèle « *Intense* ».

L'entreprise travaille sans stocks de fournitures, s'approvisionnant au fur et à mesure de ses besoins.

Le montage des chariots nécessite 0,5 heure de main-d'œuvre directe pour un chariot classique et 1,5 heure pour un chariot électrique. Le coût d'une heure de main-d'œuvre directe est de 24,40 €, charges comprises.

## **ANNEXE 2 : Charges indirectes de la division GOLFY – méthode des centres d'analyse**

Elles s'élèvent à 89 764,20 € pour l'année 2001 et se répartissent comme suit :

- Approvisionnement : 11 716,60 €
- Assemblage : 62 748,00 €
- Distribution : 15 299,60 €

Le comptable en charge de la comptabilité analytique impute ces charges aux deux modèles de chariots selon la méthode des centres d'analyse.

Il a retenu comme unités d'œuvre ou assiette de frais :

- 1 € d'achat et 1 € de vente, respectivement pour les centres Approvisionnement et Distribution.
- 1 heure de main-d'œuvre directe pour l'atelier d'assemblage.

Ses choix sont essentiellement dictés par un souci de facilité et de rapidité de calculs.

### ANNEXE 3 : Analyse des charges indirectes de la division GOLFY – méthode ABC

- L'analyse approfondie que vous avez menée vous a permis de distinguer les **activités** réalisées dans chaque centre et d'en chiffrer le coût pour l'année 2001.

Pour le centre Approvisionnement

- Négociation commerciale :	5 850,00 €
- Gestion des commandes :	2 929,15 €
- Gestion des composants :	2 937,45 €

Pour le centre Assemblage

- Montage manuel :	12 549,60 €
- Montage automatisé :	31 374,00 €
- Contrôle qualité :	18 824,40 €

Pour le centre Distribution

- Administration :	9 179,30 €
- Expédition :	6 120,30 €

- Les **inducteurs de coûts** retenus sont les suivants :

- pour la *négociation commerciale* : le fournisseur ;
- pour la *gestion des commandes* : le montant des achats ;
- pour la *gestion des composants* : la catégorie de fournitures achetée ;
- pour le *montage manuel* : l'heure de main-d'œuvre directe ;
- pour le *montage automatisé* : l'heure machine ;
- pour le *contrôle de qualité* : le chariot contrôlé (avec prise en compte d'un coefficient d'équivalence pour les chariots électriques) ;
- pour l'*administration* : le coût de production des chariots vendus ;
- pour l'*expédition* : le poids des chariots livrés.

- **Informations complémentaires :**

L'*assemblage* automatisé a nécessité 1 328 heures machine, à raison de 0,75 heure par chariot « *Loisir* », le reste des heures ayant été consommé par les chariots « *Intense* ».

Le *contrôle de qualité* est exhaustif et un chariot électrique, compte tenu de sa sophistication et des normes de sécurité, nécessite un contrôle plus poussé qui requiert trois fois plus de temps qu'un chariot classique. Pour le contrôle, un chariot « *Intense* » est donc considéré comme équivalent à trois chariots « *Loisir* »

Un chariot « *Loisir* » pèse 5 kg, alors qu'un chariot « *Intense* » pèse 15 kg.

Il a été décidé :

- que les frais de *négociation commerciale* relatifs aux fournisseurs communs seraient répartis entre les deux modèles au prorata du nombre de chariots fabriqués ;
- que les frais de *gestion des composants* communs seraient également répartis entre les deux modèles au prorata du nombre de chariots fabriqués.

## ANNEXE 4 : Étude de la nomenclature du modèle « Intense »

7/9

Le coût estimé des cinq types de composants d'un chariot « *Intense* » (châssis, roues, motorisation, sangles et supports, accessoires) est de 90 €.

Le modèle « *Intense* » a été conçu sur la base d'un modèle simple, de référence, assurant seulement la fonction de portage et de transport ; la participation des éléments de ce modèle de référence aux autres fonctions attendues par les clients (voir l'annexe 5 : maniabilité et autonomie, confort d'utilisation, esthétique, encombrement et poids) est jugée négligeable.

L'amélioration du modèle de référence pour obtenir le modèle « *Intense* » entraîne des surcoûts imputables aux diverses fonctions attendues.

### • Châssis

Le châssis du modèle de référence ne coûte que 12 €.

Celui du modèle « *Intense* » coûte 32 €.

Il inclut :

- des tubes d'aluminium haute résistance permettant un gain de poids par rapport au modèle de référence (surcoût à calculer) ;

- un système de verrouillage automatique permettant un meilleur confort d'utilisation que le modèle de référence (équipé d'un système de fermeture manuel) mais entraînant un surcoût de 3 € ;

- une poignée escamotable pour faciliter le rangement dans le coffre des voitures (surcoût de 3 €) et réglable pour un meilleur confort d'utilisation (surcoût de 1 €), alors que le modèle de référence comporte une simple poignée fixe et soudée.

De plus, alors que le châssis du modèle de référence est en aluminium brut, celui du modèle « *Intense* » est décliné en trois couleurs pour en améliorer l'esthétique (surcoût de 3 €).

### • Roues

Les roues du modèle de référence, standards et fixes, ne coûtent que 6 €.

Celles du modèle « *Intense* » coûtent 12 €, du fait :

- d'un diamètre et d'une largeur supérieure ainsi que d'un double système de roulement à billes permettant une meilleure maniabilité pour un surcoût de 4 € ;

- de la possibilité de les démonter aisément pour faciliter le rangement (surcoût de 2 €).

### • Motorisation

Le coût du moteur électrique et de la batterie équipant le modèle « *Intense* » est de 30 €.

Par rapport au modèle de référence :

- il comporte une batterie lui conférant une plus grande autonomie tout en étant rechargeable plus rapidement, ce qui entraîne un surcoût de 6 € ;

- le moteur et sa batterie sont, dans un souci d'esthétique, enfermés dans un carénage (surcoût de 3 €).

### • Sangles et supports

Le jeu de sangles et de supports du modèle de référence ne coûte que 3 €.

Celui d'un modèle « *Intense* » coûte 8 € du fait :

- du caractère réglable de ses éléments, assurant un meilleur confort d'utilisation (surcoût de 3 €) ;

- de couleurs assorties au châssis par souci esthétique (surcoût de 2 €).

### • Accessoires

Le modèle de référence est équipé d'un élément plastique permettant de ranger la carte de score, 2 balles et 5 tees\*. Le coût de cet accessoire est de 3 €.

Le modèle « *Intense* » est équipé du même accessoire, mais il comporte, en plus, une housse de protection contre la pluie, un porte-serviette et un porte-bouteille. Ces accessoires supplémentaires, d'un coût de 5 € permettent un plus grand confort d'utilisation.

\*supports servant à surélever la balle.

### **ANNEXE 5 : Étude mercatique (source : Golf magazine)**

L'extrait de cette étude révèle les qualités attendues d'un chariot électrique par les golfeurs. Les réponses sont exprimées en pourcentages.

Fonctions attendues	Portage et transport	Maniabilité et autonomie	Confort d'utilisation	Esthétique	Encombrement et poids
% exprimés	60 %	12 %	10 %	4 %	14 %

Beaucoup de golfeurs utilisent un chariot non motorisé. Ils envisageraient de passer à l'utilisation d'un chariot électrique à condition que le prix de vente taxes comprises ne dépasse pas 358,80 €. Le taux de TVA est de 19,60 %.

Un grand nombre de magasins PRO SHOP se disent intéressés par la distribution de chariots motorisés au niveau de prix défini ci-dessus, à condition que cela leur assure une marge de 50 € par chariot.

D'après des études préliminaires menées par Monsieur CHARLES, le coût des fournitures, charges d'approvisionnement incluses, représente 30 % du coût de revient d'un chariot électrique. Sa marge sur ce type de produit est fixée à 10 % du prix de vente hors taxes.

### **ANNEXE 6 : Données relatives aux masses salariales de 2001 et 2002 chez LEOL**

Remarque : L'étude étant menée en septembre 2002, les données de 2002 peuvent alors être connues avec une précision jugée suffisante.

Catégories	Année 2001		Année 2002		
	Effectif	Salaire brut annuel moyen (en euros)	Effectif	Salaire brut annuel moyen (en euros)	Salaire brut moyen de décembre (en euros)
Cadres	7	42 124	8	43 384	3 650
Techniciens	14	25 558	16	26 197	2 205
Employés	29	17 375	26	17 723	1 498
	50		50		

Aucun mouvement externe n'a eu lieu en 2002, ni départ, ni embauche. En revanche un technicien a été promu cadre et trois employés ont été promus techniciens.

**ANNEXE 7 : Prévisions de masse salariale pour 2003**  
**(données complémentaires) chez LEOL**

Il a été prévu d'accorder en 2003 deux augmentations générales et uniformes des salaires, la première de 1 % le 1<sup>er</sup> avril et la seconde de 1,5 % le 1<sup>er</sup> octobre.

Aucune promotion n'est prévue. Les départs à la retraite seront partiellement compensés par des embauches conformément aux tableaux suivants :

*Départs à la retraite*

	Date de départ	Salaire brut de décembre 2002
Employé E1	28 février	2 250 €
Technicien T1	30 juin	3 310 €
Employé E2	30 août	2 170 €

*Embauches*

	Date d'embauche	Salaire mensuel d'embauche
Employé E'1	1 <sup>er</sup> mars	1 130 €
Employé E'2	1 <sup>er</sup> septembre	1 130 €