

820003



SESSION 2008

UE 3 - Management et contrôle de gestion

Durée de l'épreuve : 4 heures - coefficient : 1,5

Matériel autorisé :

Une calculatrice de poche à **fonctionnement autonome sans imprimante et sans aucun moyen de transmission**, à l'exclusion de tout autre élément matériel ou documentaire (circulaire n° 99-186 du 16/11/99 ; BOEN n° 42).

Document remis au candidat :

Le sujet comporte 9 pages numérotées de 1/9 à 9/9, dont 7 annexes notées de 1 à 7.

Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.

Le sujet se présente sous la forme de 3 dossiers indépendants

Page de garde	page 1
Présentation du sujet	page 2
DOSSIER 1 - Diagnostic du groupe CALM (5 points)	page 3
DOSSIER 2 - Conduite du changement et mise en œuvre stratégique	(10 points) page 4
DOSSIER 3 - Gestion des compétences et rôle du contrôleur de gestion	(5 points) page 5

Le sujet comporte les annexes suivantes

DOSSIER 1

Annexe 1 - Compte de résultats consolidé 2007 du groupe CALM.....	page 6
Annexe 2 - Principales données sociales 2007 du groupe CALM	page 6
Annexe 3 - Note technique sur les stratégies génériques	page 7
Annexe 4 - Le Modèle COSO de contrôle interne	page 7

DOSSIER 2

Annexe 5 - Dysfonctionnements majeurs identifiés dans le diagnostic en 2007.....	page 8
--	--------

DOSSIER 3

Annexe 6 - Evaluation des compétences des directeurs	page 9
Annexe 7 - Analyse de la formation mise en œuvre pour les managers.....	page 9

AVERTISSEMENT

Si le texte du sujet, de ses questions ou de ses annexes, vous conduit à formuler une ou plusieurs hypothèses, il vous est demandé de la (ou les) mentionner explicitement dans votre copie.

SUJET

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

Toute information calculée devra être justifiée.

Dans l'ensemble de ses réponses, le candidat sera apprécié :

- *sur sa maîtrise des concepts*
- *sa capacité à mobiliser des théories*
- *la pertinence des solutions proposées et leur adaptation au contexte particulier de l'entreprise.*

Le cas CALM

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 des choucroutes 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. Le succès des brasseries CALM, dont la première a été ouverte en 1980 à Strasbourg et la dernière à Colmar en 2005, tient essentiellement dans la qualité des choucroutes proposées qui sont réalisées à la minute, c'est-à-dire à la commande. Les brasseries CALM présentent également la particularité d'avoir des cuisines ouvertes sur les clients. L'intérieur des brasseries est boisé, décoré par des grands fûts de bière en chêne. Les brasseries CALM sont devenues un lieu alsacien à la mode, fréquenté à la fois par des familles, des cadres et des étudiants. Ce n'est donc pas tant la faiblesse du ticket moyen qui a fait le succès des brasseries CALM en Alsace, que la qualité de ses prestations et la nouveauté de son concept, dans une région où les brasseries indépendantes étaient légion.

Le dirigeant fondateur du groupe CALM, Charles Wenger, a construit son groupe à la force du poignet. Doté d'une forte personnalité, il est respecté par ses employés. Il a toujours possédé 100% du groupe qu'il a fondé. La holding du groupe possède, quant à elle, 80% de chacune des brasseries, les 20% restant étant possédés par les directeurs des brasseries. Chacune des brasseries est organisée selon la même configuration. Un directeur de brasserie s'appuie sur trois cadres : un chef en cuisine, un responsable de salle et un responsable de l'accueil et des réservations. Chaque brasserie réalise de l'ordre de 3 millions d'euros de chiffre d'affaires annuel et compte 35 salariés, directeurs compris, répartis en cuisine, en salle et à l'accueil. La holding regroupe 25 salariés répartis en quatre services : comptabilité, administration et informatique ; achats et logistique ; marketing et communication ; contrôle de gestion et organisation. Ce dernier service est composé de deux assistants contrôleurs placés sous la responsabilité de Charles Wenger. Le compte de résultat consolidé du groupe CALM est présenté en *annexe 1* et les principales données sociales du groupe sont présentées en *annexe 2*.

Après vingt-huit années d'une croissance exemplaire de son groupe, Charles Wenger souhaite mettre en place dès 2008 un système de management et de contrôle interne plus solide pour maîtriser les coûts ainsi que les risques et vendre au mieux son groupe d'ici 2010. Compte tenu des premiers contacts qu'il a pris, il estime que les acheteurs potentiels devraient appartenir à un groupe de restauration d'envergure nationale ou internationale. Charles Wenger vous a recruté(e) en janvier 2008 et intégré(e) au contrôle de gestion pour l'aider dans cet objectif de vente du groupe à l'horizon 2010.

DOSSIER 1 - DIAGNOSTIC DU GROUPE CALM

Travail à faire

A. Diagnostic stratégique du groupe

- 1) Après avoir effectué un bref diagnostic (forces et faiblesses) du groupe CALM et compte tenu des informations dont vous disposez dans l'énoncé du cas et dans l'ensemble des annexes, identifiez parmi les trois stratégies génériques (cf. *annexe 3*) le type de stratégie suivi par le groupe CALM depuis sa création.
Les nouvelles orientations de Charles Wenger sont-elles dans la continuité de cette stratégie initiale ?
Justifiez vos réponses.
- 2) Que pensez-vous des mesures envisagées par Charles Wenger d'ici 2010 pour assurer la pérennité du groupe après son départ ?
Indiquez quelle incidence la mise en place de ces mesures aurait sur la valeur du groupe.

B. Diagnostic de la gouvernance du groupe

Les défaillances spectaculaires constatées dans un certain nombre de grandes sociétés ont fait prendre conscience à Charles Wenger des faiblesses de son groupe en matière de gouvernance et de contrôle interne.

- 1) Précisez le mode de gouvernance actuel du groupe CALM (familial, managérial ou actionnarial), et les conséquences généralement observées de ce mode de gouvernance sur la stratégie, l'organisation et la gestion des ressources humaines.
- 2) En vous aidant du modèle COSO de contrôle interne (cf. *annexe 4*), indiquez ce que recouvre le contrôle interne d'une entreprise et plus particulièrement celui du groupe CALM. En quoi apparaît-il comme un élément déterminant de la gouvernance du groupe ?
- 3) Charles Wenger, en visitant d'autres enseignes de restauration, a pris conscience de l'essor pris par le développement durable, la responsabilité sociale des entreprises, de l'éthique et de la nécessité d'y engager son groupe.
Après avoir précisé brièvement ces trois concepts, cernez les liens que l'on peut établir entre le contrôle interne et l'engagement du groupe CALM sur ces terrains nouveaux.

Travail à faire

A. Conduite du changement

Charles Wenger précise qu'avec le temps les brasseries sont devenues relativement autonomes du siège et fonctionnent un peu « comme des petites baronnies ». C'est pourquoi, il se demande si des dysfonctionnements et des risques ne pourraient pas à terme affecter leurs performances. La mise en place d'un système de management et de contrôle interne plus formel s'avère donc importante, non seulement dans une perspective de vente du groupe, mais également « pour reprendre les brasseries en main ». Charles Wenger pense que ce changement peut provoquer des résistances, les directeurs des brasseries étant réticents à toutes directives en provenance du siège. Comme ils le disent souvent à Charles Wenger : « Au siège, on dort ; en brasserie, on bosse ! ».

1) Définissez la notion de « changement organisationnel ».

Est-ce que le changement organisationnel voulu par Charles Wenger s'apparente à un changement radical ou incrémental ?

Expliquez pourquoi en précisant les particularités de ces deux formes de changement.

2) S'agissant du projet d'introduire un système de management et de contrôle interne au sein du groupe CALM, cernez, pour conduire un tel changement :

- les leviers sur lesquels agir,
- les styles possibles à adopter.

B. Mise en œuvre stratégique

Pour compléter le plan stratégique 2008-2010 du groupe CALM, Charles Wenger a fait réaliser un diagnostic par un cabinet de consultant fin 2007. Ce diagnostic a permis d'identifier neuf dysfonctionnements majeurs présentés en *annexe 5*. 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 la marge sur coût variable générée par heure travaillée au sein du groupe CALM. Interprétez ce résultat.

2) Calculez le coût annuel de chacun des neuf dysfonctionnements identifiés dans le diagnostic.

Déterminez le coût global résultant de ces neuf dysfonctionnements.

Précisez l'utilité du chiffrage de ces coûts, eu égard aux améliorations recherchées.

3) Proposez une solution d'amélioration pour chacun des neuf dysfonctionnements.

4) Les solutions identifiées pour remédier à l'ensemble des neuf dysfonctionnements doivent trouver leur place dans un « Plan stratégique 2008-2010 ».

Formalisez ces solutions dans ce document selon les quatre axes du *Balanced Scorecard* : apprentissage organisationnel ; processus internes ; clients ; finances.

- 5) En quoi la mise en place d'outils d'intéressement destinés aux directeurs et aux salariés faciliterait l'atteinte des objectifs du plan stratégique 2008-2010. Indiquez quelles conditions doivent satisfaire ces outils pour avoir un impact sur la performance.

DOSSIER 3 – GESTION DES COMPÉTENCES ET RÔLE DU CONTRÔLEUR DE GESTION

Travail à faire

A. Gestion des compétences

Charles Wenger a fait réaliser une évaluation des compétences des directeurs des brasseries en 2007 (cf. *annexe 6*).

- 1) Il vous demande votre avis sur cette évaluation et sur les conclusions à en tirer.
- 2) Indiquez comment évaluer la rentabilité d'une action de formation.
A partir de l'*annexe 7*, calculez la rentabilité de l'action de formation engagée en 2006 au bénéfice des directeurs.

B. Evolution du rôle du contrôleur de gestion (10 points)

Charles Wenger se demande si vous n'êtes pas trop surpris par les questions qu'il a posées, très centrées sur les aspects managériaux.

- 1) Indiquez quel rôle vous allez jouer, une fois le système de contrôle interne et de management mis en place.
- 2) Une trop grande implication du contrôleur de gestion sur des activités managériales ne risque-t-elle pas de nuire à sa fonction traditionnelle et de le faire entrer en conflit avec les managers ?
- 3) Précisez comment doit se situer hiérarchiquement le contrôleur de gestion au sein de l'organisation afin de réaliser pleinement sa mission tout en minimisant les risques de conflits.

Annexe 1

Compte de résultats consolidé 2007 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 %
Dotations 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 2007 : 11 900 K€

Marge sur coûts variables 2007 : 11 500 K€

ROCE (rentabilité des capitaux employés) : 13,5%

Endettement net : 2 500 K€

Annexe 2

Principales données sociales 2007 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

Note technique sur les stratégies génériques

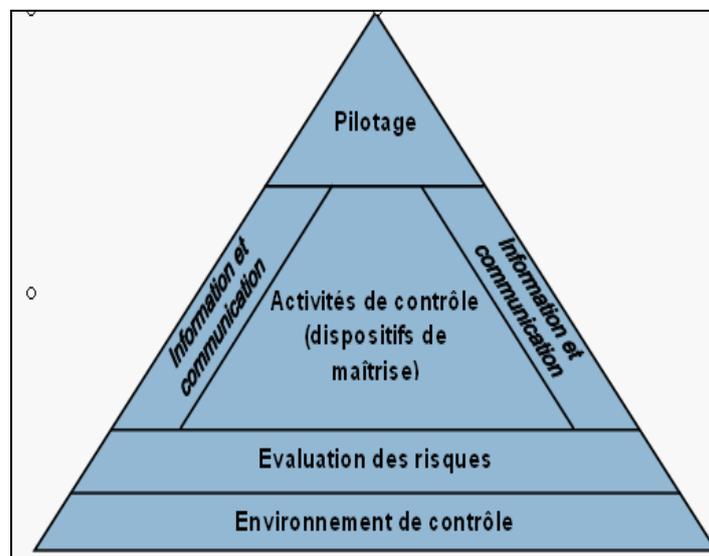
Trois grands types d'avantage concurrentiel peuvent être distingués correspondant à trois stratégies génériques.

- Le premier est fondé sur une stratégie de domination par les volumes et les coûts qui permet d'accroître les parts de marché. La baisse des coûts peut être obtenue par des économies d'échelle, l'effet d'expérience, la standardisation des produits et des services et l'amélioration continue des procédés de production.
- Le deuxième est fondé sur une stratégie de différenciation de l'offre qui permet de faire accepter au client un prix plus élevé (différenciation par le haut) ou un service moindre (différenciation par le bas). La différenciation résulte parfois d'une innovation modifiant un secteur en introduisant une offre radicalement nouvelle.
- Le troisième est fondé sur une stratégie de focalisation qui consiste à échapper quasi-complètement à la concurrence en se focalisant sur un segment de marché volontairement limité (la « niche ») mais sur lequel l'entreprise occupe une position dominante. Cette stratégie suppose une relation très forte entre l'offre et le type de clientèle ciblée.

Annexe 4

Le modèle COSO de contrôle interne (1992, 2006)

Le COSO (*Committee of Sponsored Organization of the Treadway Market*, voir www.coso.org) définit le contrôle interne comme un système d'organisation en charge de maîtriser les risques et de s'assurer que les objectifs stratégiques d'une entreprise (objectifs de performances, objectifs de respect des lois, objectifs de qualité des informations comptables et financières) sont mis en œuvre.



Selon le modèle du COSO, cinq éléments composent le contrôle interne :

- l'environnement de contrôle : c'est l'ensemble des dispositifs, des chartes et des règles qui favorisent le professionnalisme, l'éthique et la rigueur des salariés d'une entreprise ;
- l'évaluation des risques : c'est l'ensemble des dispositifs et des outils permettant l'évaluation des risques menaçant l'atteinte des objectifs stratégiques d'une entreprise ;
- les activités de contrôle : c'est l'ensemble des procédures de contrôle mises en œuvre pour s'assurer que les risques identifiés sont maîtrisés ;

- le système d'information et de communication : c'est l'ensemble des outils et des dispositifs d'information et de communication dédiés au contrôle interne, à son fonctionnement, son évaluation et son pilotage ;
- le pilotage du contrôle interne : selon le COSO, le contrôle interne ne peut être efficace et efficient en l'absence d'un système de pilotage en charge d'orienter et d'évaluer le contrôle interne. L'audit interne est généralement responsable du pilotage du contrôle interne en lien avec la direction de l'entreprise.

Annexe 5

Dysfonctionnements majeurs identifiés dans le diagnostic en 2007

Nature du dysfonctionnement		Impacts qualitatifs et quantitatifs
1	30% des absences auraient pu être évitées. Elles résultent d'un manque d'organisation et de 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 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 en 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

Annexe 6

Evaluation des compétences des directeurs

Grille de compétences¹ des directeurs du groupe CALM

Nom	OPERATIONS PRINCIPALES A REALISER POUR MANAGER UNE BRASSERIE CALM							
	Contrôler l'hygiène et la sécurité	Réaliser les recrutements	Organiser les plans de formation	Réaliser les entretiens d'objectifs des cadres	Réaliser les réunions hebdomadaires d'organisation cuisine – salle - accueil	Elaborer le reporting financier mensuel de la brasserie	Gérer les clients prestigieux	Organiser des animations spéciales dans les brasseries
LA	☑	■	☑	■	■	■	■	■
AD	☑	■	☑	■	■	■	■	■
ZB	☑	■	☑	■	■	■	■	■
DR	☑	■	☑	■	■	■	☑	■
MP	☑	☐	☐	■	■	■	☑	■

⁽¹⁾: ©ISEOR

Légende

- : maîtrise satisfaisante de l'opération
- ☑ : manque de maîtrise de l'opération
- ☐ : absence de pratique de l'opération mais formation théorique reçue
- : pas de pratique de l'opération ni de formation théorique reçue

Annexe 7

Analyse de la formation mise en œuvre pour les managers

Charles Wenger a organisé un stage de formation en 2006 pour ses cinq directeurs en animation et organisation d'évènements (par exemple soirée spéciale Asie dans les brasseries). Le stage a duré 5 jours et son coût par participant a été de 2000 €HT (prix du stage et frais). Le stage a consisté en l'apprentissage de techniques de promotion, d'animation d'un public et de gestion du temps et de l'espace. Les soirées promotionnelles organisées en 2007, comparé à 2006 et à coûts d'organisation constants, ont engendré un surplus de chiffre d'affaires de 15 000 €H.T. par brasserie.

Corrigé DSCG 2008 – Management et contrôle de gestion

Cette première annale intègre bien les concepts de management et contrôle de gestion, et accorde une importance réduite aux aspects opératoires du contrôle de gestion. Le sujet aborde divers thèmes, appartenant tous de manière indiscutables au programme :

- réalisation d'un diagnostic stratégique ;
- étude de la gouvernance ;
- définition et méthodes du contrôle interne ;
- analyse des méthodes de gestion du changement organisationnel ;
- calcul des coûts cachés et proposition d'amélioration ;
- analyse des solutions d'amélioration par la démarche Balanced Scorecard ;
- gestion des compétences ;
- rappel des rôles du contrôleur de gestion.

Le sujet couvrait bien le programme et demandait une bonne gestion du temps pour être traité dans son intégralité. Il importait de consacrer un temps suffisants aux questions de la partie B du dossier 2 ; cette partie du devoir représentait à elle seule 40 points sur 100 dans le barème.

La capacité à structurer une réponse et à rédiger de manière claire est requise.

Évaluez-vous

Questions	Temps passé	Points attribués sur 100
Lecture préalable du sujet (<u>dont les annexes</u>) et analyse des questions.	30 minutes	
Dossier 1. Diagnostic du groupe		
A.1. Analyse des forces et faiblesses	15 mn	7
A.2. Analyse des mesures envisagées	5 mn	3
B.1. Analyse de la gouvernance	10 mn	4
B.2. Définition du domaine du contrôle interne	10 mn	7
B.3. Etude des concepts de développement durable, RSE et éthique.	10 mn	4
Dossier 2. Conduite du changement		
A1. Définition du changement organisationnel	10 mn	6
A.2. Proposition d'une méthodologie du changement.	10 mn	4
B.1. Calcul de la MCVH	5 mn	2
B.2. Calcul du coût des dysfonctionnements.	60 mn	22
B.3. Proposition de mesures d'amélioration.	10 mn	6
B.4. Formalisation des mesures dans la BSC	10 mn	6
B.5. Evaluation d'outils d'intéressement.	10 mn	4
Dossier 3. Gestion des compétences et rôle du contrôleur de gestion.		
A.1. Evaluation des compétences.	10 mn	5
A.2. Etude de rentabilité d'une formation	15 mn	10
B.1. Rôle du contrôleur de gestion.	10 mn	4
B.2. Analyser de la relation du contrôle au système de management.	5 mn	3
B.3. Positionnement hiérarchique du contrôleur	5 mn	3

Dossier 1. Diagnostic du groupe CALM

A. Diagnostic stratégique du groupe

Pensez à utiliser les annexes pour répondre à ce type de question. Les résultats doivent financiers (annexe 1) doivent être pris en compte dans le commentaire stratégique. L'annexe 3 vous rappelle les qualifications possibles de stratégies concurrentielles. Vous devrez aussi, interpréter, grâce à votre logique, les informations fournies par le contexte proposé (brasserie en Alsace).

Question 1

L'application d'une analyse centrée sur les forces et les faiblesses internes du groupe CALM fait apparaître les résultats suivants.

- Principales forces : financières (SIG largement satisfaisants), concept de restauration du groupe CALM, qualité des produits et des services vendus, image de marque, organisation formelle de chaque brasserie...
- Principales faiblesses : manque de variété de la carte et des formules proposées (risque de lassitude), risque de perte de cohésion du groupe lié à l'autonomie des brasserie, risques de désorganisation liée à la disparition du dirigeant, absence de système de management et de contrôle de gestion formalisé, taux d'absentéisme et de rotation du personnel élevé, manque de formation intégrée...

La stratégie suivie par le groupe CALM depuis sa création est une stratégie de différenciation, fondée sur la qualité de ses produits et de ses services et l'originalité de son concept.

On ne peut pas dire que la stratégie suivie ait été celle d'une domination par les coûts et les volumes, puisque le mode de réalisation des choucroutes à la minute limite nécessairement les volumes fabriqués et vendus.

D'autre part, le groupe n'occupe pas une niche où il serait sans concurrence, puisque les brasseries sont légion en Alsace. La stratégie suivie n'est donc pas une stratégie de focalisation.

Il n'y pas de continuité. Les nouvelles orientations de Charles Wenger vers une meilleure maîtrise des risques et des coûts indiquent un déplacement d'une stratégie de différenciation vers une stratégie de domination par les coûts.

Question 2

Les mesures envisagées par Charles Wenger (mise en œuvre d'un système de management et de contrôle interne qui vise à rendre la gestion du groupe plus indépendante de la personnalité de Charles Wenger) sont tout à fait pertinentes. Ces mesures sont celles appliquées par les grands restaurateurs chefs d'entreprise. D'autre part, une fois mises en œuvre, ces mesures ne seront plus à réaliser par les repreneurs. Elles présentent pour des acheteurs une charge d'investissement en management à réaliser en moins une fois le groupe acquis, si elles n'ont pas été réalisées avant la cession.

En résumé, les mesures organisationnelles et managériales envisagées ont un impact positif sur la valeur immatérielle de l'entreprise.

B. Diagnostic de la gouvernance du groupe

Question 1

On peut admettre 2 réponses :

- mode familial ;
- mode hybride : Il est familial puisque la famille Wenger possède 100% du groupe, mais les directeurs des brasseries ont un poids conséquent dans la gestion puisqu'ils sont actionnaires de leur brasserie et maîtrisent le management de leur brasserie.

Généralement, le mode de gouvernance familial se traduit par des stratégies stables dans le temps, où la recherche de la rentabilité financière n'est pas le seul critère de gestion. L'organisation y est généralement centralisée et le management des ressources humaines est marqué par une certaine proximité et des relations informelles. Le mode de gouvernance managérial se traduit généralement par des stratégies de croissance, une organisation plus décentralisée et un management des ressources humaines plus formel et dépersonnalisé. Le mode de gouvernance actionnarial est quant à lui tourné vers la recherche de la maximisation de la rentabilité financière.

Question 2

Le contrôle interne d'une entreprise est un système de contrôle établi par les dirigeants pour conduire l'activité de l'entreprise d'une manière ordonnée, pour assurer le maintien de l'activité et l'intégrité des actifs, et fiabiliser les flux d'information. Le contrôle interne est à la fois un état et un processus qui inclut les matières financières et comptables, mais également les contrôles destinés à améliorer l'efficacité opérationnelle et à renforcer l'adhésion à la politique stratégique de l'entreprise. Le contrôle interne est donc avant tout un système d'organisation, qui relève du contrôle organisationnel.

Dans le groupe CALM, en l'absence d'audit interne, fonction qui supervise et pilote le contrôle interne, le contrôleur de gestion peut contribuer à structurer et piloter le contrôle interne au travers les réalisations suivantes

- réalisation de cartographies des processus: processus principaux (achat, production, stock, service, vente) et processus supports (comptabilité, administration et informatique, achats et logistique, marketing et communication ; contrôle de gestion et organisation)
- identification des risques menaçant l'atteinte des objectifs sur ces processus (risques opérationnels, risques de non-conformité aux lois, risque de non fiabilité des informations financières) et de leur pondération au travers de deux variables : probabilité d'apparition du risque et impacts du risque (financiers notamment) ;
- définition des contrôles généraux à mettre en œuvre dans les brasseries et au siège pour identifier et maîtriser les risques définis ;
- conception et mise en œuvre du système d'information, support aux activités d'identification et de maîtrise des risques ;
- pilotage général du contrôle interne à partir des remontés d'information des services du siège et des brasseries.

Question 3

La responsabilité sociale des entreprises signifie qu'une entreprise doit non seulement se soucier de sa rentabilité et de sa croissance, mais aussi des conséquences sociales de ses politiques. Le terme de social fait référence à la responsabilité de l'entreprise vis-à-vis de ses salariés alors que celui de sociétal fait plus référence à une responsabilité vis-à-vis de la société.

Le développement durable (concept développé lors de la Conférence de Rio en 1992) est une extension de la définition de la responsabilité sociale des entreprises à toutes les organisations (entreprise, ville, pays...) : le développement durable est un développement social, économique et écologique assuré selon des procédés qui n'handicaperont pas les générations futures.

Ainsi définie, la responsabilité sociale des entreprises est proche de l'éthique d'entreprise. Ce concept réfère à des règles morales définissant un système de comportement. Ces règles contribuent à faire de l'entreprise un corps social partageant des valeurs.

La définition de la responsabilité sociale des entreprises voisine avec celle de la gouvernance d'entreprise telle qu'elle est formulée dans la théorie des parties prenantes. Dans ce cadre, la gouvernance d'entreprise concerne les relations des dirigeants avec toutes les parties prenantes et non plus simplement avec les actionnaires.

Ces définitions sont reprises dans le modèle COSO de contrôle interne pour sa partie environnement de contrôle et évaluation des risques. Cela signifie qu'un contrôle interne bien mis en œuvre devrait être un facteur puissant de développement de l'éthique, de la RSE et du développement durable dans une organisation.

Dossier 2. Conduite du changement et management stratégique

A. Conduite du changement

Dans ce type de question, une référence à un modèle organisationnel (analyse du changement selon Lewin) est toujours valorisée en correction ; elle vous permet de plus, de structurer votre réponse.

Question 1

Le changement organisationnel correspond au moment où une entreprise décide de modifier ses pratiques habituelles pour en inventer de nouvelles. Le changement correspond souvent à une phase de crise. Lewin montre que le changement correspond à un processus en trois temps : dégel, changement (acquisition de nouvelles normes), regel.

Le changement est la réponse à une mutation environnementale (théorie de la contingence) ou interne ; dans le cas étudié, le changement de gouvernance justifie le changement organisationnel.

Deux types de changement sont identifiés par des auteurs: le changement de rupture ou le changement incrémental. Le changement de rupture correspond à une phase d'exploration où l'entreprise et ses salariés entrent dans une période de changement radical et rapide. Cette phase se caractérise par une forte incertitude et des turbulences qui créent de l'instabilité. Les phases de rupture ou d'exploration sont souvent mal vécues par les salariés car elles remettent en cause les situations acquises et sont facteurs de stress.

Le changement incrémental ou graduel correspond à une phase d'exploitation où l'entreprise et ses salariés ont pour objectif de s'adapter moins brutalement à l'environnement, par des processus d'amélioration continue. Le changement prend alors une forme incrémentale : il se fait par touches régulières.

Le changement envisagé sur les trois prochaines années au sein du groupe CALM est un changement incrémental : le changement va se faire par touches successives sur trois années. En revanche, le départ de Charles Wenger après 2010 pourrait initier des changements plus radicaux.

Question 2

Les styles de conduite du changement sont au moins au nombre de quatre :

- autoritaire où le changement se fait par l'alignement des acteurs de façon rigide ;
- persuasion où le changement se fait par l'alignement vertical des acteurs avec des explications où le changement est « vendu » aux salariés ;
- négociation où le changement se fait en recherchant un consensus ;
- participatif où le changement prévu peut être amendé selon l'expression des participants, l'avis de chacun est pris en compte.

Les leviers du changement sont au moins au nombre de quatre :

- le levier humain, en utilisant la culture d'entreprise comme vecteur du changement ;
- le levier structurel en faisant évoluer l'organisation du travail et la structure ;
- le levier du système de gestion par évolution des outils et méthodes et dispositifs de formalisation, de mesure et de pilotage ;
- le levier physique et technique, par évolution des locaux (plates formes projets).

B. Mise en œuvre stratégique

Le modèle des coûts cachés auquel fait référence cette question est un point incontournable du programme, car situé aux confins du contrôle de gestion et du management.

Question 1

La contribution horaire à la marge sur coût variable (CHMCV) est un indicateur de la création de valeur horaire moyenne d'une heure de travail. C'est donc un indicateur pertinent pour évaluer la perte de valeur liée à une heure perdue de travail, qu'il s'agisse de surtemps ou de non production provoqués par des dysfonctionnements. Cet indicateur est plus pertinent pour estimer le coût, c'est-à-dire la perte de valeur liée à une heure de travail perdue, que par exemple la contribution horaire à la valeur ajoutée (car la valeur ajoutée incorpore des charges fixes). Cet indicateur est également plus juste économiquement que le coût horaire salarial car une heure de travail vaut plus (doit rapporter plus) que son coût horaire.

$$\text{CHMCV} = 11\,500\,000 / 182 \times 1670 = 37,8 \text{ €}$$

La CHMCV est utilisée pour valoriser le coût des dysfonctionnements qui engendrent des pertes de temps (surtemps ou non productions). Les dysfonctionnements qui engendrent des pertes de chiffre d'affaires sont également valorisés à la CHMCV

Questions 2 et 3

Le coût d'un dysfonctionnement se calcule sur la base des régulations qu'il engendre et/ou des manques à gagner qu'il occasionne.

Les propositions d'amélioration sont mise en regard de chaque dysfonctionnement.

Pensez à traiter ce type de question en tableau. La solution est plus claire pour le correcteur.

	Coût du dysfonctionnement	Solutions
1	<p>30 % des absences peuvent être évitées</p> <p>Heures absence = $182 \times 1670 \times 18 \% = 54\,709$ H</p> <p>Heures dysfonctionnelles = $54\,709 \times 30 \% = 16\,412$ H</p> <p>Sursalaires = $16\,412 \times 14 \text{ €} = 229\,768 \text{ €}$</p> <p>Pas de non production (remplacement absents)</p>	<p>Anticiper la diffusion du planning.</p> <p>Responsabilité : Directeur brasserie</p>
2	<p>25 départs pouvaient être évités</p> <p>Temps de gestion = $25 \times 4 = 100$ heures à valoriser à la CHMVCV</p> <p>Ecart de productivité = $100 \times 37,80 = 3\,780 \text{ €}$</p>	<p>Mieux gérer les entretiens annuels d'évaluation. Développer l'intéressement</p>
3	<p>Erreurs dans les réservations.</p> <p>Couverts perdus = $150 \times 5 = 750$ couverts.</p> <p>Tx de MCV = $11\,500 / 15\,100 = 76,16 \%$</p> <p>Marge moyenne / couvert = $26 \text{ €} \times 76,16 \% = 19,80 \text{ €}$</p> <p>Marge perdue = $750 \times 19,80 \text{ €} = 14\,851 \text{ €}$</p>	<p>Rechercher un logiciel de gestion de planning restauration.</p>
4	<p>Taux de perte ou vol sur nourriture = 5 %</p> <p>Sur-consommation = $3\,200\,000 \times 5 \% = 160\,000 \text{ €}$</p>	<p>Système de surveillance vidéo (dissuasif). Gérer sa mise en place (le faire admettre).</p>
5	<p>Risque de fermeture administrative.</p> <p>CA d'une journée = $15\,100 \text{ K€} / 360 = 50\,333 \text{ €}$</p> <p>MCV perdue = $50\,333 \times 76,16 \% = 38\,334 \text{ €}$</p>	<p>Appliquer une procédure pour toute la chaîne alimentaire.</p>
6	<p>Manque de formation des collaborateurs.</p> <p>Jours de travail par mois = $225 / 10,4 = 21,6$ jours</p> <p>Temps perdu = $1/3 \text{ H} \times 21,6 \times 40 = 288$ heures</p> <p>Coût du surtemps = $288 \times 37,80 = 10\,886 \text{ €}$</p>	<p>Prévoir une formation systématique à l'embauche.</p>
7	<p>Repas gratuits en compensation d'erreurs.</p> <p>La marge sur coûts variable est perdue lors de chaque repas gratuit.</p> <p>Nombre de repas gratuits = $115 \times 5 = 575$ repas</p> <p>Marge perdue = $575 \times 26 \text{ €} \times 76,16 \% = 11\,386 \text{ €}$</p>	<p>Automatiser la facturation avec prise de commande par un « carnet électronique ».</p>
8	<p>Pas d'orientation des clients par les serveurs.</p> <p>Coût d'achat des matières = $3\,200\,000 \text{ €}$</p> <p>Perte subie = $3\,200\,000 \times 7 \% = 224\,000 \text{ €}$</p>	<p>Former les serveurs à l'orientation des choix des clients (plats et boissons)</p>
9	<p>Vol des couverts</p> <p>Surconsommations = 10 % charges externes</p> <p>= $1\,050\,000 \times 10 \% = 105\,000 \text{ €}$</p>	<p>Acheter des couverts marqués au nom du restaurant.</p> <p>Développer la qualité (l'insatisfaction entraîne le vol)</p>

Question 4

Axe	Objectifs	Mesures liées à l'axe
Financier	Améliorer la rentabilité	Toutes mesures permettant de remédier aux dysfonctionnements et d'accroître la rentabilité.
Client	Améliorer la relation clients	Réduire les erreurs de réservation. Fiabiliser le calcul des notes présentées aux clients. Orienter les choix de clients
Processus	Améliorer les processus administratifs et productifs	Mettre en place des procédures hygiène dans la chaîne alimentaire. Améliorer la gestion des réservations et de la facturation.
Apprentissage	Améliorer l'organisation interne par l'apprentissage	Toutes actions de formation du personnel.

Question 5

L'intéressement aux résultats obtenus est souhaitable: Il favorise l'implication et fait que les salariés ont les mêmes intérêts que les actionnaires.

L'impact de l'intéressement peut être montré en faisant référence aux théories organisationnelles.

La théorie de l'équité dans le sens d'Adams montre le lien entre contribution et rétribution

La théorie de Vroom sur les attentes peut également être mobilisée pour justifier l'intérêt d'un outil d'intéressement sur la motivation des salariés.

Un outil d'intéressement aux résultats doit néanmoins respecter certaines conditions pour éviter des effets pervers et des conflits

- les critères d'évaluation doivent être définis clairement en amont ;
- les objectifs doivent être réalistes (négociés) et en nombre limité ;
- la performance mesurée est de préférence celle de l'équipe pour éviter les comportements individualistes.

Dossier 3. Gestion des compétences et rôle du contrôleur de gestion (25 points)

A. Gestion des compétences

Une analyse de la grille des compétences, même si cet outil n'est pas connu du candidat permet de répondre facilement à la question.

La grille de compétence peut être lue en lignes et en colonnes. En lignes, elle permet de cerner les compétences des responsables et de déceler ceux à former. En colonne, elle indique les points forts et faibles de l'entreprise et les domaines pour lesquels il est prioritaire d'organiser des formations.

La grille de compétences présentée en annexe montre trois zones de vulnérabilité pour l'entreprise concernant la compétence des managers :

- le contrôle de l'hygiène et de la sécurité (pour les 5 managers)
- la réalisation des recrutements (pour le manager n°5)
- l'organisation des plans de formation (pour les 5 managers)

Donc, le contrôleur de gestion devrait prévoir :

- un plan de formation pour les cinq managers à l'hygiène et la sécurité et à son contrôle ; cette formation devra être externe car les compétences ne sont pas maîtrisées en interne ;
- une formation à la réalisation des plans de formation ; cette formation peut être interne si on suppose que les compétences sont maîtrisées dans l'entreprise.

Le contrôleur de gestion pourrait lui-même participer avec les managers à la formation externe en hygiène et sécurité de manière à maîtriser la mise en place des procédures.

Question 2

La rentabilité d'une formation peut s'évaluer en rapportant le gain qu'elle engendre à son coût.

Le coût d'une formation se calcule facilement par la somme de son coût d'achat et du temps passé par les formés en formation.

Le gain généré par une formation se calcule par la réduction des coûts qu'elle engendre et l'augmentation des produits qu'elle provoque.

Coûts de la formation

Coût du stage $2\,000 \times 5 = 10\,000$ €

Temps de formation : 5 jours à raison de 7,4 heures par jour (1670 heures / 225 jours)

Coût de la participation des managers (à la CHMCMV) : $5 \times 7,4 \times 37,80$ € = 1 398 €

Coût total = 11 398 €

Gains attendus = $15\,000 \times 5 \times 76,16\%$ = 57 120 €

Apport net de l'action de formation = $57\,120 - 11\,398$ € = 45 722 €

B. Evolution du rôle du contrôleur de gestion

Cette partie du sujet rappelle que la dimension managériale du contrôle de gestion doit être connue.

Question 1

On peut reconnaître plusieurs rôles au contrôleur :

- aide au pilotage par l'étude du potentiel des DAS, par la procédure budgétaire ou par l'élaboration de tableaux de bord stratégiques ;
- animation de la structure ;
- pilotage opérationnel ;
- mise en place des outils de mesure de la performance.

Dans la société CALM, le contrôleur de gestion jouera principalement un rôle d'animation de la structure en favorisant l'apprentissage organisationnel.

Ainsi, Lorino assimile le pilotage de l'entreprise à l'apprentissage en continu en sorte que l'entreprise sache faire (atteinte des objectifs) et sache faire de mieux en mieux (dynamique de progrès continu). Lorino met en relation directe un contrôle de gestion axé sur le pilotage de la performance, et un apprentissage organisationnel efficace, qui résulte de l'apprentissage des individus et de l'amélioration des dispositifs de pilotage mis en place.

De plus, on peut considérer que le contrôle de gestion contribue fortement au système de gestion de la qualité au travers des indicateurs de coûts et délais qu'il produit.

La cartographie des processus réalisée par le contrôle interne va servir au contrôleur de gestion pour optimiser ceux-ci

Question 2

En raison de l'évolution de son rôle (plus de pilotage et moins de contrôle), le contrôleur est obligatoirement impliqué dans le management. Il doit mettre en place des outils d'aide au pilotage et favoriser les actions d'apprentissage (procédures, système d'information). L'action du contrôleur est transversale et il n'intervient pas en tant que décideur. Il doit être ressenti comme fournisseur d'outils d'aide au management.

Si ces conditions sont remplies, les conflits seront évités.

Question 3.

Pour permettre au contrôleur de gestion de bien jouer son rôle d'animateur de la structure et d'aide au pilotage, il est préférable de rattacher la fonction directement à la direction générale, dans une situation d'état major. Ce positionnement est préférable au rattachement à la direction administrative, qui ne dote pas le contrôleur de la dimension managériale. La position d'état major favorisera son action pour l'apprentissage organisationnel.