

DIPLÔME SUPÉRIEUR DE COMPTABILITÉ ET DE GESTION

UE3 – MANAGEMENT ET CONTRÔLE DE GESTION

SESSION 2025

Durée de l'épreuve : 4 heures

Coefficient : 1,5

AVERTISSEMENT

Il est strictement interdit de poser des questions relatives au contenu du sujet durant l'épreuve.

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. Toutes les réponses devront être justifiées.

Document autorisé : **aucun.**

Matériel autorisé

L'usage de la calculatrice avec mode examen actif est autorisé.

L'usage de la calculatrice sans mémoire, « type collègue », est autorisé.

Tout autre matériel est interdit.

Document remis au candidat

Le sujet comporte 10 pages numérotées de 1/10 à 10/10.

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.

DOSSIER 1 - INCIDENCE DE LA RSE ET COÛT DE LA POLLUTION 8 points

DOSSIER 2 - GESTION DES COMPÉTENCES ET DES RESSOURCES HUMAINES . 6 points

DOSSIER 3 - GESTION DES PRIX DE TRANSFERT 6 points

Le sujet comporte 8 annexes.

Annexe 1 – Le processus de production

Annexe 2 – Le fonctionnement de la station d'épuration de l'entreprise

Annexe 3 – Le calcul de la redevance d'assainissement

Annexe 4 – Les résultats des analyses réalisées en 2023 et 2024

Annexe 5 – Les écarts sur redevance versée par mois entre 2023 et 2024

Annexe 6 – Les données concernant la masse salariale et les négociations

Annexe 7 – Les informations concernant les prix de transfert (prix de cession interne)

Annexe 8 – La méthode du coût majoré

Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie et à la qualité rédactionnelle.

SUJET

LES TANNERIES MONTESQUIEU

Créées en 1807, les Tanneries Montesquieu fabriquaient initialement des cuirs à semelles. Alliant respect des traditions et modernité, cette entreprise a peaufiné son savoir-faire. Elle est aujourd'hui un acteur essentiel, reconnu par les plus grandes maisons de mode et de maroquinerie en France et à l'international. Elle doit répondre à des exigences toujours plus fortes de la part de grands groupes de luxe en innovant, sans cesse, tout en maîtrisant ses coûts et en assurant une qualité irréprochable de ses cuirs. Elle a orienté ses productions plus spécifiquement vers l'univers de la maroquinerie, du bracelet montre et de la chaussure. Son laboratoire de recherche et de développement, toujours à l'écoute de nouveaux process et technologies, propose une offre innovante et créative.

L'entreprise Les Tanneries Montesquieu a été rachetée, il y a une quinzaine d'années, par un géant du luxe : le groupe Voltaire International, anciennement l'un de ses principaux clients. Ce dernier est conscient du caractère stratégique des approvisionnements de cuir de très haute qualité. D'ailleurs, d'autres groupes concurrents ont adopté la même stratégie comme Prada qui a racheté la tannerie française Hervy ou plus récemment le Groupe Hermès qui a acquis les Tanneries du Puy et LVMH la tannerie italienne Nuti Ivo. L'entreprise Les Tanneries Montesquieu est une société par actions simplifiée (SAS) détenue à 100 % par un actionnaire unique, Voltaire International. Les actionnaires de cette société sont pour partie des membres de la famille du fondateur. Les actions restantes sont détenues par les salariés et des actionnaires institutionnels tels que des fonds d'investissement.

Depuis le début des années 2020, la direction des Tanneries Montesquieu a engagé l'entreprise dans une stratégie RSE¹ qu'elle qualifie de « luxe responsable ». Le dirigeant, monsieur Charles, a des qualités reconnues en matière de choix stratégiques pertinents dans la mesure où, depuis plus de vingt ans, il a toujours su prendre les bonnes décisions stratégiques afin de répondre à l'incertitude de l'environnement. Il a, par exemple, toujours souhaité se différencier de ses concurrents en termes de qualité et d'innovation. Monsieur Charles explique à ses salariés, en séminaire, les objectifs stratégiques dès que des changements surviennent. Il sait également mobiliser les femmes et les hommes de son entreprise afin de leur inculquer l'amour de l'entreprise avec ses valeurs pour qu'ils/elles s'impliquent dans son succès.

Cette entreprise, qui a traversé les siècles, prend de plus en plus en considération les conditions de travail de ses salariés. En effet, les tanneries sont, depuis de très nombreuses décennies, critiquées car les opérations, permettant de transformer les peaux en cuir, exigent d'importantes manutentions et s'effectuent dans des lieux de travail humides, propices aux chutes par glissade. Par ailleurs, il est fréquent que les ouvriers se blessent : coupures à cause des crochets, chocs avec des barres de suspension, blessures causées par les machines à cylindres, projections oculaires, etc. Enfin, les risques biologiques liés à la présence de bactéries sur les peaux des animaux ne sont pas négligeables.

Le service contrôle de gestion est ainsi amené à s'intéresser à la stratégie de « luxe responsable » à travers les questions liées à l'incidence de la RSE et au coût de la pollution (dossier 1), la gestion des compétences et des ressources humaines (dossier 2) ainsi qu'à la fixation de prix de cession interne (prix de transfert) (dossier 3).

Pour chaque question, il est nécessaire de **présenter les concepts et outils avant de les mobiliser puis de conclure.**

¹ Responsabilité sociale / sociétale de l'entreprise

L'activité de tannerie engendre de multiples externalités. Engagée dans une démarche RSE, l'entreprise Les Tanneries Montesquieu cherche à réduire son impact environnemental. Elle est membre de l'association *Leather Working Group (LWG)*, association internationale dont l'objectif est de promouvoir les bonnes pratiques en matière d'impact environnemental des entreprises du cuir tout en améliorant les conditions de travail de leurs salariés.

L'activité de tannage nécessite une importante consommation d'eau. C'est pour cette raison que les tanneries ont toujours été implantées à côté de rivières. Les Tanneries Montesquieu ne dérogent pas à cette règle. Il existe deux méthodes de tannage : le tannage au chrome et le tannage végétal. Actuellement, plus de 80 % du cuir mondial est tanné au chrome et tous les déchets contenant du chrome sont dangereux. Les eaux usées contenant ces produits chimiques sont souvent rejetées dans les rivières ou dans les champs voisins, contaminant ainsi les récoltes des agriculteurs. Des riverains, inquiets de cette pollution et des émanations souvent nauséabondes d'un gaz (odeur de soufre) dans les canalisations occasionnant des maux de têtes récurrents, créent des associations (par exemple l'association France Nature Environnement) afin de contraindre les tanneries à modifier leur façon de produire. De plus, le chrome est un facteur de développement d'allergies pour les consommateurs finaux.

L'entreprise Les Tanneries Montesquieu réalise un tannage au chrome. Son processus comprend plusieurs étapes de transformation des peaux en cuir. De lourds investissements ont été réalisés, il y a quelques années, afin de réduire la consommation d'eau et les rejets dans l'environnement. À l'issue du processus de production, l'eau utilisée passe par la station d'épuration de l'entreprise, avant d'être rejetée dans le réseau extérieur. Cette eau est ensuite analysée par la station d'épuration de la ville, gérée par Véolia, qui procède alors aux opérations de dépollution nécessaires en fonction du taux de pollution constaté. Ces opérations sont facturées à l'entreprise par le biais d'une redevance d'assainissement dont le montant dépend à la fois du volume d'eau rejeté et de la pollution constatée. L'enjeu environnemental de réduction de la pollution se double donc d'un enjeu financier.

Afin de réduire ces externalités négatives, une étude quantitative des résultats passés est menée. Des décisions seront prises à la suite de cette analyse.

Travail à faire

À l'aide des éléments de contexte présentés précédemment et des annexes 1 à 5, il vous est demandé de :

- 1. Identifier les enjeux liés à la RSE auxquels est confrontée l'entreprise Les Tanneries Montesquieu.**
- 2. Calculer le montant de la redevance d'assainissement versée en 2023 et en 2024 ainsi que l'écart total sur redevance annuelle versée.**
- 3. Analyser l'évolution du coût de la pollution entre 2023 et 2024. Pour cela :**
 - a. concevoir un schéma d'analyse de cet écart (identifier les différents sous-écarts et proposer une formule de calcul pour chacun d'entre eux) ;**
 - b. à partir de ce schéma, décomposer l'écart total sur redevance versée ;**
 - c. à partir de l'annexe 5, calculer et analyser les écarts appropriés sur trois mois significatifs.**
- 4. Distinguer trois parties prenantes concernées par la réduction de l'impact environnemental de l'entreprise et analyser leurs attentes respectives.**
- 5. À partir des résultats précédents, rédiger une note de synthèse sur l'évolution du coût de la pollution entre 2023 et 2024 et son incidence sur les parties prenantes concernées (maximum 20 lignes).**

Au-delà de l'aspect environnemental, la stratégie de « luxe responsable » développée par Les Tanneries Montesquieu concerne également l'axe social de la RSE, au travers plus particulièrement des questions relatives aux compétences, au dialogue social et aux rémunérations.

L'acquisition, l'enrichissement et la transmission des savoir-faire de ses collaborateurs constituent un élément de patrimoine clé pour Les Tanneries Montesquieu. L'entreprise contribue à la préservation et à la pérennité de nombreux savoir-faire artisanaux, propices à un développement économique plus responsable et durable. Elle recrute puis forme ses collaborateurs dans une logique interne de transmission des savoir-faire, gage de la durabilité de son modèle d'affaires. Des actions de formation sont régulièrement organisées afin de permettre aux collaborateurs d'acquérir de nouvelles compétences.

La direction veille à mettre en œuvre et à garantir un dialogue social de qualité. Il repose à la fois sur la négociation collective et sur l'implication quotidienne des représentants du personnel dans différents projets. L'évolution annuelle des rémunérations tient compte de l'inflation et des tendances observées sur les marchés locaux des rémunérations.

Travail à faire

À l'aide des éléments de contexte présentés précédemment et des annexes 1 et 6 :

- 1. Présenter un diagnostic stratégique interne des compétences de l'entreprise Les Tanneries Montesquieu.**
- 2. Examiner les compétences qui peuvent être qualifiées de distinctives.**
- 3. Évaluer les conséquences sur la masse salariale de la décision prise par la direction suite aux négociations à partir du calcul des différents effets.**
- 4. Expliquer les raisons qui amènent la direction et les représentants du personnel à proposer un calendrier d'application des augmentations salariales différent. Vous vous appuyerez pour cela sur des calculs.**
- 5. Analyser les résultats obtenus au regard des compétences des salariés.**

Il y a déjà quelques années, le groupe Voltaire International a racheté Les Tanneries Montesquieu afin notamment de sécuriser ses propres approvisionnements. Actuellement, l'entreprise vend la majorité de sa production à une entreprise du groupe Voltaire International : l'entreprise Athéna, une entreprise de maroquinerie de luxe, réputée dans le monde entier, implantée en Irlande. Athéna produit essentiellement des sacs à main.

Jusqu'à présent, les prix de transfert (prix de cession interne) fixés par le groupe Voltaire International ont toujours été à l'avantage de l'entreprise irlandaise. Mais, le dirigeant de la filiale Les Tanneries Montesquieu, monsieur Charles, souhaite modifier cette méthode de calcul afin de mieux correspondre à la réalité de l'activité de chacune des entreprises et de respecter les engagements RSE pris par le groupe.

De plus, les cuirs finis sont de plus en plus demandés sur le marché, notamment par les groupes de luxe tels que LVMH ou Hermès. Dans le même temps, le nombre de tanneries diminue. En 2023, en France, la filière ne compte plus qu'une cinquantaine d'entreprises. Les Tanneries Montesquieu vendent une part importante de leur production sur le marché. De ce fait, monsieur Charles estime qu'il a désormais un poids plus important dans les négociations avec le groupe afin de fixer le prix de transfert.

Travail à faire

À l'aide des éléments de contexte présentés précédemment et des annexes 7 et 8 :

- 1. Identifier la politique de gestion du périmètre adoptée par le groupe Voltaire international lors du rachat de l'entreprise Les Tanneries Montesquieu puis déterminer les principaux objectifs poursuivis.**
- 2. Analyser la situation actuelle. Pour cela :**
 - a. calculer les résultats avant et après impôt respectifs des entreprises Les Tanneries Montesquieu et Athéna ;**
 - b. évaluer l'impact financier de cette situation sur le résultat du groupe Voltaire International ;**
 - c. interpréter les résultats obtenus.**
- 3. Expliquer quelles seraient les conséquences du changement de méthode de calcul du prix de transfert sur les résultats respectifs des Tanneries Montesquieu, d'Athéna et de Voltaire International (le calcul de ces résultats n'est pas nécessaire).**
- 4. Proposer trois arguments en faveur d'une hausse du prix de transfert que pourrait mobiliser monsieur Charles.**

Annexe 1 – Le processus de production

Le processus comprend dix étapes dont de nombreuses sont le fruit d'un savoir-faire artisanal transmis de génération en génération, depuis 1807. Il dure plus de quatre semaines afin de transformer une peau brute en cuir fini :

1. Le stockage : dès qu'elles sont livrées, les peaux brutes sont salées pour être préservées, puis stockées dans un réfrigérateur en attendant d'être traitées. Les peaux brutes sont achetées à des fournisseurs sélectionnés, de manière drastique, par des acheteurs spécialisés et formés des Tanneries Montesquieu qui reconnaissent les plus belles peaux.
2. La rivière : les peaux sont ensuite nettoyées, dépilées, affinées pour être ensuite tannées au chrome dans un foulon, afin de stopper la putréfaction. À leur sortie des foulons, les peaux ont pris une couleur bleu ciel. Pour cette raison, elles sont appelées *Wet Blue*.
3. Le tri : l'état des peaux peut à présent être observé. Elles sont examinées une par une à l'œil nu et sont ensuite triées par choix de qualité. Cette étape est confiée à des salariés très expérimentés qui connaissent la matière et sont capables d'identifier les qualités et les défauts de chaque peau grâce à un savoir-faire développé au cours de leur carrière.
4. La teinture et le retannage : cette étape débute lorsqu'une commande client arrive. Les opérations de refente et de dérayage affinent les peaux. Le retannage donne ensuite ses caractéristiques sensorielles au cuir, puis intervient la teinture qui colore le cuir.
5. Le séchage : les peaux sont ensuite essorées, puis suspendues à une grande balancelle pour sécher à l'air libre.
6. Le cadrage et le palissonnage : à la suite des traitements précédents, les peaux sèches sont rigides comme du carton. Les étapes de cadrage et palissonnage vont étirer et assouplir les peaux. Lors du palissonnage, le salarié, grâce à des gestes maintes fois répétés, exerce une pression plus ou moins forte sur la peau placée contre les lames arrondies d'une roue tressautante. Un *crust* (terme anglais pour désigner un cuir non fini) est ainsi obtenu.
7. La cuisine couleur : les mélanges de couleur sont élaborés dans la « cuisine », en préparation de la finition. Le défi consiste à traiter le cuir pour que la teinte soit homogène. Pour y parvenir, il est nécessaire que les salariés connaissent le dosage parfait avec un vrai coup d'œil qui s'acquiert après des mois voire des années de pratique.
8. Le pistolet : des pistolets, qui tournent en cadence, vaporisent les finitions pigmentées. Cette étape permet d'obtenir la couleur exacte attendue par le client.
9. Les tests laboratoire : tous les lots de peaux sont testés très rigoureusement dans le laboratoire afin que la qualité soit irréprochable. Chaque peau est observée, touchée et contrôlée par des hommes et des femmes qui ont les compétences transmises depuis des générations. D'ailleurs, il faut des années d'expérience pour parvenir à maîtriser ce toucher.
10. Le contrôle qualité : après être passé par plus de cent étapes mécaniques et chimiques successives, le cuir subit un dernier contrôle qualité. Les peaux sont à présent prêtes à être expédiées dans le monde entier. Lors de ce tri final, un contrôle qualité spécifique est appliqué afin de vérifier la conformité de l'article pour répondre aux cahiers des charges de chaque client. Des salariés sont spécifiquement formés afin de répondre à ces exigences.

Annexe 2 – Le fonctionnement de la station d'épuration de l'entreprise

L'eau polluée, du fait du processus de production, constitue un risque considérable pour l'environnement. C'est pour cette raison que l'entreprise Les Tanneries Montesquieu a sa propre station d'épuration afin de dépolluer l'eau rejetée par l'usine.

Les eaux industrielles de la tannerie sont des eaux chromées et le but de la station d'épuration est notamment d'enlever le chrome de l'eau. C'est une station physico-chimique, c'est-à-dire qu'elle fonctionne avec des produits chimiques et non avec des bactéries.

Le processus comprend deux étapes :

1. l'eau passe dans des dégrilleurs afin d'enlever les éléments solides et volumineux qui y sont présents ;
2. l'eau est envoyée vers des filtres rotatifs pour ôter les particules plus petites.

Annexe 3 – Le calcul de la redevance d'assainissement

Un arrêté du conseil communautaire permet de calculer le montant de la redevance d'assainissement facturée par Véolia. Il est obtenu grâce à la formule suivante :

$$\text{Montant de la redevance} = R_u \times V \times C_p$$

R_u	Montant de la redevance unitaire par mètre cube
V	Volume d'effluent (eau) déversé au réseau de collecte en mètres cubes
C_p	Coefficient de pollution moyen

Le coefficient de pollution moyen (C_p) correspond à la moyenne des coefficients de pollution de toutes les analyses de la période considérée, pondérés par les volumes. Il détermine la spécificité de la pollution rejetée par l'établissement par rapport à un usager domestique standard (ou équivalent habitant) sur les principaux paramètres entrant dans le calcul du dimensionnement des ouvrages de dépollution. Sa valeur est obtenue grâce à une formule basée sur les concentrations (en mg/l) des eaux usées de l'établissement pour les paramètres (polluants) issus des résultats d'autosurveillance éventuellement complétés des résultats de bilans inopinés. Il s'agit d'une mesure de concentration des polluants dans l'eau.

Le montant de la redevance unitaire par mètre cube s'élève à :

En 2024 2,10 €

En 2023 1,97 €

Annexe 4 – Les résultats des analyses réalisées en 2023 et 2024

	Coefficients de pollution moyen (Cp)		Volume d'eau consommée et rejetée en mètres cubes (V)	
	2024	2023	2024	2023
Janvier	3,30	3,46	5 410	6 947
Février	2,75	3,81	4 905	6 682
Mars	3,72	3,49	5 824	2 820
Avril	3,45	3,06	4 803	2 238
Mai	2,54	2,90	3 871	3 280
Juin	2,75	3,31	4 445	5 131
Juillet	1,85	2,81	5 370	6 024
Août	1,65	1,87	1 362	1 974
Septembre	4,23	3,64	5 406	5 816
Octobre	3,61	3,04	6 233	5 290
Novembre	3,89	1,83	5 269	4 639
Décembre	2,11	2,88	372	4 668
Total			53 270	55 509

Annexe 5 – Les écarts sur redevance versée par mois entre 2023 et 2024

Les écarts sur redevance versée ont été calculés par le service contrôle de gestion afin de réaliser des comparaisons, mois par mois, entre 2023 et 2024.

Mois	Écart total sur redevance versée	Mois	Écart total sur redevance versée
Janvier	- 9 860,84 €	Juillet	- 12 484,61 €
Février	- 21 826,71 €	Août	- 2 552,69 €
Mars	26 108,74 €	Septembre	6 316,13 €
Avril	21 306,63 €	Octobre	15 571,62 €
Mai	1 909,27 €	Novembre	26 318,40 €
Juin	- 7 787,83 €	Décembre	- 24 836,03 €

Annexe 6 – Les données concernant la masse salariale et les négociations

Voici les données concernant l'exercice 2024 :

	Effectif moyen année 2024	Salaires bruts moyens versés en décembre 2024	Total des salaires bruts versés pendant l'année 2024
Cadres et professions intellectuelles supérieures	10	5 400 €	637 000 €
Professions intermédiaires	22	3 200 €	839 500 €
Employés	5	2 500 €	148 000 €
Ouvriers	65	1 900 €	1 412 000 €
TOTAL	102		3 036 500 €

À la suite des négociations salariales pour l'exercice 2025, la direction va accorder une augmentation de salaire de 2 % à l'ensemble du personnel selon le calendrier suivant : 0,5 % au 1^{er} mars, puis 1,5 % au 1^{er} septembre.

Les représentants du personnel ont finalement signé cet accord alors qu'ils avaient précédemment proposé que l'ordre soit inversé : 1,5 % au 1^{er} mars, puis 0,5 % au 1^{er} septembre.

Annexe 7 – Les informations concernant les prix de transfert (prix de cession interne)

Les Tanneries Montesquieu ont une capacité de traitement de 115 000 peaux brutes par an. Les charges variables de production (transformation d'une peau brute en cuir fini) sont, en moyenne, de 1 597 € par peau traitée. Les charges fixes sont de 6 000 000 € par an, dont 500 000 € de frais de distribution. Le prix de transfert (prix de cession interne) d'une peau est jusqu'à présent de 1 599 € (PCI fixé par le groupe) et le prix de vente sur le marché est de 2 010 €. Pour les ventes réalisées sur le marché, les charges variables sont augmentées de 10 % dans la mesure où elles intègrent des dépenses marketing. Les ventes réalisées à l'intérieur du groupe (ventes à Athéna) représentent 80 % des ventes totales (en volume).

La filiale Athéna produit des articles de maroquinerie. Il s'agit essentiellement de sacs à main. Le prix de vente moyen d'un sac à main est de 990 € HT. L'approvisionnement en cuir est intégralement effectué auprès des Tanneries Montesquieu. Une peau permet de réaliser trois sacs à main. Pour transformer le cuir en produit fini, des opérations supplémentaires sont nécessaires. Elles engendrent des charges variables de 40 € par sac. De plus, Athéna produit à pleine capacité et, compte-tenu de ce niveau d'activité, les charges fixes allouées par sac à main s'élèvent à 30 €.

Pour être cohérent avec ses engagements en matière de RSE, monsieur Charles souhaite modifier sa politique de fixation de prix de transfert (prix de cession interne). De ce fait, il propose d'utiliser la méthode du coût majoré. Le coût qui servirait de base au calcul du prix correspondrait au coût de production d'une peau traitée (on considère que toutes les charges hors distribution sont liées à la production). Le taux de marge appliqué correspondrait à 10 % de ce coût.

En France, le taux de l'impôt sur les sociétés s'élève à 25 %. Il est de 15 % en Irlande (après d'âpres négociations, l'Irlande a accepté d'appliquer le taux minimum de 15 % proposé par l'OCDE à partir du 1^{er} janvier 2024).

Annexe 8 – La méthode du coût majoré

Cette méthode consiste tout d'abord à déterminer, pour les biens (ou services) transférés à un acheteur associé, les coûts supportés par le fournisseur dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées.

On ajoute ensuite une marge appropriée à ces coûts, de façon à obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché. On obtient ainsi un prix pouvant être considéré comme le prix de pleine concurrence pour la transaction initiale entre entreprises associées.

Cette méthode convient sans doute le mieux lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises associées, lorsque des entreprises associées ont conclu des accords de mise en commun d'équipements ou d'approvisionnement à long terme ou lorsque la transaction contrôlée concerne des prestations de services.

Source : OCDE (2022), Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/5357f003-fr>.