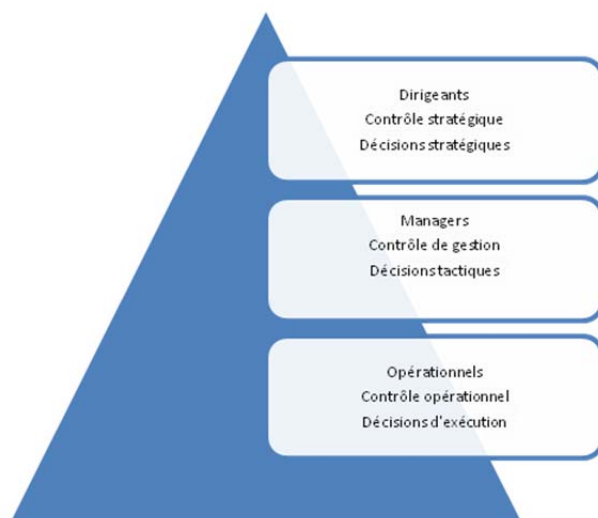


DSCG 3

Compléments numériques

Chapitre 1



★★ EXERCICE 2 ⌚ 20 minutes

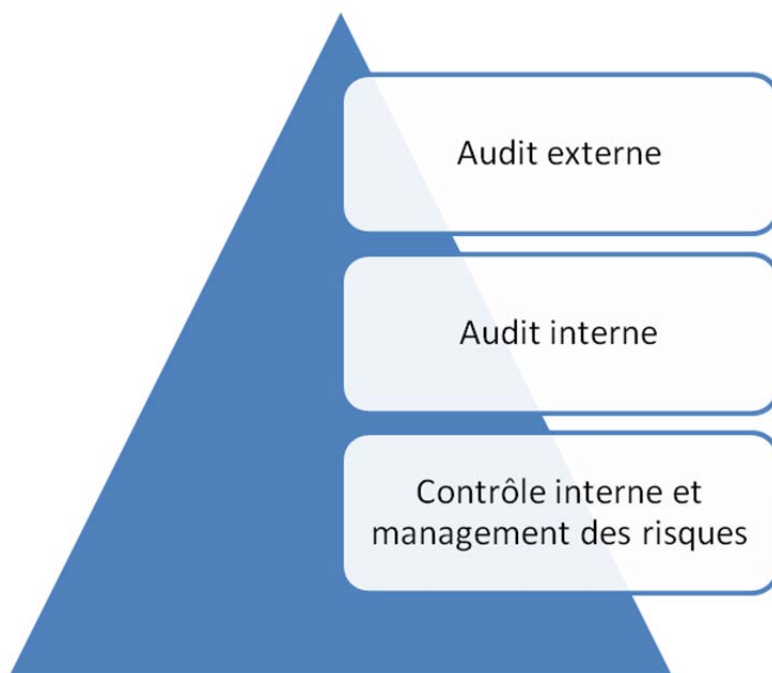
Ci-après, vous trouverez des témoignages de contrôleurs de gestion en activité donnant lieu à des remarques sur leurs pratiques quotidiennes. Il vous est demandé, pour chaque témoignage, de le ramener à un thème abordé dans ce chapitre de présentation du rôle du contrôle de gestion en tant que fonction au sein de l'organisation, et/ou des rôles du contrôleur de gestion, et de le discuter.

1. « Il est fréquent que je reçoive des contrôleurs exerçant leurs activités au sein de Business Units ou branches d'activité des tableaux de bord dans lesquels une ou plusieurs pages ont été retirées. Cette façon de faire va à l'encontre de l'intérêt du groupe parce que ces informations sont importantes pour lui. Mais comme les contrôleurs de Business Units sont rattachés aux managers locaux, ils subissent l'influence de ceux-ci et ils n'en font qu'à leur tête. Il arrive également que je ne reçoive pas l'information concernant les budgets dans les temps, c'est le signe qu'il y a un problème et qu'il faut creuser auprès des contrôleurs de branches. » *Contrôleur de gestion central au sein d'une entreprise industrielle, dans le secteur de la métallurgie.*
2. « Notre maison-mère nous demande tous les mois un reporting extrêmement poussé avec des informations presque exclusivement financières exprimées en dollars. Je me demande bien ce qu'ils peuvent en faire. Après cela, je n'ai plus le temps de m'occuper des données physiques que me demandent les responsables opérationnels de la filiale. Ce travail aurait un intérêt pour tout le monde, mais je n'y parviens plus parce que le reporting financier auquel nous sommes soumis ne nous laisse plus de temps. » *Contrôleur de gestion dans une filiale d'un groupe américain de l'industrie agro-alimentaire.*
3. « A partir des plans, on établit des indicateurs tels que le nombre d'appareils vendus par compagnie, par zone géographique, par nous et par la concurrence, l'état des carnets de commande, et ce que l'on sait de la concurrence. C'est la base et on la compare à ce qu'on s'est fixé comme objectif. A côté, on met en place des systèmes de veille concurrentielle, notamment concernant nos coûts sur tel ou tel composant par rapport à tel ou tel concurrent. On étudie, si cela est possible, les conditions

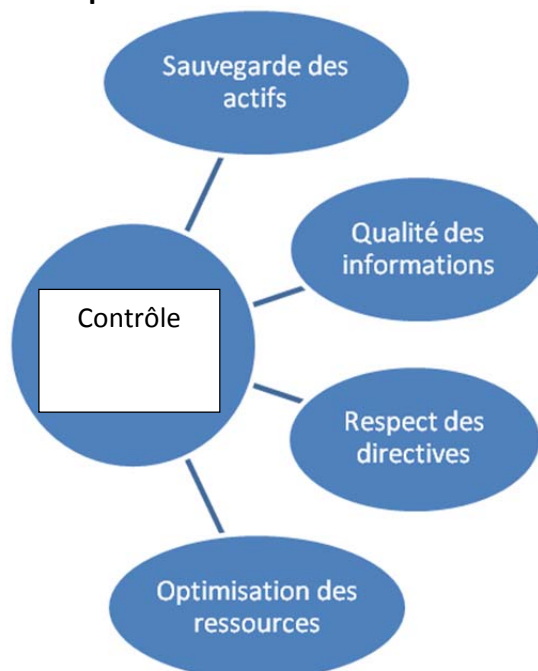
d'approvisionnement des concurrents auprès de leurs fournisseurs. » *Contrôleur de gestion dans un groupe français de construction aéronautique.*

Chapitre 2

La pyramide du contrôle



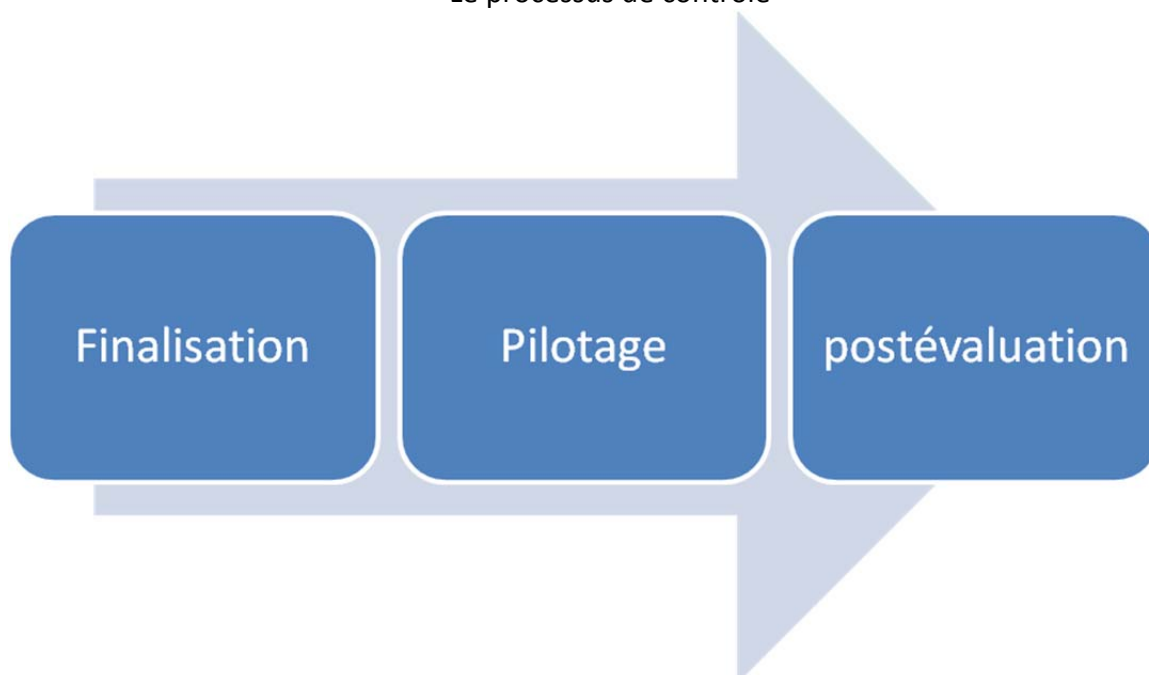
Les quatre domaines d'action du contrôle interne



Les trois composantes additionnelles du COSO I au COSO II

Chapitre 3

Le processus de contrôle



Les trois étapes de la finalisation



★★ EXERCICE 2 Outils de contrôle de gestion et modes de contrôle ⌘ 20 minutes

L'entreprise TB est un acteur majeur de la téléphonie sur le marché français. Elle a connu durant les dernières années une forte croissance en très peu de temps. Ceci a eu pour conséquence, dans un secteur d'activité capitalistique, de mettre en évidence la nécessité de développer des outils de contrôle de gestion pour tenter de maîtriser la mise en œuvre de la

stratégie de l'entreprise. L'étude du contrôle de gestion met en évidence l'existence d'une multitude d'outils, dont une présentation succincte est proposée ci-après :

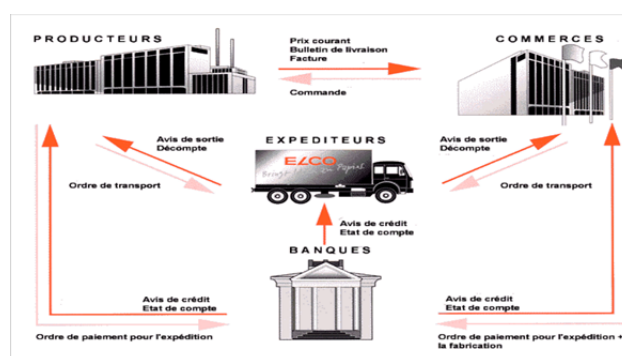
- L'entreprise développe une procédure budgétaire dont la finalité principale est le suivi de l'évolution du réseau et des outils informatiques permettant la gestion de ce réseau.
- L'entreprise dispose également d'une comptabilité de gestion de type *Activity-Based Costing* dont l'objectif est d'évaluer la marge et la contribution au résultat de chaque plan tarifaire.
- L'entreprise a un système de tableau de bord en place dont l'objectif est la rationalisation et l'organisation de multiples tableaux de bord locaux mis en place au fil du temps, au sein des différents services, pour répondre uniquement à des problèmes locaux.
- L'entreprise dispose d'un outil particulier répondant au nom de cockpit ou *business room*. Il s'agit d'une salle dédiée au management dans laquelle les indicateurs nécessaires à la prise de décision sont affichés. En fonction des enjeux stratégiques définis en début d'année par la direction générale, les principaux managers choisissent les indicateurs les plus adaptés. D'une année à l'autre, 20 % des indicateurs sont abandonnés et remplacés. Pour éviter la multiplication de leur nombre, tout nouvel indicateur en supprime un plus ancien. Des indicateurs nouveaux peuvent également émerger de façon ponctuelle. En l'état, le cockpit de TB est constitué de quatorze panneaux, chacun comportant six indicateurs. Ce qui le différencie d'un tableau de bord réside dans la façon de les utiliser. La salle dédiée est un lieu de vie dans laquelle est organisée une réunion mensuelle. Cette réunion rassemble les différents dirigeants et managers pour aborder les sujets importants et délicats, ces derniers étant préalablement identifiés et communiqués suffisamment longtemps avant la réunion. Les dirigeants et les managers peuvent ainsi analyser la situation et devenir force de proposition d'actions. A l'issue de ces réunions, des décisions majeures sont prises.

1. A quel mode de contrôle le budget, la comptabilité de gestion et les tableaux de bord renvoie-t-il ?
2. Quel mode de contrôle se cache derrière l'utilisation du cockpit ?
3. Les modes de contrôle vous paraissent-ils ici complémentaires ?

Chapitre 4

Exemple chiffré

Une entreprise décide de lancer un nouveau produit. La fabrication de celui-ci nécessite des investissements dans un nouvel équipement. Deux options sont envisageables concernant cet investissement. Une option 1 dont le coût d'investissement est de 100 000 euros, et une option 2 ayant un coût de 150 000 euros. Les prévisions permettent d'évaluer le NOPAT à 10 000 euros pour l'option 1 et 13 000 euros pour l'option 2. Le coût du capital est estimé à 9 %, ce qui représente une charge de 9 000 euros pour l'option 1 et de 13 500 euros pour l'option 2. Le calcul de l'EVA conduit à 1 000 euros dans l'option 1 et – 500 euros pour l'option 2. On constate ici que, bien que l'option 2 apparaisse en termes de NOPAT plus intéressante, elle contribue à détruire de la valeur (EVA négatif) lorsque le coût du capital est pris en considération. D'un point de vue de la création de valeur, l'option 1 est donc préférable. L'EVA met ainsi l'accent sur l'efficacité du capital (investir dans des projets dont le rendement est supérieur au coût du capital).



Exemple d'échanges de données informatisées de l'entreprise Elco S.A.

★★ EXERCICE 2 ERP et contrôle de gestion : une solution miracle ⌚ 30 minutes

Et si les contrôleurs de gestion sortaient de leur bureau ?

Avec la crise, le quotidien des contrôleurs de gestion est devenu de plus en plus difficile. Ils doivent résoudre la quadrature du cercle : fournir des projections de plus en plus fines, de façon agile et dans des délais de plus en plus courts. Résultat, ils passent plus de temps à élaborer des budgets prévisionnels qu'à contribuer à la performance de l'entreprise en se rapprochant davantage des opérationnels. La crise, mais également la complexification des *business models* des entreprises et l'augmentation des volumes des échanges avec la digitalisation de l'économie, ont fortement impacté le travail des contrôleurs. En l'espace d'une décennie, on est ainsi passé de l'élaboration de budget annuel à la généralisation (tout du moins dans les grands groupes) du processus de *rolling forecast*. Si cette démarche a l'avantage d'inscrire l'entreprise dans une dynamique nouvelle et lui permet d'être plus réactive face aux aléas économiques, elle a eu pour effet de complexifier fortement la tâche des contrôleurs de gestion en multipliant de manière exponentielle les variables et indicateurs. À cela s'ajoutent un temps de production et une récurrence radicalement différente pour l'un et l'autre des

processus : 2 à 6 mois pour un budget annuel et 15 jours et a minima une fois par trimestre (voire mensuelle) pour les prévisions. A-t-on pour autant renforcé les ressources ? Non, bien au contraire. Avec la crise, l'augmentation de la masse de travail des contrôleurs de gestion est allée de pair avec une réduction des effectifs. Comment s'en sortent-ils ? En prenant des chemins de traverse, des raccourcis pour modéliser leurs projections. Une tâche d'autant plus difficile qu'ils doivent être capables de comparer, rapprocher et justifier leurs projections avec les réalités du terrain.

Vous avez dit ERP ? Les entreprises doivent se poser les vraies questions. Quelle plus-value mes contrôleurs de gestion apportent-ils à l'entreprise ? Comment les aider à être plus performants ? Réponse : en investissant dans des outils de pilotage intégrés (ERP). Or, les entreprises hésitent encore à franchir le pas et, pour 56 % d'entre elles, ont encore recours à Excel. Seules 50 % ont un projet d'investissement (source : résultats 2014 de l'Observatoire International du Contrôle de Gestion de la DFCG). La principale raison évoquée tient principalement au coût de l'investissement que cela représente.

L'attentisme, la peur d'investir sont caractéristiques des temps de crise. Or, c'est précisément lorsque l'économie est au ralenti qu'il faut reprendre à son compte la définition duelle qu'en font les Chinois, à savoir si la crise est un danger (Wei), elle est aussi une opportunité (Ji). Les avantages à investir dans des outils informatiques décisionnels sont pourtant multiples et le retour sur investissement des ERP est toujours positif. Le premier, et le plus évident, reste le gain de productivité qu'il génère et qui permet de redonner du temps au contrôleur de gestion pour d'autres tâches. Il accroît également la pertinence et la qualité des informations ainsi que la finesse de l'analyse. C'est particulièrement utile dans les secteurs comme le retailing, où le détail et la volumétrie des informations permettent d'ajuster à la maille fine les besoins et écarts de toute la chaîne logistique. Les progiciels ERP sont aussi des alliés précieux de l'industrie et des services, notamment sur la partie maintenance prédictive. Ils sont une aide à la prise rapide de décisions. L'intégration de règles statistiques de prédiction, selon certains critères, permet en effet aux entreprises de pouvoir faire une analyse au plus juste de l'historique de leur activité pour en déduire des actions (commerciales, marketing, investissement...) sur l'année, le mois, voire la semaine. La cohérence, l'homogénéité et l'unicité des outils intégrés d'informatique décisionnelle permettent également de conforter les contrôleurs de gestion dans leur rôle de business partner, en interaction permanente avec l'ensemble des entités opérationnelles de l'entreprise : direction générale, mais également commerciale, marketing, achats...

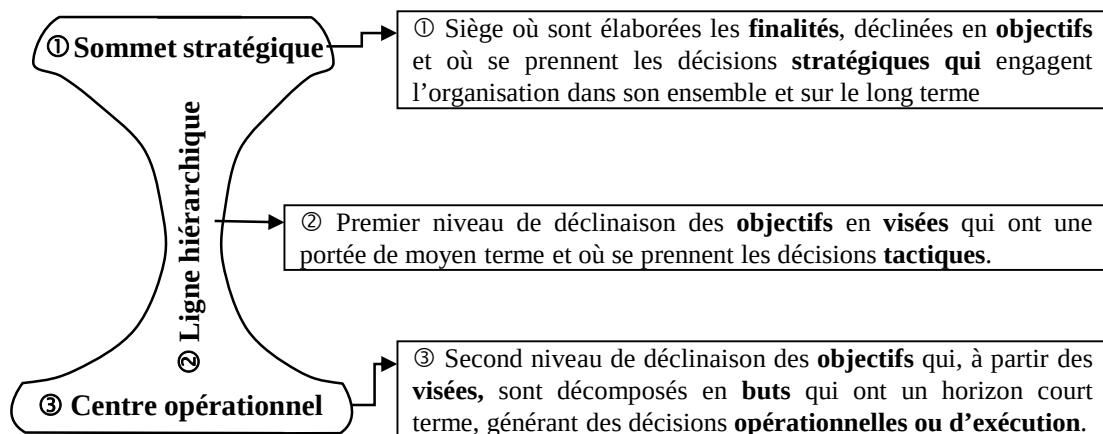
Du back-office à l'opérationnel. Mais un outil reste un outil. Pour le rendre performant, utile et collaboratif, il faut traduire les données du système d'information en éléments opérationnels. Cela implique une évolution du rôle du contrôleur de gestion pour passer d'une fonction presque exclusivement back-office à une vision plus opérationnelle de sa mission, en prise avec le terrain. En situation de crise, chaque euro dépensé doit être contributif à la marge. Une ligne de conduite qui est valable pour tous, y compris le contrôleur de gestion. Celui-ci doit pouvoir s'adapter aux contraintes de l'opérationnel. Cela nécessite de bien connaître les différents métiers de ses interlocuteurs. Il doit aussi être pédagogue pour faire passer les siennes. Sa mission est d'analyser les chiffres, de les interpréter et d'apporter des solutions correctives en cas d'écarts de trajectoire. Si certaines décisions de l'opérationnel sont susceptibles de créer des effets préjudiciables à l'entreprise, voire de la mettre en péril, il devra être

capable de défendre ses recommandations. Or, encore une fois, ce n'est pas en submergeant les collaborateurs d'indicateurs ou de données que l'on fait avancer les choses, mais en argumentant et en motivant ses propositions. Dans les mains du contrôleur de gestion, l'ERP peut être un formidable outil d'aide à la décision et à l'anticipation, un outil agile au service de la réactivité de l'entreprise.

<https://www.lesechos.fr/idees-debats/cercle/cercle-134625-et-si-les-contrôleurs-de-gestion-sortaient-de-leur-bureau-1135201.php#dC48GG1v4TvEkxMO.99> – Christophe Neyret, Partner IENA Consulting – 7 juillet 2015 –Le Cercle des Echos

1. Qu'est-ce qu'un ERP ?
2. En vous appuyant sur ce texte et vos connaissances, donner les avantages de recourir à un ERP pour le contrôle de gestion ?
3. L'ERP est ici présenté comme une solution miracle pour permettre aux contrôleurs de gestion de faire face à l'évolution des organisations et du contrôle de gestion, donner quelques éléments pouvant nuancer cette vision enthousiaste du consultant ?

Chapitre 5



célèbre schéma figuratif d'Henry Mintzberg¹

Exemple : L'Oréal

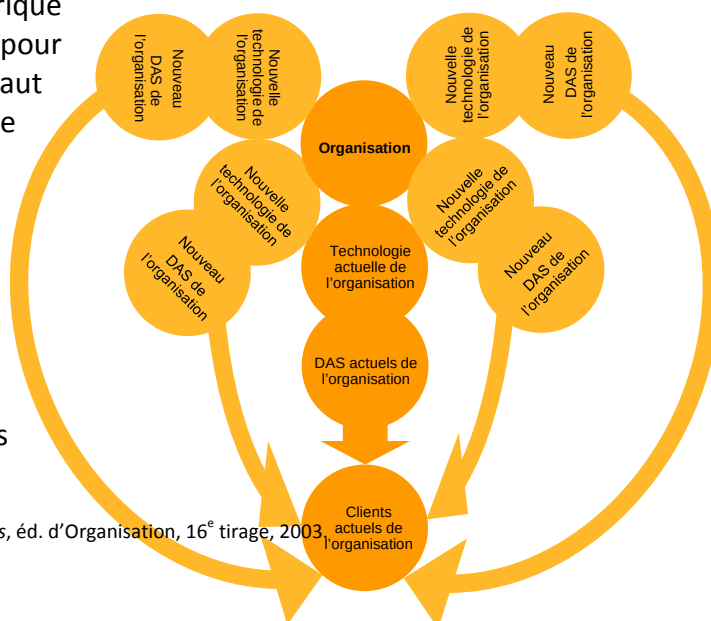
L'Oréal est créé en 1909 par un jeune chimiste français Eugène Schueller, afin d'exploiter un brevet d'invention relatif à un procédé de teinture pour cheveux blancs. Afin de mieux faire connaître son procédé auprès des salons de coiffure, il intègre le comité de rédaction de la rubrique scientifique de la revue professionnelle *Coiffure de Paris*. Il rachète le titre en 1912 et s'en sert pour diffuser d'autres types de produits (shampoings, savons, « mon savon », soins capillaires, parfums, etc.) à la fois pour les professionnels, mais aussi pour les particuliers qui ont la possibilité de lire la revue pendant les temps d'attente dans les salons. Ainsi, tout en restant dans la cosmétique, L'Oréal a su étendre ses gammes de produits à la fois par une politique constante d'innovation et une présence constante dans les revues spécialisées destinées aux différents segments de marché visés.

L'Oréal est aujourd'hui le leader mondial des cosmétiques avec sa marque éponyme, mais aussi Garnier, Lancôme, Guy Laroche, Biotherm, La Roche-Posay, etc.

Exemple : Hermès

Thierry Hermès fonde en 1837 la fabrique éponyme de selles et de harnais pour cheval. Il positionne son offre sur le haut de gamme, et remporte une médaille lors de l'exposition universelle de 1867. Cette distinction lui ouvre durablement le marché d'une clientèle aisée et élitiste.

Son fils Charles-Émile procède à une première diversification vers la maroquinerie en proposant sacs, pochettes et sacoches en cuir pour les



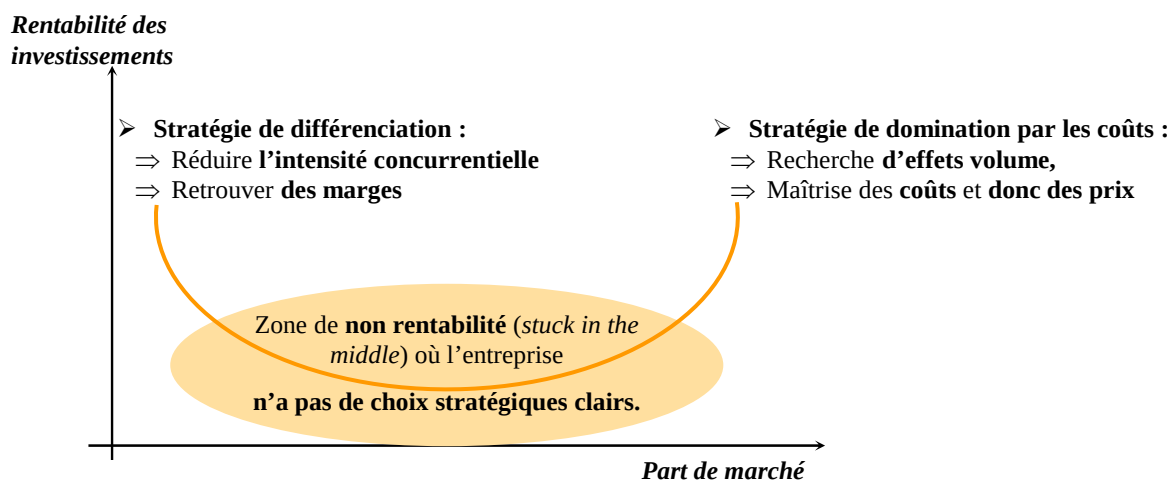
¹ H. Mintzberg, *Structure et dynamique des organisations*, éd. d'Organisation, 16^e tirage, 2003.

cavaliers, toujours dans le haut de gamme. Les clients sont donc identiques. Sellerie et maroquinerie nécessitent des savoir-faire spécifiques, mais toujours centrés sur la confection du cuir et destinés à un même secteur : l'équitation.

Puis, l'entreprise se lance dans la fabrication de couvertures de cheval, de casaques de courses en soie. Le changement de matière implique une modification technologique plus sensible.

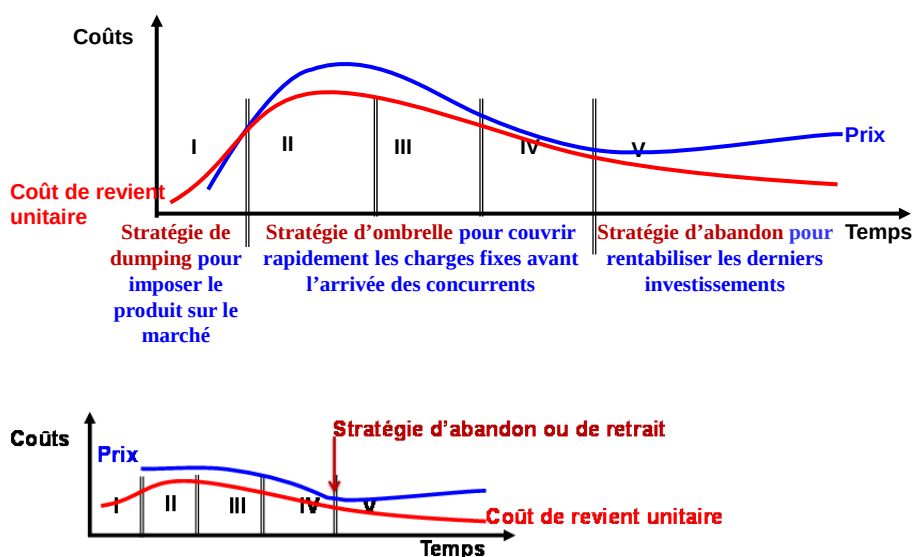
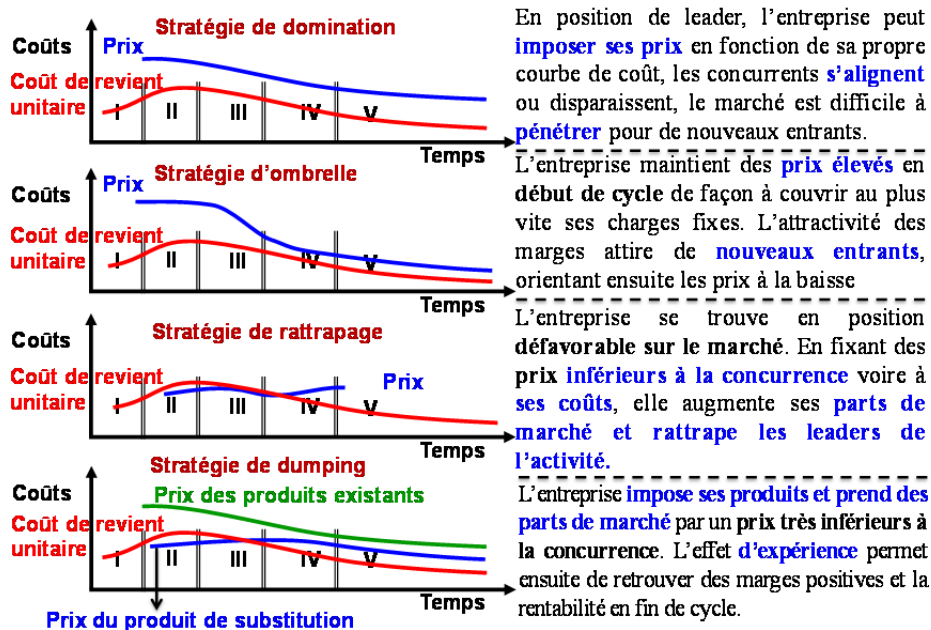
Au début du xx^e siècle, l'essor de l'industrie automobile au sein des classes aisées incite l'entreprise à transposer ses savoir-faire à la bagagerie en cuir. Dans les années 1920, l'entreprise investit le secteur du prêt-à-porter féminin et masculin pour les accessoires (ceintures, gants, bottes, écharpes en soie, etc.), puis des lignes complètes de vêtements. La diversification gagne ensuite l'horlogerie, la bijouterie, les accessoires de sport ou de ville, la décoration intérieure, les parfums à partir des années 1950.

Ainsi, à partir d'une même base de clientèle, Hermès devient un généraliste de la confection, production et distribution de produits de luxe, intégrant des technologies de plus en plus éloignées les unes des autres, mais avec la même exigence de qualité, le même positionnement.



Les stratégies génériques selon M. Porter

CYCLE DE VIE DU PRODUIT ET PERFORMANCES DE L'ENTREPRISE



Dans ce dernier cas, le diagnostic stratégique met en évidence :

- Le manque de compétitivité **actuel et ou à venir** de l'entreprise par rapport à la concurrence,
- Le positionnement en phase de **déclin** des DAS,
... et conduit à une **stratégie d'abandon** qui consiste :
 - 1- à **rentabiliser au maximum** les investissements réalisés (augmenter les marges, même au détriment des parts de marché) ,
 - 2- à se **retirer progressivement** du secteur (cf gestion du changement)
 - 3- à se **repositionner** sur des DAS où l'entreprise peut investir dans de nouveaux FCS et retrouver des AC et de la rentabilité pérenne.

Le **caractère contestable** du marché doit conduire l'entreprise vers une stratégie de **différenciation** qui consiste à construire son avantage concurrentiel sur d'autres critères que le prix (fiabilité, accueil, SAV, délai de livraison, notoriété, implantation géographique,...) c'est-à-dire les autres fonctions attachées au produit et créatrices de valeur pour le client. Les capacités d'adaptation, de flexibilité de l'offre sont des atouts importants qui favorisent les petites structures ou les firmes se concentrant sur un ou deux actifs stratégiques : la marque, la conception, les autres fonctions étant externalisés (réseau de franchises, filiation, ...)

Pour **sortir de cette impasse**, l'entreprise peut s'engager dans :

- une stratégie **dégagement** (sortie du DAS) menant à un renouvellement de l'offre : se repositionner sur la chaîne de valeur du secteur voire en sortir : reconvertir l'entreprise avec éventuellement des aides publiques pour limiter les effets externes sociaux,
- une **stratégie d'innovation (de rupture ou disruptive)** forte apte à rendre le DAS plus attractif,
- une stratégie **d'investissement** visant à modifier le portefeuille des DAS, on passerait alors à des stratégies inter-secteurs de type alliance, partenariat, internationalisation, consolidation (vers plus de concentration) ...

Sensibilité du DAS aux effets de volume	Effets d'expérience faibles, l'A.C. est facilement :	Effets d'expérience forts, l'A.C. est difficilement :
Sources de différenciation	• Imitable • Substituable • Accessible	• Imitable • Substituable • Accessible
Multiples	① Environnement concurrentiel fragmenté - Chacun évite d'entrer en concurrence directe : vers une concurrence monopolistique - situation fragile car le marché est contestable, les barrières à l'entrée faibles.	② Environnement concurrentiel de spécialisation - concurrence monopolistique durable par une forte différenciation des produits - marché peu contestable en raison des protections légales ou d'un effet taille ou de la maîtrise d'un savoir-faire spécifique, ...
Limitées	③ Environnement concurrentiel d'impasse - Marché en forte concurrence où les rentabilités à venir sont faibles. Il n'est pas possible de jouer sur les effets volume pour réduire les coûts et augmenter les marges, ou sur la différenciation car la demande est faible, le DAS en fin de cycle, ...	④ Environnement concurrentiel de volume - la maîtrise des coûts et des techniques de production protège l'entreprise - Concurrence assez vive malgré un marché en oligopole.

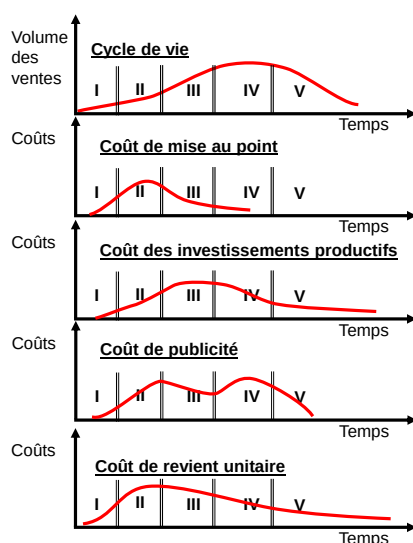
Stratégie de **spécialisation**, de **concentration**, de **focalisation** amenant l'organisation à ne retenir que quelques DAS, voire un seul (stratégie de niche). On parle aussi de **stratégie de recentrage** pour les firmes qui décident de concentrer leurs ressources dans le ou les DAS qu'elle maîtrise le mieux et qui lui offrent les perspectives financières les plus rentables. L'entreprise doit veiller au maintien des barrières à l'entrée.

Le caractère durablement non **contestable** du marché est lié à un **effet de taille** qui permet une meilleure maîtrise des technologies, des savoir-faire et des coûts sur le DAS. Pour devenir ou se maintenir leader du marché, l'entreprise adopte une stratégie de **domination par les coûts** qui consiste à minimiser les coûts de revient des produits afin :

- de pouvoir mener ou résister à une guerre des prix,
- d'accroître ou de maintenir des marges supérieures aux concurrents.

On peut assister à une **concentration** du marché, des **stratégies d'éviction** de concurrents.

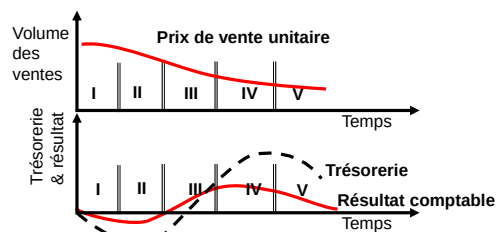
Cette position reste très sensible aux **technologies disruptives**.



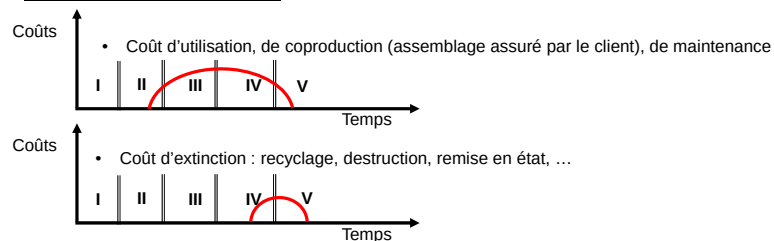
Coûts fixes, qui se réduisent par les **effets volumes** avec le passage à la phase de croissance.

Coûts fixes, qui succèdent au coût de mise au point et qui ne sont couverts qu'en phase de maturité.

Coûts fixes, qui visent dans un premier temps à **faire connaître** les produits, puis à les **différencier** de la concurrence.

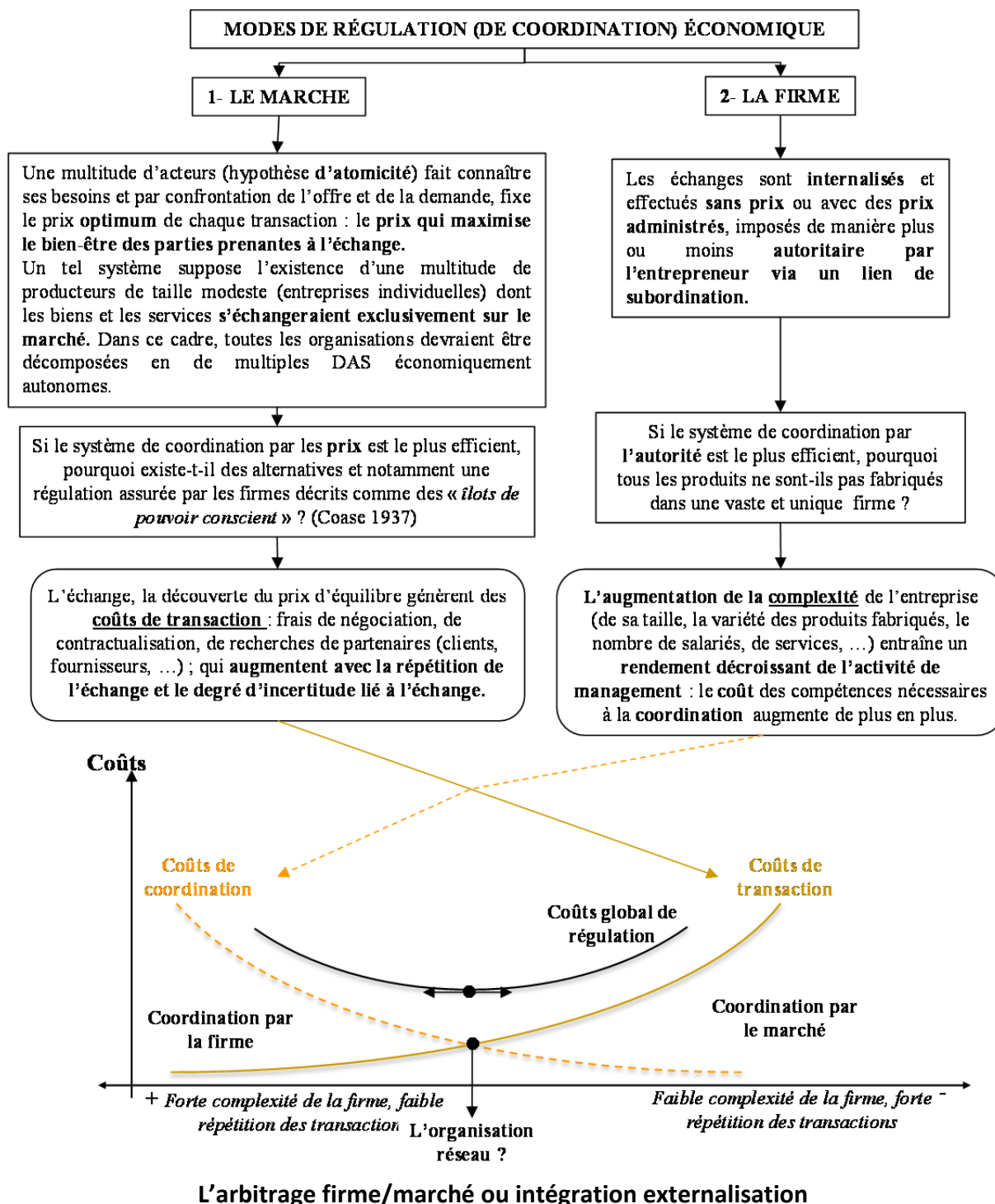


Coûts imputables au client :

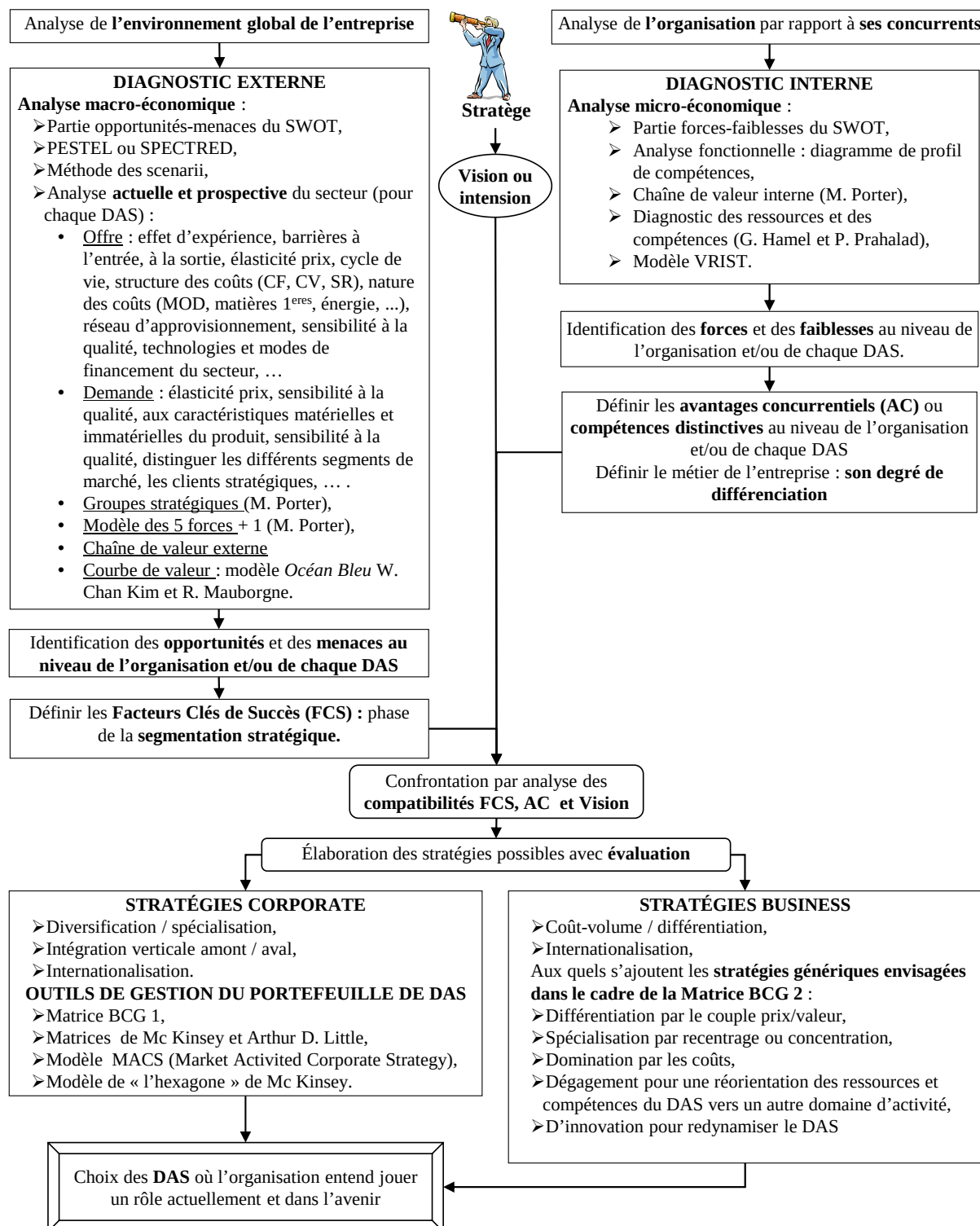


Cycle de vie de l'activité et évolution de la structure de coût

Chapitre 6



Chapitre 7



Les liens entre les différents types de stratégie et les outils de diagnostic

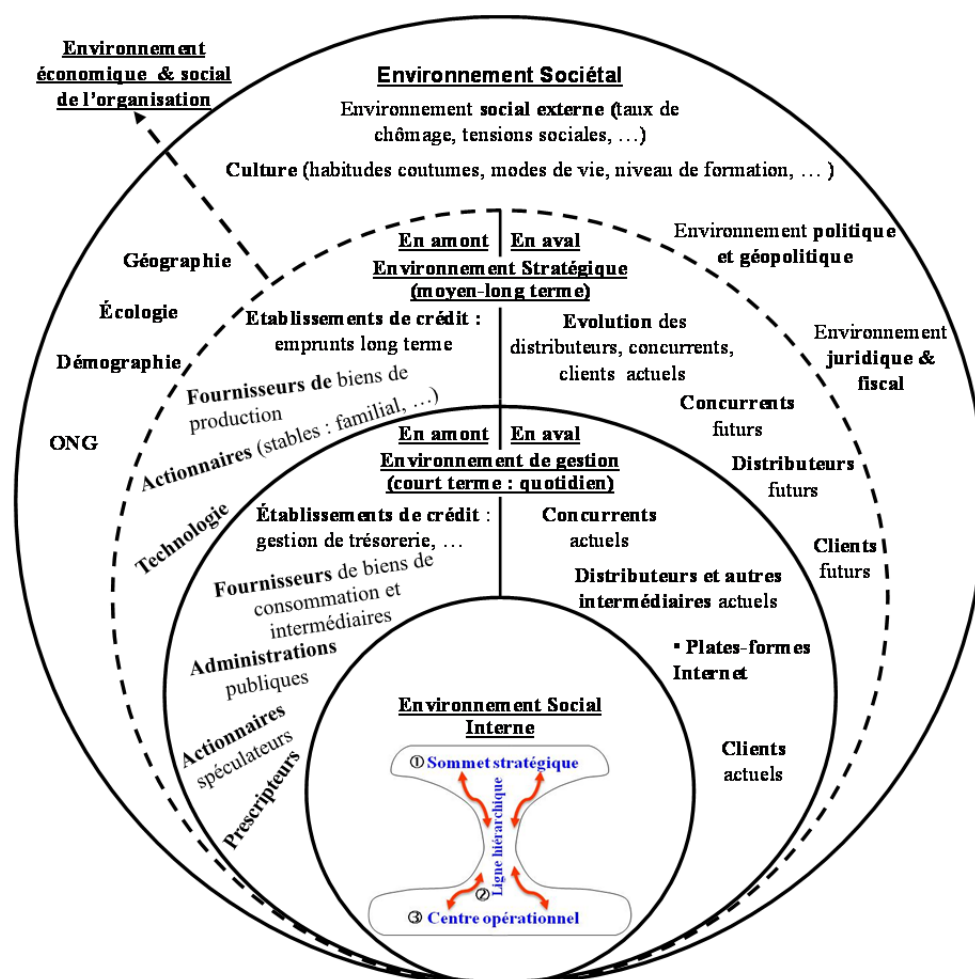


Schéma de l'environnement global de l'organisation

	Opportunités	Menaces	Degré d'impact sur la stratégie à venir, sur les performances de l'organisation			
			- Évaluation +			
			1	2	3	4
Diagnostic de la demande						
Les caractéristiques de la demande actuelle	Développement des critères	Développement des critères				
Où ? Lieux d'achat, débouchés actuels : local, national, international ? ...	...	...				
Combien ? Quantités demandées, parts de marché, positionnement de l'entreprise (leader, outsider, etc.).						
Quoi ? Fonctions assurées par le produit ?	...	...				

	Opportunités	Menaces	Degré d'impact sur la stratégie à venir, sur les performances de l'organisation.			
			- Évaluation +			
			1	2	3	4
Diagnostic de la demande						
À qui ? Segments de marché visés et segments de marché atteints ? étendue, spécificités des segments.	Développement des critères	Développement des critères				
Qui achète, prescrit, consomme le produit, existe-t-il des clients stratégiques ?	...	...				
Quand ? Avec quelle périodicité, saisonnalité, à quelles occasions, selon quelle fréquence ?						
Pourquoi ? Motivations d'achat (qualité, prix, marque, fidélité, etc.) élasticité prix/demande, sensibilité aux promotions, aux publicités, importance des délais de livraison.						
Pour combien ? Budgets consacrés à l'achat.						
Avec qui ? Quels réseaux de distribution ? Quelle dépendance par rapport aux intermédiaires ?						
Etc.						
L'évolution de la demande	Développement des critères	Développement des critères				
Quelle phase du cycle de vie ?						
Potentialités de croissance des ventes, du marché.						
Évolution des habitudes d'achat, des fonctionnalités nouvelles possibles et attendues, rôle de la technologie, etc.						
Évolutions réglementaires : normes de sécurité, environnementales, etc.	...	...				
etc.						
Conclusion :						

Diagnostic de l'offre	Opportunités	Menaces	Degré d'impact sur la stratégie à venir, sur les performances de l'organisation.			
			- Évaluation +			
			1	2	3	4
Économie du secteur	Développement des critères	Développement des critères				
Existe-t-il des barrières à l'entrée (1) ; des barrières à la sortie (2) du secteur ? Si oui, lesquelles ? Pourquoi ? Sont-elles durables ?						

Diagnostic de l'offre	Opportunités	Menaces	Degré d'impact sur la stratégie à venir, sur les performances de l'organisation.			
			- Évaluation +			
			1	2	3	4
Objectifs stratégiques des concurrents	Développement des critères	Développement des critères				
Quelle vision, quels objectifs, quelle stratégie ?	...	...				
Quel degré d'adversité face au risque ? Qui sont les leaders, les suiveurs ?						
Quelle culture souhaitée, véhiculée, perçue ?	...	...				
Quels sont leurs DAS respectifs et comment se positionnent-ils sur le marché, le cycle de vie ? Les outils de gestion de portefeuille de DAS (matrices BCG 1, etc.) peuvent être mobilisés ici.						
Évolution de la concurrence	Développement des critères	Développement des critères				
Au sein du secteur et par rapport à l'organisation.	...	...				

Forces et faiblesses des concurrents (1)	Développement des critères	Développement des critères				
Au niveau de leurs différentes fonctions (production, logistique, marketing, financière, GRH, R & D, etc.), de leur structure, etc.						
Quels risques de rupture ? À quel horizon ?						
Quelles protections ? Quel degré d'imitation ?						
Quelles sont leurs capacités de croissance ?						
Quelles sont leurs capacités de résilience ou d'adaptation face à des changements de l'environnement (chocs conjoncturels, rupture technologique, etc.) ?						
etc.						
Conclusion :						

Profil de compétences des fonctions principales (la liste des fonctions et des critères pour chaque fonction n'est pas exhaustive) :

Critères d'appréciation des fonctions	1	2	3	4	5
Fonctions principales	Faible		Moyen		Fort
Marketing • Notoriété et réputation • Part de marché • Qualité des produits • Attractivité des services • Attractivité des prix • Efficacité de la distribution • Efficacité des promotions • Efficacité de la force de vente • Efficacité du SAV • Couverture géographique • ...					

Production • Outil de production • Économies d'échelle • Effets d'apprentissage • Capacité de production • Structure des coûts (part des CF, CV) • Atteinte du SR en volume de production • Degré d'automatisation • Qualification de la MOD • Respect des délais • Gestion des stocks (au besoin une fonction consacrée à la logistique peut être créée) • Savoir-faire technique • ...					
Finance • Coût du capital • Disponibilités des fonds • Cash-flow dégagé • Capacité financière • Autonomie financière • Taux d'endettement • Capitalisation boursière • ...					
Ressources humaines • Compétences de gestion • Pyramide des âges • Taux d'encadrement • Turnover • Capacité de réaction • Promotions – récompenses • Formation • Part des salaires dans le CA • Part des rémunérations fonction des performances (intéressement, participation, PEE, stock-options, etc.) • Qualité du CE • ...					

R & D • Innovations technologiques • Innovations process • Innovations produits • Innovations services • Moyens affectés à la R & D • Sécurisation des travaux • Rentabilité des projets • ...					
--	--	--	--	--	--

Profil de compétences des activités transversales (la liste des activités et des critères pour chaque activité n'est pas exhaustive) :

Critères d'appréciation des fonctions Activités transversales	1 Faible	2	3 Moyen	4	5 Fort
Management • Performance de la gouvernance • Stabilité des actionnaires • Stabilité des managers • Compétences des managers • Pyramide des âges des managers • Part des rémunérations des managers dans le CA ou le résultat • Image des managers (interne, externe) • Clarté des objectifs stratégiques • ...					
Organisation • Division des tâches • Répartition des tâches • Répartition des responsabilités • Formalisation des tâches et procédures • Coordination des tâches • Clarté de l'organigramme • Adéquation structure/stratégie • ...					

Système de régulation • Poids des valeurs communes dans l'organisation • Poids des règles communes dans l'organisation • Valorisation de l'histoire de l'organisation • Sentiment d'appartenance du personnel • Poids des mécanismes de marché dans les échanges internes • Poids de l'autorité dans l'organisation • ...					
Systèmes de contrôle • Fréquence des audits internes (déclinable par fonction) • Clarté des missions et des procédures de contrôle • Adhésion du personnel aux systèmes de contrôle (ou d'audit) • Part d'autocontrôle • Part des dysfonctionnements détectés lors des procédures de contrôle • Importance des actions autocorrectrices • Adéquation système de détermination des coûts et stratégie de l'entreprise • ...					
Systèmes d'information • Efficacité des systèmes d'information • Moyens investis dans les systèmes d'information • Sécurisation des données en interne • Sécurisation des données en externe • Indépendance dans la gestion des données • ...					

Ces diagrammes s'utilisent aussi bien dans le cadre de la description de la situation actuelle de l'organisation que dans une optique prospective ou de benchmarking ou encore de comparaison avec les performances des concurrents.

Exemple

Soit l'entreprise Alpha dont le positionnement actuel de l'un de ses DAS correspond au profil en ligne pleine.

Critères d'appréciation des fonctions	1	2	3	4	5
	Défavorable		Moyen		Favorable
Fonctions principales Marketing • Notoriété et réputation des produits du DAS • Part de marché (en valeur) • Qualité des produits • Attractivité des prix • Étendue de gamme des produits • Couverture géographique					
Production • Économies d'échelle • Effets d'apprentissage • Capacité de production • Structure des coûts (part des CF) • Atteinte du SR en volume de production • Degré d'automatisation • Qualification de la MOD					
Finance • Coût du capital • Cash-flow dégagé • Taux d'endettement					
Ressources humaines • Turnover • Formation • Part des salaires dans le CA					
R&D • Innovations technologiques • Innovations produits • Moyens affectés à la R&D					

Chapitre 8

EXERCICE 2 ⌘ 60 minutes – Elaboration d’une nouvelle offre dans le cadre d’une stratégie de développement de service

Comme tous les établissements d’enseignement supérieur, l’Executive Business School est face à un enjeu stratégique majeur : le développement de services en ligne. Depuis le début des années 2000, il est entré dans la voie du digital avec des formations de type *blended learning*, grâce à l’usage de la plateforme Monweb.

Aujourd’hui, l’Executive Business School s’engage pleinement dans le *e-learning* grâce à la création de formations diplômantes en ligne dans le cadre de la formation professionnelle continue. Cette initiative répond aux besoins de publics en activité ou en recherche d’emploi, souhaitant entreprendre une formation professionnelle diplômante. La première formation de ce type est le Business Administration Certificate (BAC).

A partir des annexes 1 à 3 :

1. Déterminez l’équation économique de la formation (exprimer le résultat en fonction du nombre d’inscrits) et calculez le seuil de rentabilité (en nombre d’inscrits) de la formation.
2. Chiffrez l’impact de la suppression de l’accompagnement individualisé sur la structure de coûts et la rentabilité de la formation. Analysez l’intérêt d’une telle décision en prenant en compte ses aspects financiers et non financiers.

L’Executive Business School envisage d’accueillir 70 étudiants, sans supprimer l’accompagnement individualisé. À partir des annexes 1 à 4 :

3. Montrez l’impact d’une telle décision sur la structure de coûts et sur la rentabilité de la formation.
4. Analysez l’impact sur la structure de coûts et sur la rentabilité de la formation de chacune des décisions suivantes :
 - a. recours à la société EOL pour la surveillance des examens ;
 - b. recours à la société EOL pour la surveillance des examens et à une société d’affiliation.
5. Proposez une analyse globale de vos résultats.

Annexe 1 – Les quatre modules du Business Administration Certificate

Le Business Administration Certificate comprend quatre modules :

- Management ;
- Comptabilité ;
- Strategie;
- Finance d’entreprise.

Annexe 2 - Les dispositifs pédagogiques du Business Administration Certificate (BAC)

L’inscription donne droit à plusieurs dispositifs pédagogiques :

- L’accès illimité aux contenus en ligne durant un an : les supports sont variés : cours « encapsulés », diaporamas powerpoint animés, vidéos, livrets d’exercices en pdf,

éléments d'auto-correction, forum administré par l'enseignant/e responsable de la matière.

- L'accompagnement individualisé : chaque stagiaire bénéficiera d'un accompagnement personnel sous la forme d'un crédit d'heures (une heure par matière). Cet accompagnement sera réalisé par l'enseignant/e responsable de la matière ou par un encadrant qu'il/elle aura désigné. Un tel recrutement ne poserait aucune difficulté.
- Les classes virtuelles : dans chaque matière, une classe virtuelle de deux heures sera organisée deux semaines avant chaque session d'examen (soit deux fois dans l'année). Il s'agit de cours diffusés en temps réel afin de répondre aux questions des stagiaires. Ces derniers enverront leurs questions à l'avance à l'enseignant afin d'utiliser au mieux le créneau de deux heures. Du fait de la redondance des questions et de leur recensement préalable, on considère qu'il n'y aucune limite de capacité pour les classes virtuelles.
- Les examens : chaque année, deux sessions d'examen sont organisées. La seconde session est une session de rattrapage. Au sein de chaque session, quatre épreuves d'une heure et demie sont prévues (une pour chaque matière). Les salles d'examen comprennent 50 places assises. Il faut un surveillant par salle. Dans un premier temps, afin de limiter les charges, une seule salle d'examen sera ouverte pour une même épreuve.

À l'exception des examens, la formation Business Administration Certificate (BAC) est intégralement réalisée à distance.

Annexe 3 - Le budget annuel

Le prix de l'inscription est fixé à 3 500 €. L'école est exonérée de TVA.

Les dépenses annuelles comprennent :

- Des charges de personnel : il s'agit des rémunérations des intervenants et des surveillants d'examen (cf. annexe 4).
- Des dépenses en documentation, matériel et fournitures : 105 € TTC par stagiaire.
- Des frais administratifs : participation aux dépenses de fonctionnement de l'Executive Business School de 30 000 € (dont coût de la mise à disposition d'une salle d'examen de 50 places : 250 € par épreuve d'une heure trente).
- Des frais de communication et publicité : 10 000 € HT.

Au sein de l'Executive Business School toutes les formations sont organisées et gérées comme des centres de profit. Par conséquent, les frais administratifs font l'objet d'une facturation interne.

Annexe 4 - Le mode de rémunération des intervenants du Business Administration Certificate

Les intervenants sont tous payés à l'heure ou à la mission (création et animation de module), aucun n'est mensualisé. Ainsi, on distingue :

- Le coût de la création et l'animation d'un module (hors accompagnement et classe virtuelle) : 750 € par an.
- Le coût du fonctionnement pédagogique (accompagnement personnalisé et classes virtuelles) : 75 € par heure.
- Le coût de surveillance d'examen : 15 € par heure.

Annexe 4 - Informations diverses

Prévisions

Pour la prochaine année universitaire, 70 personnes souhaiteraient intégrer le Business Administration Certificate. Le taux de réussite moyen est de 60 % à la première session. Les candidats non-admis à la première session se présentent à la seconde.

Offre de la société EOL Exam on Line

La société EOL Exam on Line propose aux établissements d'enseignement supérieur une prestation de surveillance d'examen à distance.

Le principe est le suivant : au moment de l'examen, chaque candidat se connecte depuis chez lui (ou n'importe quel endroit connecté où il peut être isolé) à la plateforme sécurisée d'EOL. Il télécharge le sujet, puis compose en ligne tout en étant surveillé à distance par des surveillants, employés d'EOL, grâce à une webcam.

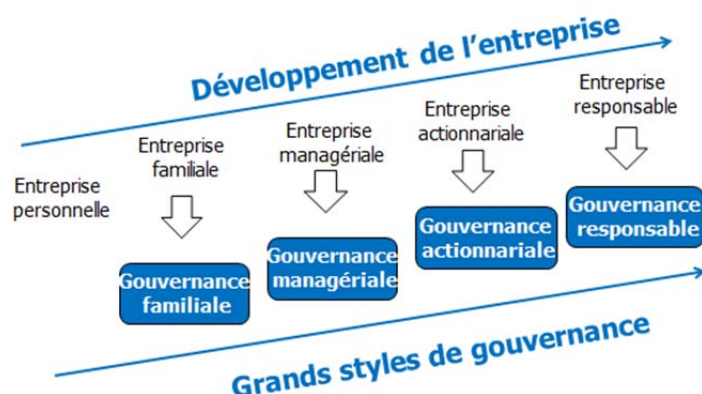
EOL facture 20 € HT par candidat pour une épreuve d'une heure trente (TVA à 20 %).

Opter pour une telle offre permettrait à l'Executive Business School de ne plus organiser d'épreuve dans ses locaux.

Promotion des ventes

L'affiliation sur Internet est une technique marketing permettant à un site web annonceur (affilié) de promouvoir ses produits ou ses services en proposant une rémunération à d'autres sites web éditeurs (affiliés) en échange d'un apport de ventes, d'inscriptions ou de trafic. La direction s'interroge sur le recours à une société d'affiliation pour promouvoir ses ventes. Cette décision permettrait de passer de 70 à 150 inscrits. La commission HT versée s'élèverait à 10 % du chiffre d'affaires correspondant. Le taux de TVA sur cette commission est de 20 %.

Chapitre 10



EXERCICE 2 Parties prenantes et RSE ⌘ 55 minutes

Le groupe VRDV est un groupe implanté dans les régions Auvergne – Rhône-Alpes et Provence-Alpes-Côte d’Azur. Il a pour activité la vente de véhicules neufs et de véhicules d’occasion, ainsi que la réparation de véhicules (ou service après-vente [SAV]). La société VRDV exerce une activité de vente de véhicules multimarques françaises et étrangères. Elle possède 20 établissements de concession automobile, qui commercialisent les véhicules de onze marques différentes.

Le comité de pilotage stratégique est présidé par Mme Sabine Verd et M. Hervé Viard.

Le comité de pilotage stratégique s’est réuni au début de l’année N+1 afin de se préparer à l’évolution de la législation sur **l’obligation pour chaque entreprise de publier un rapport de développement durable**. Le groupe VRDV souhaite anticiper un dialogue avec les parties prenantes et envisage de rédiger et diffuser un code de bonne conduite.

1. Définissez le style de gouvernance du groupe.
2. Définissez le concept de partie prenante et précisez le cadre théorique dans lequel il s’inscrit.
3. Présentez les parties prenantes du groupe VRDV en précisant les attentes de chacune d’entre elles.
4. Après avoir défini le concept de responsabilité sociale/sociétale de l’entreprise (RSE), vous indiquerez en quoi et comment la démarche de RSE peut s’appliquer au groupe VRDV.

Annexe 1

Historique du groupe VRDV

Le groupe VRDV est le résultat de l'effort d'une famille et s'étend sur trois générations. M. Verd, garagiste carrossier créa le garage VERD dans les années 1950. Son fils Jean et sa fille Sabine reprirent l'activité familiale : ils continuèrent l'expansion de l'entreprise en rachetant des garages dont les propriétaires partaient à la retraite et étendirent leur implantation régionale. Très vite, ils réorganisèrent leur société sur la base suivante encore valable actuellement : chaque garage devient une SARL d'exploitation, filiale à 100 % d'une holding : VRD. Celle-ci est détenue à 49 % par chacun des dirigeants, sous la forme d'une société anonyme, le reste du capital étant réparti entre plusieurs membres de la famille.

En 2001, suite au décès accidentel de Jean Verd, son gendre, Hervé Viard entre à la direction de l'entreprise. La holding devient VRDV. La nouvelle équipe dirigeante profite de la déréglementation en matière de distribution pour étendre son influence sur la région, sur deux axes :

- poursuite du rachat de garages dont les propriétaires souhaitent céder leur activité ;
- parrainage pour aider des cadres du groupe à ouvrir ou à reprendre un site tout en profitant de la force du groupe pour les négociations avec les constructeurs, le marketing et la publicité. Dans ces cas, une filiale commune est créée entre le groupe VRDV et le futur dirigeant. Par principe, le groupe est majoritaire dans le capital mais la direction est laissée au cadre associé.

Aujourd'hui la société VRDV est la holding consolidante, détenue par deux associés principaux :

- Mme Sabine Moraux (née Verd) pour 42 %, fille du fondateur ;
 - Mme Sophie Viard (née Verd) pour 35 %, petite-fille du fondateur ;
 - M. Hervé Viard (époux de Sophie) détient 10 % des titres ;
 - le reste du capital est détenu par d'autres membres de la famille.
- Mmes Moraux et Viard et M. Viard sont liés par un pacte d'actionnaires.

Annexe 2

Le marché de la distribution automobile²

La distribution automobile est une distribution organisée : elle est définie par le constructeur automobile (le fournisseur) qui impose un certain nombre de critères qualitatifs (dimension et agencement des locaux, formation du personnel, etc.) et quantitatifs (volumes de véhicules achetés, pièces et accessoires, etc.) à respecter afin de pouvoir afficher l'enseigne de la marque.

Les acteurs sont aussi nombreux que différents, mais surtout complémentaires : constructeurs, filiales de constructeur, concessionnaires ou distributeurs, agents, réparateurs agréés pour arriver en bout de chaîne au client.

Les constructeurs et leurs filiales

² D'après <http://automotivemarketing.e-monsite.com/pages/commerce/la-distribution-automobile-2.html>

Le constructeur est l'élément premier de cette distribution puisqu'il crée, fabrique, commercialise et organise le réseau de distribution automobile. Les filiales sont les « antennes locales » dans les pays où sont implantés les constructeurs. Les filiales jouent le rôle d'importateur et de distributeur central au sein d'autres pays dans lesquels le constructeur souhaite commercialiser ses produits. Les filiales détenues à 100 % par les constructeurs ou juridiquement indépendantes de la maison-mère jouent le rôle d'intermédiaire entre le constructeur et son réseau de distribution. Ce sont elles qui négocient les tarifs pour le réseau, déterminent le marketing produit et les stratégies de distribution et adaptent la communication au pays où elles sont implantées.

Les distributeurs ou concessionnaires sont de trois types.

D'une part, les succursales gérées par le constructeur forment le réseau propre. La succursale joue le rôle de concessionnaire. Pour un constructeur, l'avantage d'une telle structure est de pouvoir maîtriser la vente de ses produits. Implantées au sein des grandes villes ou des zones à forte valeur ajoutée, les succursales sont de vraies vitrines de démonstration pour les constructeurs.

À leur côté, figurent les distributeurs indépendants, ou appartenant à un groupe. Les distributeurs et groupes de distributeurs sont liés par un contrat de concession de plusieurs années défini par le constructeur qui leur octroie le droit de vendre ses produits.

Un distributeur est le client direct du constructeur, puisque c'est lui qui achète les véhicules auprès du constructeur et non l'automobiliste (client final). Son activité principale consiste à vendre des véhicules et des services aux particuliers ou aux entreprises et d'assurer le service après-vente des véhicules vendus, mais aussi de tous ceux de la marque ou d'autres marques.

Toutefois, la seconde activité de la concession consiste à revendre ses véhicules auprès de son réseau secondaire constitué d'agents commerciaux ou de garages indépendants. À la différence d'une succursale, le distributeur dispose officiellement d'une certaine autonomie dans la mise en place de sa stratégie commerciale et marketing... Seul, le distributeur n'a pas de réel pouvoir de négociation face au constructeur. Voilà pourquoi, d'achats en rachats, sont nés de véritables groupes, qui arrivent à peser dans les négociations avec les constructeurs et qui peuvent distribuer une ou plusieurs marques.

Les agents ou apporteurs d'affaires jouent le rôle de distributeurs mais, contrairement à ces derniers, ils ne traitent pas directement avec les constructeurs ou leurs filiales, soit parce qu'ils ne répondent pas aux exigences de la marque, soit parce qu'ils ne souhaitent pas s'engager dans un contrat de concession avec un constructeur.

Les réparateurs sont les descendants directs des garagistes d'antan. Là aussi, il existe deux catégories. Les « représentants officiels de la marque » qui sont agréés par celle-ci et peuvent donc afficher son enseigne. On trouve aussi des garages indépendants qui n'ont aucun lien avec les constructeurs. Ils peuvent être soit totalement indépendants (il en existe encore quelques-uns, dans les campagnes généralement) ou rattachés à un réseau de garagistes type Feu Vert ou Norauto.

Les mandataires, achètent des véhicules au nom de leurs clients, en particulier au sein de l'Union européenne.

La grande distribution joue un rôle marginal pour l'instant, mais elle peut commercialiser des véhicules neufs depuis l'ouverture de la concurrence par le droit communautaire.

Internet n'est utilisé par les constructeurs que comme un outil d'information et de relation client, la vente revenant au concessionnaire. Mais de nombreux sites permettent d'acheter des véhicules, soit neufs par des mandataires, soit d'occasion.

Les clients

On en distingue quatre catégories.

Les particuliers représentent les clients les plus nombreux et préférés des constructeurs. En moyenne chaque année en France, la vente aux particuliers représente entre 60 % et 70 % des ventes des constructeurs. Ce sont les ventes les plus rentables car les remises sont moins élevées sur des ventes « uniques ». Mais la clientèle particulière est aussi la plus difficile à conserver. Elle est volatile, non pas pour abandonner l'automobile, mais pour aller de constructeurs en constructeurs.

Les professionnels représentent une clientèle qui a des besoins spécifiques et avec laquelle il est plus facile d'établir une relation durable, si l'on sait lui apporter un service de qualité.

Les loueurs sont devenus aujourd'hui des clients importants de l'industrie automobile. Ils comptent pour les constructeurs (avec des contrats négociés nationalement et directement entre les entités) mais également pour les distributeurs, avec de plus en plus d'agences de location indépendantes ou franchisées, qui achètent directement les véhicules au distributeur sans que s'en mêle le constructeur.

L'État français, les collectivités locales et les grandes entreprises sont aussi une clientèle importante. Chaque année, ce sont en effet près de 15 000 véhicules qui sont achetés par ces clients. Chez les constructeurs, des services dédiés à la vente aux « grands comptes » (État et grandes entreprises, telles que La Poste) ont été développés.

Annexe 3

La réparation automobile (ou service après-vente)³

État des lieux

Les règles européennes, en vigueur depuis le 1^{er} juin 2010, confirment la volonté de la Commission européenne de renforcer la concurrence sur le marché de l'entretien et de la réparation automobiles entre réparateurs agréés et réparateurs indépendants, afin d'introduire des baisses de prix.

Les constructeurs restent cependant encore leaders dans le secteur de l'entretien-réparation avec environ 30 % de parts de marché. Mais ils sont attaqués de toutes parts, notamment sur le marché des véhicules hors garantie qui est soumis à une forte

³ D'après ordre des experts comptables – Analyse sectorielle TPE - « GARAGE », 2011.

concurrence, notamment avec les spécialistes comme Midas ou Speedy ou encore les centres spécialisés en automobile (Norauto, Feu Vert). Pour faire face, les constructeurs présentent des gammes de pièces moins onéreuses comme Motrio (pour Renault) ou Eurorepar (pour Citroën).

Perspectives

Les activités de réparation et d'entretien sont encore dominées par les réseaux des constructeurs et une multitude de garagistes indépendants (regroupés ou non en réseaux). L'entretien et la réparation comprennent pour une large part les succursales, les concessions et les points de vente agréés des constructeurs, qui conservent la maîtrise de l'après-vente pour les réparations couvertes par la garantie du constructeur.

Les garagistes indépendants qui obtiennent un agrément de service après-vente auprès d'un ou de plusieurs constructeurs peuvent mieux affronter la concurrence des réseaux sous enseignes, car l'obtention d'agréments auprès des constructeurs constitue une garantie de qualité de service et de prix pour les consommateurs.

Chapitre 11

Synthèse des principaux outils de pilotage de la RSE (adaptée de Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004)

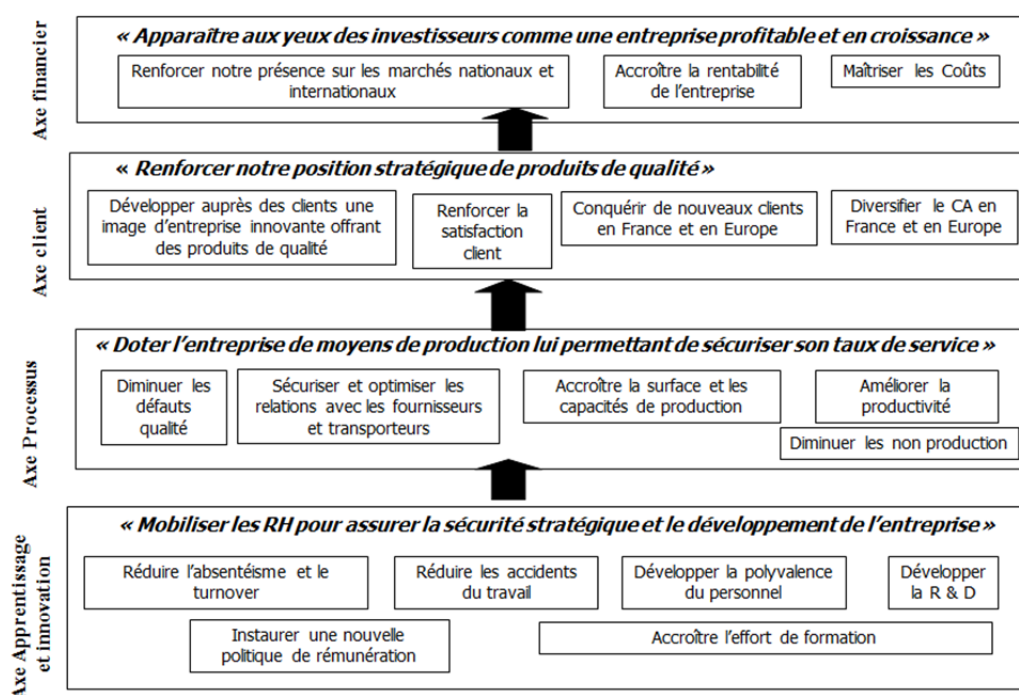
		Niveaux d'application		
		Planification	Pilotage	Audit et reporting
Nature	Environnementale	EMAS (<i>Eco-management and Audit Scheme</i>) ISO 14000 Eco-conception		Bilan environnemental EMAS
	Sociale	OHSAS 18000 (<i>Occupational Health and Safety Assessment Series</i>) Norme SA 8000 (<i>Social Accountability</i>)		Bilan social
	Globale	<i>Sustainability Balanced ScoreCard</i> ISO 26000 Navigateur Skandia AA 1000 (<i>Account Ability</i>)	<i>Sustainability Balanced ScoreCard</i> SD 21000 (<i>Sustainable Development</i>) Navigateur Skandia	GRI (<i>Global Reporting Initiative</i>) Bilan sociétal AA1000 Comptabilité sociétale

Exemple (d'après Naro et Noguera)

La société « Agroalim » est une entreprise de 80 personnes appartenant au secteur de l'agroalimentaire (pâtisserie industrielle). Elle construit son positionnement sur une différenciation basée sur l'innovation et la qualité de ses produits. La **carte stratégique actuelle**, présentée dans la figure 1, traduit l'enchaînement de causalités qui doit conduire l'entreprise à réaliser sa vision stratégique. Sur l'axe financier, afin d'assurer la rentabilité de son affaire, le dirigeant de la société « Agroalim » cherche à développer son chiffre d'affaires sur les marchés nationaux et internationaux, tandis qu'il poursuit une politique de rationalisation de sa gestion visant à maîtriser ses coûts. Cela le conduit, sur l'axe client, à

vouloir renforcer son image d'entreprise innovante offrant des produits de qualité et à rechercher la satisfaction client. L'objectif est également de diversifier son chiffre d'affaires et sa clientèle en France et en Europe. Pour parvenir à atteindre ses objectifs sur les axes financiers et clients, l'entreprise adapte ses processus internes : diminution des défauts qualité, sécurisation et optimisation des relations avec les fournisseurs et transporteurs, amélioration de la productivité, et également, afin de pouvoir répondre à son développement, accroissement de sa surface et de ses capacités de production. Cette recherche d'amélioration peut s'appuyer fortement sur une démarche socio-économique de réduction des coûts cachés. Enfin, sur l'axe apprentissage-innovation, l'entreprise investit fortement en R & D afin d'assurer sa politique d'innovation et, surtout, mise sur sa gestion des ressources humaines pour garantir les améliorations retenues sur l'axe processus internes.

Figure 1 : Carte stratégique actuelle du BSC de « Agroalim ».



La société « Agroalim » désire améliorer son pilotage et sa planification sociale et sociétale. Pour cela, elle souhaite intégrer dans son BSC des indicateurs de développement durable et élaborer un **Sustainability Balanced ScoreCard (SBSC)**.

Elle explore deux possibilités :

- soit une **approche « additive »** en rajoutant un cinquième axe (sociétal) à son BSC actuel (figure 2),
- soit une **approche « totale »** en intégrant les dimensions sociales et environnementales dans les quatre axes du BSC actuel (figure 3).

Figure 2 : Création d'un cinquième axe

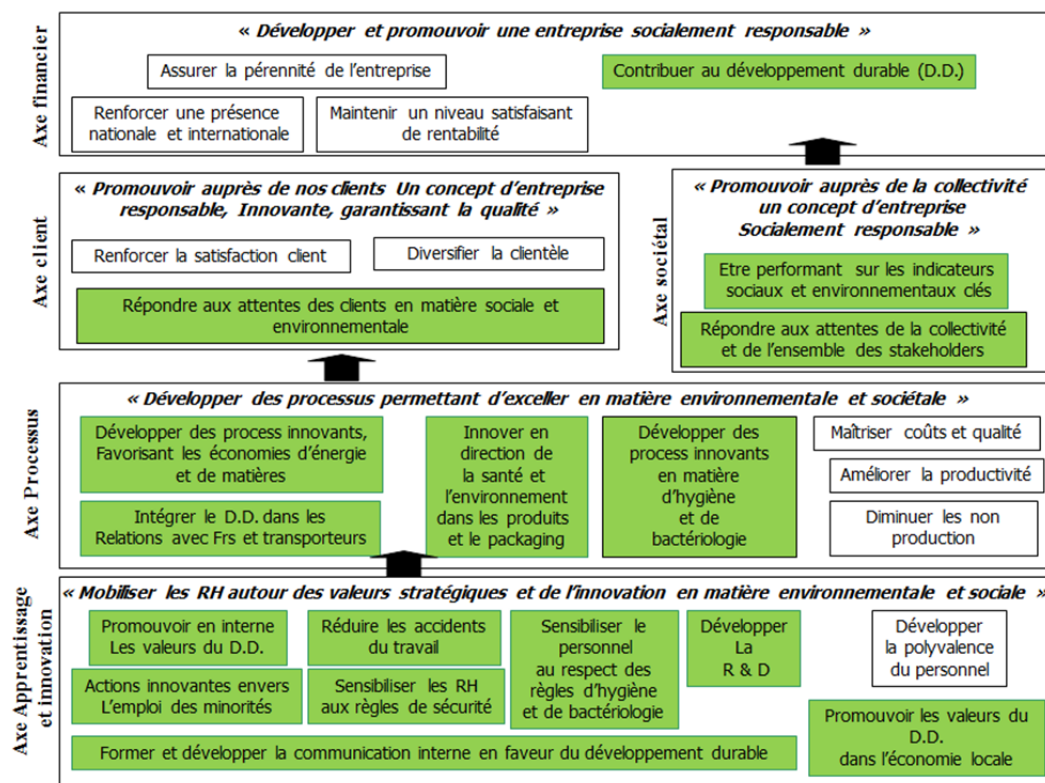
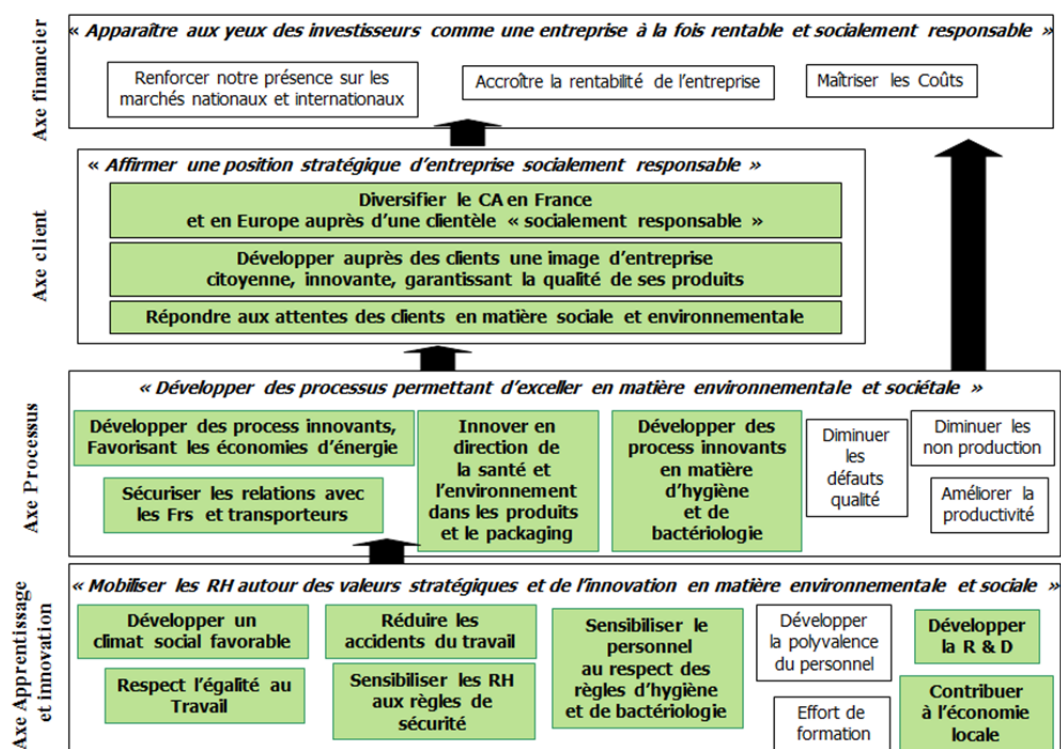


Figure 3 : Intégration totale des dimensions sociales et environnementales dans le BSC actuel



Liste des informations à fournir	
Socle commun d'informations	Informations supplémentaires pour les sociétés cotées
Informations sociales	
Emploi	
- l'effectif total et la répartition des salariés par sexe, par âge et par zone géographique - les embauches et les licenciements - les rémunérations et leur évolution	
Organisation du travail	
- l'organisation du temps de travail	- l'absentéisme
Relations sociales	
- l'organisation du dialogue social - le bilan des accords collectifs	
Santé et sécurité	
- les conditions de santé et de sécurité au travail - le bilan des accords signés avec les organisations syndicales ou les représentants du personnel en matière de santé et de sécurité au travail	- les accidents du travail (fréquence, gravité...) et maladies professionnelles
Formation	

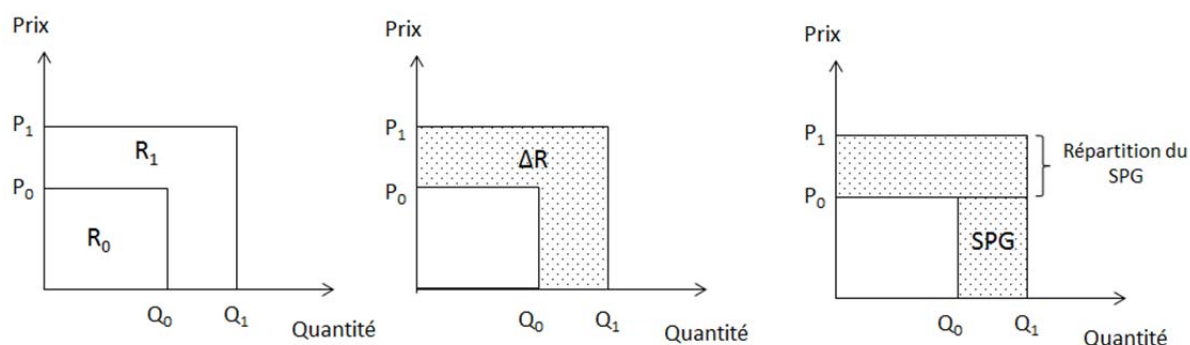
- les politiques mises en œuvre en matière de formation - le nombre total d'heures de formation	
Égalité de traitement	
- les mesures prises en faveur de l'égalité entre les femmes et les hommes, - les mesures prises en faveur de l'emploi et de l'insertion des personnes handicapées - la politique de lutte contre les discriminations	
	Promotion et respect des stipulations des conventions fondamentales de l'Organisation internationale du travail relatives :
	- au respect de la liberté d'association et du droit de négociation collective - à l'élimination des discriminations en matière d'emploi et de profession - à l'élimination du travail forcé ou obligatoire - à l'abolition effective du travail des enfants

Informations environnementales	
Socle commun d'informations	Informations supplémentaires pour les sociétés cotées
Politique générale en matière environnementale	
- l'organisation de la société pour prendre en compte les questions environnementales et, le cas échéant, les démarches d'évaluation ou de certification en matière d'environnement - les actions de formation et d'information des salariés menées en matière de protection de l'environnement - les moyens consacrés à la prévention de risques environnementaux et de pollutions	- le montant des provisions et garanties pour risques en matière d'environnement, sous réserve que cette information ne soit pas de nature à causer un préjudice sérieux à la société dans un litige en cours
Pollution et gestion des déchets	
- les mesures de prévention, de réduction ou de réparation des rejets dans l'air, l'eau et le sol affectant gravement l'environnement - les mesures de prévention, de recyclage et	

d'élimination des déchets - la prise en compte des nuisances sonores et de toute autre forme de pollution spécifique à une activité	
Utilisation durable des ressources	
- la consommation d'eau et l'approvisionnement en eau en fonction des contraintes locales - la consommation de matières premières et les mesures prises pour améliorer l'efficacité dans leur utilisation - la consommation d'énergie, les mesures prises pour améliorer l'efficacité énergétique et le recours aux énergies renouvelables	- l'utilisation des sols
Changement climatique	
- les rejets de gaz à effet de serre	- l'adaptation aux conséquences du changement climatique
Protection de la biodiversité	
- les mesures prises pour préserver ou développer la biodiversité	

Informations relatives aux engagements sociétaux en faveur du développement durable	
Socle commun d'informations	Informations supplémentaires pour les sociétés cotées
- en matière d'emploi et de développement régional - sur les populations riveraines ou locales	
Relations entretenues avec les personnes ou les organisations intéressées par l'activité de la société (associations d'insertion, établissement d'enseignement, etc.)	
- les conditions du dialogue avec ces personnes ou organisations - les actions de partenariat ou de mécénat	
Sous-traitance et fournisseurs	
- la prise en compte dans la politique d'achat des enjeux sociaux et environnementaux	- l'importance de la sous-traitance et la prise en compte dans les relations avec les fournisseurs et les sous-traitants de leur responsabilité sociale et environnementale
	Loyauté des pratiques
	- les actions engagées pour prévenir la corruption - les mesures prises en faveur de la santé

	et de la sécurité des consommateurs
	Autres actions engagées en faveur des droits de l'homme



Exemple

La société BCG est spécialisée dans le transport de voyageurs. La forte croissance de son activité (10 % par an) et de ses résultats pose la question de la répartition de la valeur créée auprès de ses parties prenantes et notamment auprès du personnel. À cette fin, la société a mis en place, en N+1, une réduction du temps de travail pour toutes les catégories du personnel (chauffeurs et administratifs).

La direction générale souhaite réaliser une étude sur la **création de valeur de l'entreprise et sur la façon dont les « fruits de la croissance sont répartis » entre les partenaires**. Plus précisément, elle souhaite évaluer la possibilité d'octroyer une prime aux salariés liée aux gains de productivité.

Pour répondre à l'ensemble de ses préoccupations, nous allons mettre en œuvre la méthode des comptes de surplus. Nous disposons des comptes de résultats des années N et N+1. Conformément aux préconisations de l'ordre des experts comptables, nous limiterons notre analyse à l'EBE.

Comptes de résultats de la société BCG

Année N				Année N+1			
	Prix ou indice	Quantité (c)	Montant		Prix ou indice	Quantité	Montant
Produits				Produits			
Ventes (a)	3,51	10 000 000	35 100	Ventes	3,51	11 000 000	38 610
Autres produits d'exploitation (a)	0,088	10 000 000	880	Autres produits d'exploitation	0,16	11 000 000	1 760
Produits financiers			1 200	Produits financiers			1 200
Total			37 180	Total			41 570
Charges				Charges			
Achats et autres charges externes (a)	1,43	10 000 000	14 300	Achats et autres charges externes	1,45	11 000 000	15 950
Impôts et taxes (b)	100	15 000	1 500	Impôts et taxes	102	15 000	1 530
Charges de personnel (a)	19,0644	723 600	13 795	Charges de personnel	20,6444	767 280	15 840
Dotations aux amortissements			5 800	Dotations aux amortissements			5 800
Charges financières			800	Charges financières			800
Total			36 195	Total			39 920
Résultat			985	Résultat			1 650
Total			37 180	Total			41 570

(a) Montants unitaires en euros

(b) Montant unitaire exprimé en indice

(c) A l'exception des impôts et taxes calculés en indice et des frais de personnel calculés en heures, les autres charges se calculent au km parcouru (les amortissements et les charges financières étant constants).

Commençons par calculer la variation de l'EBE sur les deux années.

En K€	N	N+1	Variation
Ventes	35 100	38 610	
Autres produits d'exploitation	880	1 760	
-Achats et autres charges externes	14 300	15 950	
-Impôts et taxes	1 500	1 530	
-Charges de personnel	13 795	15 840	
=Excédent Brut d'Exploitation (EBE)	6 385	7 050	665 10,4%

- Calculons le SPG selon la méthode directe, soit : $SPG = \Sigma(\Delta P) \times p_0 - \Sigma(\Delta F) \times f_0$

Formation du surplus de productivité globale (SPG)

Produits	p_N	ΔP	En K€
			$\Sigma(\Delta P) \times p_N$
Ventes	3,51	1 000 000	3 510
Autres produits d'exploitation	0,088	1 000 000	88
Total			3 598

Charges	f_N	ΔF	$\Sigma(\Delta F) \times f_N$
Achats et autres charges externes	1,43	1 000 000	1 430
Impôts et taxes	100	0	0
Charges de personnel	19,0644	43 680	833
Total			2 263
SPG			1 335

Le SPG de la société BCG s'élève à 1 335 K€. Il témoigne d'une efficience organisationnelle et donc d'une performance managériale. Pour aller plus dans l'analyse, il faudrait pouvoir suivre dans le temps l'évolution de ce solde.

★ EXERCICE 1 **Processus d'achat et pratique RSE** ⌘ 15 minutes

La holding familiale Boujol s'est principalement construite, au cours du temps, autour de deux grands domaines d'activité : production de luminaires et commercialisation de produits d'ameublement. Pour faire face à un environnement concurrentiel beaucoup plus hostile, elle a souhaité se distinguer de ses concurrents par une stratégie de développement durable.

Consciente que la fonction d'achat est une traduction à la fois stratégique et opérationnelle des valeurs et des engagements de l'organisation, la direction générale veut prioritairement associer cette fonction au management du développement durable. La production de luminaires entraîne l'utilisation de nombreux matériaux (métaux, plastiques, verre, etc.) impliquant de multiples phases de production (parfois très délicates et/ou impliquant des traitements chimiques ou industriels à risque). L'obtention de ces inputs de production est réalisée auprès de nombreux fournisseurs internationaux. À l'avenir, l'entreprise souhaite qualifier uniquement les fournisseurs qui, s'inscrivant dans une démarche de développement durable en vue de l'amélioration des performances globales, pourront être classés dans l'un des trois niveaux répertoriés par la direction générale.

À l'aide des annexes 1 et 2 :

1. Comment intégreriez-vous dans le processus d'achat décrit dans l'annexe 1, la prise en compte des objectifs de développement durable ?
2. Proposez les grandes lignes du cahier d'exigences minimales (niveau 1) qui pourraient être imposées aux fournisseurs.

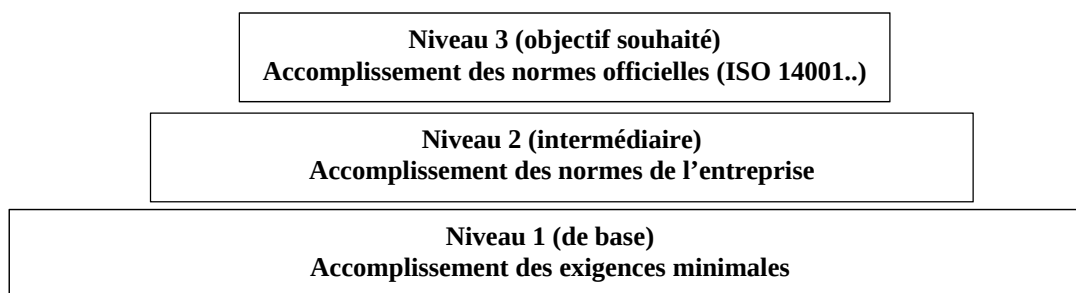
Annexe 1

Schéma général des processus d'achat dans le groupe en 5 étapes

- 1. **Finalisation des objectifs d'achat** : le besoin est caractérisé dans la logique risque/opportunité de la famille d'achats concernée. Les spécifications du besoin et le cahier des charges sont définis.
- 2. **Analyse du marché fournisseurs**. Un sourcing additionnel est éventuellement entrepris. Un panel des fournisseurs possibles est alors constitué. Cette étape est menée de façon permanente, elle est donc déconnectée d'un achat particulier.
- 3. **Préparation et lancement de l'appel d'offres**. Réception et présélection des offres.
- 4. **Négociation finale** avec les fournisseurs retenus. Signature du contrat.
- 5. Phase de **post-achat**.

Annexe 2

Schéma de classement hiérarchique des démarches des fournisseurs en matière de développement durable



Bibliographie

Batsch L., *Finance et Stratégie*, Economica, 1999.

Berland N., Drevet B. et Essid M., *Le coût de la protection de l'environnement*, Comptabilité – Contrôle - Audit, mai 2009.

- Berland N. et Essid M., *Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle*, Comptabilité - Contrôle - Audit, 2011/2 (Tome 17), p. 59-88.
- Bouquin H., *Contrôle de gestion*, PUF, 1986.
- Capron M. (2000), « Comptabilité sociale et sociétale », in Colasse B. (ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, 2009.
- Capron M. et Quairel-Lanoizelée F., *La responsabilité sociale des entreprises*, Collection Repères – La Découverte, 2010.
- Christophe B. (1995), *La comptabilité verte, De la politique environnementale à l'écobilan*, Bruxelles, De Boeck supérieur.
- Germain C., « Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises », *Finance Contrôle Stratégie* – volume 8, N° 3, septembre 2005.
- Hoarau C. et Teller R., *Création de valeur et management de l'entreprise*, Vuibert, 2001.
- Igalens J. et Joras M., *La Responsabilité sociale de l'entreprise*, Éditions d'Organisation, 2002.
- Naro G. et Noguera F., « L'intégration du développement durable dans le pilotage stratégique de l'entreprise : enjeux et perspectives des Sustainability Balanced ScoreCard », in *Revue de l'organisation responsable*, 2008/1 (Vol. 3).
- Quairel F., *Responsable mais pas comptable : Analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux*, Comptabilité - Contrôle - Audit, Association francophone de Comptabilité ; Vuibert, 2004, 10.
- Renaud A. et Berland N., *Mesure de la performance globale des entreprises*, Comptabilité et environnement, mai 2007.

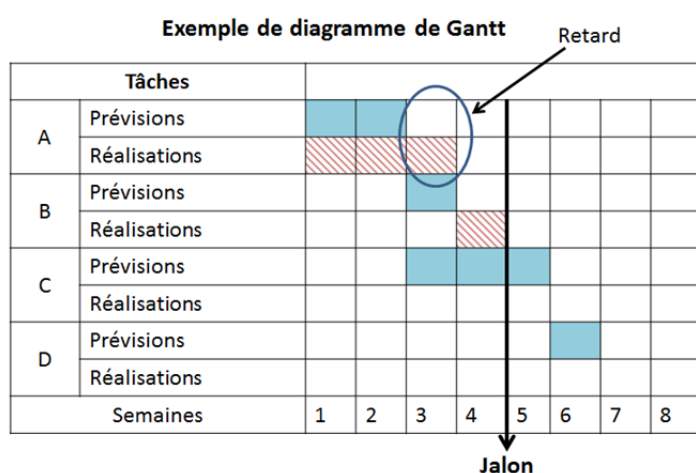
Chapitre 12

Exemple

J.-H. Matelly et C. Mouhanna publient en 2007 une analyse critique de la mesure de la performance de l'activité des forces de l'ordre en France sur la période allant de décembre 2005 à novembre 2006 (*Police, des chiffres et des doutes*, Michalon, 2007). Les critères de mesure de la performance sont construits à partir du rapport entre le nombre de plaintes déposées et le nombre d'affaires élucidées. Les résultats obtenus dans les catégories « Trafic de stupéfiants » et « Contrefaçon artistique » étaient respectivement de 107,6 % et de 304,5 % soit, pour cette dernière catégorie, trois fois plus de cas résolus que de délits constatés.

Ces anomalies ont, entre autres, pour origine la construction même du critère de performance qui, à partir du moment où il est connu des contrôlés, fera l'objet de manipulations. Dans le cas présent, il sera d'autant plus favorable que le nombre de plaintes est faible et le nombre d'affaires élucidées est élevé. Cela conduit à minimiser les dépôts des plaintes (complexifier les démarches, accroître les délais d'attente, ne pas comptabiliser les délits constatés par les policiers eux-mêmes lors de contrôles inopinés, etc.) et maximiser les résolutions. Ainsi, pour un dépôt pour contrefaçon artistique relatif à une série de 100 polos utilisant indûment la marque Lacoste, l'unité de compte retenue est l'infraction, soit 1. Lorsque l'affaire est résolue, les policiers utilisent le nombre d'articles contrefaits : 100, soit un taux marginal de performance de $100 / 1 \times 100 = 10\,000\%$. Réduire le nombre de postes de police conduirait également à la baisse du nombre de plaintes et donc à l'amélioration mécanique du ratio, sans pour autant que la sécurité se trouve réellement améliorée.

La non-distinction des types d'affaires a également conduit à privilégier la résolution des petites délinquances (usage et revente de stupéfiants, chasse ou pêche sans permis, etc.), au détriment des faits de grandes délinquances (vols à main armée, crimes, etc.), qui nécessitent des temps d'investigation beaucoup plus importants.



Exemple

Dans le diagramme ci-dessus, le projet a une durée prévisionnelle de six semaines. Un point de contrôle (appelé jalon) est effectué à la quatrième semaine. Un retard d'une semaine est constaté sur la tâche A. La durée de la tâche B est maîtrisée. Enfin, un important retard a

été pris sur la tâche C puisque, dans le calendrier initial, elle devait être réalisée aux deux tiers (soit deux semaines sur trois prévues). Au jour du jalon, elle n'a toujours pas été engagée.

Exemple

La société Mac Olé conçoit et commercialise des produits pour le secteur du BTP. La production est entièrement assurée par des sous-traitants de la région. Avec l'expansion de la société, les problèmes avec les fournisseurs se sont multipliés : qualité défectueuse et délais non respectés. L'implantation d'une nouvelle ligne de production rencontre de très nombreux dysfonctionnements et notamment un **gros retard** au niveau du démontage de l'ancienne ligne et de la préparation du bâtiment, faute d'encadrement suffisant. **Il a été alors nécessaire de faire appel à du personnel d'encadrement avec un taux horaire supérieur.** En effet, il est indispensable de tenir les délais, sous peine de rater le lancement d'un nouveau produit qui doit s'insérer dans une nouvelle gamme. Avec cette nouvelle organisation, tout nouveau retard semble à exclure.

Le contrôleur de gestion décide de faire un suivi de ce projet. Il regroupe les informations suivantes sur le projet.

Prévisions relatives au projet :

Tâches	Description des opérations	Tâches antérieures	Nombre de semaines prévues	Nombre d'heures prévues (1)
A	Démontage de l'ancienne ligne	-	3	750
B	Préparation du bâtiment, fondations	A	2	490
C	Installation des infrastructures électriques	B	2,5	560
D	Installation des infrastructures pneumatiques	B	1,5	190
E	Installation de la machine	C, D	2,5	560
F	Installation des équipements	C, D	2	450
G	Mise en place du matériel de manutention	E, F	3,5	750

(1) Il s'agit d'heures relatives à du personnel ouvrier (taux horaire de 24 €).

État des réalisations :

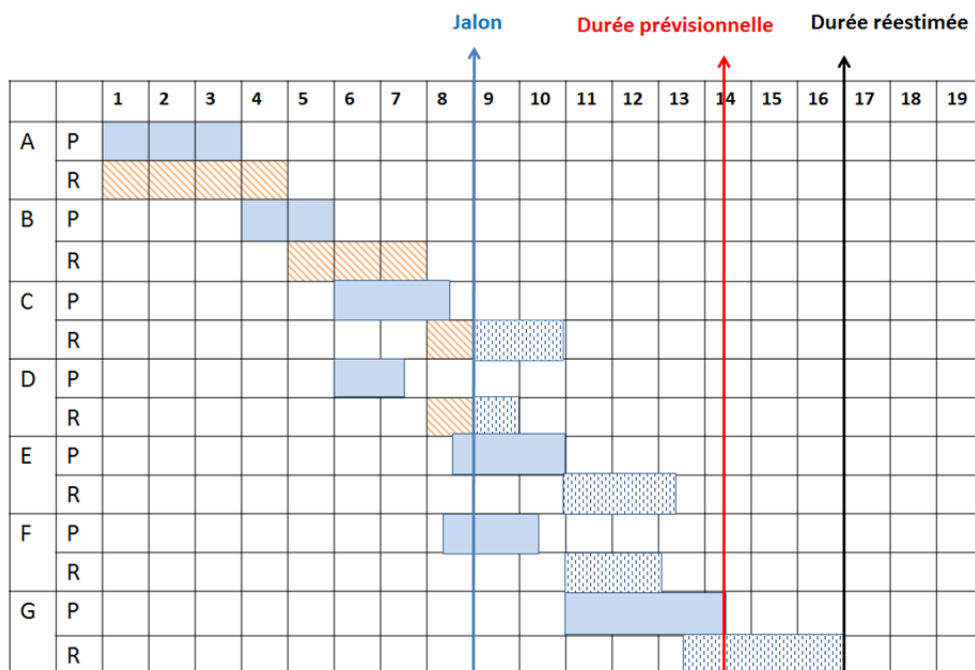
Tâches	Nombre réel de semaines	Nombre réel d'heures (1)	% réel d'avancement	Coût réel constaté (€)
A	4	950	10	22 800 €
B	3	725	100	17 400 €
C	1	250	33,33	6 600 €
D	1	125	50	3 300 €
E			0	
F			0	
G			0	

(1) Il s'agit d'heures relatives à du personnel ouvrier qualifié (taux horaire de 24 €), mais également d'heures relatives à des techniciens et agents de maîtrise (taux horaire de 36 €). Ces derniers sont intervenus pour la tâche C (pour un total de 50 heures) et pour la tâche D (pour un total de 25 heures). Ils devraient continuer leur mission d'encadrement pour le reste du projet.

Après entretien avec eux, vous retenez les hypothèses suivantes :

- Le taux d'encadrement va rester constant pour le reste du projet (soit 1 heure de personnel technicien et agents de maîtrise pour 4 heures d'ouvriers).
- Le rythme de progression des tâches C et D ne devrait pas connaître d'amélioration par rapport à ce qui a pu être constaté jusque-là. En revanche, les délais relatifs aux tâches E, F et G devraient être tenus.
- Le rythme de consommation des ressources par rapport à l'avancement physique constaté sur les tâches C et D devrait se maintenir. Pour E, F et G, le budget d'heures d'ouvriers devrait être respecté, mais il faudra maintenir la présence de l'encadrement.
- Les charges sont *grosso modo* engagées régulièrement pendant la durée d'une tâche. Une telle situation devrait se maintenir à l'avenir.

À partir de l'annexe, le contrôleur de gestion élabore le **diagramme de Gantt suivant**.



Le diagramme de Gantt permet de constater que :

- La durée prévisionnelle du projet est de **13,5 semaines**.
- Les tâches critiques sur lesquelles tout retard pris se répercuterait automatiquement sur la durée totale du projet sont les tâches A, B, C, E et G.
- La date du jalon (point de contrôle) est la huitième semaine du projet, puisque les réalisations s'arrêtent à cette date.

À la date du jalon, on relève les constats suivants :

- La tâche A est terminée avec un retard incompressible d'une semaine (quatre semaines contre trois prévues).
- La tâche B est terminée avec un retard incompressible d'une semaine (trois semaines contre deux prévues).
- La tâche C n'est pas terminée et devrait accuser un retard incompressible d'une demi-semaine (trois semaines contre deux et demie prévues).
- La tâche D n'est pas terminée et devrait accuser un retard d'une demi-semaine (deux semaines contre une semaine et demie prévue). Ce retard ne se répercute pas sur la durée totale du projet car il existe une marge d'une semaine de retard.
- Enfin, les autres tâches devraient tenir les délais prévus.

À la date du jalon, le projet a pris deux semaines et demie de retard incompressible. La **durée réestimée** du projet est de **16 semaines** (13,5 + 2,5).

Le contrôleur de gestion analyse la consommation de ressources, sur les huit premières semaines d'activité, en comparant le coût encouru (coût réel du travail effectué ou CRTE) et le budget encouru (coût budgété du travail prévu ou CBTP).

Calcul de l'écart total sur coût à la huitième semaine

Tâches	CRTE (à la semaine 8)		CBTP (à la semaine 8)				Ecart total
	Heures	Montant	Détail	CB total	TP	Montant	
A	950	22 800,00 €	750h x 24€	18 000,00 €	100,00%	18 000,00 €	4 800,00 €
B	725	17 400,00 €	490h x 24€	11 760,00 €	100,00%	11 760,00 €	5 640,00 €
C	250	6 600,00 €	560h x 24€	13 440,00 €	100,00%	13 440,00 €	-6 840,00 €
D	125	3 300,00 €	190h x 24€	4 560,00 €	100,00%	4 560,00 €	-1 260,00 €
E		0,00 €	560h x 24€	13 440,00 €	20,00%	2 688,00 €	-2 688,00 €
F		0,00 €	450h x 24€	10 800,00 €	25,00%	2 700,00 €	-2 700,00 €
G		0,00 €	750h x 24€	18 000,00 €	0,00%	0,00 €	0,00 €
Total	2050	50 100,00 €	Total			53 148,00 €	-3 048,00 €
							-5,73%

L'écart total sur coût est négatif de 3 048 €. Il traduit en apparence une économie de coûts. Néanmoins, pour pouvoir réaliser une analyse en profondeur, il est nécessaire de le décomposer en un écart sur coût de réalisation et un écart sur planning en calculant le **coût budgété du travail effectué (CBTE)**.

★★ EXERCICE 3 Pilotage économique de projet ⌘ ?? min

La société APIS est une entreprise sociale pour l'habitat (ESH), ex-société anonyme d'HLM. À ce titre, elle est considérée comme une entreprise à but non lucratif. Elle a pour objectif, notamment, de faciliter l'accès des plus modestes à un logement décent et de préserver la mixité sociale, tout en assurant une gestion pérenne et équilibrée de son patrimoine immobilier.

La société APIS développe une importante activité de promotion immobilière (construction) et de réhabilitation pour laquelle elle fait appel aux méthodes habituelles de management de projet. Au début de 2004, elle a ainsi en portefeuille une cinquantaine de dossiers. Dans le cadre de votre parcours de formation au groupe La Ruche (dont la société APIS est une filiale), vous effectuez un stage d'un mois à la direction des programmes immobiliers de la société APIS.

M. Pierre Lapoutre, l'un des quatre responsables de programme, a des soucis sur le chantier de Champigny. Il vous demande d'analyser les écarts par rapport au budget et d'effectuer une réestimation des coûts.

1. Calculez l'écart total sur le projet au 1^{er} avril, soit huit mois de travaux. Décomposez cet écart en deux sous-écarts. Analysez la situation. Décomposez, uniquement pour le poste main-d'œuvre, l'écart sur coût de réalisation en un écart sur prix et un écart sur quantités. Commentez.

2. Calculez le « reste à faire » et déduisez-en le budget total réestimé. Analysez l'évolution par rapport au budget initial.

Annexe

Informations sur le chantier de Champigny

Prévisions (en K€)

Gros œuvre et maçonnerie	1 860
Second œuvre	1 440
Total coût du bâtiment	3 300

Hypothèses de construction du budget

L'achèvement du gros œuvre et de la maçonnerie devait en principe prendre 12 mois et nécessiter une équipe de 25 personnes (rémunération mensuelle moyenne toutes charges comprises : 2 000 € par personne). Par mesure de simplification, la consommation des différentes lignes budgétaires est considérée comme strictement proportionnelle au degré d'avancement du chantier.

La réalisation du second œuvre ne peut commencer qu'après achèvement du gros œuvre et de la maçonnerie.

Main-d'œuvre	600
Matériaux	480
Location du matériel	300
Autres charges	480
Total gros œuvre	1 860

Réalisations (en K€)

Au bout de huit mois, le gros œuvre et la maçonnerie ne sont achevés qu'à hauteur de 50 %, alors qu'ils auraient dû être achevés aux deux tiers. Il a été impossible de recruter une équipe suffisante et il a fallu travailler avec une équipe de seulement 20 personnes. Le prix unitaire des matériaux a augmenté de 5 % ; celui de la location de matériel et des autres charges est resté conforme au budget.

Main-d'œuvre	400
Matériaux	264
Location du matériel	150
Autres charges	288
Total gros œuvre	1 102

Réestimation

- Gros œuvre et maçonnerie :

Le coût unitaire de la main-d'œuvre restera au niveau atteint pendant les huit premiers mois et les effectifs seront maintenus à 20 personnes. En revanche, la productivité devrait augmenter et permettre d'achever les travaux en six mois.

Les ratios de consommation en volume de matériaux et d'autres charges (fonction du degré d'avancement du chantier) se maintiendront au niveau observé au cours des huit premiers mois. Le prix unitaire des matériaux restera stable au niveau moyen atteint pendant les huit premiers mois, mais celui des autres charges devrait augmenter de

5 % par rapport au prix moyen observé sur les huit premiers mois. Le prix de location du matériel restera conforme au budget.

- Second œuvre :

La reprise du marché de la construction entraîne une tension sur les prix. M. Lapoutre estime qu'il faut compter 20 % de plus sur les travaux de second œuvre.

Chapitre 13

Bibliographie

- Amarakoon, U., Weerawardena, J., & Verreyne, M.-L. (à paraître). Learning capabilities, human resource management innovation and competitive advantage. *The International Journal of Human Resource Management*.
- Arcamone, J., et Bonnet, M. (2014). De l'innovation tous azimuts à l'innovation humaniste. L'innovation doit être placée au service du progrès de l'Homme. In H. Savall et V. Zardet (Éd.), *La conduite du changement dans les entreprises et les organisations*, Management socio-économique, Approche globale de l'entreprise, Recherches expérimentales en gestion (p. 197-206). Paris, Economica.
- Argyris, C., et Schön, D. A. (1978). *Organizational Learning: A Theory of Action Perspective*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Ashforth, B. E., et Mael, F. A. (1998). The Power of Resistance: Sustaining Valued Identities. In R. M. Kramer et M. A. Neale (Éd.), *Power and Influence in Organizations*. États-Unis, Sage.
- Autissier, D., Giraud, L., et Johnson, K. J. (2015). *Les 100 Schémas du Management* (1^{re} éd.). Paris, Eyrolles.
- Autissier, D., Giraud, L., Johnson, K. J., et Moutot, J.-M. (2013). Les liens entre caractéristiques et succès des changements organisationnels : l'étude exploratoire d'une création d'entreprise. *Question(s) de Management*, (3), 11-24.
- Autissier, D., et Moutot, J.-M. (2007). *Méthode de conduite du changement: diagnostic, accompagnement, pilotage*. Paris, Dunod.
- Autissier, D., et Moutot, J.-M. (2013). *La Boîte à outils de la Conduite du changement*. Paris, Dunod.
- Bartunek, J. M., et Moch, M. K. (1987). First-order, second-order, and third-order change and organization development interventions: A cognitive approach. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 23(4), 483-500.
- Beer, M. (1980). *Organization Change and Development: A systems view*. Santa Monica, California, Goodyear Publishing Company.
- Bingham, C. B., et Davis, J. P. (2012). Learning Sequences: Their Existence, Effect, and Evolution. *Academy of Management Journal*, 55(3), 611-641.
- Brower, R. S., et Abolafia, M. Y. (1995). The Structural Embeddedness of Resistance among Public Managers. *Group & Organization Management*, 20(2), 149-166.
- Brunsson, N. (1993). *The Reforming Organization*. Londres, Routledge.
- Burke, W. W. (2002). *Organization Change: Theory and Practice*. Londres, Sage.
- Burke, W. W. (2011). *Organization change - Theory and practice* (3^e éd.). États-Unis, Sage Publications.
- Camps, J., Oltra, V., Aldás-Manzano, J., Buenaventura-Vera, G., et Torres-Carballo, F. (2016). Individual Performance in Turbulent Environments: The Role of Organizational Learning Capability and Employee Flexibility. *Human Resource Management*, 55(3), 363-383.

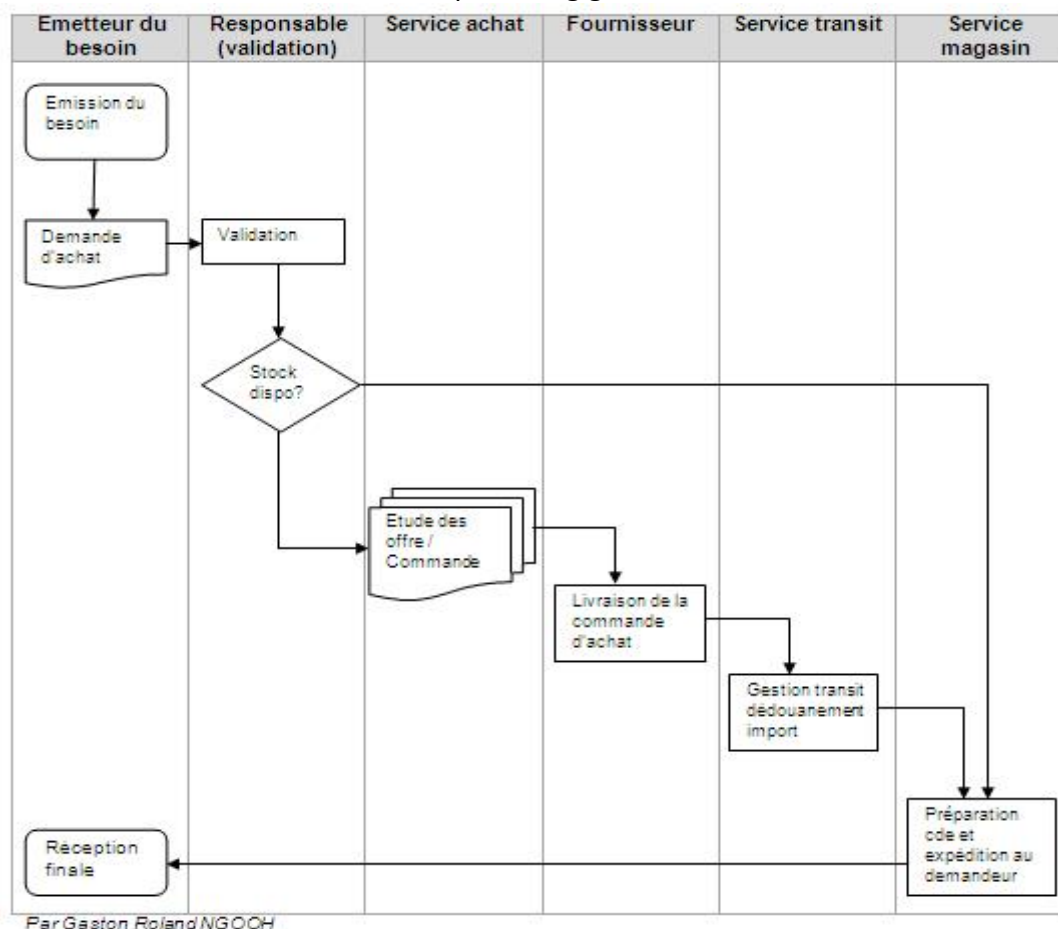
- Charbonnier-Voirin, A., et El Akremi, A. (2016). L'influence de la personnalité proactive sur la performance adaptative : le rôle du sentiment d'auto-efficacité et de la justice organisationnelle perçue. *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, (101), 45-63.
- Cheung-Judge, M. Y., et Holbeche, L. (2011). *Organization Development: A Practitioner's Guide for OD and HR*. Londres, Kogan Page.
- Choi, M. (2011). Employees' attitudes toward organizational change: A literature review. *Human Resource Management*, 50(4), 479-500.
- Coetsee, L. (1999). From resistance to commitment. *Public Administration Quarterly*, 23(2), 204-222.
- Courpasson, D., et Thoenig, J.-C. (2008). *Quand les cadres se rebellent*. Paris, Vuibert.
- Dany, F., Guedri, Z., et Hatt, F. (2008). New insights into the link between HRM integration and organizational performance: the moderating role of influence distribution between HRM specialists and line managers. *The International Journal of Human Resource Management*, 19(11), 2095-2112.
- Dibella, A. J. (2007). Critical perceptions of organisational change. *Journal of Change Management*, 7(3-4), 231-242.
- Dubouloz, S. (2014). Innovation organisationnelle et pratiques de mobilisation des RH. *Revue Française de Gestion*, 40(238), 59-86.
- Fleming, P., et Sewell, G. (2002). Looking for the Good Soldier, Švejk: Alternative Modalities of Resistance in the Contemporary Workplace. *Sociology*, 36(4), 857-873.
- Fuentes-Henríquez, F., et Sol, P. D. (2012). Analogical foundation of the scope of organizational change. *Journal of Organizational Change Management*, 25(1), 163-185.
- Giraud, L., et Autissier, D. (2013). Uncovering the intellectual development of the Journal of Organizational Change Management: a knowledge-stock and bibliometric study, 1995-2011. *Journal of Organizational Change Management*, 26(2), 229-264.
- Giraud, L., Autissier, D., Johnson, K. J., et Moutot, J.-M. (2013). L'évolution des attitudes et des comportements des salariés envers le changement tout au long des étapes de mise en œuvre du changement. *Question(s) de Management*, (3), 37-54.
- Giraud, L., Frimousse, S., Guillard, A., Lévêque, B., Peretti, J.-M., et Santoni, P.-P. (2017). L'impact du co-développement sur l'ouverture individuelle aux changements : le cas Covéa. *Communication et Management*, 13(2).
- Gladwell, M. (2014). *The Tipping Point: How Little Things Can Make a Big Difference*. Little, Brown Book Group Limited.
- Goodman, P. S., Kurke, L. B., Argyris, C., Staw, B. M., et Alderfer, C. P. (1982). *Change in Organizations*. University Pittsburgh PA Graduate School of Industrial Administration: Carnegie-Mellon.
- Hayes, J. (2010). *The Theory and Practice of Change Management* (3^e éd.). Londres, Palgrave Macmillan.
- Herscovitch, L., et Meyer, J. P. (2002). Commitment to organizational change: Extension of a three-component model. *Journal of Applied Psychology*, 87(3), 474-487.
- Isabella, L. A. (1990). Evolving interpretations as a change unfolds: How managers construe key organizational events. *Academy of Management Journal*, 33(1), 7-41.
- Jaffe, D. T., Scott, C. D., et Tobe, G. R. (1994). *Rekindling Commitment: How to Revitalize Yourself, Your Work, and Your Organization* (1^{re} éd.). San Francisco, Jossey-Bass.
- Johnson, K. J., Bareil, C., Giraud, L., et Autissier, D. (2016). Excessive change and coping in the working population. *Journal of Managerial Psychology*, 31(3), 739-755.

- Kim, T. G., Hornung, S., et Rousseau, D. M. (2011). Change-Supportive Employee Behavior: Antecedents and the Moderating Role of Time. *Journal of Management*, 37(6), 1664-1693.
- Kirrane, M., Lennon, M., O'Connor, C., & Fu, N. (2017). Linking perceived management support with employees' readiness for change: the mediating role of psychological capital. *Journal of Change Management*, 17(1), 47-66.
- Klarner, P., By, R. T., & Diefenbach, T. (2011). Employee emotions during organizational change — Towards a new research agenda. *Scandinavian Journal of Management*, 27(3), 332-340.
- Kotter, J. P. (1995). Leading change: Why transformation efforts fail. *Harvard Business Review*, 73, 59-67.
- Kotter, J. P. (2012). *Leading Change - 1947*. Boston: Harvard Business Press.
- Kübler-Ross, E. (1973). *On death and dying*. USA: Collier Books/Macmillan Publishing Co.
- Lewin, K. (1947). Frontiers in group dynamics: concept, method and reality in social science; social equilibria and social change. *Human Relations*, 1, 5-40.
- Lüscher, L. S., & Lewis, M. W. (2008). Organizational change and managerial sensemaking: Working through paradox. *Academy of Management Journal*, 51(2), 221-240.
- Marshak, R. J., & Grant, D. (2008). Organizational Discourse and New Organization Development Practices. *British Journal of Management*, 19(s1), S7-S19.
- Maurer, R. (1996). *Beyond the wall of resistance: unconventional strategies that build support for change*. USA: Bard.
- Miller, P., & Skidmore, P. (2004). *Disorganization: Why future organizations must « loosen up »*. London: Demos.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. B. (2009). *Starategy Safari: The Complete Guide through the Wilds of Strategic Management* (2^e éd.). Harlow: Financial Times / Prentice Hall.
- Myers, P., Hulks, S., & Wiggins, L. (2012). *Organizational Change - Perspectives on Theory and Practice*. Great Britain: Oxford University Press.
- Oreg, S., & Sverdlik, N. (2011). Ambivalence toward imposed change: The conflict between dispositional resistance to change and the orientation toward the change agent. *Journal of Applied Psychology*, 96(2), 337-349.
- Payette, A., & Champagne, C. (1997). *Le Groupe de Codéveloppement Professionnel*. Canada: Presses de l'Université du Québec.
- Rafferty, A. E., & Restubog, S. L. D. (à paraître). Why Do Employees' Perceptions of their Organization's Change History Matter? The Role of Change Appraisals. *Human Resource Management*.
- Ren, S., Yang, F., & Wood, R. (à paraître). How work-related capabilities influence job performance: a relational perspective. *The International Journal of Human Resource Management*, 1-24.
- Schein, E. H. (1965). *Organizational Psychology*. Oxford, England: Prentice-Hall.
- Senge, P. M. (2005). *Presence: Exploring profound change in people, organizations and society*. London: Nicholas Brealey.
- Senior, B., & Swales, S. (2010). *Organizational Change* (4^e éd.). Great Britain: Pearson Education.
- Spector, B. (2010). *Implementing Organizational Change: Theory Into Practice*. USA: Prentice Hall.

- Stoddard, D. B., & Jarvenpaa, S. L. (1995). Business Process Redesign: Tactics for Managing Radical Change. *Journal of Management Information Systems*, 12(1), 81-107.
- Suddaby, R., & Foster, W. M. (2017). History and Organizational Change. *Journal of Management*, 43(1), 19-38.
- Sutton, R. I. (2010). *The No Asshole Rule: Building a Civilized Workplace and Surviving One that Isn't*. Piatkus.
- Van de Ven, A. H., & Sun, K. (2011). Breakdowns in Implementing Models of Organization Change. *Academy of Management Perspectives*, 25(3), 58-74.

Chapitre 14

Exemple de logigramme



EXERCICE 2 Evaluation et mesure des dysfonctionnements (méthode des coûts cachés) 45 ⌘ minutes

Le groupe de brasseries Choucroute à la minute (CALM) possède cinq brasseries dans la région alsacienne. Le business model des brasseries du groupe est de proposer aux clients une large carte de choucroutes, de la choucroute traditionnelle à celles du monde avec un choix de bières et de vins blancs très étendu. Le menu moyen à 25 € TTC est composé d'une entrée à base de salade, d'une choucroute au choix, d'un dessert glacé et d'une chope de bière. Le prix du repas moyen consommé (ticket moyen) s'établit à 26 € HT.

Pour compléter le plan stratégique N+1-N+3 du groupe CALM, le directeur, Charles Wenger a fait réaliser un diagnostic par un cabinet de consultant fin N. Ce diagnostic a permis d'identifier neuf dysfonctionnements majeurs. Il souhaiterait que des solutions à ces dysfonctionnements soient étudiées en concertation avec les directeurs des brasseries, puis que celles-ci soient intégrées au plan stratégique du groupe.

1. Calculez le taux de marge sur coût variable moyen de l'entreprise pour N.

2. Calculez la marge sur coût variable générée par heure travaillée (également appelée contribution horaire à la MCV) au sein du groupe CALM. Interprétez ce résultat.
3. A partir d'une analyse des coûts cachés, calculez le coût annuel de chacun des neuf dysfonctionnements identifiés dans le diagnostic. Pour chacun, précisez de quel type de composant des coûts cachés (sursalaires, surtemps, etc.) il s'agit.
4. Déterminez le coût global résultant de ces neuf dysfonctionnements.
5. Précisez l'utilité du chiffrage de ces coûts, eu égard aux améliorations recherchées.
6. Proposez une solution d'amélioration pour chacun des neuf dysfonctionnements.

Annexe 1 : Compte de résultats consolidé N du groupe CALM

Soldes intermédiaires de gestion	Montant K€	% du CA
Chiffre d'affaires	15 100	100 %
Coût d'achat matières premières	-3 200	
Autres achats et charges externes	-1 050	
Valeur ajoutée	10 850	71 %
Impôts et taxes	-450	
Salaires et charges	-6 300	
Excédent brut d'exploitation	4 100	27 %
Dotation aux amortissements	-1 500	
Résultat d'exploitation	2 600	17 %
Résultat financier	-750	
Résultat courant	1 850	12 %
Résultat exceptionnel	-400	
Impôts sur les bénéfices	-480	
Résultat net	970	6,5 %

- Marge brute N : 11 900 K€

- Marge sur coûts variables N : 11 500 K€
- ROCE (rentabilité des capitaux employés) : 13,5 %
- Endettement net : 2 500 K€

Annexe 2 : Principales données sociales N du groupe CALM

Nombre de salariés en équivalent temps plein (ETP)	182 s
Nombre d'heures travaillées par an pour un ETP	1 670 h
Nombre de jours travaillés par an pour un ETP	225 j
Nombre de mois travaillés par an pour un ETP	10,4 m
Nombre de jours d'ouverture par brasserie	300 j
Taux horaire moyen chargés pour un employé et un extra	14 €
Taux horaire moyen chargé pour un agent de maîtrise	25 €
Taux horaire moyen chargé pour le management	51 €
Taux annuel d'absentéisme (1)	18 %
Taux annuel de rotation du personnel (2)	45 %

(1) Nombre d'heures d'absence / Nombre d'heures travaillées, sur l'année

$$(2) \frac{(\text{Nombre de personnes entrées} + \text{Nombre de personnes sorties})}{\text{Nombre moyen de salariés sur l'année}} \times \frac{1}{2}$$

Annexe 3 : Dysfonctionnements majeurs identifiés dans le diagnostic en N

Nature du dysfonctionnement		Impacts qualitatifs et quantitatifs
1	30% des absences auraient pu être évitées. Elles résultent d'un manque d'organisation et d'une diffusion anticipée des plannings de travail qui n'est pas imputable aux salariés.	Les heures d'absence sont compensées systématiquement par le recours à des extras.
2	25 départs de collaborateurs auraient pu être évités sur l'année. Ils s'expliquent par des démissions liées à des conflits avec l'encadrement des brasseries portant sur l'ambiance tendue de travail et l'absence d'entretien d'évaluation.	Chaque départ demande à un directeur un temps supplémentaire de recrutement d'environ quatre heures.
3	En moyenne, chaque brasserie commet une erreur significative par semaine dans le planning des réservations de repas des clients.	150 couverts sont perdus par brasserie et par an liés à des clients furieux qui ne reviendront pas.

4	Le taux de pertes et de vols de nourriture est excessif comparé à la moyenne du secteur.	5% du coût d'achat des matières premières résultent de vols.
5	Les règles d'hygiène et de sécurité du groupe ne font pas l'objet d'un reporting ni d'un contrôle interne.	Risque de fermeture d'au moins une journée frappant l'ensemble des magasins du groupe en cas de contrôle négatif de l'administration.
6	40 nouveaux collaborateurs en cuisine et en salle n'ont pas eu leur formation interne.	Chaque nouveau collaborateur qui n'a pas eu sa formation interne à son arrivée passe 20 minutes de plus par jour à réaliser ses tâches pendant un mois.
7	Des erreurs dans l'établissement des additions remises aux clients provoquent leur mécontentement, entraînant des compensations sous forme de « gratuits ».	Les gratuits représentent 115 repas par an par brasserie.
8	Les serveurs ne respectent pas les procédures d'orientation des clients dans leur choix de plats.	Les pertes sont estimées à 7 % du coût d'achat des matières premières.
9	Des clients subtilisent des verres, des assiettes et des couverts pour leur domicile.	10% des autres achats et charges externes résultent de verres, assiettes et couverts subtilisés par les clients et qu'il faut racheter.

Chapitre 15



EXERCICE 2 Un recrutement non anticipé

À l'issue de la réunion des membres de la direction de l'entreprise T, spécialisée dans la vente en ligne d'uniformes professionnels (infirmières, plombiers, etc.), il a été constaté qu'il manque actuellement un(e) second(e) assistant(e) de direction qui seconderait Mme Daniel, la directrice des ventes, dans ses fonctions. Ni Mme Daniel, ni le service RH n'ont su anticiper ce besoin. En effet, jusqu'à présent, l'unique assistante de Mme Daniel assurait seule cette fonction. Depuis plus de six mois, les nouvelles exigences des clients obligent la directrice des ventes à se déplacer plus que d'ordinaire et donc à déléguer davantage.

L'entreprise T aimerait recruter immédiatement cet(te) assistant(e) de direction. Toutefois, ayant connu des retards significatifs de paiement de la part de ses clients ainsi qu'un bilan déficitaire récemment, elle n'aura certainement pas dans les temps, le budget nécessaire pour rémunérer ce/cette futur(e) collaborateur(trice). Vous êtes sollicité(e) par la direction de T pour réfléchir aux solutions alternatives à ce recrutement. Veuillez lui proposer des mesures lui permettant de pallier son besoin à moindre coût.

Bibliographie

- Aubret, Jacques ; Gilbert, Patrick et Pigeyre, Frédérique (2005). *Management des compétences : réalisations, concepts, analyses*. Dunod.
- Bertrand, Hugues (2002). « Sens, portée et limites des démarches compétences ». Dans Brochier, Damien. (2002). *La gestion des compétences : acteurs et pratiques*. Préface. Economica.
- Brochier, Damien. (2002). *La gestion des compétences : acteurs et pratiques*. Paris, Economica.
- Dejoux, Cécile (2013). *Gestion des compétences et GPEC*. 2^e édition. Dunod.
- Dejoux, Cécile et Thévenet, Maurice (2015). *La gestion des talents*, 2^e édition. Dunod.
- Dietrich, Anne et Pigeyre, Frédérique (2005). *La gestion des ressources humaines* (Vol. 415, p. 128). La Découverte.
- Lattes, Jean-Michel ; Lemistre, Philippe et Roussel, Patrice (2007). *Individualisation des salaires et rémunération des compétences*. Economica.
- Le Boterf, Guy (1994). *De la compétence. Essai sur un attracteur étrange*. Les Éditions d'organisation.
- Le Boterf, Guy (2015). *Construire les compétences individuelles et collectives. Agir et réussir avec compétences, les réponses à 100 questions*. Éditions Eyrolles.
- Lichtenberger, Yves (1999 a). « Compétence, organisation du travail et confrontation sociale ». *Formation emploi*, 67(1), 93-107.
- Marcq, Joël (2008). « Du référentiel des compétences à la prospective des compétences : le secteur des cimenteries ». *Management & Avenir*, (5), 132-153.

- Masson, Antoine et Parlier, Michel (2004). *Les démarches compétence*. Paris : Anact.
- Merchiers, Jacques et Pharo, Patrick (1990). Compétence et connaissance expertes. Propriétés publiques et cognitives-pratiques. *Sociétés contemporaines*, 4(1), 89-108.
- Oiry, Ewan (2005). « Qualification et compétence : deux sœurs jumelles ? » *Revue française de gestion*, (5), 13-34.
- Oiry, Ewan et Sulzer, Emmanuel (2002). « Les référentiels de compétences : enjeux et formes ». Dans Brochier, Damien (2002). *La gestion des compétences. Acteurs et pratiques*, Économica, Paris, 29-47.
- Retour, Didier et Krohmer, Cathy (2011). La compétence collective, maillon clé de la gestion des compétences. *FACEF Pesquisa-Desenvolvimento e Gestão*, (Especial).
- Rojot, Jacques (2005). *Théorie des organisations*. Paris: Editions ESKA.
- Roussel, Patrice et Mesrar, Asmaa (2007). « Les déterminants de l'efficacité de la rémunération des compétences : perspective managériale ». Dans Lattes, Jean-Michel ; Lemistre, Philippe, et Roussel, Patrice (2007), *Individualisation des salaires et rémunération des compétences*, 51-73.
- Zarifian, Philippe (1999). *Objectif compétence. Pour une nouvelle logique*. Éditions Liaisons.

Chapitre 16

Bibliographie

- Baret P. (2006), « L'évaluation contingente de la performance globale des entreprises : Une méthode pour fonder un management socialement responsable ? », 2^e journée de recherche du CEROS, p. 1-24.
- Becker B., Huselid M., Ulrich D., *The HR Scorecard. Linking people, strategy and performance*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 2001.
- Burlaud A. et Simon C., *Le contrôle de gestion*, Collection Repères – La découverte, 2013.
- Cappelletti L., *Le contrôle de gestion de l'immatériel*, Dunod, 2012.
- Dohou A. et Berland N., *Mesure de la performance globale des entreprises*, Comptabilité Contrôle Audit, 2007.
- Kaplan R., Norton D., *Comment utiliser le tableau de bord prospectif ?*, Éditions d'Organisation, 2001.
- Le Louarn J.-Y., *Les tableaux de bord Ressources Humaines. Le pilotage de la fonction RH*, Editions Liaisons, 2008.
- Martory B. et Crozet D., *Gestion des ressources humaines. Pilotage social et performances*, Dunod, 2016.
- Martory B., *Contrôle de gestion sociale*, Vuibert, 2015.
- Naro G., *Les indicateurs sociaux : du contrôle de gestion aux développements récents du pilotage et du reporting in Management et gestion des ressources humaines : stratégies, acteurs et pratiques*, Les actes de la DGESCO, 2006.
- Prahalad C.K., Hamel G., (1990), « The core competence of the corporation », Harvard Business Review n° 68.
- Savall H. et Zardet V., *Maîtriser les coûts et les performances cachées*, Economica, 2010.
- Ulrich D., *Human Resource Champions. The next agenda for adding value and delivering results*, Harvard Business School Press, 1996.
- Wegmann G., *Les tableaux de bord du capital intellectuel*. in Bouton O. et Chernet D. Indicateurs et tableaux de bord, Afnor Éditions, 2009.



EXERCICE 2

LGC Conseil est un cabinet d'expertise comptable en région parisienne fondé en 1982 par Mme Alliot. Il compte aujourd'hui trois associés experts-comptables, dont Mme Alliot et trente-six salariés. Le cabinet est organisé en quatre équipes, dont trois équipes de production et une équipe administrative. Chaque équipe de production est placée sous la responsabilité hiérarchique d'un associé et compte deux chargés de missions responsables de dossiers et huit collaborateurs comptables. L'équipe administrative est composée de quatre secrétaires et de deux techniciens informatiques et est placée sous la responsabilité hiérarchique de Mme Alliot.

Le cabinet a décidé de ne pas spécialiser les trois équipes de production mais de construire trois équipes polyvalentes capables de vendre et d'instruire des dossiers d'expertise comptable, de commissariat aux comptes et de conseil. Les performances et la qualité du cabinet LGC ont eu tendance à se dégrader ces cinq dernières années en raison de la crise économique et du départ en retraite de collaborateurs très professionnels.

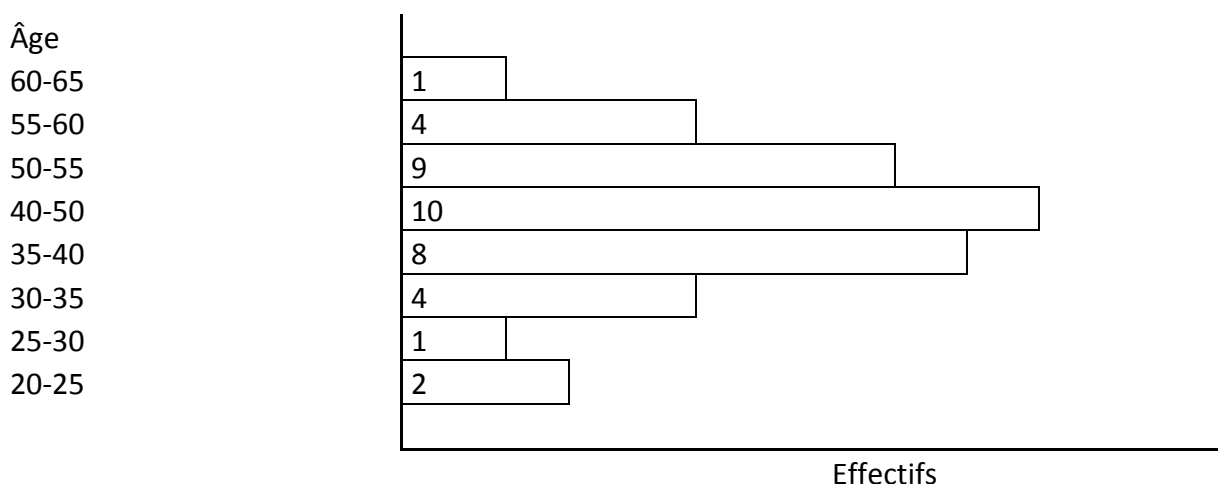
Mme Alliot, soutenue par ses deux associés, vous demande de réaliser un diagnostic de l'organisation du cabinet pour repérer les principaux dysfonctionnements qui nuisent à sa qualité et ses performances, puis de mettre en œuvre une démarche de projet pour réduire ces dysfonctionnements et provoquer des améliorations.

1. À l'aide des annexes 1 et 2, identifiez tous les dysfonctionnements qui nuisent à la performance globale du cabinet en les classant en quatre grands thèmes.
2. Pour les dysfonctionnements racines cités en annexe 3 et en utilisant les données chiffrées techniques 2011 de LGC données au point A de l'annexe 1, chiffrez les coûts engendrés par les dysfonctionnements évoqués par M. Rine.

Annexe 1. Informations sur le cabinet LGC Conseil

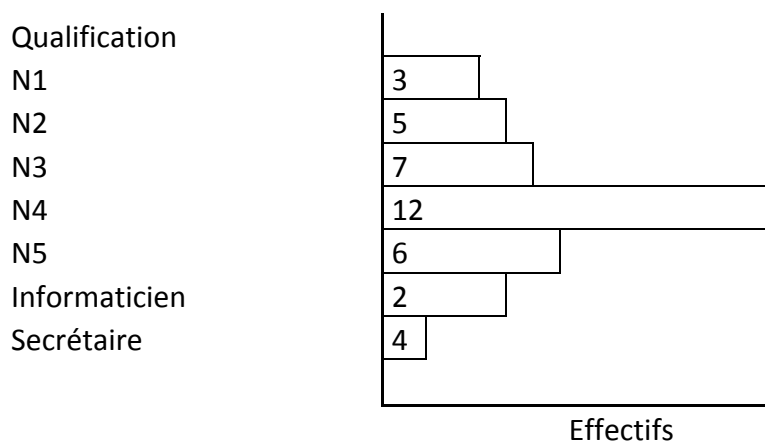
A. Composition des effectifs du cabinet au 31 décembre 2011

1. Pyramide des âges du personnel de LGC Conseil (associés compris).



Mme Alliot est âgée de 62 ans. Les deux associés se situent dans la tranche 55-60. Parmi la tranche de 30-35, un collaborateur en fin de stage d'expertise a déjà fait connaître son intention de quitter le cabinet car il souhaite vivre une expérience à l'étranger avant d'envisager une installation en France.

2. Niveau de qualification du personnel de LGC conseil.



Les niveaux de qualification sont ceux de la convention collective. Le niveau N1 est celui de collaborateur assumant pleinement toutes les fonctions d'un expert-comptable en compétence, capacité de négociation des honoraires et autonomie. Pour le cabinet, il est constitué des trois experts-comptables.

Dans le niveau N2, se trouvent cinq des chefs de missions dont un collaborateur très autonome et compétent dans le domaine social. Ce dernier, responsable d'un groupe de production, n'assure pas correctement cette dernière fonction car sa compétence dans le domaine social lui occupe beaucoup de son temps puisqu'elle en fait une personne ressource pour tous les collaborateurs qui ont à traiter des dossiers de ce type.

Les niveaux de qualification permettent d'établir des normes de facturation par niveau de collaborateurs. Ces coefficients sont variables selon le type d'activité dominant dans le cabinet (tenue, surveillance, audit) et le niveau de qualification. Pour LGC, on retiendra les taux suivants, qui correspondent à une moyenne professionnelle pour des cabinets de taille et clientèle similaires.

Niveau	N1	N2	N3	N4	N5	Secrétaire
Coefficients	50 %	70 %	80 %	85 %	90 %	20 %

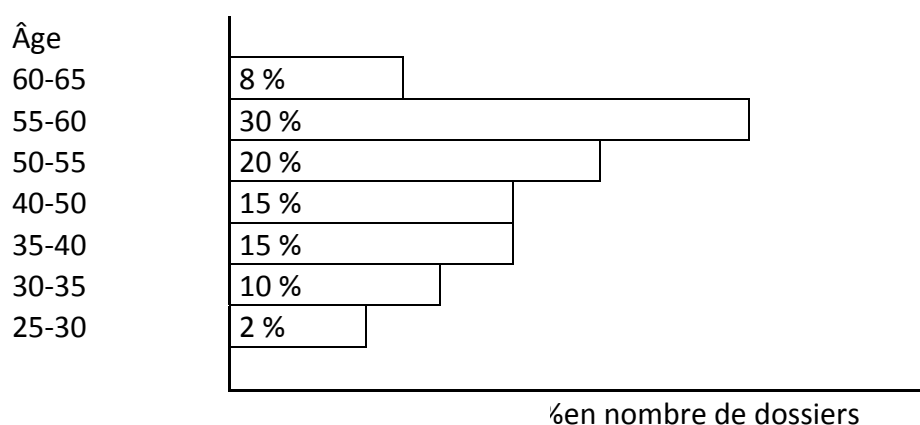
3. Données chiffrées financières et techniques 2011 pour le cabinet LGC conseil.

Chiffre d'affaires	3 525 487 €
Créances clients	1 475 863 €
Marge sur coûts variables	2 685 210 €
Total heures de travail rémunérées	59 000 heures dont 14 000 pour les associés et les chargés de missions
Total heures de travail facturables	42 000 heures

Nombre de semaines travaillées	44 semaines
Taux horaire charges comprises des associés	100 euros
Taux horaire charges comprises des chargés de missions	40 euros
Taux horaire charges comprises des collaborateurs	25 euros
Heures de facturation pour les prestations sociales	80 heures

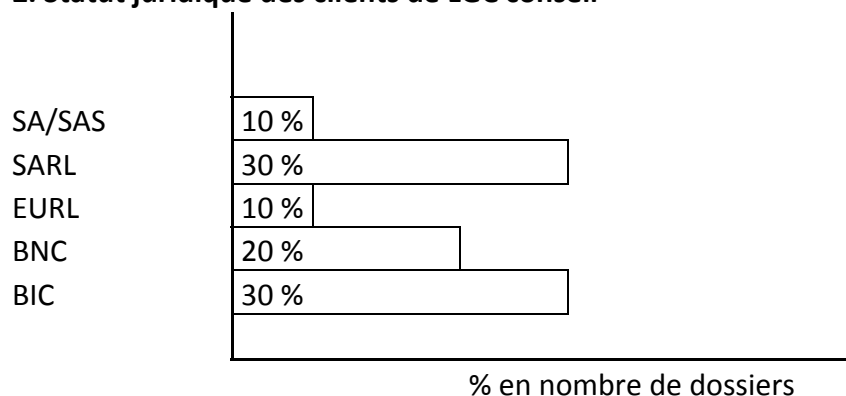
B. Composition de la clientèle du cabinet LGC conseil

1. Pyramide des âges des clients de LGC conseil



Cette statistique a été obtenue en retenant comme critère l'âge du dirigeant de l'entreprise cliente du cabinet.

2. Statut juridique des clients de LGC conseil



Les clients du cabinet sont très majoritairement des TPE. Ce sont des clients fidèles qui règlent leurs honoraires dans les délais, dès lors que leur situation économique le leur permet, ce qui n'est pas toujours le cas ces derniers temps.

3. Nature des missions du cabinet

Les missions du cabinet se répartissent comme suit :

- Audit : 20 % ;

- Expertise comptable : 60 %, dont 50 % de tenue, 30 % de révision comptable et le reste en présentation des documents de synthèse ;
- Paie et social : 20 %. Ce secteur pourrait facilement se développer dans le domaine de la gestion sociale, mais il demanderait alors des compétences spécifiques et la formation d'une cellule de collaborateurs dédiés.

Annexe 2. Verbatim des associés du cabinet LGC conseil.
Verbatim d'après divers entretiens réalisés auprès de Mme Alliot et M. Rine

Mme Alliot :

« Les clients TPE sont des clients fidèles et bons payeurs. Ils sont globalement satisfaits de nos services et apprécient la proximité entre eux et le cabinet. C'est vrai que nous incitons nos collaborateurs à être très réactifs aux demandes des clients, même si cela crée des difficultés pour réaliser le programme de travail de la journée. Compte tenu de leur ancienneté, il est difficile de ne pas leur répondre !

Cependant, ils subissent la crise de plein fouet et nous demandent des délais de paiement au nom justement de cette fidélité. Connaissant la réalité de leur situation il est difficile de ne pas leur accorder ce qu'ils demandent. Pour la moitié d'entre eux ,il serait possible de proposer des missions d'organisation ou de soutien informatique, mais pour cela il faudrait du temps pour construire une offre séduisante et nous sommes pris par le quotidien.

Les entreprises de plus grande taille sont plus attentives à la qualité du travail fourni, elles cherchent très souvent à négocier les honoraires (et pas à la hausse !) ; elles n'hésitent pas à faire jouer la concurrence et à changer de cabinet. Mais leurs dossiers sont mieux préparés, leur organisation plus solide et, de fait, cela nous permet de répondre assez facilement à leurs attentes dans les temps impartis et avec des marges qui restent confortables. Il faudrait certainement développer cette clientèle car elle est plus profitable et permet à certains de nos collaborateurs de développer des compétences. Elle présente aussi l'avantage de renouveler leur intérêt pour leur travail : les dossiers simples et routiniers ne sont pas enthousiasmants pour le personnel.

Heureusement, M. Rine, un de mes associés, a obtenu ce groupe marocain en révision et élaboration des comptes consolidés. Cela a permis de développer un pôle de compétences en normes IFRS. En termes de consolidation, nous avons une dizaine de dossiers de consolidation de groupes de petite taille, car certains de nos clients ont développé une stratégie d'optimisation fiscale et patrimoniale. Cette faiblesse de « bons dossiers » nous crée un handicap dans le recrutement de jeunes collaborateurs de niveau master. Ces jeunes sont demandeurs de travail intéressant et qui soit en rapport avec leurs études. À terme, cela peut poser un problème pour obtenir des chefs de missions ou des collaborateurs confirmés.

Notre personnel est très stable, il a été recruté dans les années 1990 et a construit le cabinet avec nous : nous nous connaissons, nous apprécions mais des routines se sont installées. C'est inévitable et maintenant pour faire évoluer certains ou certaines cela va être difficile. En même temps, notre personnel nous connaît et a confiance en nous trois, aussi, si nous sommes attentifs à la manière de présenter les choses, nous

devrions pouvoir faire changer les habitudes, mais cela demandera un bon temps d'adaptation et une forte capacité de conviction.

Pour le social, nous ne sommes pas bons. Certes nous établissons des paies et répondons aux besoins les plus criants de nos clients, mais il reste beaucoup à faire pour développer un vrai pôle social. Ainsi pour les paies, nos outils informatiques datent un peu : nous facturons nos bulletins au prix moyen du marché mais, compte tenu de la demande, il est certain qu'avec de nouveaux logiciels aux performances plus adaptées nous pourrions augmenter l'offre, bénéficier d'économies d'échelle et mieux nous en sortir financièrement. Je reconnais que je suis un peu dépassée par les nouveaux outils informatiques et que se retrouver dans l'offre pléthorique de logiciels n'est pas simple. Mais là où nous sommes absents c'est dans le conseil social et, dans ce domaine, nos clients sont demandeurs de prestations clés en mains : la législation sociale est devenue tellement compliquée, les Urssaf tellement tatillonnes, que les dirigeants de petites ou encore de très petites entreprises demandent à ce que nous leur proposons un service complet et sont prêts à payer pour cela du moment que nous ayons une tarification transparente. Heureusement que nous avons un chargé de missions très compétent dans le domaine. Malheureusement, il ne peut répondre aux sollicitations continues de ses collègues et dans le même temps diriger convenablement un groupe de production.

Il faudrait, sans doute, nous spécialiser dans le domaine social et concentrer toutes les tâches sociales sur un pôle spécifique avec un ou deux collaborateurs dédiés, qu'il faudra former d'ailleurs si nous voulons offrir des prestations de qualité : dans le domaine du conseil social, l'à-peu-près n'est pas envisageable. Cela ne se fera pas sans réticence du reste du cabinet qui reste attaché à la polyvalence ; dans l'esprit de beaucoup, établir les paies appartient à l'humain et est plus valorisant que la tenue ou la révision comptable.

Notre cabinet est informatisé mais nos gros investissements informatiques datent d'une petite dizaine d'années. Nous réinvestissons régulièrement dans du matériel mais il est certain que nous n'avons pour ainsi dire fait aucun choix en termes de dématérialisation des documents, de nomadisme de nos collaborateurs ou de serveurs accessibles à nos clients. C'est un handicap mais je manque de compétences pour trancher et mes associés ne semblent pas intéressés par cet aspect des choses.

En interne, il manque des procédures écrites qui standardiseraient le travail à faire et permettraient sans doute de rationaliser notre organisation. Nos collaborateurs sont polyvalents, c'est pourquoi ils peuvent se remplacer mutuellement. Mais dernièrement, lors de l'absence d'une collaboratrice très compétente, le défaut de dossier de suivi et la superficialité d'un dossier permanent du client ont créé un réel problème pour la remplaçante : j'ai alors constaté que la tenue des dossiers n'était pas homogène faute d'exigences explicites. »

M Rine :

« ... Nos clients n'hésitent plus comme par le passé à changer d'expert-comptable. Il faut donc que nous progressions tous dans la relation client, en particulier les associés, les chefs de missions et les collaborateurs expérimentés, pour revendre des missions à des

clients déjà conquis et, dans les actions commerciales, pour conquérir de nouveaux clients. Mais ce n'est pas simple. D'autre part, notre profession est réglementée et nous ne pouvons pas faire n'importe quoi en matière commerciale. De plus, la vente est une fonction qui s'organise. Il nous faudrait un vrai fichier clients avec des caractéristiques sur les clients, les dirigeants, leurs entreprises, l'état de maturité organisationnelle de leur structure, etc. Il ne faut pas que chacun essaie de vendre quelque chose à n'importe quel prix dans son coin. C'est une pièce de théâtre, avec des personnes en coulisses et d'autres sur la scène. Enfin, notre équipe est assez ancienne et peu rompue aux actions commerciales, ayant été plutôt habituée à ce que les dossiers soient fournis, mais pas à les conquérir.

... Notre organisation est mal adaptée : ainsi si les absences longues du personnel sont systématiquement remplacées, celles inférieures à une semaine ne le sont pas. Le travail est mis en attente. Cet hiver, cela a créé de gros problèmes d'organisation car les petites absences se sont démultipliées. Il faudrait avoir un recouvrement partiel des postes pour maintenir la qualité du travail. Nous repérons trop d'erreurs sur les dossiers par manque de standardisation des procédures.

... L'information pose aussi des problèmes, elle n'est pas fiable et aujourd'hui nous pouvons mieux faire.

... Notre système de facturation est à revoir : nous vendons encore des heures de collaborateurs alors qu'il faudrait vendre des missions, et éviter de faire trop de prestations gratuites ou sous-évaluées.

... J'ai cherché à chiffrer certains de nos dysfonctionnements racines, ils sont inquiétants... »

Annexe 3. Les six dysfonctionnements racines du cabinet LGC

Nature du dysfonctionnement	Conséquences socioéconomiques
Un absentéisme élevé a touché le cabinet.	Au total, le taux d'absentéisme a été de 11 % en 2011 pour les collaborateurs (pas d'absence chez les associés et les chargés de missions), essentiellement dû à des absences de moins de dix jours pour maladie. Les absences de moins d'un mois ne sont pas remplacées dans le cabinet et le travail est laissé en suspens dans l'attente du retour de l'absent.
Des glissements de fonction conséquents touchent deux associés sur trois.	Deux associés estiment qu'ils passent huit heures par semaine à faire du travail de chargé de missions, à la place d'activités plus stratégiques d'associés, par manque de confiance en leurs chargés de missions.
Le système informatique fait l'objet de pannes fréquentes.	En 2011, les pannes du système informatique ont empêché tous les salariés du cabinet, ainsi que les trois associés, de travailler environ une demi-heure par semaine et par

	personne.
La facturation des missions sociales est sous-évaluée.	En raison d'une sous-évaluation des devis et de conseils gratuits donnés aux clients, 300 heures de prestations dans l'activité sociale ont été réalisées mais non facturées aux clients.
Les dossiers d'expertise comptable sont entachés de nombreux défauts de qualité.	Les chargés de missions, voire les associés, ont détecté de nombreux défauts de qualité dans les dossiers instruits par les collaborateurs, qui ont nécessité un total de 1 500 heures de travaux supplémentaires de correction d'erreurs, non facturables au client.
Les associés et les chargés de missions ne font pas suffisamment d'actions commerciales.	Les associés et les chargés de missions estiment qu'ils pourraient proposer à leurs clients plus de missions qu'ils ne le font actuellement par timidité commerciale ou par manque de temps. Les associés estiment que 150 000 € HT annuels de missions pourraient être ainsi vendus en plus aux clients actuels du cabinet.