

## CAS MASTEL\*

La société MASTEL, société de loisirs, est une PME qui commercialise du matériel de golf : clubs, sacs, chaussures et accessoires. Elle exerce son activité de négoce sur tout le territoire national et exporte même à l'extérieur. Son directeur général a décidé, l'an dernier, de se lancer dans l'assemblage de chariots qu'il commercialise sous la marque "BestGolf", créée pour l'occasion.

Ce type de produits offre, selon le directeur général, 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.

### Première partie

**A** - La société MASTEL commercialise actuellement deux modèles de chariots, positionnés haut de gamme et proposés aux golfeurs, principalement par l'intermédiaire des magasins spécialisés.

- Le modèle "BestGolf A" 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 amovibles pour un transport et un rangement plus faciles.

- Le modèle motorisé "BestGolf B" 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.

Le directeur général a fait appel au cabinet ACG (Audit et conseil en gestion) qui vous a récemment embauché, en tant que contrôleur de gestion. Son directeur vous confie cette mission.

Vous rencontrez donc le directeur général de la société MASTEL qui vous demande de l'éclairer quant au coût et quant à la rentabilité des modèles "BestGolf"

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, le directeur général de la société MASTEL envisage, dès 2005, 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 "A" et un fort développement de la production du modèle "B".

### 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 les résultats unitaires de chacun des modèles de chariots "BestGolf". (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 "BestGolf".

**2.** Commenter les résultats obtenus. Apprécier en particulier la stratégie commerciale envisagée par le directeur général de la société MASTEL quant aux nouvelles orientations de production des deux modèles.

\* Source : DECF, modifié et adapté.

**B** - En tant que contrôleur de gestion, le système de comptabilité analytique mis en place par la société MASTEL vous paraît assez sommaire, notamment en ce qui concerne le traitement des charges indirectes. Vous décidez, avec l'aval du directeur général de la société MASTEL, 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 les résultats unitaires de chacun des modèles de chariots "BestGolf". (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 BestGolf.
3. Commenter les résultats obtenus :  
Apprécier en particulier la stratégie commerciale envisagée par le directeur général de la société MASTEL 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.

## **Deuxième partie**

Disposant des résultats d'une étude de marché concernant les chariots électriques publiée dans la revue Golf Magazine (*annexe 5*) vous avez décidé de compléter votre étude du modèle "B", en développant la démarche des coûts cibles. Vous appuyez votre étude sur une analyse de la nomenclature du modèle "B" menée par le directeur général de la société MASTEL 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 "B"  
Décomposer ce coût estimé 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 "B". Ventilier 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.

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

Au cours de l'année 2004, 1000 chariots ont été fabriqués et vendus dont 836 modèles "A". Les prix de vente unitaires hors taxes ont été de 122 DH pour le modèle "A" et de 311 DH pour le modèle "B" 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, moteurs, batterie, etc) regroupées en six catégories (trois communes aux deux types de chariots et trois spécifiques en 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 coût de 18,30 DH pour un modèle "A" et un coût de 49,60 DH pour un modèle "B".

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'oeuvre directe pour un chariot classique et 1,5 heure pour un chariot électrique. Le coût d'une heure de main-d'oeuvre directe est de 24,40 DH, charges comprises.

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

Elles s'élèvent à 89 764,20 DH pour l'année 2004 et se répartissent comme suit :

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

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'oeuvre ou assiette de frais :

- 1 DH d'achat et 1 DH de vente, respectivement pour les centres Approvisionnement et Distribution.
- 1 heure de main-d'oeuvre 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 BestGolf** **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 2004.

Pour le centre Approvisionnement

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

Pour le centre Assemblage

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

Pour le centre Distribution

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

\* 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'oeuvre 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 "A", le reste des heures ayant été consommé par les chariots "B".

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 "B" est donc considéré comme équivalent à trois chariots "A".

Un chariot "A" pèse 5 kg, alors qu'un chariot "B" 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 "B"**

Le coût estimé des cinq types de composants d'un chariot "B" (châssis, roues, motorisation, sangles et supports, accessoires) est de 90 DH.

Le modèle "B" 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 «B» entraîne des surcoûts imputables aux diverses fonctions attendues.

#### \* Châssis

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

Celui du modèle "B" coûte 32 DH.

Il inclut :

- des tubes d'aluminium haute résistance permettant un gain de poids par rapport au modèle 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 DH ;
- une poignée escamotable pour faciliter le rangement dans le coffre des voitures (surcoût de 3 DH) et réglable pour un meilleur confort d'utilisation (surcoût de 1 DH), 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 "B" est décliné en trois couleurs pour en améliorer l'esthétique (surcoût de 3 DH).

#### \* Roues

Les roues du modèle de référence, standards et fixes, ne coûtent que 6 DH. Celles du modèle "B" coûtent 12 DH, 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 DH ;
- de la possibilité de les démonter aisément pour faciliter le rangement (surcoût de 2 DH).

\* Motorisation

Le coût du moteur électrique et de la batterie équipant le modèle "B" est de 30 DH.

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

\* Sangles et supports

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

Celui d'un modèle "B" coûte 8 DH du fait :

- du caractère réglable de ses éléments, assurant un meilleur confort d'utilisation (surcoût de 3 DH)
- de couleurs assorties au châssis par souci esthétique (surcoût de 2 DH).

\* Accessoires

Le modèle de référence est équipé d'un élément plastique permettant de ranger la carte de score, 2 balles et 5 tees (supports servant à surélever la balle). Le coût de cet accessoire est de 3 DH. Le modèle "B" 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 DH permettent un plus grand confort d'utilisation.

**ANNEXE 5 : Étude de marché (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 DH. Le taux de TVA est de 20 %.

Un grand nombre de magasins spécialisés 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 DH par chariot.

D'après des études préliminaires menées par le directeur général de la société MASTEL, 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.