

# GESTION

*Programme, conseils, bibliographie*

## PUBLIC CONCERNÉ

Tout candidat ayant suivi un enseignement de gestion dans le cadre d'une formation en Licence 2, BTS ou Dut.

## NATURE DE L'ÉPREUVE

Tester la compréhension des principes de base de la comptabilité générale, analytique et du contrôle de gestion, la capacité de réflexion de l'étudiant et non sa connaissance de techniques très pointues.

## PROGRAMME

- Les documents du système comptable.
- Analyse des coûts :
  - utilisation des coûts de revient (coûts complets, variables, directs),
  - coûts marginaux,
  - coûts préétablis.
- Analyse de rentabilité :
  - exploitation du seuil de rentabilité,
  - marges et contributions.
- Notion de base d'organisation.
- Principes de conception d'un système d'information.

## CONSEILS DE PRÉPARATION

- Revoir ses cours de 1er cycle en comptabilité générale, comptabilité analytique et contrôle de gestion.
- Bien comprendre les principes de base de ces matières.
- Faire des exercices simples et les annales du concours en temps limité.
- Bien lire les énoncés.
- Réfléchir à l'intérêt des différentes techniques étudiées.

## BIBLIOGRAPHIE

- G. Enselme, *Comptabilité financière de l'entreprise*, éd. Litec.
- C. Raulet, *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, éd. Dunod.
- M. Lebas, *Comptabilité analytique de gestion*, éd. Nathan.
- T. Cuyaubere, J. Muller, *Contrôle de gestion : la comptabilité analytique*, t. 1 éd. La Villeguerin, 1997.

# GESTION

*Ce cas a été rédigé par l'ESC Dijon.*

**DURÉE : 2 HEURES**

## CONSIGNES

*Aucun document n'est autorisé.*

*Calculatrices autorisées.*

## S U J E T

### PROBLÈME

(17,75 points)

Monsieur Floral est un passionné de jardinage depuis son enfance. Après son baccalauréat il fit des études de paysagiste ainsi qu'une formation de gestion orientée vers la création d'entreprise. Après quelques années comme salarié il se lança il y dix ans dans la création d'une entreprise sous la dénomination « AVF Aménagements Verts Floral ». Cette société créée sous la forme d'une SARL a été transformée récemment en société par actions simplifiée. Elle est implantée en région Parisienne à Meaux dans le département de Seine et Marne. Très vite trois activités distinctes sont apparues :

- L'entretien d'espaces verts pour les entreprises ou les particuliers, taille des haies, tonte du gazon... Pour la suite de l'énoncé on appellera cette activité EEV (entretien d'espaces verts) ;
- L'élaboration de plans d'espaces verts et la réalisation des travaux correspondant, petits travaux de maçonnerie, réalisation de plans d'eau, installation d'arrosages automatiques... L'essentiel de la clientèle est composée de collectivités locales ou de quelques entreprises. Pour la suite de l'énoncé on appellera cette activité PRT (plan et réalisation de travaux) ;
- La vente de plantes et fleurs aux particuliers et aux professionnels. Pour la suite de l'énoncé on appellera cette activité VP (ventes de plantes).

Monsieur Floral gère son personnel de façon très paternaliste, il est très proche de ses salariés et est toujours à leur écoute. Cependant il en profite parfois pour exiger des travaux qui ne correspondent pas toujours à la qualification première des salariés. Ainsi les salariés peuvent passer de la vente de fleurs, aux travaux de maçonnerie puis à la taille des haies. C'est ce que reprochent certains salariés à leur patron, d'après eux cela nuit à la rentabilité de l'établissement.

Dès les premières années son entreprise fut rentable et elle dégagait des résultats très satisfaisants. L'autofinancement ainsi dégagé chaque année fut conservé en trésorerie. Peu d'investissements furent donc réalisés. Ainsi au 1<sup>er</sup> juillet 200N, le matériel est globalement usagé. L'autofinancement dégagé et économisé permit à Monsieur Floral de créer le 1<sup>er</sup> juillet 200N-1 un second établissement en

Champagne dans l'agglomération de Reims. Un petit emprunt bancaire compléte le financement.

Monsieur Floral confia alors la gestion de ce second établissement à Madame Truchy. Dès l'entretien d'embauche il fut décidé que Madame Truchy aurait une grande autonomie dans l'organisation et la gestion de l'établissement, notamment au niveau de la gestion de son personnel. La région champenoise n'est pas la région Parisienne, le tissu économique est différent, les clients potentiels ne sont pas les mêmes donc les activités à développer ne sont pas les mêmes également. Madame Truchy prit comme premières décisions :

- La spécialisation de son personnel.
- L'acquisition en crédit bail (location avec option d'achat) d'une partie du matériel pour l'entretien des espaces verts.

A l'entretien il fut également décidé que deux fois par an Madame Truchy devait rendre des comptes à Monsieur Floral. Début Janvier et début Juillet elle doit présenter ses résultats analytiques pour chaque type d'activité sous la forme d'un tableau de résultat en coûts spécifiques. Le 10 juillet 200N elle envoie donc son tableau de résultat du premier semestre qui est donné en annexe 1. Monsieur Floral le compare alors immédiatement à celui de la région Parisienne qu'il avait établi quelques jours auparavant (fourni également en annexe 1).

Après comparaison et étude des deux documents il se pose alors diverses questions et émet quelques suggestions sur l'avenir de son entreprise. Vous êtes chargé de répondre à ses questions et de le conseiller.

1. Quel que soit l'établissement, les taux de marge sur coûts variables de l'activité VP sont très inférieurs à ceux des deux autres activités. Comment cela peut-il s'expliquer ?
2. Avec un tableau de résultat en coûts spécifiques il est d'usage de calculer les taux de couverture des charges fixes indirectes dégagés par chaque activité. Calculez ces taux pour les deux établissements. Commenter les résultats obtenus.
3. Pourquoi trouve-t-on dans ces tableaux des amortissements en charges fixes directes et également en charges fixes indirectes. A quoi cela peut-il correspondre ?
4. Pour l'activité EEV, les montants des amortissements et des autres charges directes sont très différents entre les deux établissements. Comment peut-on expliquer ces différences ?
5. Monsieur Floral n'est globalement pas satisfait des résultats de l'établissement de Reims. Il s'étonne notamment des différences de marges sur coûts spécifiques entre les deux établissements, Pour chaque activité celle de Reims est inférieure à celle de son établissement. Madame Truchy en est selon lui responsable et cela pourrait constituer une cause réelle et sérieuse de son licenciement.
  - 5.1 Comment peut-on expliquer ces différences de marges sur coûts spécifiques entre les deux établissements ?
  - 5.2 Comment Madame Truchy pourrait-elle se défendre ? En comparant les deux tableaux de résultat, mettez en avant tous les points positifs du tableau de résultats de Reims.

6. La marge sur coût spécifique de l'activité PRT de Reims étant négative, Monsieur Floral suggère à Madame Truchy de supprimer cette activité. Qu'en pensez-vous, vous pourrez donner des arguments financiers mais aussi commerciaux ?
7. Cette suppression ayant été écartée, Monsieur Floral vous pose alors la question ; « sans augmenter les tarifs, quel doit être le taux d'augmentation de l'activité PRT de Reims (et donc de son chiffre d'affaires) pour que la marge sur coût spécifique redevienne positive ? »

En région Parisienne l'activité PRT est en pleine expansion, le chiffre d'affaires a progressé de 25 % par rapport au premier semestre de l'année précédente. Cette croissance est due notamment aux appels d'offres lancés par les collectivités territoriales et les grosses entreprises de la région Parisienne. Plusieurs de ces offres ont été remportées par l'entreprise Floral.

Pour la fin de l'année 200N et le début de l'année 200N+1 suite notamment à de nouveaux appels d'offres remportés, de nombreux travaux sont à réaliser. Cela réjouit et inquiète à la fois Monsieur Floral. Cela le réjouit car cela prouve que l'activité PRT est en pleine croissance mais cela l'inquiète car avec le matériel à sa disposition actuellement il ne pourra pas assurer ces travaux. Avec le matériel à sa disposition il ne peut quasiment pas dépasser le chiffre d'affaires du 1<sup>er</sup> semestre 200N de 330 000 €. D'après ses calculs un investissement de 120 000 € serait nécessaire pour répondre aux nouvelles commandes. L'investissement serait amorti en linéaire sur huit ans, et il serait autofinancé à 100 %. L'embauche d'un salarié à temps partiel serait également nécessaire, le coût mensuel de ce salarié est estimé à 1800 €. Enfin les autres charges fixes directes semestrielles augmenteraient d'environ 4 000 €.

8. A quelle(s) condition(s) cet investissement pourrait-il être bénéfique à l'établissement de Meaux ?

Tenant compte de tous vos conseils, Monsieur Floral renouvelle sa confiance envers madame Truchy. Il vous soumet ensuite l'étude d'un dossier de création d'un nouvel établissement.

Cet établissement ne serait pas une troisième unité semblable aux deux premières mais une entité complètement différente centrée sur la production de fraises et de tomates pendant l'hiver. L'idée centrale de Monsieur Floral est qu'il faut mieux utiliser le personnel de Meaux et de Reims pendant la saison creuse que constitue l'hiver. En effet pendant cette période et malgré les vacances imposées par la direction, le personnel est parfois peu occupé. Une partie du personnel serait donc utilisée dans cette troisième unité qui se situerait à mi-chemin, à moins d'une heure en voiture des deux premiers établissements dans la région de Soissons. Les frais de déplacement seraient évidemment remboursés aux salariés. L'économie de charges de personnel pour les deux établissements de Meaux et de Reims en tenant compte de ces remboursements s'élèverait à 26 000 €.

Monsieur Floral a effectué plusieurs stages et visites en Andalousie et en Belgique où de telles entreprises existent déjà. La production est effectuée dans d'immenses serres chauffées, les pieds de tomates et de fraises poussent dans de la laine de roche et sont alimentés en permanence par un système de gouttes à gouttes en eau, engrais et traitements divers. Les pieds sont alignés sur de très longues allées. Ces dernières sont espacées d'environ un mètre afin de faciliter la circulation des employés. Ces établissements sont exploités du début de l'automne jusqu'à

la fin de l'hiver, le reste de l'année ils sont fermés. La production n'est pas écologique, de piètre qualité mais un marché certain existe.

Monsieur Floral vous demande donc de calculer le coût de revient complet prévisionnel d'un kilo de fraise et d'un kilo de tomate. Il pourrait vendre les tomates à 1 € le kilo et les fraises à 1.90€ le kilo. Il souhaiterait donc que les coûts de revient soient inférieurs.

La difficulté majeure dans un calcul de coût de revient lorsqu'il y a plusieurs produits est la répartition des charges indirectes. Parfois les stocks peuvent également compliquer les calculs, mais dans le cas présent il n'y a aucun stock. Monsieur Floral vous demande de répartir les charges indirectes par la méthode des centres d'analyse. En effet l'entité de Soissons serait composée de trois bâtiments bien distincts qui pourraient constituer les trois centres d'analyses ou centres de travail dans lesquels seraient réparties les charges indirectes. Les trois bâtiments sont : les serres, le local d'expédition et les bureaux.

9. En vous servant des données de l'annexe 2 :

9.1 Construisez un tableau de répartition des charges indirectes avec les trois centres d'analyse mentionnés ci-dessus. Vous répartirez les charges indirectes et calculerez le coût de l'unité d'œuvre pour chacun de ces centres.

9.2 Calculez les coûts de revient prévisionnels d'un kilo de fraises et de tomates.

9.3 Donnez votre avis sur ce projet.

## ANNEXE 1

### Etablissement de Meaux

|                                      | EEV            | PRT            | VP            | Totaux         |
|--------------------------------------|----------------|----------------|---------------|----------------|
| Chiffre d'affaires                   | 210 000        | 330 000        | 180 000       |                |
| Charges variables                    | 16 000         | 39 000         | 90 000        |                |
| Marge sur coût variable              | <b>194 000</b> | <b>291 000</b> | <b>90 000</b> |                |
| Taux de marge sur coût variable      | 93.38 %        | 88.18 %        | 50 %          |                |
| Charges fixes directes               |                |                |               |                |
| Salaires                             | 0              | 0              | 33 000        |                |
| Amortissements                       | 12 000         | 40 000         | 11 000        |                |
| Entretien et réparation de matériels | 8 000          | 15 000         | 1 300         |                |
| Autres charges fixes directes        | 4 000          | 6 000          | 4 700         |                |
| Marge sur coût spécifique            | <b>170 000</b> | <b>230 000</b> | <b>40 000</b> | <b>440 000</b> |
| Charges indirectes                   |                |                |               |                |
| Salaires                             |                |                |               | 326 000        |
| Amortissements                       |                |                |               | 18 000         |
| Autres charges indirectes            |                |                |               | 73 000         |
| Total des charges indirectes         |                |                |               | <b>417 000</b> |
| <b>Résultat</b>                      |                |                |               | <b>23 000</b>  |

## Etablissement de Reims

|                                      | EEV     | PRT     | VP      | Totaux  |
|--------------------------------------|---------|---------|---------|---------|
| Chiffre d'affaires                   | 188 000 | 114 000 | 220 000 |         |
| Charges variables                    | 11 000  | 10 000  | 98 000  |         |
| Marge sur coût variable              | 177 000 | 104 000 | 122 000 |         |
| Taux de marge sur coût variable      | 94.15%  | 91.23%  | 55.45%  |         |
| Charges fixes directes               |         |         |         |         |
| Salaires                             | 46 000  | 47 000  | 58 000  |         |
| Amortissements                       | 8 000   | 55 000  | 26 000  |         |
| Entretien et réparation de matériels | 500     | 1 000   | 600     |         |
| Autres charges fixes directes        | 16 500  | 4 000   | 4 400   |         |
| Marge sur coût spécifique            | 106 000 | -3 000  | 33 000  | 136 000 |
| Charges indirectes                   |         |         |         |         |
| Salaires                             |         |         |         | 60 000  |
| Amortissements                       |         |         |         | 33 000  |
| Autres charges indirectes            |         |         |         | 45 000  |
| Total des charges indirectes         |         |         |         | 138 000 |
| Résultat                             |         |         |         | -2 000  |

## ANNEXE 2

**Charges directes.** Ce sont les charges que l'on peut affecter directement au coût de revient des fraises ou des tomates. Il s'agit des achats de graines, des engrais, des produits phytosanitaires, des emballages, du transport sur ventes.....

Le total des charges directes s'élève à 113 350 € pour les fraises et à 131 050 € pour les tomates.

**Charges indirectes.** Ce sont les charges que l'on ne peut pas affecter directement au coût de revient des fraises ou des tomates.

|                                                                  |           |
|------------------------------------------------------------------|-----------|
| Chauffage                                                        | 15 000 €  |
| Assurances                                                       | 10 000 €  |
| Consommation d'eau                                               | 9 500 €   |
| Dotations aux amortissements                                     | 26 100 €  |
| Coût salarial (y compris pour le personnel de Meaux et de Reims) | 190 000 € |
| Autres charges indirectes                                        | 10 000 €  |

## Traitement des charges indirectes

- Le chauffage et les assurances seront répartis dans les trois centres d'analyse en fonction des surfaces occupées. La serre s'étend sur 13 500 m<sup>2</sup> le local d'expédition sur 1 050 m<sup>2</sup> et les bureaux sur 450 m<sup>2</sup>.
- Par simplification la consommation d'eau sera intégralement affectée aux serres.

- Après pointage des différentes immobilisations se trouvant dans les trois bâtiments les amortissements peuvent être répartis ainsi, 20 000 € pour les serres, 4 050 € pour le local de vente et 2 050 € pour les bureaux.
- Après pointage des différents salariés travaillant dans chaque bâtiment le coût salarial peut être réparti ainsi ; 150 000 € pour la serre, 22 000 € pour le local d'expédition et 18 000 € pour les bureaux.
- Les autres charges indirectes peuvent être affectées à 80 % aux serres et 10 % au local d'expédition ainsi qu'aux bureaux.

### Traitement des totaux des centres d'analyse

- Centre d'analyse « Serres ». Le total de ce centre sera réparti dans le coût de revient des deux produits en fonction d'une unité d'œuvre : le mètre linéaire des allées de semis. Au total il y a 6 000 mètres d'allées dont 4 200 mètres pour les tomates et 1 800 mètres pour les fraises.
- Centre d'analyse « local d'expédition ». Le total de centre d'analyse sera réparti dans le coût de revient des deux produits en fonction d'une unité d'œuvre : le tonnage expédié. Les prévisions sont de 300 tonnes pour les tomates et 100 tonnes pour les fraises.
- Centre d'analyse « bureaux ». Faute de trouver mieux, le total de centre d'analyse sera réparti dans le coût de revient des deux produits en fonction d'une unité d'œuvre : le tonnage expédié.

### Question de réflexion (2,25 points)

Vous êtes en possession du bilan et du compte de résultat de la société anonyme CSE qui clôt son exercice comptable le 31/12/N. Sur ces documents ne figure pas le rappel des montants de l'année précédente. La société est spécialisée dans le négoce en gros de mobiliers de bureau. Depuis sa création il y a quatre ans cette société n'a procédé à aucune augmentation de capital.

1. Comment pouvez-vous apprécier la vétusté des immobilisations de cette société ?
2. Comment pouvez-vous apprécier la rentabilité de l'entreprise au cours de l'année N et au cours des trois exercices précédents ?
3. Comment pouvez-vous savoir si l'entreprise a stocké ou déstocké des marchandises au cours de l'exercice ?