

# DSCG 3

# Management et contrôle de gestion

## L'essentiel en fiches

**2<sup>e</sup> édition**

**Sabine SÉPARI**

Maître de conférences à l'ENS Cachan

**Guy SOLLE**

Professeur des universités émérite,  
Université de Lorraine

**Louis LE CŒUR**

Professeur agrégé  
Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne

 EDITIONS  
FRANCIS  
LEFEBVRE  
La solution juridique

**DUNOD**

## Collection « Express Expertise comptable »

### DCG

- J.-F. Bocquillon, M. Mariage, *Introduction au droit*, DCG 1, 2013 (5<sup>e</sup> édition)
- L. Siné, *Droit des sociétés* DCG 2, 2013 (4<sup>e</sup> édition)
- V. Roy, *Droit social* DCG 3, 2014 (5<sup>e</sup> édition)
- E. Disle, J. Saraf, *Droit fiscal* DCG 4, 2014 (6<sup>e</sup> édition)
- J. Longatte, P. Vanhove, *Économie* DCG 5, 2014 (3<sup>e</sup> édition)
- F. Delahaye-Duprat, J. Delahaye, *Finance d'entreprise* DCG 6, 2013 (3<sup>e</sup> édition)
- J.-L. Charron, S. Sépari, *Management* DCG 7, 2014 (3<sup>e</sup> édition)
- C. Disle, *Introduction à la comptabilité* DCG 9, 2013 (4<sup>e</sup> édition)
- R. Maéso, *Comptabilité approfondie* DCG 10, 2013 (3<sup>e</sup> édition)
- F. Cazenave, *Anglais* DCG 12, 2013 (2<sup>e</sup> édition)

### DSCG

- H. Jahier, V. Roy, *Gestion juridique, fiscale et sociale*, DSCG 1, 2014 (4<sup>e</sup> édition)
- P. Barneto, G. Gregorio, *Finance* DSCG 2, 2012 (2<sup>e</sup> édition)
- S. Sépari, G. Solle, *Management et contrôle de gestion*, DSCG 3, 2014 (2<sup>e</sup> édition)
- R. Obert, *Fusion Consolidation*, DSCG 4, 2013 (3<sup>e</sup> édition)

Le pictogramme qui figure ci-contre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique et universitaire, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1<sup>er</sup> juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements

d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres et de revues, au point que la possibilité même pour

les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation de l'auteur, de son éditeur ou du Centre français d'exploitation du

droit de copie (CFC, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).



© Dunod, Paris, 2014

5 rue Laromiguière, 75005 Paris

[www.dunod.com](http://www.dunod.com)

ISBN : 978-2-10-071191-8

Le Code de la propriété intellectuelle n'autorisant, aux termes de l'article L. 122-5, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> a), d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale ou partielle faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause est illicite » (art. L. 122-4).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles L. 335-2 et suivants du Code de la propriété intellectuelle.

# Table des matières

## Introduction : Position du contrôle de gestion

<b>Fiche 1</b>	CONTRÔLE DE GESTION • Le contrôle de gestion : identification et place par rapport aux autres contrôles	1
<b>Fiche 2</b>	CONTRÔLE DE GESTION • Le contrôleur de gestion	9

## Structure et contrôle de gestion

<b>Fiche 3</b>	MANAGEMENT • Les structures organisationnelles	16
<b>Fiche 4</b>	MANAGEMENT • Les tendances des structures organisationnelles	23
<b>Fiche 5</b>	CONTRÔLE DE GESTION • Le contrôle de gestion et l'évolution des structures	29
<b>Fiche 6</b>	CONTRÔLE DE GESTION • Les informations pour le contrôle de gestion	40
<b>Fiche 7</b>	CONTRÔLE DE GESTION • Le contrôle de gestion et les critères de performance	56

## Changement et contrôle de gestion

<b>Fiche 8</b>	MANAGEMENT • Le changement organisationnel	74
<b>Fiche 9</b>	MANAGEMENT • La gestion du changement	79
<b>Fiche 10</b>	MANAGEMENT • Le management des connaissances et l'apprentissage organisationnel	90
<b>Fiche 11</b>	CONTRÔLE DE GESTION • Contrôle de gestion et processus	97

## Ressources humaines et contrôle de gestion

<b>Fiche 12</b>	MANAGEMENT • Les compétences et la gestion des compétences	105
<b>Fiche 13</b>	CONTRÔLE DE GESTION • Le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines	110

## Stratégie et contrôle de gestion

<b>Fiche 14</b>	MANAGEMENT • La stratégie et le diagnostic stratégique	120
-----------------	--	-----

## Table des matières

<b>Fiche 15</b> MANAGEMENT • Les choix stratégiques	126
<b>Fiche 16</b> CONTRÔLE DE GESTION • Le contrôle de gestion et la gestion du périmètre d'une entité	133
<b>Fiche 17</b> CONTRÔLE DE GESTION • Le contrôle de gestion et le pilotage stratégique	146

### Décision et contrôle de gestion

<b>Fiche 18</b> MANAGEMENT • Les parties prenantes et le gouvernement d'entreprise	156
<b>Fiche 19</b> MANAGEMENT • L'éthique des affaires	164
<b>Fiche 20</b> CONTRÔLE DE GESTION • Contrôle de gestion et gouvernance	169

# Le contrôle de gestion : identification et place par rapport aux autres contrôles

1

## CONTRÔLE DE GESTION

- 1 Les conceptions usuelles du contrôle de gestion
- 2 Une évolution de l'organisation et de son contrôle
- 3 Quelle place du contrôle de gestion par rapport aux autres contrôles ?

## 1 Les conceptions usuelles du contrôle de gestion

### a. Définitions de base

R. Anthony<sup>1</sup>, en 1965, présente le contrôle de gestion comme le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs poursuivis par l'organisation et définis par ses dirigeants.

Ultérieurement, en 1982, l'ancien Plan comptable général français (PCG 82) avait défini le contrôle de gestion de la façon suivante : « C'est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées. »

### b. La conception usuelle

Lorsque la politique générale de l'entreprise se décompose en sous-objectifs réalisables à des niveaux locaux à court et moyen terme, l'interdépendance entre les activités de niveau stratégique et celles de niveau opérationnel prend la forme d'un mécanisme d'allocation des ressources de type « *top-down* ». C'est ainsi que dotation et utilisation des ressources constituent le fondement du contrôle budgétaire, sous-ensemble instrumental du contrôle de gestion. Dans tous les cas, on respecte la méthodologie suivante : après avoir réalisé un diagnostic externe et interne, il s'agit, *ex ante*, de définir des manœuvres stratégiques, de créer les structures adéquates à cette mise en œuvre, sous-entendu de réfléchir à l'allocation optimale des ressources.

---

1. R.N. Anthony, *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis*, Harvard University, 1965.

Dans un environnement prévisible, si les moyens d'atteindre les objectifs poursuivis sont bien définis et maîtrisables, l'entreprise met en place des ressources humaines et financières, élabore des programmes prévisionnels, des budgets, puis observe les résultats et les performances obtenues. Le contrôle de gestion représente alors autant un ensemble de procédures, d'outils et de structures dont la finalité est l'analyse, *a posteriori*, des écarts entre prévisions et réalisations, que les réflexions sur les mesures correctives à mettre en œuvre pour réduire ces écarts lorsque ceux-ci dépassent les valeurs admissibles. Dans cette perspective, les prévisions apparaissent comme des standards auxquels les employés de l'entreprise doivent se conformer.

Toutefois, de manière plus simple, le contrôle de gestion peut s'exercer par simple surveillance de l'évolution de valeurs constatées (c'est souvent le cas dans nombre de PME), notamment en s'identifiant comme un contrôle budgétaire.

### c. Des conceptions complémentaires plus actuelles

Le contrôle est aussi compris, sans doute de manière plus récente en raison de l'évolution des organisations et de leurs modalités de fonctionnement, comme le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies décidées à leur niveau. On peut, par exemple, se référer aux définitions suivantes :

- R.N. Anthony, 1988<sup>1</sup> : Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation.
- H. Bouquin, 1998<sup>2</sup> : Le contrôle de gestion aide les managers à comprendre l'avenir et à agir en conséquence... ; il aide (aussi) les managers à orienter, sinon à maîtriser, les actions de leurs collaborateurs et partenaires, y compris, dans les grandes structures, de ceux qu'ils ne peuvent côtoyer directement.
- R. Simons, en 1995<sup>3</sup>, présente le contrôle de gestion comme l'ensemble des processus et des procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation (R. Simons, 1995). Insistant plus sur l'implication des responsables et sur l'usage des systèmes de contrôle de gestion qui diffèrent selon les entreprises, que sur les différences entre les systèmes de contrôle eux-mêmes, sans doute assez similaires, R. Simons décrit des systèmes de contrôle « diagnostique » qui, sur la base d'indicateurs de mesure, visent le contrôle des résultats et le respect des standards. Il décrit aussi des systèmes « interactifs » représentés par des systèmes d'informations que les managers utilisent pour interagir avec leurs subordonnés et pour s'impliquer dans leurs décisions.

1. R.N. Anthony, *The Management Control Function*, Harvard University Press, 1988.

2. H. Bouquin, *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, PUF, 1998 (7<sup>e</sup> éd. 2006).

3. R. Simons R., *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, 1995.

Le besoin de contrôle résulte de l'existence d'interactions globales dans l'organisation entre les managers (Anthony et Govindarajan, 1995)<sup>1</sup> en fait, le contrôle est une activité d'orientation qui porte sur le système d'acteurs (Besson, 1997)<sup>2</sup>.

On pourrait citer d'autres définitions et d'autres approches. On terminera par R. Teller<sup>3</sup> : Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action. C'est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise. Outre le fait qu'il doit contribuer à la « reconfiguration » de l'entreprise, le contrôle de gestion remplit sa fonction d'interface, notamment en donnant des éléments d'arbitrage entre le référentiel interne et le marché.

Ces définitions témoignent de l'évolution de la conception et du rôle du contrôle de gestion dans le temps. Le lien avec la seule comptabilité de gestion s'est élargi. En outre, selon les organisations dans lesquelles il va prendre corps et en fonction des contextes et des objectifs (qui peuvent être évolutifs) une dimension ou une autre pourra être privilégiée. Une dimension organisationnelle et de GRH, dimension plus technique, processuelle, plus financière, ou encore l'aide à l'évolution de la stratégie peuvent apparaître comme dominantes. Toutes ces conceptions, qui ne se contredisent pas d'ailleurs, confirment (et cela apparaissait déjà dans la définition d'Anthony en 1965) que le processus de contrôle de gestion est actuellement relié au management puisqu'il implique les managers. Le « contrôle est au centre de la théorie du management » selon H. Bouquin (2005, p. 9).<sup>4</sup>

## 2 Une évolution de l'organisation et de son contrôle

### a. Rappel : le contexte usuel

Les techniques usuelles du contrôle témoignent d'une réponse à des besoins qui se sont exprimés dans un contexte particulier<sup>5</sup> caractérisé par la stabilité et la prédictibilité des événements. Ces caractéristiques ont favorisé une perspective instrumentale du contrôle de gestion et son adossement à la comptabilité des coûts<sup>6</sup>. Le contrôle, dans cette vision normative, consiste à limiter les écarts entre le réel et le préétabli *i.e.* entre la réalité incontestable et le *scénario* planifié et décliné en procédures à suivre.

1. R.N. Anthony et V. Govindarajan, *Management Control Systems*, 9<sup>e</sup> éd., McGraw-Hill, 1997.

2. P. Besson, *Dedans, dehors – Les nouvelles frontières de l'organisation*, Vuibert, 1997.

3. R. Teller (1999), *Le contrôle de gestion – Pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Éditions Management et Société, Caen.

4. H. Bouquin (2005), « Introduction », *Les grands auteurs en Contrôle de gestion*, H. Bouquin (ed), éditions EMS.

5. Il est souvent fait référence au modèle taylorien.

6. Comptabilité analytique désignée plus couramment aujourd'hui par comptabilité de gestion. Le glissement sémantique n'est pas neutre.

Les procédures prévoient des mesures correctives afin de « remettre la situation sous contrôle ».

Globalement, le contrôle de gestion participe à la modélisation des critères de la performance et s'adosse à la modélisation des dispositifs organisationnels. Or, lorsqu'il y a évolution de ces dispositifs cela met en exergue une recherche permanente de cohérence et de pertinence de l'instrumentation de gestion, et de son usage, avec la stratégie.

## b. L'évolution du contexte organisationnel

Aujourd'hui, pour de nombreuses entreprises, les dispositifs organisationnels, c'est-à-dire la réalité sur laquelle on souhaite agir, changent ; on peut même dire que la transformation des organisations n'est pas chose récente. Elle a été largement exposée au cours de ces vingt dernières années. Dès lors, les besoins des entreprises, en termes de contrôle, changent puisque la définition même de la performance évolue et que les critères de performance sont variés et variables.

De plus en plus souvent, on perçoit des contextes d'imprévisibilité à moyen ou long terme, des contextes de marché où la stabilité n'est plus assurée, elle aussi, à moyen terme (le secteur de la haute technologie, de la téléphonie mobile, par exemple). La conception du contrôle s'éloigne alors d'une recherche de conformité des comportements à des procédures.

Incontestablement, la référence à « l'organisation machine » qui peut être pilotée par un agent extérieur perd de sa pertinence.

Une lecture transversale des organisations, associée à la notion de processus, prend fréquemment le pas sur les conceptions verticales et cloisonnées notamment lorsque les entreprises retirent les « cloisons » qui les isolent des fournisseurs et des clients en vue de mieux positionner leurs processus d'entreprise dans les chaînes de valeur pertinentes.

Dans le cas d'entreprises en réseau, par exemple, des sources de performance, ou a contrario de non-performance, dans les espaces relationnels, intra ou inter organisationnels, ouvrant ainsi de nouveaux champs d'analyse pour le contrôle.

En outre, on peut noter que la mise en oeuvre de solutions de *supply chain*, l'utilisation de logiciels de type ERP<sup>1</sup>, par exemples, renforcent la transversalité des organisations.

## c. L'évolution concomitante des outils de contrôle de gestion

Les dispositifs du contrôle deviennent consubstantiels à l'organisation ; ils doivent répondre aux besoins de pilotage, dans certaines organisations, de ces processus transversaux et de coopération des individus tout en contribuant de manière quasiment permanente à la revitalisation des dispositifs organisationnels. De ce fait, le contrôle de gestion devient un mode d'animation des structures organisationnelles.

1. Les ERP (*Enterprise Resource Planning*) et les ERM (*Enterprise Resource Management*) permettent de gérer de manière globale l'ensemble des ressources d'une entreprise en recherchant des critères d'efficacité et en permettant l'évolution du système d'information de gestion.



Actuellement, la perception de l'entreprise s'affirme souvent dans plus de transversalité et renforce un paradoxe pour le contrôle : laisser plus d'autonomie aux acteurs tout en orientant leurs comportements au regard des objectifs poursuivis.

On se rapproche d'un contrôle par les résultats et il convient d'accepter une logique dynamique et réactive nécessitant anticipation.

Ici, le tableau de bord, par exemple, n'est plus un simple outil de contrôle mais un instrument d'aide au pilotage pour les acteurs/responsables.

Il peut en être de même pour l'ABC (*Activity-Based Costing*) qui ouvre la voie à un ABM (*Activity-Based Management*) ; en effet, les techniques comptables de ce type facilitent une révision, une nouvelle description du processus logistique en élargissant la relation produit/objet aux fonctions de support. À ce titre, le processus apparaît comme une représentation plus transversale ; le management des processus (ABM) vise à améliorer les schémas de production dans une perspective stratégique de réponse au contexte dominant. La méthode prend en compte les nouveaux besoins organisationnels et s'efforce d'apporter des éléments de réponse puisqu'elle a pour objectif premier de détecter les activités fondamentales à piloter puis à rechercher l'efficacité de leur enchaînement (notion de processus) tout en rendant compte de l'importance croissante de la coordination.

### 3 Quelle place du contrôle de gestion par rapport aux autres contrôles ?

W. Ouchi<sup>1</sup> a présenté en 1979 une typologie qui vise à relier les mécanismes de contrôle au regard de caractéristiques organisationnelles. Étaient ainsi présentés trois systèmes dominants :

- le contrôle par le marché. Lorsque les objectifs définis sont explicites, ordonnés, logiques, il est possible de mettre en place au sein de l'organisation des mécanismes « de marché » pour organiser les activités et les échanges. Cela met en exergue une logique de contrôle par les résultats qui prévaut sur la recherche de la conformité des comportements des individus à des procédures préétablies ;
- le contrôle par la bureaucratie qui correspond à la recherche du respect des procédures édictées ;
- le contrôle clanique qui repose sur des rites, des habitudes ou des regroupements d'individus.

A. Burlaud (2000)<sup>2</sup> montre aussi que différentes formes de « contrôle de la gestion » coexistent avec le contrôle de gestion dans une organisation. Généralement, elles

1. W.G. Ouchi, « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Sciences*, 1979, p. 833-848.

2. A. Burlaud, « Contrôle et gestion », in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, 2000, p. 521-532.

s'exercent ou sont mises en œuvre simultanément. Elles doivent alors être connues, prises en compte et gérées de façon à ce que leur coexistence et leurs actions réciproques et variables soient adaptées en fonction des besoins et contraintes de l'entreprise face à un moment et un contexte donnés.

Ces différentes formes sont par exemple (Burlaud 2000, Burlaud et Simon 1997)<sup>1</sup> :

- le contrôle par la hiérarchie, plus ou moins fort selon le type de structure adopté, l'histoire de l'entreprise, les conceptions des managers ;
- le contrôle par le règlement et les procédures ;
- le contrôle par la culture d'entreprise ou les valeurs ;
- le contrôle par la morale ou l'éthique ; etc.

## Applications

**1** Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités qui contribuent à la maîtrise de l'entreprise et à la production de données fiables et conformes aux exigences légales et réglementaires.

Il concerne l'ensemble des processus de production et de communication de l'information comptable et financière et assure :

- la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise ;
- la qualité de l'information ;
- la prévention des fraudes et irrégularités ;
- l'application des instructions de la direction générale.

Le contrôle interne concerne de nombreux acteurs de l'entreprise, mais tout particulièrement le directeur général et le directeur financier, responsables de la préparation des comptes, ainsi que le conseil d'administration et son comité d'audit qui vérifient l'efficacité des systèmes de contrôle interne et arrêtent les comptes.

L'information produite doit respecter de nombreux critères de qualité, notamment de réalité, exhaustivité, séparation des exercices, exactitude, et classification. Les points de vigilance concernent le suivi des immobilisations et des stocks, tant sur le plan comptable que physique, l'existence d'une procédure d'achats efficiente, le calcul du chiffre d'affaires, les procédures de paie, le suivi de la trésorerie, l'optimisation fiscale et l'identification des engagements de l'entreprise.

Écrit d'après l'article « Le contrôle interne de l'information comptable »,  
*Revue Fiduciaire Comptable*, n° 34, décembre 2006

**En quoi le contrôle interne se différencie-t-il du contrôle de gestion ?**

1. A. Burlaud, C. Simon, *Le Contrôle de gestion*, La Découverte, 1997.

## Corrigé

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
<b>Nature</b>	Ensemble de sécurités	Procédures de pilotage de la performance et d'animation des hommes
<b>Objectifs</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Protection du patrimoine</li> <li>• Qualité de l'information</li> <li>• Prévention des fraudes</li> <li>• Application des instructions de la direction</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conception du circuit d'information</li> <li>• Suivi de l'atteinte des objectifs fixés</li> <li>• Coordination des acteurs et des décisions</li> </ul>
<b>Manifestations</b>	Vérifications comptables et physiques	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Calcul et analyse des coûts et des résultats</li> <li>• Budgets</li> <li>• <i>Reporting</i> et tableaux de bord</li> </ul>

**2** (...) Dans toute organisation, les acteurs décideurs, c'est-à-dire les gestionnaires en exercice, cherchent à mettre en place des systèmes d'information de gestion, aides à la décision, que la comptabilité générale, ne leur apporte pas. Dans le secteur des services cette allégation est présentée avec beaucoup d'intensité car la comptabilité dans son approche fondamentale classe les ressources et les charges par nature afin d'effectuer une surveillance du niveau général de trésorerie, puis de réaliser une appréciation globale de la rentabilité de l'organisation. En revanche, on possède peu d'informations sur la décomposition du coût général des tâches et des actions<sup>1</sup> accomplies au sein de l'entreprise, ni même sur ce qui cause ces consommations et fait varier leur niveau. Les activités opérationnelles concourent souvent, au-delà de la production de biens, à la formation d'une multitude de services qui peut rendre la production de l'organisation plus difficilement identifiable.

L'analyse des coûts cherche à répondre à ce besoin d'information de gestion pour le pilotage et de manière générale, le contrôleur de gestion aura à justifier de la pertinence des résultats apportés par les techniques de calcul des coûts de prestations des services mises en œuvre. Ces techniques devront concilier objectivité, fiabilité et pertinence. Les critères de décision quantitatifs qui résulteront du schéma de construction analytique ne devront pas générer méprise ou confusion lors de leur utilisation. Il conviendra d'explicitier suffisamment les modalités de calcul et les hypothèses de modélisation retenues.

En comptabilité de gestion il existe nombre d'outils mais pour la plupart hérités du contrôle « industriel » ; ces outils ne sauraient être transférés tels quels au secteur des services. (...)

Texte extrait de T. Garrot,  
« Le processus : une voie de refonte du contrôle de gestion dans les entreprises de services. Application au secteur public non marchand »,  
16<sup>e</sup> congrès, Association Française de Comptabilité, Montpellier,  
18 et 19 mai 1995, Actes du congrès, vol. II, p. 977-995.

**En prenant appui sur le texte, présenter sommairement les questions que pose l'analyse des coûts, notamment lorsqu'il s'agit de prestations de services et les raisons pour lesquelles une réflexion sur les méthodes et leur usage est souvent lancée.**

1. Une référence au Plan comptable général 1982 nous autoriserait à utiliser avec confusion le terme activité. Le coût de revient complet peut être assimilé au coût de l'ensemble des « activités », PCG 1982, Chapitre A, Titre A2.

## Corrigé

L'information sur les coûts peut prendre un caractère stratégique lorsqu'elle est associée à des prises de décision d'importance, à des options stratégiques. Au-delà du pilotage opérationnel, la comptabilité de gestion peut, dans une « approche par les produits », aider le contrôleur et les managers à la décision en termes de retrait, de développement, de création de familles de produits sur le marché par exemple. Cette approche par les produits est souvent qualifiée de « classique ». Toutefois, une approche par les activités composant la chaîne de valeur du produit ou du service est souvent associée à la discussion qui porte sur la pertinence des outils, dits traditionnels, dans le contexte des prestations de services ; cette discussion peut être reliée (entre autres et non exhaustivement) à deux origines. Tout d'abord, il existe des obstacles conceptuels et techniques qui rendent les méthodes d'analyse des coûts peu adaptées au secteur des services par exemple :

- l'immatérialité de la production réalisée ;
- une séparation sans doute plus difficile à effectuer entre coût d'existence (fixe) – coût de fonctionnement (variable) ce qui peut ôter toute pertinence à des coûts unitaires standards (base d'une tarification) dont la relative fixité à l'unité ne saurait être prouvée ;
- on a aussi souvent affaire à une production multiple ou production en produits (services) joints qui engendrera d'inévitables répartitions de charges indirectes, etc.

La deuxième origine se situe dans les transformations environnementales qui influencent directement les modes organisationnels. Nous entrons véritablement au cœur des problèmes de toute entité économique, industrielle ou prestataire de services. En effet, aucun outil comptable en termes d'analyse des coûts n'est faux.

Tous ces outils « possèdent » un contexte économique d'origine et il convient de vérifier que leurs hypothèses de base se vérifient encore. Par exemple, la méthode des sections homogènes correspondait aux principes tayloriens qui ne prévalent plus forcément aujourd'hui. La situation actuelle nous demande de parler de flexibilité, de diversité, de valeur client, la complexité des organisations impose une globalisation de la gestion.

Souvent, dans les entreprises de services, le concept de qualité totale qui cherche à mettre le client au cœur des préoccupations des managers et qui force à repenser les processus productifs classiques est présent et mobilise l'attention des managers. Cette acceptation conduit les organisations à s'adapter à toutes les attentes, à toutes les exigences des clients ou des usagers ce qui implique une très grande souplesse et une certaine réactivité. Les systèmes de contrôle dans ce cadre doivent répondre à deux défis :

- être capable de modéliser et de gérer la complexité des services rendus qui vont vers une diversité grandissante ;
- parallèlement, offrir aux dirigeants des informations suffisamment globales et fiables pour qu'ils puissent décider.

Certains outils et concepts nous paraissent capables de répondre à ces objectifs. Le processus et l'activité sont au cœur de l'organisation, ils se complètent et entrent dans une modélisation complète ouvrant les possibilités d'un nouveau contrôle.

Véhiculés par l'approche ABC et ABM (voir fiche 11), ces concepts apportent une vision différente de l'entreprise en général et de l'organisation de services en particulier.

Il s'agit alors pour le contrôleur de gestion, en abordant les notions de processus et d'activités puis en se penchant sur les outils développables dans cette démarche, de montrer comment l'approche ABC peut répondre au besoin de gestion globalisée identifié antérieurement.

Dans certains cas, il ne faut pas oublier qu'il s'agit moins de connaître les coûts des « produits ou des services réalisés » que d'intégrer l'information comptable dans un système de pilotage, ce dernier devant imprégner tous les niveaux décisionnels de l'organisation. L'information comptable doit être au service des personnes qui usent d'autonomie, responsables de la fixation des objectifs, de la coordination des activités et de l'analyse comptable de leurs résultats. C'est sans doute à ce moment-là que l'on peut employer le terme de comptabilité de gestion, voire de comptabilité de management.

### CONTRÔLE DE GESTION

- 1 Contrôle et rôle du contrôleur
- 2 Les fonctions du contrôleur
- 3 Exemples de fiches de postes

## 1 Contrôle et rôle du contrôleur

Si l'on retient comme conception principale du contrôle de gestion qu'il s'agit de l'articulation entre la stratégie et l'opérationnel, alors le contrôleur de gestion :

- rend compte à sa direction du résultat de ses analyses économiques et financières, nécessaires au pilotage stratégique de l'entreprise ;
- aide les responsables opérationnels en leur apportant des informations nécessaires au pilotage opérationnel.

On situe alors le contrôle de gestion entre niveau stratégique et niveau opérationnel et il se comprend comme un « medium » entre stratégie et opérationnel.

En synthèse, on peut dire qu'il participe dans bien des cas à la gestion de l'activité et la prise de décision. C'est l'acteur principal du processus de contrôle même si sa fonction ne recoupe jamais totalement toutes les activités de contrôle. En effet, une partie des activités de contrôle peut être assurée par d'autres, les opérationnels notamment.

Les rôles fondamentaux que l'on retrouve le plus souvent correspondent à l'élaboration puis au pilotage du processus budgétaire ; il est aussi responsable de l'élaboration puis de l'évolution des indicateurs de performance notamment opérationnelle.

Dans une PME, par exemple, le contrôle de gestion peut être exercé simultanément avec d'autres fonctions comme la comptabilité, la gestion du personnel, l'informatique. Dans les grandes entreprises, la fonction est plus spécialisée et, en synthèse, on peut concevoir son activité comme celle aidant autant les responsables fonctionnels à prendre des décisions que les responsables opérationnels à contrôler leurs activités.

Sa position dans l'organisation, dans l'organigramme, dépend de la taille de l'organisation, de son mode de fonctionnement, de sa structure, etc. Ainsi, il peut être rattaché à la direction générale, à la direction financière, ou encore rattaché à une usine, à un secteur d'activité... Cela oriente la forme et le degré de ses interventions.

## 2 Les fonctions du contrôleur

### a. Une variété d'objectifs et de rôles pour le contrôleur de gestion

Globalement, les contrôleurs de gestion exercent par exemple des missions de :

- Mise en œuvre du système de contrôle (architecture, périodicité du suivi et du reporting...).
- Conception d'outils de contrôle (coûts, tableaux de bord, etc.), implantation de ces outils, implantation de nouvelles technologies.
- Maintien de la pertinence et de la cohérence des outils et dispositifs de contrôle au fil du temps.
- Surveillance des activités opérationnelles et d'articulation avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.
- Coordination horizontale et verticale.
- Information et de communication entre les individus et les niveaux hiérarchiques.
- Conseil et animation, etc.

Certes, l'étendue de leurs champs d'action est aussi fonction de la taille de l'organisation, de leur position dans l'organigramme de l'entreprise. Selon les cas, leurs missions adoptent une dimension plus ou moins technicienne, plus ou moins budgétaire et/ou financière..., orientées vers le long terme ou vers le court terme et *in fine* dans une vision plus ou moins parcellaire ou *a contrario* très générale de l'organisation.

#### ■ Les tâches potentielles

Les missions et tâches opérationnelles du contrôleur de gestion, de manière non exhaustive, peuvent se décliner ainsi :

- Mesurer, contrôler et prévoir les résultats opérationnels de l'entreprise.
- Calculs et pilotage des coûts (les contrôleurs de gestion garantissent la bonne gestion de l'entreprise et principalement la gestion économique car, le plus souvent, et au-delà des calculs de coûts, ils assurent une gestion stratégique de ces coûts et prennent les décisions d'organisation qui en découlent).
- Élaborer des prévisions puis assurer un contrôle budgétaire en analysant notamment les écarts avec les prévisions afin de prendre des mesures correctives, en effectuant un suivi du budget de trésorerie, etc.
- Prévoir et maîtriser les risques liés à l'activité opérationnelle mais aussi les incidences financières de ces risques.
- Coordonner les activités.
- Élaborer ou participer à l'élaboration de rapports de gestion.
- Assurer le *reporting* des résultats aux instances hiérarchiques puis éventuellement conseiller les décideurs (direction générale, managers) lors de prise de décision liée à l'opérationnel.
- Gérer des projets ; etc.

### ■ La complémentarité avec d'autres fonctions

Il existe une complémentarité évidente entre le contrôle de gestion et d'autres dispositifs comme la gestion des ressources humaines par exemple (lorsque l'un des rôles du contrôle par exemple se rattache à l'orientation du comportement des individus) ou encore le marketing.

Pour assurer ces missions, le contrôle s'appuie sur des outils de pilotage tels que les indicateurs issus de la comptabilité de gestion, les documents budgétaires, les tableaux de bord opérationnels, etc. En outre, il doit assurer la cohérence des dispositifs de contrôle de gestion avec le système d'information de l'entreprise. En contrepartie de dispositifs de contrôle, il doit aussi vérifier, sans doute en collaboration avec la direction des ressources humaines, la pertinence et l'efficacité des systèmes de motivation et d'incitation des individus (primes, etc.) sur lesquels s'appuie toute activité de pilotage. Il doit travailler aussi en relation avec les équipes du marketing, pour des raisons de connaissances du marché client et de son évolution, notamment si des pratiques de *target costing* ou d'analyse de la valeur sont mises en œuvre.

De manière générale, il assure une fonction transverse surtout si, par exemple, il est responsable d'activités et de processus tels que la gestion d'un process qualité, ou d'une gestion des matières et produits en juste à temps.

### b. Un rôle somme toute évolutif

Les missions du contrôleur prennent des configurations nouvelles en raison, soit de l'évolution des technologies et notamment des technologies de l'information et de la communication (c'est le cas avec l'introduction des ERP par exemple), soit d'innovations managériales (le passage à un management par les processus, ABC/ABM par exemple, semble investir le contrôleur d'un nouveau rôle d'animation des managers opérationnels favorisant l'apprentissage organisationnel), ou bien encore de changements organisationnels.

Pour ce dernier cas, on peut se référer, pour illustration, au cas des administrations publiques où la fonction de contrôle de gestion est relativement récente ; on observe dans ces cas que les contrôleurs ont (partiellement) à gérer le changement organisationnel qui constitue un phénomène nouveau et marquant. En effet, les notions de coûts, d'indicateurs de performance, de rapports de performance constituent des outils novateurs dans ces organisations qui impactent les activités et les habitudes organisationnelles. L'application de la LOLF<sup>1</sup>, généralisée en 2006, a instauré un nouveau mode de gestion dans les administrations fondé sur une logique de performance et de gestion de résultat<sup>2</sup>.

De manière générale, il est mis en œuvre une démarche de performance prenant appui sur des projets annuels de performances (PAP) *ex ante*, et des rapports annuels de per-

1. Loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001.

2. Voir pour informations [www.performance-publique.budget.gouv.fr](http://www.performance-publique.budget.gouv.fr)

performances (RAP) *ex post* qui, comme leur nom l'indique, sont des documents orientés sur les performances. Ils présentent donc les objectifs stratégiques assortis de leurs indicateurs. Ainsi, des responsables de programme et des responsables de budgets opérationnels de programme (BOP) sont investis de nouvelles responsabilités et doivent définir, chacun à leur niveau, les stratégies, les objectifs et les indicateurs de performances des politiques publiques dont ils sont chargés.

### c. Comparaison avec le rôle d'auditeur

Les auditeurs veillent à la conformité des processus liés à l'activité économique de l'entreprise.

Un audit permet d'étudier comment fonctionnent les activités dans une entreprise ; l'audit interne prend alors appui sur les dispositifs du contrôle interne afin de détecter, ou mieux, de prévenir les dysfonctionnements dans les procédures de gestion, d'organisation ou dans les méthodes de travail (contrôle de la fiabilité de l'information, qualité des process). Il revient à l'auditeur d'apporter des solutions, des recommandations, notamment à la direction générale, en matière d'améliorations ou de réajustements à effectuer notamment lorsque des dysfonctionnements se trouvent diagnostiqués.

## 3 Exemples de fiches de postes

### Exemple 1 : Contrôleur de gestion

#### Définition du poste

L'emploi/métier centré sur l'exploitation d'éléments chiffrés s'exerce dans tout secteur d'activité, et dans toutes les entreprises de taille suffisamment importante pour justifier son existence.

#### Missions

Contribue à l'élaboration des objectifs de l'entreprise.

Planifie les moyens financiers, humains et techniques à mettre en œuvre.

Réalise des études économiques et financières.

Élabore les outils nécessaires au suivi des résultats : tableau de bord, recueil des informations.

Exerce en permanence une surveillance des indicateurs de gestion mis en place pour évaluer l'activité de l'entreprise, et fournit les informations à la direction.

Compare et analyse les écarts entre les prévisions et les résultats.

Ajuste les prévisions en fonction des écarts constatés, et propose des actions pour corriger les écarts.

Reporte auprès de la direction générale par la rédaction de rapports de synthèse.

#### Formation

Métier accessible à partir de formations en écoles de commerce et de gestion, en IEP économiques et financiers, en formations universitaires : masters en sciences économiques, en sciences de gestion ou sciences du management, avec des diplômes comptables : DCG, DSCG.

#### Qualités requises

Doit être rigoureux, méthodique, organisé.

Doit bénéficier d'une aisance avec les outils informatiques ainsi qu'avec les nouvelles technologies.



Doit être doté d'un sens critique allié à la diplomatie.  
 Doit convaincre et instaurer un climat de confiance.  
 Doit être objectif et impartial.  
 Parle couramment anglais.

*Source : d'après une fiche métier présentée sur le site cadreonlines.com*

## Exemple 2

### Mission

Analyser et suivre la performance globale de l'activité.  
 Suivre les coûts et les délais d'un projet, d'un programme ou d'une activité.  
 Assurer la cohérence et la fiabilité des informations.  
 Restituer les informations (tableau de bord, reporting et consolidation).

### Profil

Bac + 5 universitaire en gestion, ESC ou ingénieur.  
 Expérience en gestion de projet, ou de chantier.  
 Mobilité interne : comptabilité, contrôle et reporting financier...

*Source : site interne Réseau ferré de France*

## Exemple 3

Code 32115 Analyste de gestion (appellations principales : analyste de gestion, assistant/assistante au contrôle de gestion, contrôleur/contrôleuse de gestion, directeur/directrice de gestion).

### Définition de l'emploi/métier :

Aide la direction dans l'orientation et le suivi de la stratégie qu'elle s'est fixée. Participe à la définition des objectifs et anticipe les résultats. Établit le schéma directeur des budgets. Exerce en permanence une surveillance des indicateurs de gestion mis en place pour évaluer l'activité de l'entreprise, et fournit les informations à la direction. Apprécie les causes et les effets des écarts identifiés entre les objectifs et les réalisations. Peut proposer à la direction des actions correctives à mettre en œuvre.

### Conditions générales d'exercice de l'emploi/métier :

L'emploi/métier centré sur l'exploitation d'éléments chiffrés, en particulier sur les comptabilités budgétaire et analytique, s'exerce dans tout secteur d'activité, et dans toutes les entreprises de taille suffisamment importante pour justifier son existence. La fonction peut aussi être associée à d'autres activités (comptabilité, finance, budget) principalement dans les entreprises plus petites. L'activité peut être très intensive lors de périodes décisives (budget, bilans, crises). Des déplacements sont possibles, et fréquents lorsque la responsabilité s'exerce sur des filiales. L'utilisation de programmes informatiques est devenue systématique dans l'exploitation des données analysées.

*Source : site du Répertoire opérationnel des métiers et des emplois (ROME)<sup>1</sup>.*

1. ROME : Répertoire opérationnel des métiers et des emplois de l'ANPE. Ce répertoire sert à identifier aussi précisément que possible chaque offre et chaque demande d'emploi afin de pouvoir les rapprocher.

## Application

Alors que le contrôle de gestion est aussi important dans les petites structures que dans les grandes, les PME françaises recrutent rarement un contrôleur de gestion à temps plein. Elles délèguent parfois cette responsabilité au comptable, qui n'a pas toujours les compétences techniques ou managériales associées, ou au dirigeant lui-même, souvent trop occupé pour mettre en place tous les outils de pilotage nécessaires à son activité.

Partant de ce constat, Support Finance a développé une offre d'externalisation du métier de contrôleur de gestion. Le cabinet regroupe des consultants forts d'une longue expérience en contrôle de gestion dans l'industrie et les services, et mutualise leur travail entre plusieurs PME.

La prestation commence par un audit qui permet de comprendre les problématiques et objectifs du client, et de déterminer les indicateurs notamment commerciaux, financiers, RH, de production et de qualité les plus importants.

Elle se poursuit à long terme par une assistance au reporting récurrent (production périodique d'indicateurs clés et de tableaux de bord, analyse, présentation au dirigeant etc.) et au pilotage du processus budgétaire.

La maîtrise des systèmes d'information est centrale à tous les niveaux de la prestation : afin de limiter les coûts pour le client, le suivi de la performance s'appuie sur des requêtes et des traitements automatisés dans les bases de données de l'entreprise. L'optimisation et le paramétrage des logiciels et modules ERP sont des étapes indispensables de la mission.

Le cabinet propose une hotline qui permet à un dirigeant de contacter rapidement son contrôleur de gestion attitré, des outils de visioconférence, ainsi que des plates-formes collaboratives pour faciliter les échanges de documents avec les équipes du client.

Écrit d'après une brochure de *Support Finance*, 2013.

**Toutes les dimensions du métier de contrôleur de gestion sont-elles simples à externaliser ?**

### Corrigé

Il convient de lister les principales fonctions de contrôleur de gestion, et de discuter des difficultés associées à leur réalisation par un intervenant extérieur à l'entreprise :

- élaboration des procédures et outils de gestion : cette dimension suppose une bonne connaissance du métier et de la stratégie de l'entreprise. Elle semble difficile à assurer par un consultant extérieur à moins que ce dernier ne passe un temps important avec le dirigeant et les équipes, d'où l'étape de diagnostic mise en avant par Support Finance. Le choix de faire appel à des contrôleurs de gestion très expérimentés permet également de raccourcir le temps de familiarisation avec l'industrie et ses critères de performance ;
- calculs de coûts et reporting : cette dimension passe par la collecte et le traitement d'un grand nombre d'informations internes et externes. L'approche de Support Finance, qui s'appuie sur les SI de l'entreprise, permet certainement de produire des indicateurs quantitatifs pertinents et de préconiser des actions correctives, mais on peut s'interroger sur la capacité à suivre des données plus qualitatives depuis l'extérieur ;
- prévisions : cette dimension du métier correspond aux études économiques et financières, à l'élaboration des plans à moyen terme, à la définition des objectifs... Elle apparaît réalisable par

- un cabinet extérieur dès lors que ce dernier a accès aux informations nécessaires issues des systèmes d'information et des responsables commerciaux, financiers, de production... ;
- contrôle budgétaire : un cabinet extérieur est capable de répliquer les meilleures pratiques budgétaires du secteur, mais on peut s'interroger sur sa capacité à contraindre des départements (qu'il connaît peu) à délivrer des informations fiables et dans les délais ;
  - gestion des risques, gestion de projet, coordination entre les directions financière et opérationnelles : ces dimensions du métier s'appuient sur les liens informels que le contrôleur de gestion est capable de tisser au sein de l'entreprise. Elles semblent ainsi difficiles à externaliser, sauf si le consultant extérieur est souvent présent dans l'entreprise et qu'il est rarement remplacé.

# 3

## Les structures organisationnelles

### MANAGEMENT

- 1 Une structure est nécessaire pour toute organisation
- 2 Qu'est-ce qu'une structure ?
- 3 Les déterminants des structures organisationnelles
- 4 Les premières formes structurelles
- 5 Évolution des structures

### 1 Une structure est nécessaire pour toute organisation

Les entreprises ont beaucoup réfléchi à la manière d'organiser leurs activités pour être le plus performant possible, car il est observé que les résultats des choix stratégiques dépendent des capacités de fonctionnement de l'entreprise. Ainsi, émerge la notion d'organisation et des recherches sur sa dynamique et sa gestion.

Une organisation est un ensemble de moyens structurés constituant une unité de coordination ayant des frontières identifiables, fonctionnant en vue d'atteindre un ensemble d'objectifs partagés par les membres participants.

**La structuration est donc une nécessité pour toute organisation.** La structure de l'organisation, à ne pas confondre avec la structure juridique et la structure du capital doit permettre d'identifier la répartition des activités dans les fonctions et les services, et la répartition du pouvoir entre les acteurs.

### 2 Qu'est-ce qu'une structure ?

Une structure organisationnelle est un ensemble de dispositifs selon lesquels une organisation répartit, coordonne et contrôle ses activités et au-delà, oriente le comportement de ses membres (A. Desreumaux<sup>1</sup>).

Une structure est donc choisie et construite ; elle assure un découpage technique pour que les activités s'exécutent mais aussi un rôle politique pour que les décisions, les pouvoirs, les contrôles puissent s'exercer.

Une structure organisationnelle n'est pas neutre car elle conditionne l'efficacité et l'efficacé d'une entreprise, en fonction des compétences utilisées, de sa flexibilité, de sa réactivité.

Ainsi, aujourd'hui, dans le cadre d'un environnement complexe et incertain, la structure devient une variable stratégique qu'il faut gérer, comme une autre variable.

C'est pourquoi une structure n'est pas stable ; l'entreprise doit gérer le changement permanent de sa structure pour s'adapter aux évolutions extérieures.

1. A. Desreumaux, *Stratégie*, précis Dalloz, 1993.

### 3 Les déterminants des structures organisationnelles

Les choix pour délimiter une structure organisationnelle portent sur plusieurs points :

- la frontière de l'organisation : jusqu'où arrêter la structure ? quel est le périmètre des activités ? faut-il faire ou faire faire des activités ?
- la répartition des tâches : comment découper les activités pour les affecter aux acteurs ?

Il faut alors décider de la départementalisation et du degré de spécialisation du travail tant horizontale que verticale (ou de l'enrichissement des tâches) :

- la répartition du pouvoir et de l'animation des hommes : il s'agit de déterminer la délégation de pouvoir et le degré de décentralisation des décisions ; le mode d'exercice du pouvoir dépend de ces choix, dans les procédures de choix et dans l'animation des acteurs.
- les mécanismes de coordination : pour que l'organisation soit efficace, les acteurs doivent coopérer ; il s'agit alors de mettre en place des procédures, des mécanismes d'ajustement pour assurer cette convergence et cette cohérence ; les mécanismes de coordination peuvent passer par une standardisation des procédés de travail, des résultats, des normes, des qualifications, mais également par l'ajustement mutuel des acteurs ou le contrôle hiérarchique.

### 4 Les premières formes structurelles

Les premières analyses sur l'organisation du travail, à partir du début du xx<sup>e</sup> siècle, cherchent à rationaliser les structures, pour atteindre des objectifs de productivité et de pérennité.

La spécialisation des tâches conduit à une structure verticale, avec unicité de chef et de nombreux niveaux hiérarchiques : structure hiérarchique.

Puis la multiplication et l'élargissement des compétences conduisent à diviser la structure par fonction, par domaine, avec de multiples chefs ; c'est la structure fonctionnelle et la version combinée hiérarchico-fonctionnelle.

Avec l'extension des produits, des marchés, l'ouverture à l'international, on voit apparaître des décompositions adaptées aux besoins comme la structure divisionnelle.

Puis le contexte économique obligeant à intégrer flexibilité, réactivité et diversité, les structures ont évolué vers des formes plus souples et évolutives, comme la structure matricielle qui croise des métiers et des produits.

## 5 Évolutions des structures

Les tendances structurelles des décennies 1990 et 2000 répondent encore davantage aux besoins de réactivité organisationnelle et aux stratégies d'alliances qui rompent les frontières juridiques classiques des entreprises, tout en intégrant les potentialités des technologies de l'information et de la communication, qui transcendent les répartitions physiques du travail et du pouvoir.

Les entreprises ont besoin de souplesse dans leur structure pour que leurs stratégies puissent évoluer, émerger en fonction des retournements de concurrence et/ou de conjoncture. Les grandes entreprises qui développent des partenariats de toute nature, avec diverses autres organisations, proches ou lointaines, pour concevoir, produire, vendre, souhaitent des structures à géométrie variable, capable de fédérer des activités et de faire coopérer des acteurs sans perdre leur autonomie.

Ainsi se diffusent :

- des structures par activités et par processus, qui cherchent à être plus proches du client final et plus réactives ; un processus est un enchaînement d'acteurs réalisant une suite d'activités afin d'obtenir un résultat ;
- des structures en réseau pour coordonner des unités très différentes et dispersées ; un réseau est constitué d'éléments qui sont reliés entre eux et qui doivent travailler ensemble ;
- des structures en projet pour dégager créativité, synergie et innovation ; un projet est une structure spécifique mise en place pour réaliser un bien, une activité unique, précise dans le temps et l'espace, qui implique un objectif et des actions à entreprendre avec des ressources données.

## Applications

**1** Durant l'été 2013, le bouillant directeur général de Microsoft, Steve Ballmer, annonce une vaste réorganisation du leader mondial des logiciels, afin d'accélérer la mise en œuvre d'une stratégie unique à l'ère post-PC.

Si l'entreprise est encore l'une des plus profitables au monde grâce à Windows et à la suite bureautique Microsoft Office, elle reste très dépendante d'un marché des PC en déclin (- 10% attendus en 2013), a pris un retard important dans les mobiles et tablettes, tandis que son moteur de recherche Bing reste déficitaire et marginal face à Google.

Jusqu'alors, Microsoft était structuré autour de cinq divisions largement autonomes, correspondant aux principaux marchés et gammes de produits offerts par la firme de Redmond. Chaque division était dirigée par un directeur responsable de sa performance financière et opérationnelle, et reproduisait les fonctions d'une entreprise indépendante (ventes, marketing, finance, etc.). Les divisions, Windows en particulier, étaient réputées pour faire passer leurs intérêts propres avant ceux du groupe.

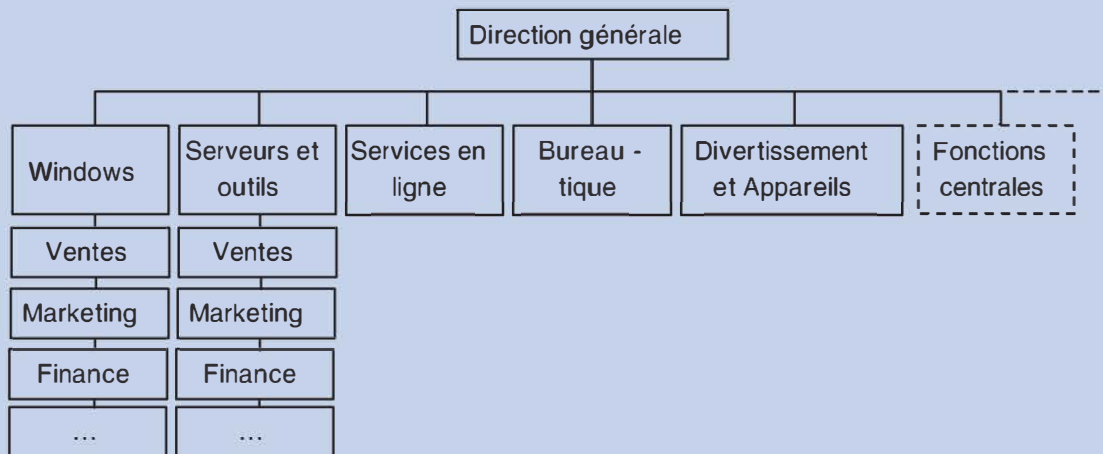
La nouvelle structure défendue par Steve Ballmer doit permettre « de se rassembler derrière une stratégie unique pour une seule entreprise, et non plus une collection de stratégie division par division. La ligne de produits doit être pensée de manière globale et non plus comme un ensemble d'îlots isolés. »

La direction marketing et la publicité deviennent transversales, et les cinq divisions sont remplacées par quatre domaines de compétence (rattachés à la fonction Ingénierie) unis par des objectifs communs.

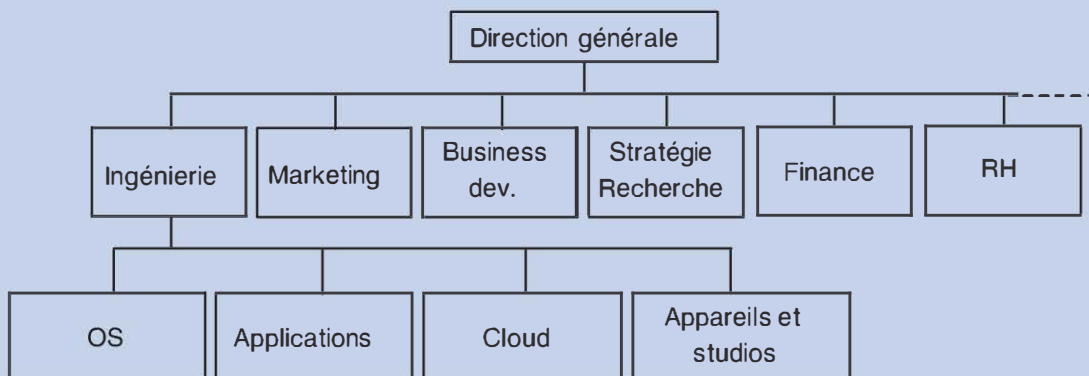
Les responsabilités sont largement redistribuées par rapport aux anciennes divisions :

- toutes les versions de Windows pour PC, tablette, mobile et Xbox, sont maintenant regroupées au sein d'une même entité « OS » dirigée par Terry Myerson, l'ancien responsable de Windows Phone au sein de la division Divertissement ;
- la nouvelle entité « Applications » combine des compétences en logiciels de bureautique (Office), de communication (Outlook, Skype), ou de recherche (Bing) ;
- l'entité « Cloud » rassemble la gestion des centres de traitement de données (dont la plateforme cloud Windows Azure), et les services aux grandes entreprises ;
- enfin, « Appareils et studios » développe tous types de matériels et d'appareils (consoles Xbox, tablettes Surface) et des contenus multimédia.

#### Avant la réorganisation :



#### Après la réorganisation :



Écrit d'après l'article « Steve Ballmer secoue énergiquement le mammoth Microsoft », *La Tribune*, 15 juillet 2013.

**Commenter les choix structurels de Microsoft au regard de son environnement et de sa stratégie.**

## Corrigé

Avant la réorganisation, les décisions de Microsoft étaient **décentralisées** au sein de chaque division : la division Windows, par exemple, se focalisait sur le marché des PC et développait une stratégie et des offres adaptées aux besoins de ses différents segments de clientèle (versions différentes de Windows pour particuliers, PME, grands comptes).

Cette structure divisionnelle apparaît comme le résultat probable de l'extension des produits et marchés de Microsoft depuis les années 1980 ; elle s'accompagne d'une certaine **redondance** des fonctions au sein des divisions, et parfois de conflits entre divisions, mais elle a pu renforcer la **réactivité** du groupe, en permettant une adaptation rapide des offres technique et commerciale aux besoins de chaque marché.

Cependant, l'environnement concurrentiel a changé : à l'heure de la consommation généralisée d'internet en mobilité, il s'agit aujourd'hui de concevoir une expérience globale cohérente pour l'utilisateur, quel que soit son moyen d'accès, PC, mobile, tablette, TV ou console...

Face à des marchés moins cloisonnés qu'auparavant, Microsoft doit assurer une meilleure **coordination** de ses équipes travaillant sur différents produits et plates-formes : les fonctionnalités, les interfaces utilisateurs, les offres commerciales, les cycles de développement..., doivent maintenant être pensés de manière transversale et homogène.

La « stratégie unique » et la réorganisation proposées par Ballmer en 2013 traduisent une prise de conscience de ces mutations. Le choix de **centraliser** certaines fonctions clés comme le marketing traduit sa volonté de développer des offres commerciales multi plates-formes et multi-produits cohérentes (à titre d'illustration, le système d'exploitation pour tablettes Windows RT intègre désormais une version gratuite de la suite Office).

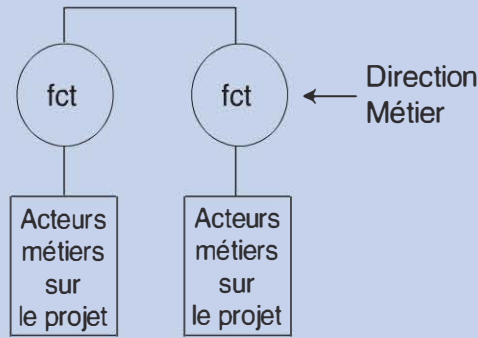
Le choix de restructurer les équipes autour de domaines de compétences, à la place des anciennes divisions découpées par produit ou marché, permet également de renforcer la convergence fonctionnelle, esthétique, et technologique (celle-ci se ressent déjà dans la proximité croissante entre les interfaces de Windows Phone et Windows 8, ou dans l'intégration de Skype comme hub de communication de la dernière console Xbox One).

### 2 Quatre modèles pour une structure « projet » :

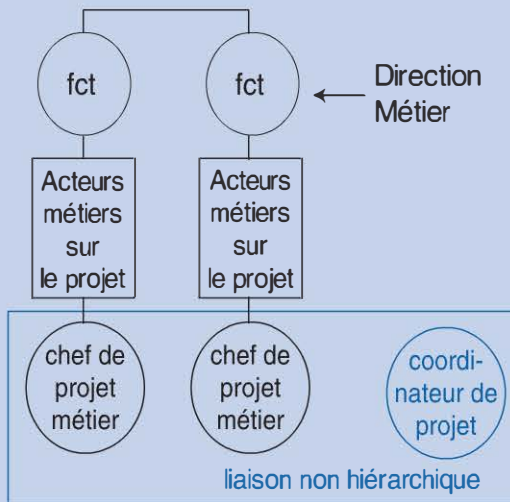
- la structure fonctionnelle : les responsables hiérarchiques par fonction décident l'allocation des ressources et coordonnent les moyens et les acteurs travaillant pour le projet ;
- le coordinateur projet : il assure la coordination des activités et des informations pour les acteurs impliqués dans le projet. Il anime les instances de coordination collective sans décider à la place des hiérarchies métiers ;
- le directeur de projet : comme un directeur de métier, il a délégation de la direction générale, il a une autonomie de gestion et d'organisation ;
- dans le « projet sorti », les acteurs sont « sortis » des structures métiers pour être regroupés sous la direction du directeur de projet pendant la durée du projet.



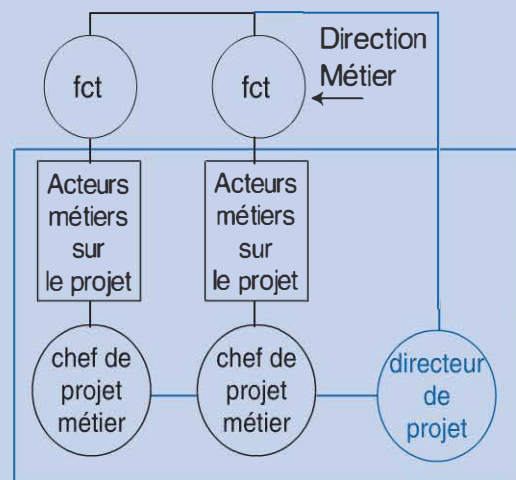
Structure fonctionnelle



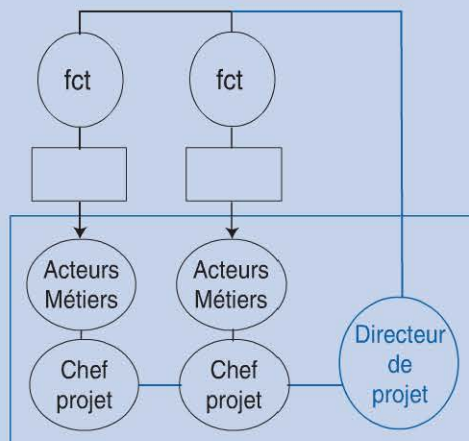
Coordinateur de projet



Coordinateur de projet



Structure fonctionnelle



Écrit d'après V. Giard, « Différentes structurations possibles des projets », Cahiers français, n° 321, août 2004.

**Quelles analyses mener à partir de cette typologie en termes de structure et en termes de ressources humaines ?**

## Corrigé

- Ces quatre configurations positionnent un projet par rapport aux services fonctionnels et au rôle des acteurs : pas de responsable global pour la première configuration, un coordonnateur des activités mais pas des métiers, un directeur de projet global.
- Il n'y a pas un modèle meilleur que les autres et ces quatre propositions peuvent donner lieu à des combinaisons diverses.
- Le choix de la structure projet dépend des coûts de fonctionnement induits, des bénéfices attendus, de la taille du projet, des facteurs de contingence de l'organisation ; la structure du projet peut même évoluer durant son déroulement.
- Le mode projet a des conséquences sur les ressources humaines : il est nécessaire de comprendre le fonctionnement et la culture différente des projets, L'encadrement temporaire peut être source d'instabilité, d'insécurité ou au contraire de stimulation ; le recrutement des membres du projet est essentiel quant à leur capacité de communication, d'adaptation ; il faut aussi rassurer les acteurs quant à leur réaffectation après le projet.
- La structure projet nécessite aussi de réfléchir à ses procédures de fonctionnement, qui doivent permettre plus de souplesse, de synergie, de communication ; quels seront les outils de gestion, les systèmes d'information et de communication utilisés ? Il ne faut pas trop formaliser les procédures tout en canalisant les idées et les comportements.

# Les tendances des structures organisationnelles

## 4

### MANAGEMENT

- 1 La contingence des structures
- 2 La dynamique différenciation/intégration
- 3 Des configurations structurelles évolutives
- 4 La nécessaire gestion de la structure
- 5 Des frontières floues et des systèmes d'information essentiels

## 1 La contingence des structures

La contingence peut se définir comme une situation spécifique et évolutive qui conduit à rejeter des prescriptions uniques et standards. Chaque entreprise possède des caractéristiques propres, donc une contingence, qui orientent son fonctionnement.

Les structures évoluent sous l'influence de nombreuses variables ou facteurs de contingence. Ainsi les auteurs de l'école de la contingence (J. Woodward<sup>1</sup>, T. Burns et G.M. Stalker<sup>2</sup>, P. Lawrence et J. W. Lorsch<sup>3</sup>) ont listé au moins quatre forces ou facteurs auxquels sont soumises les organisations :

- **L'âge et la taille** : le degré de formalisation des procédures, les règles, les coutumes et la culture d'une structure dépendent assez largement du temps d'existence de l'organisation et de l'étendue de ses fonctions et services.
- **Le système technique** : les choix ou contraintes technologiques liés à une activité conditionnent également fortement les choix structurels, tant pour la spécialisation des tâches que pour la délégation du pouvoir.
- **L'environnement** : les pressions de tous les acteurs extérieurs influencent l'organisation interne dans ses mécanismes de régulation et de coordination.
- **Le pouvoir** : les caractéristiques du pouvoir mis en place dans une organisation ainsi que les comportements des décideurs orientent aussi les choix structurels.

Ainsi, les structures diffèrent en fonction de nombreux paramètres et évoluent selon la dynamique des facteurs de contingence.

1. J. Woodward, *Industrial Organization*, Oxford University Press, 1965.

2. T. Burns, G.M. Stalker, *The Management of Innovation*, Tavistock Institute, 1966.

3. P. Lawrence, J. W. Lorsch, *Adapter les structures de l'entreprise*, Éditions d'Organisation, 1973.

## 2 La dynamique différenciation/intégration

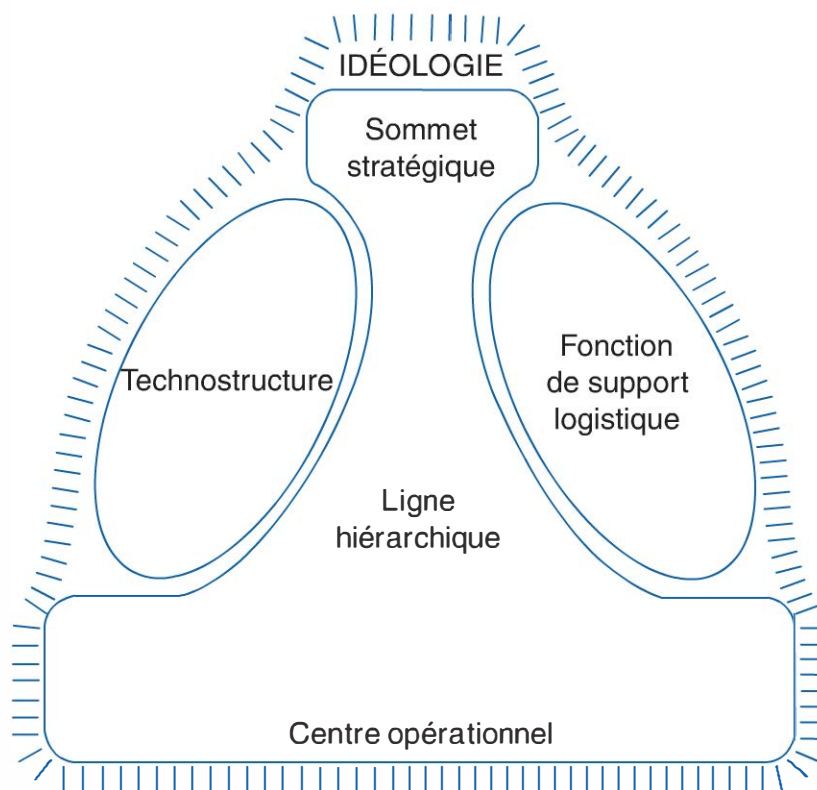
Les structures sont des **compromis dynamiques** évoluant en permanence entre différenciation et intégration. P.R. Lawrence et J.W. Lorsch ont montré que l'entreprise doit ajuster sa structure en procédant à :

- la différenciation des unités constituant son organisation pour s'adapter au mieux aux différences de terrain qui apparaissent dans l'environnement ;
- tout en intégrant ces unités pour maintenir une cohérence d'ensemble et une coordination forte. Les mécanismes d'intégration doivent être d'autant plus puissants que la différenciation est poussée.

## 3 Des configurations structurelles évolutives

Ainsi, il ressort qu'il n'y a pas un seul modèle structurel standard universel idéal mais des solutions structurelles évolutives en fonction des facteurs de contingence, des contraintes de flexibilité et de réactivité pour s'adapter aux orientations stratégiques. H. Mintzberg<sup>1</sup> propose une représentation de la structure décomposée en six parties qui, selon leur importance, leur évolution, aboutiront à des configurations structurelles différentes :

### Les six parties de base de l'organisation



D'après H. Mintzberg, *Le Management*, Éditions d'Organisation, 1990.

1. H. Mintzberg, *Structure et dynamique des organisations*, Éditions d'Organisation, 1982.

Tableau des configurations

Type de configuration	Élément important	Mécanisme de coordination
Structure simple	Sommet stratégique	Supervision directe
Bureaucratie mécaniste	Technostructure	Standardisation des procédés
Bureaucratie professionnelle	Centre opérationnel	Standardisation des qualifications
Structure divisionnalisée	Sommet stratégique et ligne hiérarchique	Standardisation des résultats
Adhocratie	Technostructure et sommet stratégique	Ajustement mutuel
Structure missionnaire	Idéologie	Standardisation des normes
Structure politisée	Idéologie	Politique, jeux de pouvoir

#### 4 La nécessaire gestion de la structure

**La gestion de la structure est nécessaire**, car la recherche de flexibilité est permanente. La structure devient une variable stratégique et un facteur clé de succès.

La multiplicité des formes structurelles répond aux nombreuses exigences, parfois contradictoires, que doivent intégrer les entrepreneurs. Il n'y a pas une nouvelle configuration qui émerge mais une désagrégation des formes traditionnelles et une coexistence de formes hybrides, instables où les fonctions sont dispersées dans des organisations indépendantes mais coordonnées pour rester cohérentes, avec des systèmes d'information qui constituent les véritables ossatures et frontières de tous ces partenaires.

Cela induit un accord des partenaires sur les objectifs de l'ensemble, la mise en place de procédures claires, de relations de confiance et de rapports de force régulés, ce qui n'est ni simple, ni évident.

#### 5 Des frontières floues et des systèmes d'information essentiels

Dans le contexte actuel, **les frontières de l'entreprise deviennent de plus en plus floues** et de moins en moins pérennes : la vision statique d'une structure rigide se transforme en une vision dynamique d'un maillage de relations fluctuantes avec des partenaires plus ou moins proches. Il s'agit d'organiser de manière temporaire des compétences et des coopérations d'acteurs qui soient innovantes et réactives. Les stratégies d'alliance et les partenariats divers conduisent à des structures « modifiables », temporaires, incluant des entités extérieures différentes selon les objectifs et les stratégies.

L'impact des technologies de l'information et de la communication est important car, plus les frontières seront floues et instables, plus il faudra mettre en place des mécanismes de coordination, pour que les acteurs travaillent et coopèrent ensemble, mécanismes qui seront fondés sur des systèmes d'information (logiciels communs) et de communication (EDI, internet, intranet).

## Applications

**1** Jusqu'alors peu connu en Europe, le groupe familial hongkongais Li & Fung a beaucoup fait parler de lui récemment avec les acquisitions successives de la marque franco-italienne Cerruti, du maroquinier belge Delvaud, des chaussures Robert Clergerie, et de la maison de couture française Sonia Rykiel en 2012.

La société d'import-export fondée en 1906 est devenue en un siècle un leader mondial de la gestion de la chaîne logistique (*Supply Chain Management*), avec 16 milliards de dollars de chiffre d'affaires en 2010 et 27 000 employés approvisionnant les plus grandes marques occidentales comme Zara, H&M, ou Walmart.

Le modèle initial de l'entreprise était de mettre en relation des producteurs hongkongais et des acheteurs occidentaux, en prenant une commission de courtage de l'ordre de 15 %. Dans les années 1970, les marges du négociant s'érodent dangereusement ; Victor et William Fung, petits-enfants du fondateur diplômés de grandes universités américaines, font alors évoluer la société en étendant d'abord l'approvisionnement aux pays asiatiques voisins, puis en transformant le négociant en véritable gestionnaire de production pour ses clients.

Lorsqu'une marque de prêt-à-porter comme The Limited soumet une vague idée de coupe, de couleurs et de quantités, Li & Fung développe et propose différents prototypes ; il organise et supervise la qualité et les délais de son approvisionnement au sein d'un réseau de plus de 7 500 usines dans 26 pays, détermine les lieux d'assemblage optimaux, contrôle et expédie directement les produits finis !

La coordination d'un tel réseau de « production dispersée », alors que l'entreprise ne possède elle-même aucune usine, s'appuie sur des compétences fortes en systèmes d'information et logistique. Elle suppose également de savoir décomposer et optimiser la chaîne de valeur globalement et pas seulement localement (il est fréquent par exemple que l'entreprise ne remplisse que partiellement ses containers, afin de réduire les coûts de transit et les délais).

Cette structure très souple permet à Li & Fung d'offrir une réactivité très importante à ses clients, avec six ou sept saisons par an, contre deux seulement dans le prêt-à-porter traditionnel.

Écrit d'après l'enquête de Michel de Grandi,  
« Les rêves de grandeur de la maison Li & Fung », *Les Échos*, 14 février 2012,  
et l'entretien de Joan Magretta avec Victor Fung, *Harvard Business Review* vol. 76, septembre-octobre 1998.

**Quels sont les impacts sur la structure du Supply Chain Management ?**

### Corrigé

À mesure que les entreprises se recentrent sur leur cœur de métier et externalisent les autres activités, leur succès dépend de plus en plus de leur capacité à contrôler la chaîne de valeur **en dehors des frontières** de l'organisation.

Il ne s'agit plus seulement de développer des partenariats avec des fournisseurs pour réduire les coûts ou améliorer la qualité, mais d'être flexible et réactif pour suivre les évolutions du marché.

Le groupe Li & Fung ne possède pas d'usine mais s'appuie sur un **réseau** de sous-traitants, dont il coordonne les flux informationnels et physiques externes par sa compétence logistique de la même manière qu'un directeur d'usine organiserait le travail en interne.

Chaque produit, chaque processus, s'appuie sur une **structure temporaire** et peut utiliser les complémentarités et les redondances du réseau pour accommoder des produits, volumes et délais variables, et sécuriser l'approvisionnement (fournisseur défaillant, etc.).

Les rapports d'autorité traditionnels sont remplacés par un degré élevé de **standardisation**, s'appuyant sur des liens **contractuels** clairs (spécification précise en termes de composant, norme, quantité, couleur, date), des **contrôles** permanents sur la qualité et les délais et un usage important des nouvelles technologies (échanges de données informatisés, puces RFID, suivi GPS des transporteurs).

La place centrale des TIC ne doit pas faire oublier l'importance des **mécanismes d'incitation** (volumes minimaux, renouvellement) et de la **confiance** entre acteurs : ainsi, pour optimiser la gestion du réseau, les sous-traitants doivent accepter de partager des informations sur leurs capacités de production.

**2** La logistique inversée désigne le processus de reprise de contenus (bouteille de verre, bouteille de gaz) ou de produits des clients par les entreprises productrices ou distributrices.

Le développement récent, ou plutôt la remise en place de ces flux, sous les pressions écologiques, conduit à modifier la gestion du stockage.

- En effet, la logistique inversée suppose une capacité à piloter des flux d'informations et des flux physiques, avec des contraintes d'espace et de coûts.

Dans ce cadre, doit-on considérer la logistique inversée comme un centre de coût ou une activité créatrice de valeur, fondant un avantage concurrentiel ?

- Il faut distinguer le retour de produits et le retour des emballages avec plusieurs étapes de tri et de transformation. La logistique inversée suppose un réseau d'informations et de communication efficace en amont du processus, pour bien organiser les flux physiques. La technologie RFID (ou code-barre 2D), la domotique, l'internet, les extensions wi-fi permettent de marquer et de suivre les produits dans les intérieurs domestiques et les dépôts d'entrepôt. Plus ces moyens techniques seront intégrés, plus ils aideront la logistique inversée à s'orienter vers une économie de l'attention.

- De plus, un enjeu de coût est associé à la logistique inversée ; en effet, le coût de la logistique est estimé à 13 % du chiffre d'affaires moyen et le coût de la logistique inversée à 4 % des coûts logistiques globaux ; donc les entreprises recherchent des solutions pour économiser les coûts et développer la valeur de ce poste.

- Plusieurs éléments permettront dans le futur de financer ces coûts : une législation plus précise, le marketing, la tendance des citoyens et des consommateurs d'avoir des produits recyclables, un environnement plus propre.

- Ce processus complet de logistique, aussi appelé « boucle d'approvisionnement » modifie fortement l'organisation matérielle et immatérielle des flux, mais aussi le suivi des informations auprès des clients et consommateurs, dans un cadre éthique et déontologique.

Écrit d'après un article de Y. Donval et F. Lajugie de la Renaudie, « Les enjeux de la logistique inversée », *La Tribune*, 2 avril 2008.

**Quels sont les impacts sur la structure de la logistique inversée ?**

## Corrigé

- La pression écologique et le développement durable poussent les entreprises à proposer des services de recyclage et de récupération de produits ; elles doivent donc organiser de nouvelles structures et de nouvelles procédures pour gérer ces flux.
- Ces structures sont donc orientées client et le déclenchement des activités est fait par le client ; c'est une approche en termes de processus et un pilotage par l'aval.

- La structure doit optimiser les retours produits et emballages à partir de flux d'informations fiables : il s'agit donc aussi de concevoir et de mettre en place des systèmes d'information pour ces nouvelles formes d'organisation.
- Les potentialités des technologies, puces, domotique, internet vont permettre de piloter la logistique inversée puisque cette structure et ces activités dépendent des informations récupérées auprès des consommateurs finals.
- La performance de telles structures est essentielle pour les entreprises car elles représentent un coût élevé mais aussi des possibilités de développement importantes.
- C'est toute l'organisation traditionnelle, les structures et les flux physiques et informationnels qui sont remis en cause et pour lesquels il faut trouver de nouvelles procédures efficaces et efficientes.



# Le contrôle de gestion et l'évolution des structures

5

## CONTRÔLE DE GESTION

- 1 La notion de structures organisationnelle
- 2 Quelques exemples pour concrétiser
- 3 Une application d'une approche plus théorique : coût de transaction et coût de coordination

## 1 La notion de structure organisationnelle

### a. Essai de définition

Une organisation représente un ensemble d'éléments en interaction à savoir des facteurs de production, des ressources matérielles, des ressources humaines, des connaissances, des compétences, des éléments immatériels, etc. En vue de réaliser un ou plusieurs objectifs définis pour cette organisation, ces ressources se trouvent regroupées au sein d'une structure. La structure organisationnelle permet de décrire le mode d'organisation (l'articulation) entre les différentes unités qui composent l'entreprise, ainsi que la coordination des différentes tâches qui vont y être conduites. Cette structure permet aussi de définir les dispositifs organisationnels tels que les modalités de contrôle des activités, l'articulation de la gestion budgétaire, la mise en relation de travail des individus, les modes de coordination, les modes de circulation de l'information, etc. En synthèse, la structure symbolise un « cadre » qui définit l'organisation et « les règles du jeu » entre les différents acteurs. Ce cadre résulte de modes imposés par une hiérarchie mais aussi de négociations avec différents partenaires, internes notamment, de choix en relation avec les objectifs stratégiques.

Par conséquent la structure définit de façon formelle pour chaque membre de l'organisation :

- sa place dans l'entreprise en fonction des tâches qu'il doit réaliser ;
- son niveau hiérarchique ;
- ses relations avec les autres membres de l'organisation.

La formalisation de la structure organisationnelle est souvent représentée par un organigramme (présentation de la répartition des responsabilités et du pouvoir, de l'organisation de la hiérarchie et de la distribution des tâches au sein d'une structure) ; cette structure est un mode de liaison, de relation des différents éléments composant l'organisation. En synthèse, la structure, ensemble de dispositifs, vise à répartir (division du travail, différenciation) puis à coordonner les activités et à orienter les comportements des hommes (motivation) en cohérence avec les objectifs poursuivis par chaque entreprise. Elle est souvent considérée comme un moyen d'atteindre les buts de l'entreprise et c'est à ce titre que le lien avec le contrôle de gestion apparaît. Ce dernier représente

l'ensemble des dispositifs permettant de réguler les ressources et leur consommation, tout en ayant un impact sur les modes de coordination des activités et des individus. Si une relation Structure/Stratégie est indéniable, c'est la relation Structure/Contrôle qui apparaît et nous intéresse ici.

## b. Les formes types : U et M

Il s'agit ici de cadres types, les réalités oscillant bien sûr autour de ces cadres.

	Forme U (unitaire)	Forme M (multidivisionnelle)
Principes	La forme U ou structure fonctionnelle consiste à organiser l'entreprise autour de grandes fonctions spécialisées telles que le marketing, la production, la recherche et développement, les finances, le personnel, etc.	Le principe de la structure M est d'organiser l'entreprise autour de ses produits et/ou marchés. Cette structure est plutôt décentralisée, puisque chaque division peut être considérée comme une « quasi-firme ». Dans ce type d'organisation, les cadres qui contrôlent les divisions indépendantes sont responsables de leurs performances. Ils doivent rendre compte à leurs supérieurs hiérarchiques, qui les évaluent, coordonnent leurs activités et élaborent la stratégie de la firme <sup>1</sup> .
Modalités	Simple et claire, elle possède les avantages de la spécialisation et des économies d'échelle correspondantes. Toutefois, une telle structure est par nature centralisée, lourde à gérer, propice au développement de l'expertise technique et de la bureaucratie, et peu innovatrice.	Plus proche des réalités, elle paraît souvent plus propice à la réactivité et à l'innovation. Cependant, cette structure comporte des coûts et des risques : coûts de duplication des ressources et de sacrifice d'économies d'échelle ; risque de perte de contrôle et de difficultés de coordination entre les divisions. Cette forme est très vite devenue le modèle des grandes entreprises nord-américaines pendant une grande partie du xx <sup>e</sup> siècle parce qu'elle s'avère particulièrement bien adaptée aux stratégies de diversification.

<sup>1</sup> Il est à noter que le contrôle de gestion est né avec l'apparition de la forme M : il s'agit de mettre en place des dispositifs qui vont encadrer l'autonomie laissée aux divisions.

## c. L'évolution des structures et évolution du contrôle

Actuellement, l'instabilité du contexte économique, la mondialisation, l'innovation technologique quelquefois rapide, l'exigence des consommateurs, autant d'exemples de facteurs qui poussent les entreprises à mettre en œuvre des stratégies qui peuvent être défensives mais aussi offensives et qui deviennent source d'évolution et d'innovation organisationnelle. Il s'agit de rechercher plus de réactivité, plus de flexibilité, plus d'innovation technologique... *in fine* mieux agir sur le marché.

L'émergence de nouvelles formes organisationnelles s'explique donc par l'exigence qu'il faut apporter en termes de réponses aux changements économiques, sociaux, technologiques auxquels les organisations se trouvent confrontées. L'évolution des structures correspond alors à une recherche de dispositifs plus interactifs.

Tout ceci conditionne la définition et les contours du contrôle de gestion, ses modalités et dispositifs, la place du contrôleur dans l'organisation, etc., et, face à l'évolution des structures, des facteurs clés de succès de l'organisation, de la définition et de l'évolution des risques économiques, financiers, commerciaux, etc., le contrôle, sa nature et ses dispositifs évoluent.

Gestion par projet, entreprise innovante, entreprise en réseau, transversalité, processus..., constituent autant de termes qui témoignent de l'évolution des formes organisationnelles et de leur structure et qui, par voie de conséquence, font évoluer le périmètre d'analyse du contrôle de gestion.

## 2 Quelques exemples pour concrétiser

Le contrôle de gestion témoigne bien, au-delà de ses usages usuels, d'un contrôle d'animation des structures.

### a. Un exemple de structuration : les centres de responsabilité

La notion de structuration d'une organisation en centres de responsabilité recouvre des « surfaces » administratives plus ou moins larges selon les applications mais conduit toujours à une évolution organisationnelle de type « décentralisation-intégration ». Un centre de responsabilité représente une division de l'organisation qui possède une certaine autonomie (contrepartie de la notion de responsabilité et d'action de « rendre compte ») dans les moyens qui lui sont attribués pour atteindre les objectifs qui lui ont été fixés ou qu'il a lui même fixé en accord avec la direction générale.

L'entreprise recherche l'intérêt et la performance du groupe, alors que chaque centre sera tenté de privilégier son propre intérêt. Il peut y avoir, en cas d'échange entre centres, mise en œuvre d'un dispositif comptable appelé mécanisme de prix de cession interne. Le prix de cession interne est le prix d'une transaction (bien ou service) entre deux entités appartenant à une même entreprise ou à un même groupe.

Les enjeux :

- Utiliser le marché pour introduire la concurrence au sein du groupe.
- Développer l'autonomie et la motivation de chaque responsable de centre.
- Mesurer de façon équitable la performance de chaque centre.
- Harmoniser les stratégies en évitant les conflits d'intérêt entre divisions, ou vis-à-vis du groupe.
- Optimiser le résultat global du groupe, etc.

Cependant, lorsqu'il s'agit d'opérations entre entreprises d'un même groupe et résidentes d'États différents, on trouve alors plutôt la notion de « prix de transfert » qui suppose des transactions intragroupe et le passage d'une frontière<sup>1</sup>. L'objectif peut alors devenir une action sur les niveaux de résultats compte tenu de différences de régimes fiscaux d'une région à une autre ou d'un pays à un autre<sup>2</sup>.

1. Voir définitions et positions fiscales sur le site [www2.impots.gouv.fr/documentation/prix\\_transfert/entrep.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix_transfert/entrep.htm).

2. L'OCDE a émis, dans les années 90, un code de bonne conduite qui a évolué au cours du temps (voir par exemple « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », 2010, [www.oecd.org](http://www.oecd.org)).

## b. Un exemple d'évolution : l'organisation en réseau

### ■ Présentation

Les entreprises revoient leur organisation interne et adoptent des formes qui se rapprochent des réseaux lorsqu'elles se scindent en unités autonomes.

Les organisations en réseau devront instaurer un système d'information et de communication (SIC) qui s'appuiera sur de nouvelles technologies et sur des supports électroniques. Elles disposeront ainsi d'un réseau informatique qui, dans le cadre de leur structure, assurera l'interconnexion de leurs systèmes d'informations. Elles représentent un système ouvert doté d'une multiplicité de structures et de connexions identifiables au sein desquelles opèrent des « nœuds » autorégulés (entreprises partenaires, divisions d'une entreprise, groupes de travail, hommes) capables de coopérer entre eux en vue d'atteindre des objectifs communs ou partagés<sup>1</sup>. Elles se caractérisent par le pilotage de processus, le management transversal des activités, l'accroissement de l'autonomie et de la responsabilisation des acteurs.

L'organisation en réseau peut être comprise, dans certains cas, comme un moyen pour les entreprises d'acquérir des ressources externes sans subir les aléas du marché et sans être soumises aux problèmes de l'internalisation.

### ■ Un lien possible avec la comptabilité ?

La vision économique de l'entreprise, qui sous-tend les systèmes comptables usuels, se fonde sur une optique d'allocation optimale des ressources au niveau de la fonction de production. Ici, il conviendra sans doute que le contrôle porte son attention sur les activités de coordination, sur des activités de relation, sur des actifs immatériels, qui peuvent être créateurs de valeur et plus ou moins éloignées de l'acte productif.

Sans doute, le développement des méthodologies de type ABM-ABC favorise une nouvelle modélisation comptable que l'on peut mettre au service de la gestion de l'organisation en réseau. Ces méthodologies préconisent un système de calcul de coûts modélisant l'organisation à partir des compétences et des activités, et non plus à partir des seuls flux physiques productifs. Les processus traduisent ce que font « réellement » les entreprises et permettent l'obtention d'une image de l'entreprise qui regroupe toutes ses activités, y compris celles qui seraient qualifiées de transfrontalières.

## 3 Une application d'une approche plus théorique : coût de transaction et coût de coordination

Le concept de coût de transaction présenté par O. Williamson<sup>2</sup> est issu des réflexions de R. Coase<sup>3</sup>. Il constitue le fondement de l'analyse économique des coûts de transaction

1. F. Butera, *La métamorphose de l'organisation : du château au réseau*, Éditions d'Organisation, 1991.

2. O.E. Williamson, *Markets and Hierarchies*, The Free Press, 1975.

3. R. Coase, *The nature of the firm*, *Economica*, 1937 (trad. française : *La nature de la firme*, *Revue française d'économie*, Vol. 2, n° 1, hiver, 1987, p. 133-163).

ou analyse néo-institutionnelle et permet d'expliquer certaines évolutions structurelles. Le coût de transaction représente l'ensemble des charges liées à la conception et au suivi des relations entre les agents économiques dans le cadre de leurs échanges commerciaux de biens ou de services. Ce sont par exemple les charges liées à la recherche des partenaires, aux négociations, au traitement de l'information, au suivi et au contrôle des échanges. L'action sur le marché requiert des charges de publicité, des études de marché, des frais de prospection, des frais liés à la couverture des risques, etc.

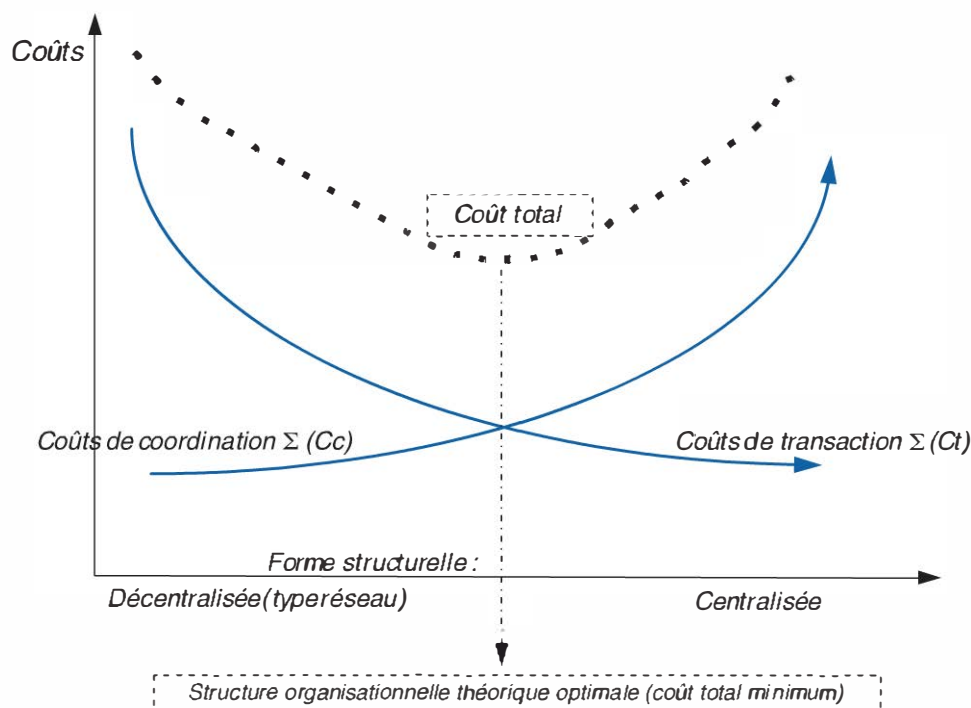
Si une entreprise entrevoit des coûts de transaction élevés, elle cherchera à réduire les relations avec ses partenaires externes et sera conduite à internaliser les activités objets du coût et à accroître sa dimension.

En recourant à des stratégies d'internalisation, voire d'intégration, l'entreprise tend vers une structure organisationnelle de type centralisée et hiérarchique. En contrepartie, apparaissent des coûts de coordination liés au fonctionnement et au contrôle de la structure intégrée (charges de management interne). Inversement, si l'entreprise souhaite réduire ces coûts de coordination, elle externalisera des activités.

### a. L'optimisation des coûts organisationnels

Le coût de structuration de l'entreprise est formé de la somme de ces deux éléments.

#### Le coût de l'organisation



Une recherche de coût optimal peut en découler (à tout le moins théoriquement car la comptabilité des coûts traditionnelle ne fournit pas d'éléments chiffrés en application de ce raisonnement).

Si l'on note  $C_t$  les éléments qui composent les coûts de transaction et  $C_c$  ceux qui forment les coûts de coordination, on obtient le coût de la structure organisationnelle :  $\sum C_t + \sum C_c$  (en acceptant, par simplification, de limiter ce coût à ces deux composantes essentielles). Les arguments qui forment les coûts de transaction s'inversent lorsqu'on les applique aux coûts de coordination.

## b. Une synthèse possible : de l'entreprise intégrée au réseau

Type d'organisation	Objectifs	Remarques
Entreprise intégrée	Rechercher la minimisation des coûts de transaction par réduction des opérations sur le marché	Traitement global des coûts (et non-atomisation) puis recentrage des charges d'information sur le système interne
Entreprise décentralisée	Réintroduire les mécanismes de marché au sein de l'organisation	Élargissement des frontières de l'entreprise
Entreprise structurée en centres de responsabilité ou en centres de profit avec prix de cession interne	Répondre à une complexité organisationnelle	Meilleure maîtrise des coordinations internes ou de leurs coûts
Stratégies de partenariat (structures en réseaux)	Rapprocher intégration et décentralisation puis optimiser les coûts organisationnels	Externalisation des activités tout en maintenant une action de contrôle sur celles-ci.

Les réseaux réactivent les coûts de transaction. Les flux d'informations utiles à l'activité commerciale du réseau, utilisés ou transformés par chaque partenaire, prennent autant d'importance que les flux physiques productifs. Ce phénomène crée un accroissement des transactions. Toutefois, les nouvelles technologies d'information et de communication permettent l'amélioration du fonctionnement de ce système (en raison de leur simplification croissante) ainsi qu'une réduction notable des coûts de transaction (notamment des coûts de transmission) ; la rentabilité des investissements en matériels et logiciels est plus accessible.

Les groupes sociaux qui constituent le réseau ne pourront fonctionner qu'en exploitant rigoureusement une base d'informations partagée.

En synthèse, nous pouvons dire que, si la collaboration entre les entreprises n'est pas un phénomène récent, en revanche la recherche d'une amélioration de la compétitivité par le management d'un réseau est une notion actuelle qui interpelle le contrôleur de gestion.

# Applications

- 1** La société CCA de mécanique produit 5 produits avec un usinage comprenant 3 étapes de fabrication et une structure par centres de responsabilité qui se fonde sur le découpage comptable de centres d'analyse mis en place à la création de l'activité. La main-d'œuvre directe de fraisage étant le facteur essentiel du premier processus de fabrication mis en place, c'est ce qui constitue l'unité d'œuvre pour tous les ateliers. Voici les informations relatives à la gamme opératoire de l'usinage des 5 produits.

Produit	Taille du lot usiné	Volume de production pour la période	1) Fraisage : nb d'heures de fraisage	2) Perçage : nb d'heures de perçage	3) Soudure : temps de soudure	Total des charges indirectes
A	3 000	390 000	0,008	0,05	0,06	202 800 €
B	2 200	220 000	0,03	0,025	0,009	
C	1 500	165 000	0,05	0,01	0,014	
D	1 000	100 000	0,04	0,03	0,011	
E	2 500	25 000	0,01	0,02	0,008	

- Dans cette configuration, le coût de l'usinage est calculé pour chaque produit.
- Le directeur de la production a mis en place une nouvelle organisation de la production pour rationaliser et intégrer de nouvelles techniques, ce qui conduit à regrouper les opérations de fraisage et de perçage en cellules autonomes en flux tendus, les tâches de soudure étant traitées en rafales sur une chaîne robotisée.

Cette nouvelle organisation influence le coût des produits et nécessite d'élaborer un autre type de calcul. Le directeur demande au responsable de l'atelier de répartir le budget des charges indirectes pour les trois types d'opérations. Il obtient :

- 100 570 € pour l'activité fraisage ;
- 67 900 € pour l'activité de perçage ;
- 34 330 € pour l'activité de soudure.

De plus, le responsable des méthodes estime qu'il faut modifier l'unité d'œuvre ; le temps de gamme est retenu comme inducteur d'activité pour les deux premières activités, fraisage et perçage ; la série est retenue pour l'activité robotisée de soudure.

1. Calculer le coût des produits dans la première organisation.
2. Calculer le coût des produits dans la seconde configuration.
3. Analyser les différences et la pertinence de ces calculs.

## Corrigé

### 1. Coût des produits dans la première organisation

Nombre d'unités d'œuvre de fraisage :

Produits	Rendement	Volume	Total
A	0,008	390 000	3 120
B	0,03	220 000	6 600
C	0,05	165 000	8 250
D	0,04	100 000	4 000
E	0,01	25 000	250
Total unités d'œuvre (heures de fraisage)			22 220

Coût unitaire de l'unité d'œuvre :

Total du centre	202 800 €
Nature de l'unité d'œuvre	HMOD
Nombre d'unités d'œuvre	22 220
Coût d'unité d'œuvre	9,1269 €

Coût unitaire des différents produits :

Produits	Rendement	C UO	Total
A	0,008	9,1269	0,0730
B	0,03	9,1269	0,2738
C	0,05	9,1269	0,4563
D	0,04	9,1269	0,3651
E	0,01	9,1269	0,0913

### 2. Coût des produits dans la seconde configuration

Volume des inducteurs des activités de perçage et de soudure :

Produits	Perçage			Soudure		
	Rendement	Volume	Total	Taille série	Volume	Nb de séries
A	0,05	390 000	19 500	3 000	390 000	130
B	0,025	220 000	5 500	2 200	220 000	100
C	0,01	165 000	1 650	1 500	165 000	110
D	0,03	100 000	3 000	1 000	100 000	100
E	0,02	25 000	500	2 500	25 000	10
Volume de l'inducteur			30 150			450



Coût unitaire des différents inducteurs :

	Fraisage	Perçage	Soudure
<b>Coût de l'activité</b>	100 570	67 900	34 330
<b>Nature de l'inducteur</b>	HMOD	HM	Lot
<b>Volume de l'inducteur</b>	22 220	30 150	450
<b>Coût de l'inducteur (en €)</b>	4,5261	2,2521	76,2889

Coût de l'usinage dans une analyse par activités :

Produits	Fraisage	Coût de l'inducteur	Coût du fraisage	Perçage	Coût de l'inducteur	Coût du perçage	Taille de la série	Coût de l'inducteur	Coût de la soudure	Coût global de l'usinage
A	0,008	4,5261	0,0362	0,05	2,2521	0,1126	3 000	76,2889	0,0254	0,1742
B	0,03	4,5261	0,1358	0,025	2,2521	0,0563	2 200	76,2889	0,0347	0,2268
C	0,05	4,5261	0,2263	0,01	2,2521	0,0225	1 500	76,2889	0,0509	0,2997
D	0,04	4,5261	0,1810	0,03	2,2521	0,0676	1 000	76,2889	0,0763	0,3249
E	0,01	4,5261	0,0453	0,02	2,2521	0,0450	2 500	76,2889	0,0305	0,1208

Écarts entre les deux méthodes :

Produits	A	B	C	D	E
Coût (vision CA)	0,0730	0,2738	0,4563	0,3651	0,0913
Coût par activités	0,1742	0,2268	0,2997	0,3249	0,1208
Écarts entre les 2 méthodes	0,1012	- 0,0470	- 0,1567	0,0402	0,0295
% d'écart/coût vision CA	≈ 139 %	≈ - 17 %	≈ - 34 %	≈ - 11 %	≈ 32 %

### 3. Analyse des différences et de la pertinence des calculs

La méthode des coûts par activités est plus pertinente car elle permet une meilleure connaissance des rentabilités relatives des différents produits (le résultat global reste le même, seule la répartition des charges a été changée).

Cette répartition est meilleure car :

- elle respecte la réalité des conditions de fabrication et assure une meilleure traçabilité de la structure des coûts ;
- elle permet d'envisager les conséquences de modifications des conditions de fabrication sur le coût des produits ;
- elle autorise un questionnement en termes de réduction de coût dans une optique de pilotage de l'organisation.

En respectant la réalité des conditions de fabrication en multipliant les inducteurs retenus, elle évite les subventionnements entre produits : ici, le produit A, très peu consommateur de fraisage, était subventionné par les autres produits ; la prise en compte de l'activité perçage dont il est le principal utilisateur multiplie son coût unitaire de plus de 130 %.

**2** L'entreprise Danri fondée par Alfred Brousse avait été créée il y a une vingtaine d'années pour répondre aux besoins en matériel d'une société d'exploration sous-marine. À partir de la technologie développée, l'entreprise a gagné des parts de marché importantes sur le marché des matériels de plongée. D'une façon générale, Alfred Brousse est actuellement persuadé d'avoir affaire à un marché « mature » sur lequel la relation entre l'acheteur, technicien spécialisé ou client final et le producteur paraît simple pour un observateur extérieur. Les différents contrôleurs de gestion qui se sont succédé dans l'entreprise ne se sont pas réellement posé de questions sur la nature des rapports entre le producteur et ses clients. Pourtant, il s'avère que les clients n'expriment pas tous les mêmes attentes en matière d'innovation. Les modes de valorisation des produits diffèrent fortement selon les clients. Il y a dix ans, la société Danri ressemblait à une structure intégrée qui assurait l'ensemble des actes de sa production, depuis la gestion des commandes jusqu'au service maintenance, l'après-vente et ce pour l'ensemble des matériels fabriqués.

En outre, bien que la société ait pu affirmer ses positions dans les matériels de plongée dits « traditionnels » s'adressant à des particuliers amateurs, elle a de plus en plus développé son activité de produits dits « professionnels » s'adressant à des entreprises d'exploitation sous-marine, à la recherche scientifique, etc. Progressivement, la production a été rendue plus complexe par l'intégration de technologies nouvelles dans les procédés de fabrication et notamment par utilisation dans la fabrication de nouveaux matériels de composants électroniques de haute technicité.

L'entreprise a essayé de sous-traiter une partie de sa production ; elle a surtout cherché à éviter les mauvais investissements dans la course à l'internationalisation dans laquelle elle s'est lancée et qui la forçait, comme ses concurrents d'ailleurs, à s'organiser en conséquence, soit en s'associant avec d'autres groupes, soit en regroupant les forces vives au sein d'une même structure. Elle a ainsi créé il y a quelques années deux divisions filialisées à structure juridique indépendante et à organisation comptable autonome.

Des transferts d'activités auprès de ces deux divisions ont donné le jour à :

- La division Mol qui assure la production et la vente de divers matériels traditionnels, tous en pleine phase de maturité au moment de la création de la division. Certains produits étaient même alors qualifiés de « vache à lait ». Pourtant, depuis 3 ou 4 ans, certains de ces matériels se vendent moins bien et ce déclin apparaît régulier notamment pour les matériels où la technologie maintenue depuis l'origine apparaît de moins en moins adaptée à la demande de plusieurs clients.
- La division Start, spécialisée dans la mise au point et la fabrication de matériels professionnels utilisant une technologie sophistiquée et sans cesse évolutive. Son activité paraît en pleine expansion et la forte croissance observée dans ce secteur incite son directeur à réaliser rapidement des investissements de production susceptibles de répondre à la demande exprimée par les clients. Ce marché nécessite beaucoup d'innovation et Start acquiert, de ce point de vue, une reconnaissance internationale.

D'après C. Thomas et G. Solle, *Synthèse Économie et Comptabilité, Cas pratiques DESCF2*, Dunod, 2004.

**Commenter l'évolution de l'entreprise Danri vers une structure multidivisionnelle (forme M).**

## Corrigé

### **Justification du passage à la forme M**

La société a progressivement développé deux activités distinctes : des matériels de plongée traditionnels s'adressant à des particuliers d'une part, des matériels de plongée de très haute techno-

logie pour des industriels qui effectuent de la prospection sous-marine d'autre part.

Le premier marché est à maturité, la demande est stable et connue. Le deuxième est en pleine croissance, soutenue par des innovations technologiques nombreuses. Le développement de l'entreprise a donc conduit à une diversification de ses produits.

L'entreprise est présente sur deux segments stratégiques distincts : les produits, les besoins satisfaits et les clients sont différents. Les matériels standards pour les loisirs et les matériels sophistiqués pour les professionnels constituent bien deux « domaines d'activités stratégiques » où les facteurs clés de succès sont différents.

L'adoption d'une structure multidivisionnelle correspond bien à la stratégie mise en place : diversification des produits et des marchés (notamment à l'international).

Dans cet exemple, la forme M présente deux avantages importants :

- elle permet une meilleure allocation des ressources au niveau du groupe : investir dans le secteur en croissance, notamment au niveau de la recherche et développement, rentabiliser les investissements, éventuellement commencer à prévoir une réallocation des ressources financières dans le secteur à maturité ;
- elle autorise la mise en place d'une organisation du travail et des activités adaptée aux spécificités de chaque segment stratégique. Structure souple, flexible qui favorise l'innovation d'une part, rationalisation de la production, réduction simultanée des coûts et de la taille des séries, analyse de la valeur d'autre part.

### **Objectif : favoriser l'innovation par une structure adaptée**

L'innovation a des caractéristiques organisationnelles fortes. Le processus de décision est fortement décentralisé et ouvert sur son environnement, les activités sont coordonnées de façon horizontale et informelle, les systèmes de contrôle et de récompense favorisent l'implication, l'expérimentation et l'apprentissage.

### **Les limites**

L'une des limites de la forme M peut apparaître dans la non-exploitation de synergie entre les divisions. Des efforts constants de Start pour, par exemple, développer des technologies de pointe pourraient probablement être réutilisés par Mol, pour faire évoluer ses produits traditionnels afin de maintenir ses clients tout en conservant ses marges.

# 6

## Les informations pour le contrôle de gestion

### CONTRÔLE DE GESTION

- 1 Les sources d'information
- 2 Informations et comptabilité
- 3 Les ERP et leurs impacts en termes d'information et d'organisation

### 1 Les sources d'informations

Le contrôle de gestion correspond à l'articulation d'un système d'informations « au service de la décision afin de permettre une intervention des agents avant, pendant et après l'action » (Teller, 1999)<sup>1</sup>. Ce dernier est un « [...] système global d'information interne à l'entreprise, il permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant la performance de chacune des activités ou de chacune des fonctions de l'entreprise. Outre le fait qu'il doit contribuer à la reconfiguration de l'entreprise, le contrôle de gestion remplit sa fonction d'interface entre le référentiel interne et le marché » (*Ibid.*).

Le contrôle de gestion ne résulte pas uniquement d'une approche instrumentale composée d'un ensemble d'outils et d'objectifs, qui permettrait surtout de faire face à des décisions programmables. Le contrôle délivre des informations, il est couplé à des outils de gestion et, à ce titre, constitue ce que l'on appelle une « technologie ». Cette dernière peut se trouver utilisée, appropriée et interprétée différemment par chaque acteur de l'entreprise. Le contrôleur de gestion assure alors, pour réduire ce risque, un rôle de coordination, de cohérence, de pertinence et de convergence des usages de l'information. De manière générale, il s'assure de l'existence de liaisons informationnelles cohérentes et pertinentes, efficaces, entre les divers acteurs (services, équipes...) au sein de l'organisation, non seulement parce qu'il assure un rôle de coordination entre les différentes composantes de l'organisation et notamment les composantes opérationnelles, mais aussi parce qu'il est chargé de rendre compte (*reporting*).

Il doit donc disposer d'informations pour piloter, pour coordonner, mais aussi pour en fournir à son tour. Il transmet par exemple à la direction générale des données sur l'évolution des marchés, l'évolution de la technologie, l'évolution de la rentabilité et de la rentabilité, etc.

---

1. R. Teller, *Le contrôle de gestion – Pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, EMS, 1999.

Lorsque l'on traite d'informations, on perçoit alors une double finalité :

- produire une information à l'intention des tiers et cela nous renvoie aux rapports de gestion, aux documents financiers, etc. ;
- disposer d'informations afin de « nourrir » les dispositifs de pilotage et prendre des décisions managériales ; le contrôleur de gestion a donc besoin d'informations quantitatives et qualitatives qui dépassent le cadre de l'information issue des comptabilités.

Les sources d'informations se trouvent donc :

- en interne et notamment apportées par l'analyse et la conduite des activités conduites en complémentarités de la GRH, du marketing, de la recherche et développement, etc. ;
- hors de l'organisation, dans son environnement économique, commercial, financier, technologique, etc., puisqu'il lui est nécessaire d'analyser des informations telles que l'évolution des marchés, de la concurrence, de la situation financière d'autres entreprises avec lesquelles l'organisation est en relation, etc.

Il est donc primordial que le contrôleur de gestion puisse avoir un accès facilité à toutes les sources d'informations dont il a besoin et ce bien au-delà du système d'information comptable.

Son action porte essentiellement sur la vérification de la cohérence et de la pertinence du contenu de l'information, pour éviter une trop grande technicité entraînant une faible lisibilité et une non-opérationnalité de l'information. Il effectue aussi le suivi des délais et veille à éviter une production tardive.

### a. L'évolution des outils de traitement des informations

Ce qui précède justifie les raisons pour lesquelles le contrôleur de gestion est souvent associé à la conception puis à l'évolution du système d'information de l'entreprise dans sa partie technique.

Certes, parmi les outils, on trouve toujours le tableur qui reste l'outil privilégié des contrôleurs de gestion, notamment par exemple pour l'élaboration des budgets. Des avantages tels que la facilité d'utilisation, son usage répandu, sa rapidité d'exécution, la communication aisée..., ne compensent pas toujours dans les organisations des inconvénients tels que la multiplication des saisies (quelquefois des mêmes données par des utilisateurs différents), des sources dispersées de données, la multiplication des feuilles de calcul, des difficultés de centralisation et donc d'analyses générales, des volumes limités, une sécurité imparfaite...

On peut alors concevoir des entrepôts de données qui ouvrent la voie à des outils de type *data warehouse*<sup>1</sup> sur lesquels prennent appui notamment des tableaux de bord qui nécessitent, pour leur préparation et leur présentation, des informations de nature quantitative mais aussi de nature qualitative.

1. Entrepôt de données ou lieu de consolidation des données.

Toutefois, les contrôleurs de gestion se trouvent de plus en plus souvent aux prises avec des systèmes d'informations articulés autour de solutions contextualisées de type progiciel de gestion intégré (PGI) ou *Enterprise Resource Planning* (ERP) selon la terminologie anglo-saxonne. La terminologie française est moins parlante car elle évoque moins la notion de transversalité alors qu'il s'agit d'assurer une gestion des ressources à travers un ou plusieurs processus qui sont par définition transversaux.

## b. Rôle et limite des TIC

Les technologies de l'information et de la communication (TIC) regroupent trois types d'outils : informatiques, télématiques et de télécommunication. Ces différents outils permettent d'abaisser, d'une part, les coûts de diffusion, de stockage et de traitement des données et, d'autre part, les coûts de transactions, notamment ceux liés à la recherche d'information.

Par ailleurs, de la même façon, ces outils facilitent la coordination interne de l'organisation.

Les TIC permettent le développement des systèmes d'informations sophistiqués comme les ERP (*Enterprise Resource Planning*) qui assurent une connectivité permanente des partenaires internes et parfois externes. Toutefois, ces progiciels, laissent en suspens deux questions clés :

- celui de la réceptivité des individus nouvellement connectés (faire travailler ensemble des métiers différents, intégrer les contraintes de ses partenaires amont ou aval, partager des informations et des savoirs...);
- celui de leur motivation (les systèmes incitatifs anciens, construits sur des responsabilités et des performances individuelles, étant peu adaptés).

Les TIC facilitent la construction d'une vision globale des flux de l'organisation mais elles ne garantissent pas la construction d'un co-pilotage des flux qui suppose communication, coopération et apprentissage.

Enfin, il est à souligner que l'« hyper-connectivité » liée à ces technologies peut nuire à la réceptivité en provoquant des phénomènes de saturation cognitive.

## 2 Informations et comptabilité

### a. Les informations issues des comptabilités

S'adossant à un système d'information de gestion, le contrôleur de gestion puise selon ses besoins dans la comptabilité de gestion, dans la comptabilité financière, en synthèse dans le système d'information comptable. Puisqu'il est souvent énoncé que les managers ne pilotent que ce qui peut se mesurer, on peut concevoir qu'ils aient favorisé la partie quantitative du contrôle.

Ainsi perçoit-on que le contrôle de gestion se fonde sur le système comptable et financier de l'organisation, lequel en outre apporte des informations en langage monétaire utilisé dans toutes les strates de l'organisation. Bien évidemment, aucune organisation

ne peut se dispenser de « mettre sous contrôle » les éléments constitutifs de son résultat ou de ses flux de trésorerie.

Cela n'exclut pas, bien entendu, l'information non monétaire et donc les indicateurs de contrôle ou de pilotage non comptables ou qualitatifs.

À l'heure actuelle, les concepts de création de valeur, de valeur financière, de valeur actionnariale sont très prégnants ; de plus, ils se trouvent sans doute renforcés en raison de la normalisation comptable internationale et de son évolution. Au regard de cela, un renforcement de l'adossement du contrôle à des logiques budgétaires et financières ne semblerait pas incohérent.

Néanmoins, nombre d'informations proviennent de la comptabilité de gestion car traiter de contrôle de gestion au sein d'une organisation, que ce soit dans une optique de vérification ou dans une optique de pilotage, renvoie inévitablement au système d'information comptable de gestion sachant que, pour contrôler, il faut non seulement connaître et décrire les objets de contrôle, mais il faut aussi quantifier des ressources tangibles et des résultats. Le contrôle s'adosse à la comptabilité de gestion qui lui apporte une partie des informations dont il a besoin.

En outre, chaque méthode de calcul de coût apporte alors une modélisation comptable de l'organisation, simplification d'une réalité organisationnelle que l'on souhaite suivre et contrôler. Cette réalité correspond à des actes opérationnels visant à « produire tout ou partie d'un bien » formant des procédures qui concrétisent l'exécution d'une relation contractuelle marchande.

La comptabilité est définie ainsi par le Plan comptable général (PCG), chapitre II, principes, § 120-1 : « La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture. » ([www.economie.gouv.fr](http://www.economie.gouv.fr) ou [www.anc.gouv.fr](http://www.anc.gouv.fr))

## **b. La comptabilité de gestion : fonction et évolution**

### **■ Les fondements de la comptabilité de gestion**

Historiquement, la comptabilité analytique a servi de sources d'informations pour le contrôle de gestion à visée opérationnelle et plutôt dans un cadre organisationnel décentralisé. Aujourd'hui, la comptabilité analytique s'efforce de glisser vers le contrôle stratégique faisant moins appel à la seule dimension comptable.

Il ne s'agit plus de présenter une maîtrise technique des différentes méthodes de calculs de coûts mais d'engager une réflexion sur leur portée et leurs limites, notamment parce leur pertinence en gestion, et donc en qualité d'apport d'information pour le contrôle, est fréquemment remise en cause.

En effet, plus que la maîtrise technique des coûts, le contrôle de gestion doit contribuer à une opérationnalisation et à une modélisation des processus de consommation des ressources (donc des coûts). En contrepartie, ces processus apportent des biens et des services et sont sources de valeur.

Sans création de valeur, une organisation n'a aucune pérennité. Le contrôle de gestion ne peut donc que prendre en compte cet état de fait. Les méthodes, plus tout à fait nouvelles, fondées sur les analyses d'activités et de processus apparaîtront plus adaptées en apportant des informations qui peuvent offrir une double lecture, « coûts-analyse des attributs de valeur », autant au niveau des techniques d'élaboration des coûts, que des incidences en termes de prises de décision managériales et stratégiques.

Un coût résulte d'une méthode de structuration des charges que l'entreprise (et souvent le contrôleur de gestion) adopte. En raison des réponses possibles aux quatre questions schématisées ci-dessous, il apparaît une variété de méthodes possibles. Les questions : quand, c'est-à-dire coûts constatés ou prévisionnels, comment, c'est-à-dire complet ou partiel par exemple, de quoi, c'est-à-dire de produit, d'activité, de projet par exemple, figuraient dans l'ancien Plan comptable général 1982. En revanche, la question objectif, c'est-à-dire la raison pour laquelle un calcul de coût(s) est mis en œuvre et la question de son utilisation (pourquoi, pour qui, pour quoi faire ?) n'y figurait pas explicitement ; pourtant, elle nous apparaît primordiale en termes de pertinence pour le pilotage.

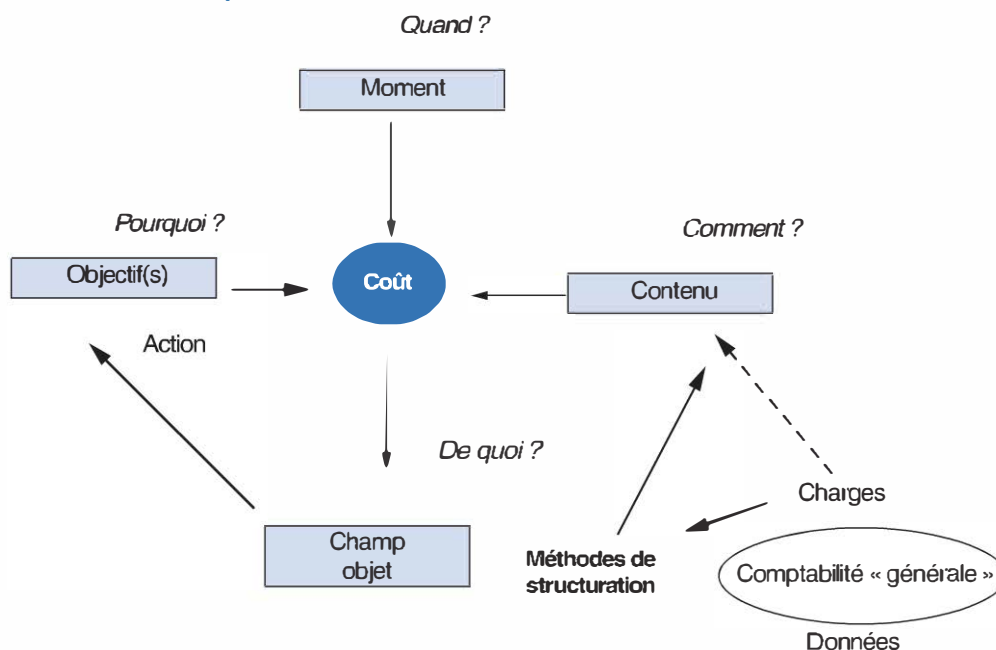
Les objectifs poursuivis par la méthode retenue peuvent se combiner autour de :

- la construction du système d'information de gestion ;
- la schématisation ou la représentation de l'entité et de ses processus ;
- l'utilisation d'outils de calculs économiques.

Trois rôles possibles émergent pour la comptabilité de gestion :

- outil d'information sur ce qui se fait, se passe dans les services ;
- outil de relation entre les individus, les équipes, les ateliers, etc. ;
- dispositif de connaissances dans l'action.

### Les 4 questions liées au choix d'un calcul de coût





### ■ Quels objectifs possibles pour la comptabilité de gestion ?

La comptabilité analytique, dénommée entre autres par des termes tels que comptabilité des coûts, comptabilité de gestion, etc., constitue un mode de traitement des données dont les objectifs sont, d'une part, connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise, déterminer les bases d'évaluations de certains éléments du bilan de l'entreprise et expliquer les résultats en rapprochant les coûts de revient des articles de leurs prix de vente ; d'autre part, établir des prévisions de charges et de produits d'exploitation, en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

Pour atteindre ces objectifs, le système proposé par le PCG<sup>1</sup> est un système ouvert, composé d'un éventail de présentations adaptables à toutes les entreprises.

Prenons appui sur l'ancien Plan comptable français, PCG 1982. Extraits du Titre III, Chapitre A :

« La comptabilité analytique n'étant pas une comptabilité obligatoire, l'entreprise peut donc retenir le ou les modèles les mieux appropriés pour répondre aux besoins d'analyse des flux internes exprimés par son système de pilotage. »

Toutefois, ce PCG 1982 nous apportait des informations qui situent toujours le questionnement usuel car, traditionnellement, dans une optique de pilotage, les objectifs du calcul des coûts étaient classés en trois catégories et chacune d'entre elles renvoyait à une ou plusieurs méthodes de structuration des charges.

#### Exemple

Objectifs des coûts	Exemples de classifications possibles
Coûts pour l'évaluation des stocks	Coûts de produits et coûts de période Coûts directs et coûts indirects Coût d'une tâche, d'un lot ou d'une production
Coûts pour le contrôle	Coûts (budgets) flexibles Coûts contrôlables et non contrôlables Coût de la structure et coût variable (opérationnel)
Coûts pour les décisions de gestion	Coûts pertinents ou non pertinents Coûts évitables ou non évitables Coûts d'opportunité Coûts à fonds perdus Coûts différentiels ou marginaux

1. On peut maintenant noter que les modalités techniques de tenue de la comptabilité analytique ont été supprimées du « droit comptable français » et de ce fait du PCG actuel. Les chapitres qui relevaient de méthodes de calculs en termes de « comptabilité analytique » et qui étaient présents dans le PCG 1982 ne figurent plus dans le plan comptable actuel. Ce dernier se concentre sur des principes mettant ainsi en exergue que chaque entité doit construire ses propres modes de structuration des charges pertinents, correspondant à ses besoins et non suivre un modèle type alors que chaque organisation se trouve spécifique et avec des besoins de gestion spécifiques.

### c. Objectifs et problématique de l'analyse des coûts dans les services

#### ■ Les techniques de calcul de coûts

L'implantation progressive de techniques de calculs de coûts dans le secteur des services y compris au sein des organisations non marchandes, c'est-à-dire non guidés par une rationalité économique, est constatée. Les organisations productrices de services, et *a fortiori* les organisations non marchandes peu sensibilisées aux impératifs de la rentabilité financière, n'ont que modérément utilisé des techniques de calcul de coût. Toutefois, les recherches en la matière prennent actuellement de l'importance (banques, universités, hôpitaux, communes...). Les gestionnaires attribuent traditionnellement deux spécificités aux activités de services :

- l'intangibilité et l'hétérogénéité de la prestation rendue (*output*) ;
- la simultanéité de la production et de la consommation du service.

Ces spécificités obligent le contrôleur de gestion à envisager l'introduction d'outils de gestion avec beaucoup de circonspection. Plusieurs voies s'offrent à lui pour proposer des solutions aux décideurs : une aide de type traditionnel avec des outils conventionnels ou bien une approche plus récente tenant compte des nouvelles contraintes environnementales.

L'intangibilité de la production plaide pour une approche globale reposant sur des données quantitatives et qualitatives, objectives et subjectives. Cette approche devrait permettre la création d'une base d'informations et un langage commun aux différentes entités de services. Les outils à développer devront donc répondre à un triple objectif :

- tenir compte des spécificités du secteur des services ;
- apporter l'information nécessaire aux décideurs en termes de coût et en termes de « valeur » ;
- suivre et évaluer la qualité des prestations fournies au « marché ».

#### ■ La notion de produits dans le secteur des services

La production dans le secteur des services est quasiment intangible car le « produit » ne peut être défini que de façon abstraite et la mesure de la production pose des problèmes particulièrement délicats dans les activités de service (principalement dans le secteur tertiaire). Les organismes devront soigner, former, enseigner, payer des personnes, collecter des fonds, etc., et, au regard des techniques comptables usuelles, plusieurs questions apparaissent comme délicates. Par exemple :

- Quels sont les produits dans une activité de services ? Est-ce le malade dans un hôpital, l'étudiant en fin de cycle ou le diplôme délivré dans une université, la personne payée ou le chèque reçu dans une banque, le contrat dans une société d'assurance... ?
- Peut-on décemment se demander si un patient, au sein d'un hôpital, est rentable ou non ?

Ces exemples montrent l'ambiguïté et la difficulté de fonder des raisonnements de gestion classiques sur ces éléments (raisonnements qui découlent de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion dont les dispositifs ont été conçus en référence aux contextes industriels marchands et lucratifs).

La réponse n'est pas immédiate car la production est intangible, immatérielle et souvent réalisée en temps réel (voire de manière instantanée dans le cadre d'une relation avec un client). Toutefois, cela ne dénie pas pour autant l'existence d'une activité productrice ou réalisatrice du service, activité qu'il faut évaluer, contrôler et ce au regard des ressources que l'exploitation consomme.

Face à l'indétermination des produits, ne faut-il pas calculer des coûts fonctionnels par processus de réalisation du service vendu au client ou offert à l'utilisateur ? Nous abordons alors une nouvelle lecture de l'organisation qui plaide en faveur d'un calcul de coûts non essentiellement fondé sur des centres de frais permettant de répartir des charges indirectes par référence à un produit. L'ABC (*Activity-Based Costing*) constitue ici aussi, de nouveau, une voie de recherche en matière d'évolution de l'organisation de services. Elle repose sur une décomposition de toute organisation en activités et sur l'analyse de ces activités sous l'angle de la consommation des ressources et de la contribution de ces consommations à la création d'une valeur client par exemple.

### ■ *Le cas des services publics*

Les services publics (non marchands) constituent un autre cadre spécifique puisque leur vocation n'est pas de réaliser « le meilleur » résultat, de réaliser du chiffre d'affaires, mais de rendre des services à un public sur la base de fonds publics en recherchant des critères d'efficience et d'efficacité.

La difficulté réside dans l'élaboration de liens et de corrélations entre indicateurs physiques de mesure de l'exploitation et indicateurs de rentabilité<sup>1</sup> ou de performance. Dans le cadre de certaines activités de services, la comptabilité de gestion se trouve centrée sur le calcul des coûts des services rendus et sur les activités exercées au sein des établissements. Les techniques de gestion à adopter constituent une aide au management des organisations non marchandes. En effet, elles doivent aider à la régulation des paramètres internes et externes dans leurs actions combinatoires afin de :

- rationaliser les consommations de ressources et notamment les ressources financières ;
- apporter la valeur ajoutée maximale à toutes les activités de l'entreprise, notamment pour les usagers de ces services.

Sous ce prisme, la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion deviennent une nécessité, pour toutes les organisations, quel que soit leur secteur d'activité (santé, éducation...).

---

1. Le terme rentabilité est privé de son sens au sein d'organisations dont l'objectif de profit est peu pertinent, dans les organisations de services publics par exemple. Toutefois, la performance financière de l'organisation doit être mesurée, notamment lorsqu'il s'agit de gérer de manière optimale une masse de ressources publiques dont la raréfaction est sensible et qu'il s'agit, quoi qu'il en soit, de respecter des équilibres de trésorerie.

Les organismes de tutelle, les organismes de financement, l'État, vont utiliser ces résultats comme bases de répartition des ressources et de contrôle des dépenses entre les institutions publiques. Il s'agit alors d'élaborer un coût, souvent un coût complet, afin de mettre en œuvre une politique de répartition d'un budget global national.

Le coût peut alors être présenté comme l'instrument d'une tarification et c'est le premier objectif que l'on peut assigner à la comptabilité des coûts. Elle doit aussi participer à la recherche de minimisation des coûts.

### 3 Les ERP et leur impacts en termes d'information et d'organisation

#### a. Présentation

Depuis la fin des années 1990, les ERP (*Enterprise Resource Planning*) se diffusent parce qu'ils proposent, au sein des organisations, une approche par processus mobilisant plusieurs services fonctionnels. On retrouve cette approche dans nombre d'organisations aussitôt que l'on parle de transversalité, de gestion par projets, etc., lesquelles s'accommodaient mal des systèmes d'informations conçus par et pour ces services fonctionnels cloisonnés et peu communicants.

Si l'ERP s'impose en tant que technologie de l'information et de la communication (TIC), il induit un changement organisationnel qui présente des risques de coûts, de dysfonctionnements, de refus... Un ERP change le travail d'une grande partie des employés car il induit une lecture transversale de l'organisation, lecture à laquelle se réfèrent, entre autres, les approches évolutives du contrôle de gestion (*i.e.* du pilotage organisationnel) notamment celles qui relèvent d'un management fondé sur les processus (méthodologies *Activity-Based Management*, notamment) ou lorsqu'il s'agit d'adapter le pilotage à des besoins forts en termes d'innovation, de flexibilité, de réactivité, etc.

La migration partielle ou totale de leur système d'information<sup>1</sup> vers un ERP ou progiciel de gestion intégré (PGI) par diverses organisations est actuellement présentée comme l'une des modalités possibles de recherche d'avantage(s) concurrentiel(s). Toutefois, lorsqu'un projet d'adoption d'un ERP émerge, il porte le plus souvent sur une remise en questions des aspects organisationnels vitaux pour la productivité de l'entreprise. En effet, au-delà du projet purement informatique, l'adoption d'un ERP

1. En suivant R. Reix, un système d'information constitue un ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures, permettant d'acquérir, de traiter, de stocker, de communiquer des informations (sous forme de données, texte, images, sons...) dans les organisations. Pour intégrer l'acteur, nous retenons aussi la définition de F. Rowe, pour lequel il s'agit d'un ensemble d'acteurs sociaux qui mémorisent et transforment des représentations via des technologies de l'information et des modes opératoires (R. Reix, *Systèmes d'information et management des organisations*, Vuibert, 2002 ; F. Rowe, « Cohérence, intégration informationnelle et changement : esquisse d'un programme de recherche à partir de progiciels intégrés de gestion », *Systèmes d'information et Management*, 1999, n° 4).

doit être l'occasion de reconsidérer les dispositifs organisationnels et d'améliorer les flux qui conditionnent et constituent le fonctionnement de l'entreprise. Il s'agit de faire travailler ensemble, dans une approche globale et autour d'un même projet, plusieurs acteurs venant d'horizons différents, de métiers différents.

## b. ERP et évolution du système d'information

Puisqu'il s'agit d'un projet porté par tous, l'ERP peut aussi être perçu comme un « outil » de convergence opérationnelle. En effet, « l'objectif essentiel des ERP est d'homogénéiser les systèmes d'information de l'entreprise par le recours à une solution industrielle externe. Son introduction va tendre à renforcer l'intégration en essayant de forcer le consensus sur l'information de gestion. L'impact sur l'organisation est multiple : modification des modes opératoires, augmentation du degré d'intégration, hausse du degré de formalisation, modification des rapports de pouvoir dans l'organisation et modification de la distribution des connaissances au sein de l'organisation ». (Reix, 2002)

Ces prévisions d'évolution sont peut-être la conséquence d'un changement de conception de l'organisation et le glissement d'un modèle statique (Hiérarchie-Fonction-Structure) vers un modèle dynamique (Équipe-Expertise-Projet). Dans le premier modèle, les individus appartiennent à une hiérarchie bien déterminée, remplissent une fonction bien précise et sont contraints à rester dans une structure bien délimitée. Dans le second, ils évoluent au sein d'une équipe, ils apportent une valeur ajoutée à travers leur expertise et ils participent à la réussite d'un projet qui, par essence, concerne plusieurs métiers, plusieurs activités.

Le fait de considérer les processus dans l'entreprise, et non les fonctions ou les produits ce qui permet de décroquer la vision et la représentation que l'on a de l'organisation, résulte de la prise de conscience des bénéfices que la transversalité apporte parfois sur la spécialisation.

Nous rejoignons alors l'approche par processus qui se focalise moins sur les produits eux-mêmes que sur l'articulation des activités (le processus), sur la création de ces produits et sur leurs qualités intrinsèques.

Ainsi, la compétitivité d'une entreprise peut-elle être perçue, au travers d'une évolution du contrôle de gestion notamment, comme sa capacité à revisiter l'ensemble de ses processus, *i.e.* à pratiquer le *reengineering* pour améliorer sa capacité à réduire la durée de ses cycles d'activité pour un meilleur service client. En effet, on peut dire que, si les activités étaient organisées de façon interne pour les besoins de l'entreprise, dorénavant elles le seront de façon externe, pour les besoins du client. Cette redéfinition des flux d'information, des circuits de prise de décision et des processus opérationnels permet de définir ce que l'on entend par *reengineering*. Hammer et Champy (1993)<sup>1</sup> le définissent comme « une remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opérationnels ».

1. M. Hammer et J. Champy, *Le reengineering*, Dunod, 1993.

### c. ERP et pilotage

Cela n'est pas sans risque pour le pilotage. L'approche peut conduire à un recentrage sur les activités qui génèrent la plus grande valeur ajoutée pour les processus opérationnels. Cette rationalisation entraîne la régression, voire la disparition des activités qui s'avèrent annexes, secondaires, inutiles, redondantes ou non efficaces. Cela n'est pas sans impacts forts sur le personnel, entraînant par exemple des pertes de motivation des personnels concernés mais de possibles réductions d'effectifs. Si, dans un premier temps, cette uniformisation favorise la cohérence et la convergence opérationnelle, dans un second temps elle peut aussi réduire la capacité d'innovation en limitant la variété et les possibilités d'initiative.

Des liaisons sont alors concevables avec une gestion orientée « client » ; on trouve alors des outils et méthodes qui relèvent du CRM (*Customer Relationship Management* ou gestion de la relation client) et de la SCM (*Supply Chain Management* ou gestion de la chaîne logistique) qui vise une gestion des flux et un pilotage complet de la chaîne de production ou de la chaîne logistique dans son ensemble. Ces produits aident à la traçabilité des flux et modifient le contexte de pilotage du contrôleur de gestion et surtout son contexte informationnel.

## Applications

**1** Située près de Grenoble au sein d'un pôle de compétitivité, la société RKM Micro développe des technologies innovantes qui combinent l'électronique et les nanotechnologies. Les domaines d'application sont nombreux : circuits intégrés conçus pour des tâches spécifiques (ASICs), systèmes de stabilisation optique miniaturisés, magnétomètres pour smartphones, composants pour GPS...

La société travaille uniquement sur commande, et produit de petits volumes de composants. Les besoins des clients sont toujours très spécifiques et nécessitent un important travail de conception initiale. La majeure partie du chiffre d'affaires est assurée par une seule grande entreprise aéronautique. Afin de réduire cette dépendance, le directeur commercial a identifié de nouveaux prospects mais la conclusion d'une vente peut prendre plus d'un an.

L'activité est répartie sur deux centres : le centre historique, situé dans l'Allier à Bourbon L'Archambault, continue à imprimer certains circuits dédiés, mais le siège administratif et les nouvelles activités de recherche et de production ont été déplacés à Grenoble, afin de faciliter les interactions avec les autres entreprises et laboratoires universitaires.

L'entreprise emploie une cinquantaine de personnes :

- un directeur commercial, seul à démarcher les prospects, mais aidé par le chef d'études et les ingénieurs pour la réalisation des devis ;
- un chef d'études, qui encadre 7 chercheurs et 2 ingénieurs méthodes ;
- un directeur de la production supervise 3 grandes activités : l'impression des circuits intégrés (15 ouvriers à Grenoble équipés de la dernière génération de machines numériques, et 5 ouvriers à Bourbon formés aux anciens processus), les nano-composants (10 techniciens hautement qualifiés), l'assemblage (5 ouvriers) ;
- un directeur financier, aidé d'une assistante polyvalente.

Le contrôle de gestion est inexistant et l'entreprise connaît des difficultés importantes dans la réalisation des devis. Les coûts sont calculés à partir du compte de résultat et bilan établis chaque trimestre selon les normes PCG, qui ne sont transmis que très tard par le directeur financier, et considèrent certains postes de manière trop globale : pas de détail par produit ou commande, pas de valorisation des stocks d'encours, pas d'abonnement des charges... Le directeur général a l'intuition que de nombreuses économies seraient possibles, notamment en fermant le site de Bourbon L'Archambault, mais ne dispose pas des éléments nécessaires à de telles décisions.

### Compte de résultat RKM – Exercice N

Charges	Exercice N	Produits	Exercice N
Charges d'exploitation :		Produits d'exploitation :	
Achats de marchandises	7 350	Ventes de marchandises	23 050
Variation des stocks [marchand.]	100	Production vendue	135
Achats d'approvisionnements	150	Production stockée	125
Variation des stocks [appro.]	35	Production immobilisée	0
Autres charges externes	350	Subventions d'exploitation	500
Impôts et taxes	100	Autres produits	135
Rémunération du personnel	8 950		
Charges sociales	4 500		
Dotations aux amortissements	1 700		
Dotations aux provisions	150		
Autres charges	180		
Charges financières	0	Produits financiers	85
<b>Total I</b>	<b>23 565</b>	<b>Total I</b>	<b>24 030</b>
Charges exceptionnelles (II)	0	<i>dont à l'exportation</i>	1 700
Impôts sur les bénéfices (III)	151	Produits exceptionnels (II)	0
<b>Total charges (I+II+III)</b>	<b>23 716</b>	<b>Total produits (I+II)</b>	<b>24 030</b>

1. En quoi le système d'information actuel de RKM ne fournit-il pas au directeur général les éléments nécessaires à la prise de décision et à l'amélioration des performances ?
2. À quels niveaux serait-il intéressant d'apprécier la performance ?
3. Comment peut-on obtenir les informations nécessaires ?

## Corrigé

### 1. Insuffisance du système d'information de RKM

Les informations issues du SI comptable sont insuffisantes :

- Manque de **détails** : les ventes, charges de personnel, matières premières, dotations aux amortissements etc. devraient au moins être précisées par centre, segment produit, commande... Les valeurs comptables sont polluées par des éléments fiscaux.
- Pas de suivi des **ressources** utilisées par produit ou commande : par exemple on ne connaît pas les frais de transport entre Bourbon et Grenoble, les heures de travail, le salaire horaire...
- Pas d'information sur les **volumes produits** par les centres, ce qui permettrait d'imputer à chaque commande ou produit une part des coûts fixes de l'atelier (ex. loyers ou coût d'opportunité des locaux) et de l'entreprise (frais de siège...).

- Problèmes de **décalages temporels** : pas d'abonnement des charges (si une charge est payée un mois M, elle diminue ici la rentabilité de ce mois). Et les données comptables sont trop tardives...
- Pas d'information détaillée (rattachée à une commande) sur les **coûts de prospection, d'élaboration des devis, les taux de concrétisation...**

## 2. Niveaux intéressants pour l'appréciation de la performance

Les niveaux d'analyse suivants pourraient être considérés :

- centre : loyer, frais généraux... ;
- atelier : utilisation de l'espace et des machines, activités réalisées et coût ;
- personne : salaire horaire, heures travaillées, qualifications... ;
- machine : dotation aux amortissements, temps d'utilisation par quels produits... ;
- matières premières et autres ressources consommées ;
- produit ;
- commande : travail effectué dans chaque atelier, transport (Nombre de voyages × Coût d'un voyage), utilisation des machines, quote-part des coûts de prospection, frais administratifs... ;
- détails dans le temps (courtes périodes, évolution...).

## 3. Obtention des informations nécessaires

Certaines informations peuvent être obtenues directement, d'autres nécessitent un travail important de mesure, collecte, ou estimation :

- montant et échéances des loyers, charges de personnel par ouvrier : à rechercher dans les contrats ;
- descriptif des étapes de fabrication par produit ou commande : à demander aux ingénieurs ?
- estimation des consommations de matières premières par produit : sur la base d'un « standard » estimé, d'une mesure moyenne... ;
- estimation du coût de passation d'une commande : par exemple sur la base d'une analyse historique coût du service sur le nombre de commandes ;
- estimation du coût d'un voyage : essence (km × Coût par km) + salaire (Heures × Salaire horaire du conducteur) ?

Il faut faire un arbitrage complexe entre précision, pertinence, et simplicité !

**2** Vous êtes contrôleur de gestion au sein d'un groupe qui est en fait une chaîne d'hôtels 2 étoiles, assurant l'hôtellerie et la restauration dans toute la France.

Les dirigeants souhaitent, pour chaque hôtel, pouvoir suivre les résultats liés à l'hôtellerie, à la restauration (celle-ci n'est pas obligatoire, certains clients ne faisant que louer des chambres) et la fréquentation du bar.

Adapté du sujet 1993, DESF2.

**Proposer un système de comptabilité analytique permettant de suivre la rentabilité de l'hôtel par branches d'activités à savoir hôtellerie, restauration, bar et divers et de suivre également le coût des services fonctionnels (administration, commercial, entretien et énergie).**



## Corrigé

Proposition de schéma (modèle de comptabilité analytique) :

Chiffre d'affaires Hôtellerie	Chiffre d'affaires Restauration	Chiffre d'affaires Bar et divers
Coûts variables liés à : * la blanchisserie * la lingerie * le ménage, etc.	Coûts variables Coûts matières Marchandises revendues	Coûts variables Marchandises revendues (vins et alcools)
<b>Marge sur coût variable</b>	<b>Marge sur coût variable</b>	<b>Marge sur coût variable</b>
Frais de personnel Autres charges directes	Frais de personnel Autres charges directes	Frais de personnel Autres charges directes
<b>Marge sur coût direct Hôtellerie</b>	<b>Marge sur coût direct Restauration</b>	<b>Marge sur coût direct Bar et divers</b>
<b>Marge globale</b>		
Administration : frais de personnel ; autres charges Commercial : frais de personnel ; autres charges Entretien et énergie : frais de personnel ; autres charges		
<b>Coûts des services fonctionnels</b>		
Autres frais (assurances, impôt et taxe...)		
<b>Résultat brut d'exploitation</b>		
Frais financiers Amortissements Autres charges et produits		
<b>Résultat net</b>		

**3** Vous travaillez en tant que collaborateur dans le cabinet d'expertise comptable ComptaConseil réalisant de nombreuses missions dans les domaines comptable, social, juridique, fiscal et informatique mais également du conseil en gestion et organisation.

Votre chef de groupe décide de vous confier un dossier relatif au système d'information et lié à l'étude de la sécurité et du réseau d'une organisation.

Le client GDLT54, coopérative d'une quinzaine de salariés qui gère les agriculteurs du département 54, dispose d'un système informatique qu'il souhaite toujours plus performant, efficace et sécurisé.

Il ne dispose pas d'informaticiens en interne et fait appel à une SSII<sup>1</sup> afin qu'elle réalise un travail d'audit du système actuel. Cette société a rapidement dépêché sur place un informaticien qui a procédé à une étude détaillée des installations et des procédures informatiques du GDLT54. Cet audit a ensuite donné lieu à la rédaction d'un rapport transmis par la SSII au directeur du GDLT54.

À lecture du rapport, Monsieur Caldera, le directeur du GDLT54, a été effrayé par certaines préconisations mais surtout s'est senti incapable pour une grande partie d'apprécier et de comprendre l'analyse et les commentaires techniques réalisés.

1. Société de services en ingénierie informatique.

Le directeur du GDLT54 ayant toujours été satisfait des prestations de conseil réalisées par le cabinet ComptaConseil, décide de faire appel à ce dernier pour l'assister dans ce travail de rénovation du système informatique de sa coopérative, d'autant plus qu'il souhaite par la même occasion changer de logiciel de gestion.

Pour réaliser votre mission, Monsieur Caldera vous a donc transmis un double du rapport d'audit réalisé par la SSII StarInfo dont des extraits vous sont présentés en annexe.

**Dans une note synthétique, d'une dizaine de lignes, vous exprimez les raisons pour lesquelles le contrôle de gestion nécessite une surveillance du système d'information en termes de sécurité. Vous listerez rapidement quelques menaces qui peuvent nuire à la sécurité des systèmes informatiques.**

#### **Annexe rapport d'audit (extraits)**

##### *Sécurité :*

Le GDLT54 utilise un logiciel anti-virus version serveur comme logiciel anti-virus. Elle utilise un pare-feu mais aucun utilitaire en qualité d'anti-spyware<sup>1</sup>.

- Existe-t-il une politique de sécurité : Non
- Existe-t-il un planning de mise à jour : Non
- Existe-t-il des tests de sécurité : Non
- Existe-t-il des procédures de sécurité : Non
- Existe-t-il des procédures de mise à jour anti-virus : Non
- Existe-t-il des procédures de mise à jour anti spyware : Non

##### *Autres observations :*

Les 2 serveurs SGDLT54/EXCHGDLT54 ne sont plus protégés par l'anti-virus La dernière mise à jour de la base antivirale s'est effectué il y a 4 mois.

Le logiciel anti-virus est obsolète. Il ne répond plus aux demandes de protection des postes clients et serveurs. Les licences n'ont a priori pas été renouvelées, donc il n'y a sans doute plus de mises à jour anti virales.

##### *Politique de sauvegarde :*

- Existe-t-il une politique de sauvegarde : Non
- Existe-t-il un planning de sauvegarde : Non
- Existe-t-il des tests de restaurations de données : Non
- Existe-t-il des procédures de sauvegarde : Non

##### *Autres remarques*

L'infrastructure est gérée à distance depuis une SSII grâce à l'utilisation d'une série d'outils intégrés, qui permettent une gestion des dysfonctionnements proactive, améliorant la gestion des problèmes et les temps de réparation des dysfonctionnements. Tous les dysfonctionnements matériels sont gérés sur la base des pannes/réparations.

Cette offre est packagée, calculée comme un abonnement mensuel sur la base d'un contrat d'un an.

Adapté du sujet 2008, DCG8.

1. Logiciel ou utilitaire destiné à se protéger contre l'intrusion de programmes espions.

## Corrigé

### Le besoin de sécurité

Les structures organisationnelles se trouvent animées grâce aux systèmes d'information et de communication mis en place dans l'organisation, notamment pour que les acteurs disposent des informations nécessaires, voire les construisent, les échangent avec pour principale finalité leur coordination et leur coopération dans leurs missions.

Le pilotage utilise donc le système informatique, et celui-ci, au-delà des critères de cohérence et de pertinence qui demeurent fondamentaux au regard du fonctionnement organisationnel, doit être mis sous « surveillance » en terme de sécurité et de fiabilité.

La qualité du fonctionnement d'une structure dépend fortement de la qualité des systèmes d'information et les systèmes d'information dépendent de la qualité des sources d'information.

Au-delà de la qualité et de la pertinence des informations, il faut veiller à la sécurité et à la fiabilité des supports techniques, des logiciels et du matériel.

### Quelques menaces

Il s'agit de recenser les principales menaces qui peuvent atteindre le fonctionnement du système d'information.

- Un utilisateur du système peut commettre des erreurs, notamment d'étourderie ou d'insouciance ; cela arrive et il convient de pallier ces erreurs.
- La malveillance : un individu pourrait-il s'introduire sur le système, atteindre ses composantes et accéder ensuite à des données ou à des programmes auxquels il ne doit pas normalement avoir accès ? Les virus et les programmes malveillants : un logiciel destiné à nuire ou à abuser des ressources du système est installé (par mégarde ou par malveillance) sur le système, ouvrant la porte à des intrusions ou modifiant les données. Enfin, des données personnelles peuvent-elles être collectées à l'insu de l'utilisateur et être réutilisées à des fins malveillantes ou commerciales ?
- Un sinistre (vol, incendie, dégât des eaux) : une mauvaise manipulation ou une malveillance entraînant une perte de matériel et/ou de données.

# 7

## Le contrôle de gestion et les critères de performance

### CONTRÔLE DE GESTION

- 1 Le contexte de base du contrôle de la performance
- 2 Diverses dimensions de la performance
- 3 Contrôle de gestion et gestion des risques
- 4 Un contexte spécifique : la notion de performance dans les organisations publiques non marchandes

### 1 Le contexte de base du contrôle de la performance

Lorsqu'on a retenu, dans la Fiche 2 « Le contrôleur de gestion », l'activité « suivre le contrôle budgétaire et analyser les écarts avec les prévisions afin de prendre des mesures correctives » comme l'une des fonctions potentielles du contrôleur, nous avons, pour cette expression, accepté que l'entreprise se situe dans un contexte productif et commercial relativement stable et prévisible. En effet, pour utiliser des écarts, il convient de valider l'hypothèse selon laquelle les activités réelles se sont déroulées dans le même contexte que celui qui avait été prévu, toutes choses égales par ailleurs. Le contrôle des critères de performance est alors réactif et effectué *a posteriori*.

Dans un contexte stable, le principe et le raisonnement ne sont pas véritablement critiquables. Si l'entreprise travaille à flux poussés et connaît très peu de perturbations, si le marché absorbe la production, alors les techniques de planification et les procédures de gestion par écarts font sens ; le contrôle de gestion vise alors à estimer puis à piloter la performance sur la base de critères liés à la production, mais aussi de mesures quantitatives liées au marché et, enfin, sur la base de critères financiers.

Le respect des budgets préétablis est synonyme de performance dans ce contexte.

L'objectif général poursuivi peut alors se décliner comme une double recherche, celle d'une augmentation de la production, du chiffre d'affaires, et celle d'une diminution des coûts. L'expression de la performance (globale) s'est longtemps trouvée réduite à une dimension financière à savoir atteindre le taux de rentabilité souhaité par les actionnaires au regard du chiffre d'affaires et de la part de marché qui assuraient la pérennité de l'entreprise. Le risque de non-performance se trouve ici essentiellement lié à « l'ordre économique » (pour ne pas dire l'ordre productif) et on admet l'hypothèse selon laquelle « si l'on respecte les préétablis le risque est réduit. »

#### a. La mesure de la performance ?

Traditionnellement, mesurer puis piloter la performance renvoie à l'articulation de critères liés à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacité d'activités opérationnelles en relation avec la production de biens ou services.

- L'économie consiste à réguler les consommations de ressources et donc de travailler à moindre coût. La comptabilité de gestion aide à cela !
- L'efficacité renvoie au coût par rapport aux moyens mis en œuvre. Elle relève aussi de la comptabilité de gestion notamment pour des indicateurs en termes de productivité par exemple mais aussi d'indicateurs financiers si l'on mesure la rentabilité de moyens engagés ou si l'on chiffre des retours sur investissements par exemple.
- L'efficacité témoigne de l'atteinte des objectifs fixés en vérifiant tout de même que ces objectifs sont les bons, c'est-à-dire qu'ils correspondent à ce que pouvaient attendre les principales parties prenantes (notion de *stakeholders*), à savoir les clients, mais aussi les salariés, la société civile, etc.

Globalement, la performance de l'entreprise repose sur un double objectif à contrôler : l'efficacité productive de l'ensemble de ses activités et notamment de ses activités opérationnelles de productions de biens ou de services et sa position sur le marché, on pourrait presque dire de domination concurrentielle.

## b. Le pilotage de la performance et l'évolution du contexte

En référence au contexte de base présenté ci-dessus, la notion de pilotage de la performance est plutôt comprise comme le suivi, souvent *a posteriori*, d'un ensemble de « résultats et d'indicateurs » à contrôler afin de vérifier que les objectifs fixés ont été atteints.

Ce contexte est relativement bouleversé depuis plusieurs années. Lorsque l'entreprise se situe dans un contexte de changement plus rapide et d'imprévisibilité, alors elle recherche un contrôle des activités et des résultats qui nécessite d'accepter une logique dynamique et réactive, voire un contrôle plus pro-actif, anticipatif.

Dans ce cas, le tableau de bord, par exemple, n'est plus un simple outil de contrôle mais devient un instrument d'aide au pilotage pour des agents/acteurs responsables, c'est-à-dire auxquels on accorde une part d'initiative et d'autonomie.

La performance peut alors être comprise comme une performance « action », c'est-à-dire que, dans une approche plus dynamique, elle résulte de la conduite, de l'inflexion, de la coordination, souvent en temps réel, des différents processus et des actions humaines.

Actuellement, on constate que la communication des organisations porte sur des approches plus larges incluant des dimensions sociale et environnementale. En effet, lorsque ces organisations expriment le besoin de communiquer sur l'ensemble de leurs activités et donc sur l'ensemble de leurs responsabilités, elles vont chercher à exprimer des critères d'une performance globale incluant, au-delà de la traditionnelle dimension économique, d'autres critères. Ces choix aboutissent à la construction d'indicateurs permettant de prendre en compte les différentes dimensions retenues de la performance, le plus souvent en poursuivant deux types d'usages, à savoir un usage interne de mise sous contrôle de ces critères de performance, mais aussi un usage externe de communication, notamment en termes de communication sociétale et environnementale.

Ainsi, au-delà des dimensions « production et finance », apparaît une recherche d'indicateurs de mesure décrivant d'autres aspects du fonctionnement des entreprises, vecteurs de performance. Ainsi apparaissent des notions de responsabilité sociétale, responsabilité environnementale, développement soutenable...

### c. Pilotage de la performance et facteurs clés de succès (FCS)

Le pilotage d'une organisation vise aussi à détecter quels facteurs clés de succès (FCS) l'entreprise possède afin de les gérer et de les valoriser. Ces facteurs, par nature, doivent avoir un impact positif et déterminant au regard de la concurrence sur les critères de compétitivité de l'entreprise sur son marché et donc principalement auprès de la clientèle. Ils sont de ce fait, pour le contrôleur de gestion, considérés comme des facteurs de performance plutôt de type externe, orientés clients ; ce sont leurs facteurs d'appréciation par ces clients qu'il convient de comprendre et de gérer en termes de compétitivité. Ensuite, comme ils résultent des processus opérationnels, lesquels produisent les biens et/ou les services offerts, ils influencent (voire orientent) le travail du contrôleur de gestion ; ils impactent la conduite, l'animation, l'articulation des tâches et des activités. À ce titre, la traduction et le pilotage des FCS représentent des éléments de pilotage de la performance interne.

Ainsi, le contrôle de gestion aurait-il en charge la gestion du « couple Coût (économie, efficacité) / Valeur (appréciation des caractéristiques du produit ou de la prestation) » à partir d'outils tels que l'analyse de la valeur, les coûts cibles, les tableaux de bord et notamment les volets processus internes et apprentissage organisationnel du *balanced scorecard* (tableau de bord prospectif).

## 2 Diverses dimensions de la performance

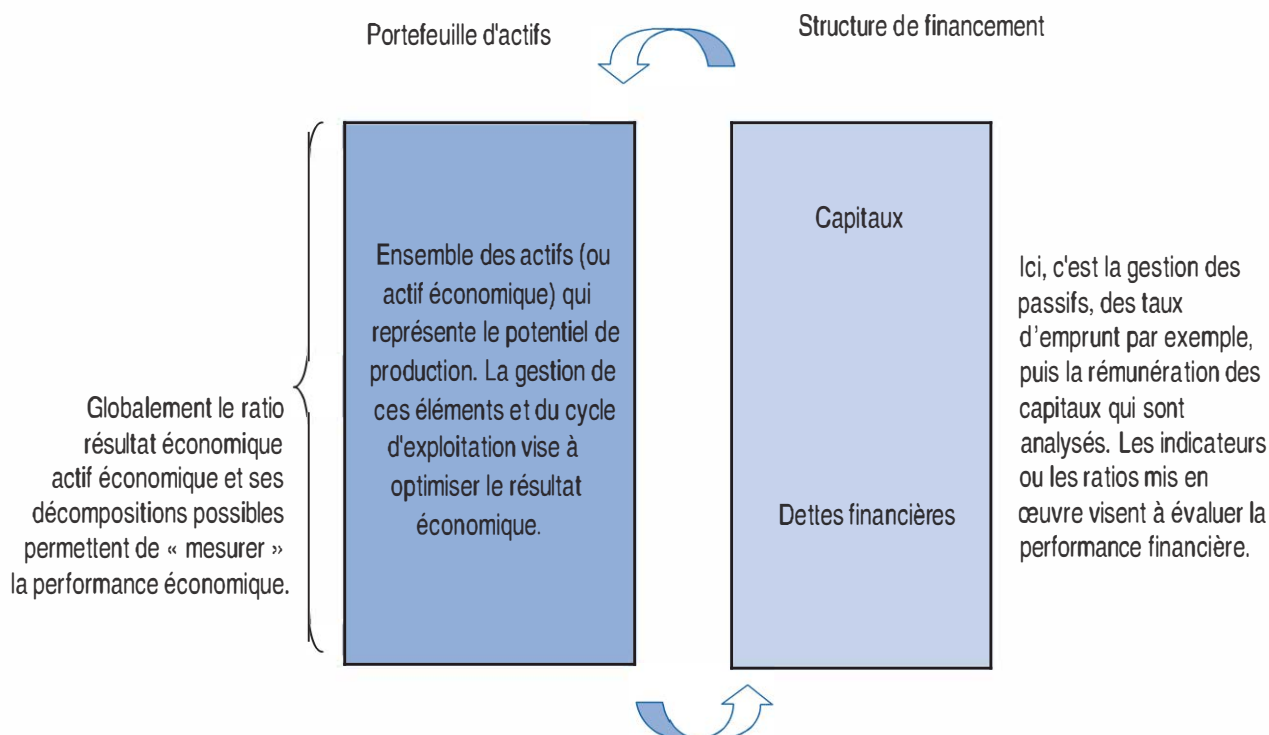
Entre autres et de manière non exhaustive, on peut étudier la performance dans ses dimensions financière, sociale, etc.

### a. Performance financière

En sa qualité de système de mesure et de communication financière, la comptabilité apporte nombre d'indicateurs liés au cycle financier (tel que schématisé ci-dessous) comme le résultat d'exploitation, le résultat courant, l'excédent brut d'exploitation, etc. Par extension on trouve ensuite des critères tels que la VAN (valeur actuelle nette) ou l'EVA<sup>TM</sup> (*Economic Value Added*) qui expriment, selon la lecture faite, le retour sur capital ou sur investissement en termes de flux financiers (notion de *cash-flow* ou flux potentiel de trésorerie), la rémunération du capital apporté par les apporteurs de capitaux (*shareholder's theory*) ou encore le surplus potentiel de richesses créé au cours d'une période.

Au-delà de cette vision usuelle, si l'on rajoute un besoin de communication à d'autres parties prenantes (*stakeholder's theory*) sur les activités et les responsabilités de

l'entreprise vis-à-vis de la société, on aboutit aux concepts de performance sociale et sociétale.



## b. Performance opérationnelle

Elle est liée aux opérations de production de biens et services et repose sur une gestion des coûts opérationnels mais aussi sur ce que l'on pourrait appeler la valeur client c'est-à-dire l'impact, la perception de ces biens et services sur le marché par les clients et donc la gestion du chiffre d'affaires.

Elle renvoie donc à des indicateurs apportés par la comptabilité de gestion ou par des analyses financières telles que le suivi de l'excédent brut d'exploitation (EBE) ou du ROI (ratio : *Return On investment*) par exemple.

Cette gestion justifie des démarches de recherche d'optimisation des processus et de management par les processus.

## c. Performance sociale

La performance sociale résulte des décisions et choix d'actions au sein de l'organisation qui vont avoir un impact sur l'ensemble des salariés en matière, par exemple, de sécurité, de santé, de rémunération, de gestion des compétences...

Les tableaux de bord sociaux et tous les indicateurs mis en œuvre par un contrôle de gestion sociale permettent une analyse, voire une mesure, de cette performance.

## d. Performance environnementale

Toute organisation exerce un ensemble d'activités qui ont un impact, à des degrés différents, sur l'environnement. Il en résulte un management environnemental, en fait

des choix et des actions en termes d'objectifs environnementaux liés à ces activités. Cela donne lieu à la présentation de résultats, d'indicateurs quantitatifs (tels les unités d'émission de facteurs polluants par quantité produite) et qualitatifs, qui expriment ce que fait l'entreprise pour la maîtrise des aspects environnementaux puis les résultats obtenus.

Les normes élaborées par l'organisation internationale de normalisation (ISO, *cf.* site <http://www.iso.org/iso/fr/>) donnent des lignes directrices relatives aux bonnes pratiques de management ou fournissent des exigences dans certains cas. Au sein des normes de management, la « famille ISO 14000 » traite de ce management environnemental, à savoir ce que l'organisation fait pour réduire au minimum les effets dommageables de ses activités sur l'environnement, et améliorer en permanence sa performance environnementale.

### 3 Contrôle de gestion et gestion des risques

La notion de risque a toujours été liée aux notions de gestion et de décision donc au management. Il n'y a pas de management en situation de non-risque absolu ou de certitude totale sur l'avenir.

De manière générale, la gestion des risques est une activité transversale et un système de management. La gestion des risques concerne toutes les fonctions de l'entreprise et elle est indissociable de la notion de projets (ce qui indirectement repose la question de l'évolution de la conception du contrôle de gestion, du rôle du contrôleur, du rattachement hiérarchique de cette fonction et de ses responsables). Les risques sont donc considérés comme des éléments potentiels de non-performance ou de destruction de richesses. La nature des risques se diversifie car les entreprises se trouvent souvent confrontées à un environnement marqué par l'incertain et la complexité. Ainsi, les dirigeants et les contrôleurs cherchent-ils à développer et à faire évoluer l'analyse des risques et leur prévention, leur détection et leur gestion.

Le contrôleur de gestion traite principalement des risques opérationnels liés aux activités et de leurs incidences financières ; ces risques sont souvent de nature économique, productifs mais ils peuvent être aussi comportementaux au sens où dans la gestion des activités les contrôleurs prennent en charge des actions d'animation et de coordination des individus et des équipes. Certes, les tableaux de bord peuvent comporter des indicateurs de mesure et de suivi des risques, mais le rapprochement et les complémentarités avec le contrôle interne devraient permettre d'anticiper les dangers et dysfonctionnements liés à l'organisation.

#### a. Notion de risque

Un risque est un événement dont l'occurrence est incertaine et dont la réalisation affecte les objectifs de l'entreprise qui le subit.

Les types de risques et leur nature se multiplient. Ces risques apparaissent comme multiformes et hétérogènes : risques naturels, risques politiques, risques financiers, risques environnementaux, risques organisationnels (accidents du travail, sinistres informa-



tiques, pertes de personnel qualifié et de savoir-faire, malveillance, défaillances de la logistique, grèves, etc.).

De manière générale, pour progresser, pour se développer, les entreprises « prennent des risques » tout en essayant de se placer le plus possible dans un environnement sécurisant, ce qui implique de prévoir la nature de ces risques et d'essayer de les « gérer ». Sans doute, les entreprises qui évoluent dans un environnement turbulent accroissent une mise sous tension, voire une mise en « danger » en raison de probabilités plus élevées d'apparition d'événements internes et/ou externes liés à leurs échanges et à leurs modes d'organisation.

Communément, le danger est la tendance d'un système à engendrer un ou plusieurs accidents, un ou plusieurs dysfonctionnements graves, plus ou moins probables. Le danger possède deux propriétés :

- une occurrence ou probabilité de survenance qui mesure les possibilités pour que ce danger se concrétise ;
- une gravité qui mesure l'impact de cette concrétisation par un dommage maximum correspondant (ce qui renvoie à l'intensité du risque et à ces conséquences directes et indirectes).

Le danger et le risque correspondants apparaissent ainsi inséparables d'une prise de responsabilité et donc du management. Dans une organisation, ces deux propriétés ont une influence sur une dégradation de la performance, que le contrôle de gestion essaie d'appréhender.

Certains risques peuvent avoir des effets positifs, ce sont ceux que l'entreprise recherche.

Nous nous intéressons ici aux risques qui génèrent des effets négatifs ; ce sont les risques que l'entreprise craint et contre lesquels elle essaie de se protéger. On peut présenter une typologie ou catégorie de risques :

- les risques dits « de fréquence », caractérisés par une fréquence assez élevée et une gravité relativement faible. Dans ce cas, le retour d'expérience devient une mesure de réduction du risque. Ces risques se prêtent bien à un financement interne, par constitution de dépréciations ou de provisions ;
- les risques dits « de gravité », qui présentent un caractère de gravité forte, mais une probabilité d'occurrence faible. De ce fait, une faible expérience ne permet pas d'estimer la probabilité d'occurrence du sinistre. Ce sont typiquement pour ces risques que le recours à l'assurance, ou à toute autre technique de transfert pour financement, est quasi indispensable ;
- enfin, il apparaît des risques négligeables, car de fréquence et de gravité faibles et *a contrario*, des risques intolérables, car de fréquence et de gravité élevées, pour lesquels le seul traitement est l'évitement du risque ou de manière plus abrupte la suppression de l'activité à risque.

Entre ces deux extrêmes, les risques à fréquence et gravité « moyennes » constituent le vaste champ d'application de la gestion des risques.

Dans leurs activités de pilotage, les entreprises se lancent dans une « gestion des risques » afin de les anticiper, de les identifier, de définir leur ordre de priorité et de prévoir les mesures préventives nécessaires notamment en termes d'assurance.

Au-delà de ces anticipations qui peuvent concerner les activités de contrôle de gestion, il convient de noter que bon nombre d'aléas demeurent difficilement mesurables ; l'incertitude peut apparaître difficile à cerner. De ce fait, la gestion du risque concerne autant l'apparition peu fréquente mais récurrente d'un événement dangereux ou préjudiciable que l'anticipation de phénomènes nouveaux.

## b. Quelques exemples de risques

- Risques informatiques.
- Risques opérationnels (pannes de machines, défauts dans les produits, stocks obsolètes...), risques liés à la production, risques liés à l'innovation.
- Risques sociaux (maladies, grèves...).
- Risques de sous-effectif, de sureffectif, de compétences inadéquates.
- Risques naturels (intempéries, catastrophes naturelles...).
- Risques technologiques.
- Risques économiques et risques de marché de consommation (perte de clients, augmentation de la concurrence...).
- Risques financiers (risques liés à l'endettement, au risque de change...).
- Risques patrimoniaux (vol, incendie...).
- Risques éthiques.
- Risques environnementaux.
- Risques politiques.
- Risques fiscaux.
- Risques réglementaires (modification d'une législation, restriction des échanges commerciaux, évolutions des normes techniques).
- Risques liés à l'environnement international (guerre...).

Aujourd'hui apparaissent des risques liés à la mondialisation, aux nouvelles technologies, à la montée en puissance de l'économie de l'immatériel, etc.

## c. Grands types de stratégies de gestion du risque

Traiter un risque, c'est prendre des dispositions permettant tout d'abord de réduire le risque, en agissant sur sa probabilité d'occurrence ou sur sa gravité, puis de financer les conséquences résiduelles du risque.

### ■ *L'évitement du risque*

Cette stratégie consiste simplement à ne pas entreprendre ou réaliser l'activité qui présente un risque. Cette stratégie apparaît comme la plus évidente et la plus sûre mais elle représente un frein certain au développement de l'entreprise, à son innovation, à son rayonnement et, de ce fait, pouvant la conduire, à terme, à une perte de compétitivité. Éviter le risque peut correspondre à une sage décision ou à une opportunité manquée. En effet, on peut dire qu'il n'y a pas de profit sans risque.

Par exemple, l'évitement d'un risque à l'international peut consister à décider de renoncer à une implantation dans un pays où il existe une instabilité politique et/ou économique.

### ■ *L'acceptation du risque*

Le risque est accepté, sans doute parce que l'activité à risque est susceptible de « rapporter » ; une entreprise ne prendrait pas un risque qui, en contrepartie, ne rapporterait rien. Ses conséquences et sa probabilité sont, soit négligées, soit sous-estimées, soit tout simplement acceptées et assumées ; il y a prise de risque et, compte tenu des conséquences possibles, il peut être décidé de se prévaloir d'assurances sur les risques (sous réserve qu'ils soient assurables : un risque de vol ou d'incendie peut l'être, un risque d'innovation non prévue par un concurrent qui modifie le marché peut ne pas l'être).

Ainsi, l'acceptation du risque en délocalisant une unité de production dans un pays où il existe une instabilité politique et/ou économique, ou encore l'acceptation du risque lié au lancement d'un nouveau produit sur un marché très peu prévisible ou très concurrentiel, par exemple, peuvent être comprises comme des paris (donc incertains).

### ■ *La réduction du risque et prévention*

Cette approche consiste à prévenir et à analyser les risques afin d'envisager les mesures de protection les plus efficaces possibles (celles qui permettent d'atténuer le risque). Cependant, le risque est analysé et compris par des individus et l'étude ne se fonde pas uniquement sur l'usage d'instruments mathématiques ; il est donc important que l'entreprise s'entoure de personnes ayant un jugement avisé et une expérience en matière de gestion des risques.

À titre d'illustration, la gestion prévisionnelle de l'emploi et des compétences (GPEC) permet d'anticiper certaines évolutions quantitatives et qualitatives liées aux besoins en ressources humaines et de réduire ainsi les risques de sureffectifs, de sous-effectifs, d'inadéquation entre les compétences acquises et les compétences requises...

Il est également important, au sein de l'entreprise, de communiquer sur les risques.

### ■ *Le transfert*

Il s'agit principalement d'un procédé de sous-traitance des activités à risque : l'idée est de transférer le risque sur un partenaire économique (risques liés aux fluctuations

de l'activité économique). Par exemple, les exigences des activités « e-business » sont telles que bien des entreprises envisagent de recourir à des spécialistes et externalisent leurs technologies de l'information, les mettant dans l'obligation d'arbitrer entre risques et avantages. Les techniques d'impartition permettent de transférer une partie du risque technologique et commercial sur des partenaires extérieurs à l'entreprise, mais le risque réside aussi dans le transfert possible (la perte) de compétences clés que détenait l'entreprise. En matière de risque financier, on peut penser à la méthode de la titrisation qui consiste à transformer des éléments financiers risqués, telles que des créances, en titres négociables.

## 4 Un conteste spécifique : la notion de performance dans les organisations publiques non marchandes

Les dispositifs de contrôle de gestion dans les organisations publiques ont longtemps été assimilés à du contrôle budgétaire et, en outre, dans le sens du contrôle de la comptabilité publique donc du suivi de l'affectation de ressources publiques. Or, progressivement, surgissent des situations qui peuvent rappeler des situations de concurrence : une rationalité économique naissante, de nouvelles contraintes financières, l'application de la LOLF<sup>1</sup>, etc., autant d'éléments qui permettent de poser la question de la performance d'une organisation non marchande.

### a. Peut-on parler de productivité ?

Faute de pouvoir identifier la production (souvent parce qu'il n'y a pas de produit matériel), la productivité des services publics a souvent été mesurée, selon des conventions de comptabilité nationale, par les coûts de production. Théoriquement, l'évaluation de la production est fournie par la consommation de facteurs de production. En conséquence, peu de recherches de gains de productivité ont été entreprises car elles étaient irréalisables a priori. Les services publics représentent souvent des services de relation (service rendu au public) caractérisés par une productivité constante. Un accroissement de l'activité implique un accroissement, dans les mêmes proportions, des facteurs de production et de leurs coûts (essentiellement des coûts salariaux).

### b. Quelle(s) mesure(s) de la performance ?

La performance s'analyse en termes d'efficacité, c'est-à-dire en termes de coût des services rendus ou des produits offerts. Cela nécessite l'introduction de pratiques comptables qui permettent le calcul des coûts par type de prestation et par objet de coût retenus.

L'efficacité d'une organisation publique se mesure par la comparaison des moyens financiers utilisés et de la prestation rendue.

1. Cf. fiche 2, « Le contrôleur de gestion », titre 2, point b.

Mesurer la performance des organisations publiques c'est aussi avoir une connaissance de l'impact de leur activité au niveau des usagers. Nous raisonnons alors en termes d'efficacité. L'estimation des effets de l'action publique au niveau des usagers, de leur degré de satisfaction, implique la construction d'indices qualitatifs, base de tableaux de bord, plus difficiles à élaborer puis à interpréter. Il s'agit de mesurer non seulement la capacité des organisations publiques à répondre aux besoins du public mais aussi le degré de satisfaction de ces usagers. Pour cela, en amont, la demande doit être clairement identifiée et les priorités à respecter dans le cadre des objectifs prévisionnels être énoncées.

Plus délicate encore sera la mesure du degré de réalisation des objectifs de politique sociale, économique ou environnementale associés aux activités publiques. Il s'agit d'évaluer les effets secondaires de la prestation des services ou de la production sur la collectivité.

## Applications

**1** La société CAU est un leader du décolletage (usinage de vis, boulons, axes, etc.) situé dans la vallée de l'Arve en Haute-Savoie. Elle connaît des difficultés liées à une concurrence mondiale très élevée, et le directeur craint à terme la désindustrialisation de la vallée. L'entreprise souhaite faire l'acquisition d'un nouveau matériel de décolletage numérique, mais se heurte à des problèmes de financement. Le directeur envisage donc une ouverture du capital ou une cession à des fonds d'investissement, une fusion avec une autre société de la vallée, voire une délocalisation en Asie.

Dans cet environnement incertain, le directeur s'adresse au contrôleur de gestion pour analyser la performance des différentes activités du groupe, mettre en place un tableau de bord de pilotage et participer au processus d'audit.

Un premier travail a permis d'identifier deux enjeux importants et de définir des objectifs associés :

Enjeux	Orientations	Axes d'intervention	Objectifs
<b>Enjeu 1 :</b> Nécessité d'investir dans un outil de décolletage numérique et de développer de nouvelles compétences dédiées	1. Trouver un moyen de financement adapté à la structure financière de la société	<b>1.1</b> Étude des différents moyens de financement possibles <b>1.2</b> Valorisation d'une alliance locale et choix du mode adapté <b>1.3</b> Étude de marché en Asie pour une délocalisation possible	<b>1.1.1 Maîtriser la capacité d'endettement et développer la capacité d'autofinancement</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rentabilité du capital</li> <li>• Rechercher le meilleur taux de rentabilité interne</li> </ul> <b>1.2.1 Développer la capacité commerciale et créer des synergies</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fusionner les capacités des forces de ventes</li> <li>• Développer un savoir-faire commun</li> </ul> <b>1.3.1 Ouverture d'un nouveau marché</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Réduire les coûts de main-d'œuvre associés à la nouvelle technologie</li> <li>• Créer des réseaux de distribution</li> </ul>

	2. Soutenir la capacité de l'entreprise au changement pour préserver la productivité	2.1 Structure de l'entreprise, cycles de formation, compétences clés.	<b>2.1.1 Maîtriser le développement de l'organisation et son adaptation</b> • Réorganisation des fonctions et des équipes • Structuration du nouveau groupe
	3. Développer les compétences du personnel de production	3.1 Soutien de la formation des ouvriers à la nouvelle technologie 3.2 Mobilité de la main-d'œuvre	<b>3.1.1 Mettre en place des plans de formation</b> Développer les compétences techniques et humaines • Créer une expertise sur les nouveaux outils <b>3.2.1 Mettre en place des plans de mobilité pour un développement international potentiel</b> • Créer des équipes internationales et mobiles • Développer un réseau interne
<b>Enjeu 2 :</b> Contribution active à l'essor socio-économique des partenaires de la région du bassin	4. Favoriser le développement d'acteurs de la région et du bassin	4.1 Étude des différents axes de partenariats possibles 4.2 Valorisation des relations historiques de la société	<b>4.1.1 Participer au développement industriel et économique</b> • Création de partenariats nouveaux • Publicité des activités connexes des partenaires <b>4.2.1 Créer des relations commerciales « gagnant-gagnant »</b> Favoriser les échanges commerciaux
	5. Soutenir la croissance locale en développant un recrutement prioritaire sur le bassin	5.1 Structure de l'entreprise, cycles de formation, compétences clés.	<b>5.1.1 Participer au développement social du bassin</b> • Création d'un pôle de recrutement prioritaire • Transferts technologiques

Adapté du sujet 2011, DSCG3.

1. Un tableau de bord de pilotage est-il un bon outil de contrôle de la performance ? Comment est-il construit et mis en œuvre dans une entreprise ?
2. Proposer quelques indicateurs de performance pour piloter les objectifs de CAU.
3. Rappeler le rôle d'un comité d'audit, puis proposer des indicateurs de risque construits par le contrôle de gestion utiles au comité d'audit de la société.

## Corrigé

### 1. Le tableau de bord de pilotage

Au sens large, un tableau de bord de pilotage est un ensemble d'indicateurs fournissant à un responsable des informations pertinentes et utiles à la gestion de son activité.

Cet outil permet notamment :

- de créer une base d'informations partagées, sur laquelle les managers et leurs équipes peuvent communiquer et prendre des décisions rapidement, les cycles étant bien plus courts que la gestion budgétaire ou financière ;

- de mettre les acteurs sous tension tout en leur laissant une marge de liberté, en définissant des objectifs à atteindre et des récompenses associées. Il facilite une gestion par exceptions (seuil d'alerte) peu coûteuse en ressources managériales ;
- de suivre dans le temps la performance (financière, opérationnelle, sociale, environnementale) d'une personne, d'un centre de responsabilité, de l'entreprise dans son ensemble... ce qui permet les comparaisons et la mise en évidence rapide de facteurs explicatifs d'un changement.

La construction de tableaux de bord stratégiques comme opérationnels passe par la mise en évidence de facteurs clés de succès sur lesquels l'entreprise souhaite être performante, puis par leur déclinaison progressive en objectifs de plus en plus précis, jusqu'à la définition d'indicateurs mesurables et normés.

Au-delà de la conception initiale du tableau de bord, il faut définir un processus et des responsables pour périodiquement collecter les données, construire le tableau de bord, le diffuser, l'analyser, mettre en place des actions associées... Ces tâches peuvent être menées par le contrôleur de gestion mais elles impliquent souvent les managers eux-mêmes.

## 2. Indicateurs de performance pour le pilotage des objectifs de CAU

Objectif	Sous-objetsifs	Indicateurs
1.1.1 Maîtriser la capacité d'endettement et développer la capacité d'autofinancement	Rentabilité du capital	RN / Capitaux propres (ROE) CAF / Capitaux propres
	Profitabilité	EBE / CA CA / Effectif
1.2.1 Développer la capacité commerciale et créer des synergies	Fusionner les capacités de vente	CA par canal de distribution
	Développer un savoir-faire commun	Taux de distributeurs formés aux produits et normes CAU
3.2.1 Mettre en place des plans de mobilité pour un développement international	Créer des équipes internationales	Taux de personnel multilingue
	Développer la mobilité interne	Taux de recrutements en mobilité
4.1.1 Participer au développement économique et industriel	Création de partenariats	Nombre d'actions communes
	Ventes groupées ou croisées	Part des ventes réalisées pour des partenaires
5.1.1. Participer au développement social du bassin	Recrutement local	Nombre de recrutements régionaux Notoriété auprès des écoles régionales
	Transferts technologiques	Nombre de brevets communs Nombre de contacts avec des CCI étrangères

Ces indicateurs pourraient être calculés mensuellement. Ils peuvent être accompagnés d'une cible à atteindre à horizon déterminé, par exemple 3 ans.

L'entreprise doit suivre les résultats intermédiaires et mettre en place des actions spécifiques pour atteindre les objectifs.

## 3. Rôle du comité d'audit et proposition d'indicateurs de risque

Le comité d'audit doit notamment s'assurer de la qualité du processus d'élaboration de l'information financière, et de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques.

Le contrôle de gestion peut produire des indicateurs permettant au comité d'audit de suivre les risques financiers (couverture des opérations en devise étrangère), humains (nombre d'accidents de travail, rotation du personnel, TMS), industriels (nombre d'arrêts de chaîne, pannes), environnementaux (taux de rejet de CO<sub>2</sub>, quantité d'eau utilisée).

**2** Dans une société de confection industrielle, les services de gestion calculent un résultat opérationnel sur la base des « fondamentaux de l'activité » présentés ci-dessous. Le processus de production s'analyse en 8 activités dont 5 sont réalisées au sein de l'usine de l'entreprise et 3 par des sous-traitants situés dans la même région que l'entreprise. Selon le contrôleur de gestion, la performance de l'entreprise dépend de plus en plus de celle de ses partenaires.

La société se charge également de la commercialisation des produits via un réseau de distribution constitué de détaillants spécialisés dans la vente d'habillement.

En termes de performance opérationnelle, le travail porte sur la formation du résultat opérationnel et de manière analytique sur la valeur ajoutée et l'excédent brut d'exploitation.

### Données relatives aux fondamentaux de l'activité pour les années N-1 et N

(Toutes les valeurs sont présentées en k€)

Éléments fondamentaux	N-1	N
Ventes	74 500	78 900
<i>Consommations externes en provenance du réseau</i>	-	-
Colorants	11 170	11 771
Tissus bruts	6 703	6 950
Accessoires	6 763	7 120
Rémunération de la sous-traitance	18 361	19 965
Autres consommations externes	-	-
Approvisionnements divers	2 234	2 344
Charges de transport	3 724	4 500
Autres charges externes	745	780
Impôts et taxes	1 579	1 569
Rémunération du personnel	11 613	11 800
Cotisations sociales	5 188	5 240
Dotations aux amortissements	2 878	3 120
Intérêts sur emprunts	891	820

Par ailleurs, l'entreprise a réalisé un effort continu de recherche de gains de productivité et, notamment, elle a adopté début N une gestion des stocks en juste à temps, ce qui justifie, selon le contrôleur de gestion, un nombre supérieur de rotation des camions de livraison appartenant à l'entreprise.

La variation des prix pour l'année N est de 1,5 % pour le prix de vente des produits finis et de 4 % sur le coût des transports.

- 1. Chiffrer le résultat opérationnel pour les exercices N et N-1 et les pourcentages de variation des éléments fondamentaux. Commenter.**
- 2. Présenter l'effet de l'évolution de l'activité transport et l'effet net sur la performance de l'entreprise compte tenu des variations de prix.**
- 3. Fondamentalement, quelles grandes différences dans l'analyse peut-on faire entre des indicateurs de mesure du résultat (type EBE) et des indicateurs de flux de trésorerie (type *cash flow*) ?**



## Corrigé

### 1. Analyse de la formation du résultat

#### Calculs préalables

	N-1	N	Variation	Variation
Chiffre d'affaires	74 500	78 900	5,91 %	
Consommations externes en provenance du réseau			6,53 %	
Colorants	11 170	11 771		5,38 %
Tissus bruts	6 703	6 950		3,68 %
Accessoires	6 763	7 120		5,28 %
Rémunération de la sous-traitance	18 361	19 965		8,74 %
Autres consommations externes			13,74 %	
Approvisionnements divers	2 234	2 344		4,92 %
Charges de transport	3 724	4 500		20,84 %
Autres charges externes	745	780		4,70 %
Total des consommations externes	49 700	53 430	7,51 %	
Valeur ajoutée	24 800	25 470	2,70 %	
Valeur ajoutée en % du chiffre d'affaires	33,29 %	32,28 %		
Impôts et taxes	1 579	1 569		
Rémunération du personnel	11 613	11 800		
Cotisations sociales	5 188	5 240		
Excédent brut d'exploitation	6 420	6 861	6,87 %	
Excédent brut d'exploitation en % du CA	8,62 %	8,70 %		
Dotations aux amortissements	2 878	3 120		
Intérêts sur emprunts	891	820		
Résultat opérationnel	2 651	2 921	10,18 %	
Résultat opérationnel en % du CA	3,56 %	3,70 %		

On note que, la variation des consommations externes étant supérieure à celle du chiffre d'affaires (analyser les pourcentages), la création de richesses internes apparaît dégradée puisque la variation est certes positive mais moindre (la VA en pourcentage du chiffre d'affaires diminue).

En revanche, l'accroissement fort raisonnable du coût des facteurs de production personnel et État permet de voir une variation de l'EBE proche de celle du CA.

Compte tenu de la variation des prix, l'augmentation du CA résulte sans doute d'une augmentation des quantités vendues. Le résultat opérationnel ne semble donc pas se dégrader puisqu'il est en augmentation.

Toutefois, la performance opérationnelle souffre certes de l'augmentation des charges en provenance du réseau, peut-être pas autant que ne le pressentait le contrôleur de gestion, mais surtout de celle des charges de transport lié au choix du mode de gestion des stocks et des produits. La variation de 20 % est largement supérieure à la hausse du prix de ces facteurs.

Cependant, cette réorganisation apporte peut-être des avantages en termes d'activité courante, de délais, de qualité, etc., qu'il ne faut pas négliger et pour lesquels le sujet n'apporte ici aucune information.

On ne connaît pas le capital économique investi ; on aurait pu alors chiffrer et analyser la variation du ROI (*Return On Investment* ou rentabilité économique).

## 2. Effets sur la productivité

Les activités de transport et de sous-traitance constituent les points sur lesquels l'analyse doit être centrée en priorité.

L'impact des décisions de modification organisationnelle se mesure par une comparaison de volume d'activité en neutralisant les effets prix, notamment en termes de charges de transport et d'activité correspondante où l'on voit que l'écart, variation de prix neutralisée, est défavorable. Cet écart qui témoigne d'une variation de volume peut être assimilé à une perte de productivité (alourdissement de l'activité transport).

	Valeurs N-1	% variation des prix	Valeurs N déflatées	Écart volume
Chiffres d'affaires	74 500	1,50 %	77 734	favorable
Charges de transport	3 724	4,00 %	4 327	603 défavorable

Si la décision de gestion des stocks en juste à temps n'avait pas été prise, le volume lié à l'activité transport en N-1 aurait dû être équivalent à celui de N.

## 3. Les indicateurs

Les indicateurs classiques du contrôle de gestion, qu'on retrouve aussi en finance d'entreprise (VA, EBE, résultat, mais aussi BFR ou FRNG), sont utilisés souvent comme des « rétroviseurs » de la performance passée ; or, rien ne prouve que les données historiques se reproduiront, voire démontreront une amélioration de la performance. Or, pour les entreprises pour lesquelles la stabilité n'est pas un critère dominant dans leur contexte mercatique (c'est le cas dans l'innovation technologique, par exemple pour les start-up ou jeunes pousses), les investisseurs se déterminent en fonction du « potentiel » de l'entreprise et aussi en fonction des informations délivrées sur les stratégies suivies.

Lorsqu'une entreprise se trouve par exemple en pleine expansion et/ou sur des marchés volatils, on ne peut pas imaginer que le futur ressemblera au passé, même si l'on poursuit la même activité. Un développement rapide ne pourra pas se poursuivre indéfiniment sinon la société en viendrait logiquement à dominer le marché en quelques années !

Les critères qui s'adossent à la mesure des flux de trésorerie liés à l'activité apparaissent alors moins statiques et semblent mieux exprimer de façon crédible les résultats des cycles d'exploitation.

Le flux net de trésorerie d'exploitation représente le solde des entrées et des sorties de trésorerie au cours d'une période donnée et ce quel que soit l'état d'avancement des encaissements ou des décaissements (c'est la raison pour laquelle on tient compte de la variation du BFR).

La littérature anglo-saxonne, dont les analyses en termes de flux de trésorerie découlent, utilise le *cash-flow* (traduit ici par « flux net de trésorerie »). La gestion prévisionnelle se fonde fréquemment sur des flux nets de trésorerie futurs et sur la détermination de la valeur actuelle des flux attendus (par rapport à une activité, à un projet, à un investissement...) De plus, ces flux sont actualisés puisque toute ressource a un coût dans le temps (notion d'actualisation) ; or la valeur actuelle des flux attendus dépend de la date de leur encaissement ou décaissement.

Il est du ressort du contrôle de gestion d'estimer ou de prévoir les flux nets de trésorerie liés à l'exploitation, sachant qu'il est toujours risqué de prédire l'avenir en se fondant sur le passé, c'est-à-dire en se fondant uniquement sur des données comptables historiques.

Le résultat (constaté) informe différemment puisqu'il représente le solde des entrées et des sorties de trésorerie résultant de cycles d'exploitation achevés indépendamment du dénouement des dettes et des créances et qui de plus se trouve altéré par des opérations comptables (dotations, transferts de charges, etc.).

**3** La société DV, créée en 1984 par un jeune ingénieur des Ponts et Chaussées, est un bureau d'études spécialisé dans la gestion de l'eau. Le bureau d'études travaillait principalement avec les collectivités locales du sud de la France, dont il étudiait les besoins en eau potable et en assainissement, tant d'un point de vue qualitatif (pureté et potabilité des eaux) que d'un point de vue quantitatif (dimensionnement des installations, coûts de revient, entretien).

La société s'est rapidement développée grâce à l'expansion du marché engendrée par la mise en conformité des réseaux existants avec les nouvelles règles sanitaires et écologiques et par l'expansion démographique des agglomérations du Grand Sud-Est.

Le développement de DV s'est traduit par une croissance interne des effectifs. Forte de son expertise, elle s'intègre à un important groupe : la S2I (« Société Internationale d'Ingénierie ») qui, tout en préservant son autonomie de gestion, lui ouvre la porte des contrats internationaux. La S2I est actuellement en pourparlers avec les autorités de Dubaï pour la mise sur pieds d'un important complexe de dessalement d'eau de mer destiné à alimenter la population en eau potable et à permettre le développement du tourisme de luxe dans l'émirat par l'installation de plusieurs golfs haut de gamme.

Afin de préparer un séminaire de formation sur la gestion du risque et de sensibiliser le personnel aux enjeux de ce séminaire pour l'entreprise, la direction générale de la société DV vous charge des travaux suivants.

**1. Rédiger une note de synthèse (d'environ 2 pages) sur la gestion du risque du point de vue de l'entreprise en abordant les points suivants :**

- définition de la notion de risque ;
- identification des différentes étapes de la gestion du risque ;
- présentation des grands types de stratégies de gestion du risque.

**2. Concernant spécifiquement la gestion du risque pays :**

- de quoi se compose le risque pays ?
- comment l'entreprise peut-elle se protéger contre ce type de risque ?

## Corrigé

*Remarque :* De manière générale, la gestion des risques est une activité transversale et un système de management. La gestion des risques concerne toutes les fonctions de l'entreprise et elle est indissociable de la notion de projets (ce qui indirectement repose la question de l'évolution de la conception du contrôle de gestion, du rôle du contrôleur, du rattachement hiérarchique de cette fonction et de ses responsables). Les risques sont donc considérés comme des éléments potentiels de non-performance ou de destruction de richesse.

### 1. Note de synthèse sur la gestion du risque

#### **Définition de la notion du risque**

De manière générale, les entreprises « prennent des risques » tout en essayant de se placer le plus possible dans un environnement sécurisant, ce qui implique de prévoir la nature de ces risques et d'essayer de les « gérer ».

Sans doute, les entreprises qui évoluent dans un environnement turbulent accroissent la mise sous tension, voire la mise en « danger » par des événements internes et/ou externes de leurs échanges et leurs modes d'organisation.

Les entreprises sont confrontées à des risques multiformes et hétérogènes : risques naturels, risques politiques, risques organisationnels (accidents du travail, sinistres informatiques, pertes de personnel qualifié et de savoir-faire, malveillance ; défaillances de la logistique, grèves, émeutes, lobbying...).

Le danger et le risque apparaissent inséparables d'une prise de responsabilité et donc du management. Dans une organisation, ces deux propriétés ont une influence prévisible sur une dégradation de la performance.

Certains risques peuvent avoir des effets positifs, ce sont ceux que l'entreprise recherche. Nous nous intéressons ici aux risques qui génèrent des effets négatifs ; ce sont les risques que l'entreprise craint et contre lesquels elle essaie de se protéger. On peut présenter une typologie ou catégorie de risques :

- Les risques dits « de fréquence », caractérisés par une fréquence assez élevée et une gravité relativement faible. Dans ce cas, le retour d'expérience devient une mesure de réduction du risque. Ces risques se prêtent bien à un financement interne, par provision.
- Les risques dits « de gravité », qui, au contraire, ont une gravité forte, mais une probabilité d'occurrence faible. La faible expérience ne permet pas d'estimer la probabilité d'occurrence du sinistre. Ce sont typiquement pour ces risques que le recours à l'assurance, ou à toute autre technique de transfert pour financement, est quasi indispensable.

De ce fait, il apparaît des risques négligeables, car de fréquence et de gravité faibles et des risques intolérables, car de fréquence et de gravité élevées, pour lesquels le seul traitement est l'évitement ou la suppression de l'activité à risque.

Entre ces deux extrêmes, les risques à fréquence et gravité « moyennes », constituent le vaste champ d'application de la gestion des risques.

Les entreprises se lancent dans une « gestion des risques » afin d'anticiper ces risques, de les identifier, de définir leur ordre de priorité et de prévoir les mesures préventives nécessaires notamment en termes d'assurance.

Cependant, bon nombre d'aléas sont difficilement mesurables et l'incertitude peut apparaître difficile à cerner. De ce fait, la gestion du risque concerne autant l'apparition peu fréquente mais récurrente d'un événement dangereux ou préjudiciable que l'anticipation de phénomènes nouveaux. La gestion et anticipation des risques ou événements non souhaités relève de ce que l'on appelle la cyndinique.

### **Identification des étapes de la gestion des risques**

Gérer les risques, c'est conduire un processus en trois étapes successives :

- identifier les risques ;
- réduire les risques ;
- financer la gravité résiduelle des risques par des méthodes comptables et financières (provisions par exemple).

### **Grands types de stratégies de gestion du risque**

Traiter un risque, c'est prendre des dispositions permettant tout d'abord de réduire le risque, en agissant sur sa probabilité d'occurrence ou sur sa gravité, puis de financer les conséquences résiduelles du risque.

Pour traiter ses risques, l'entreprise dispose donc d'une boîte à outils contenant des instruments de quatre types :

- instruments techniques,
- instruments juridiques,
- instruments d'organisation,
- instruments financiers.

#### *L'évitement du risque*

Cette stratégie consiste à ne pas entreprendre ou réaliser l'activité qui présente un risque.

Cette stratégie apparaît comme la plus évidente et la plus sûre mais elle représente un frein certain au développement de l'entreprise, à son innovation, à son rayonnement et de ce fait pouvant la conduire, à terme, à une perte de compétitivité. En effet, on peut dire qu'il n'y a pas de profit sans risque.

Par exemple, l'évitement d'un risque à l'international peut consister à décider de renoncer à une implantation dans un pays où il existe une instabilité politique et/ou économique.

#### *L'acceptation du risque*

Le risque est accepté, sans doute parce que l'activité à risque est susceptible de rapporter des avantages et des bénéfices futurs ; une entreprise ne prendrait pas un risque qui en contrepartie ne rapporterait rien. Ses conséquences et sa probabilité sont prévisibles et assumées dans ce cas ; il y a prise de

risque et, compte tenu des conséquences possibles, il peut être décidé de se prévaloir d'assurances sur les risques (sous réserve qu'ils soient assurables ; un risque de vol ou d'incendie peut l'être, un risque d'innovation non prévue par un concurrent qui modifie le marché peut ne pas l'être).

Ainsi, l'acceptation du risque en délocalisant une unité de production dans un pays où il existe une instabilité politique et/ou économique, ou encore l'acceptation du risque lié au lancement d'un nouveau produit sur un marché très peu prévisible ou très concurrentiel, par exemple, peuvent être compris comme un pari incertain.

#### *La réduction du risque et la prévention*

Cette approche consiste à prévenir et à analyser les risques afin d'envisager les mesures de protection les plus efficaces possibles (celles qui permettent d'atténuer le risque).

Toutefois, le risque est analysé et compris par des individus et non uniquement en fonction d'instruments mathématiques. Il est donc important que l'entreprise s'entoure de personnes ayant un jugement avisé et une expérience en matière de gestion des risques.

En termes de GRH par exemple, la gestion prévisionnelle de l'emploi et des compétences (GPEC) permet d'anticiper certaines évolutions quantitatives et qualitatives liées aux besoins en ressources humaines et de réduire ainsi les risques de sureffectifs, de sous-effectifs, d'inadéquation entre les compétences acquises et les compétences requises...

#### *Le transfert*

Il s'agit principalement d'un procédé de sous-traitance des activités à risque : l'idée est de transférer le risque sur un partenaire économique (risques liés aux fluctuations de l'activité économique).

## **2. La gestion du « risque pays »**

Le « risque pays » correspond à un risque d'interruption d'activité mettant en péril l'entreprise, en fait au risque de non-paiement lié à la situation d'un pays.

Le risque pays présente donc un danger financier et/ou danger commercial.

« Le risque pays peut être défini comme le risque de matérialisation d'un sinistre, résultant du contexte économique et politique d'un État étranger, dans lequel une entreprise effectue une partie de ses activités »<sup>1</sup>. Le sinistre peut être causé soit par l'immobilisation d'actifs (par exemple, la confiscation de biens détenus à l'étranger), pour une entreprise multinationale, soit sous la forme d'une répudiation de dettes par un État souverain, pour une banque, soit par la perte d'un marché commercial, pour une entreprise exportatrice, soit lié à l'insécurité des personnes (terrorisme, enlèvement...).

### **Composantes du risque pays**

Le risque pays peut englober deux composantes :

- une composante « risque politique », résultant de mesures prises par les autorités publiques locales ou du pays d'origine, soit d'événements internes (émeutes) ou externes (guerres) ;
- une composante « risque économique et financier », qui recouvre aussi bien une dépréciation monétaire, qu'une absence de devises, se traduisant, par exemple, par un défaut de paiement du fait d'un déficit courant important et de réserves de change peu élevées.

### **Moyens de protection**

- Utilisation de méthodes qui diminuent le montant investi localement : recours à des filiales communes (avec des actionnaires locaux ou étrangers), location d'une partie de l'équipement...
- Souscription d'une police d'assurance contre le risque pays. En France, par exemple, l'assureur-crédit Coface garantit des risques commerciaux et/ou politiques à court et à moyen terme tels que celui d'atteinte à la propriété, le risque de non-transfert des bénéficiaires (que l'investisseur souhaiterait rapatrier), les risques politiques liés aux investissements...
- Intégration du risque dans les calculs de rentabilité, sous la forme d'une « prime de risque » rajoutée au taux de rendement exigé pour l'investissement, sous réserve bien sûr de pouvoir estimer le taux de cette prime. Etc.

1. B. Marais, *Le risque-pays*, Coll. « Que sais-je ? », PUF, 1990.

**MANAGEMENT****1** Le changement organisationnel**2** Les origines du changement**3** Le diagnostic du changement**4** Les formes de changement organisationnel**5** Les niveaux de changement**1 Le changement organisationnel**

Le changement correspond à l'état permanent d'évolution propre à tout système. Pour les entreprises le changement organisationnel concerne l'adaptation nécessaire des structures aux évolutions de l'activité, des objectifs et des contraintes et des opportunités de l'environnement.

Le changement organisationnel peut toucher un ou plusieurs des éléments suivants :

- le découpage des activités, des services, des fonctions ;
- les processus de production et les procédures de travail (tâches, rythme, liens) ;
- le travail et le champ de compétences des acteurs ;
- la répartition du pouvoir et des responsabilités.

Le **changement organisationnel est une tendance actuelle du management** lié au contexte incertain et complexe, lié à la nécessité pour une entreprise, d'être flexible, réactive dans ses choix stratégiques et donc par induction, dans son organisation.

L'entreprise doit donc résoudre un dilemme entre changer l'organisation pour mieux répondre à des évolutions internes, externes, provoquant des turbulences et des résistances et risquer de ne pas s'adapter pour conserver les bénéfices de la stabilité, de la culture et du maintien des compétences. L'entreprise doit gérer de multiples paradoxes : pérennité/flexibilité, interne/externe, compétence/mobilité.

**2 Les origines du changement**

Les recherches ont mis en évidence **trois sources possibles de changement**.

- Le premier groupe met l'accent sur les **forces exogènes** et sur l'impact de l'environnement. Il s'agit essentiellement du courant de l'écologie des organisations d'inspiration lamarckienne ou darwinienne avec un déterminisme environnemental plus ou moins fort (Hannan et Freeman, 1977) et des approches institutionnalistes (Aldrich, 1993, Scott, 1995) qui, contrairement au courant précédent, mettent l'ac-

cent sur les dimensions culturelles, symboliques et imaginaires des organisations. L'institutionnalisation des organisations présupposerait alors certains mécanismes d'isomorphisme (Oliver, 1988).

- Le deuxième groupe s'intéresse aux **forces endogènes** et met en avant le rôle des interactions entre composantes de l'organisation dans le changement. Les analyses ont alors souvent porté, soit sur les relations fonctionnelles (ou dysfonctionnelles) entre la totalité (du système) et les parties ou composantes de celui-ci (Gouldner, 1959), soit sur les mouvements de contradiction et/ou de renforcement de forces et/ou d'impératifs qui finissent par constituer des configurations plus ou moins stables (Miller, 1987 ; Mintzberg, 1990).
- Le troisième groupe remet en cause la distinction interne/externe et s'interroge sur la **notion de frontière de l'organisation** et sur les opérations de définition, redéfinition et construction de l'organisation et de ses changements. L'élément pertinent de l'analyse devient alors, non pas l'unité ou l'organisation, mais le réseau d'interdépendances (Quinn et Cameron, 1988).

### 3 Le diagnostic du changement

La **gestion du changement** commence par un diagnostic de l'organisation :

- Quelle est la nature du changement ? Son ampleur ? Touche-t-il une partie ou l'ensemble de l'organisation ?
- Quelle est la culture de l'entreprise par rapport au changement ? Quel est le degré de participation ou de résistance des acteurs au changement ?
- Quelles sont les forces ou facteurs qui peuvent aider ou bloquer le changement ? Quelles sont les capacités, les ressources, les délais disponibles pour conduire le changement ?

Il semble nécessaire de pouvoir faire un bilan des forces qui faciliteraient le changement et des résistances potentielles qui émergeraient pour déterminer les méthodes et les leviers les plus appropriés. Le diagnostic, difficile à élaborer de manière fiable et rapide, doit au moins permettre de « sentir » quelle est la démarche la plus adéquate entre deux conceptions quelque peu antagonistes : une conception « dirigiste » qui impose une nouvelle organisation de manière un peu coercitive, en rupture avec la précédente et une conception « participative » qui essaie de manière plus progressive d'impliquer les acteurs dans la procédure de changement.

### 4 Les formes de changement organisationnel

Plusieurs auteurs distinguent un changement du type 1 qui serait reproducteur et évolutionnaire et un changement du type 2 qui serait transformateur ou révolutionnaire (Watzlawick, 1981, et Miller et Friesen, 1984, ont été les auteurs les plus cités dans cette perspective).

Selon Tushman et Romanelli (1985), la vie des organisations est caractérisée par de longues périodes stables de convergence, où le changement est restreint à des **ajustements incrémentaux** qui consolident les orientations stratégiques déjà choisies suivies par des changements révolutionnaires dans des périodes courtes et peu fréquentes appelées réorientations.

Alors que les adaptations/évolutions graduelles semblent correspondre à des environnements évoluant de façon prévisible, les **changements radicaux** (révolution/ajustement) ont reçu plusieurs explications. Dans certains cas, des ajustements marginaux successifs seraient susceptibles de conduire à la transformation radicale du système lui-même. En effet, soit les ajustements partiels et incrémentaux des sous-unités conduisent à une refonte de l'ensemble de l'organisation, soit ces ajustements sont à l'origine d'une perte progressive et continue d'alignement de l'organisation d'avec son environnement. Dans cette deuxième situation, les managers risquent d'être incapables de percevoir la dérive stratégique de l'organisation tant que celle-ci n'a pas conduit à un état de crise et ce n'est que lorsqu'un tel état est atteint que le changement radical devient nécessaire. Enfin, les forces perturbatrices internes ou externes peuvent faire évoluer le système si loin de ses paramètres d'équilibre initiaux que leur rétablissement devient improbable. À cet instant, un changement infime – qui, normalement, ne provoquerait pas de transformation majeure – entraîne le système vers une nouvelle configuration (Vandangeon-Dermez, 1998). Ainsi, plus les composantes d'une organisation seraient fortement interdépendantes, plus celle-ci résisterait aux changements et plus on aurait du mal à identifier un élément isolé responsable de la réussite ou de l'échec de celle-ci (Miller et Friesen, 1984) et plus le changement sera alors retardé jusqu'à ce que le coût de non-restructuration devienne suffisamment élevé pour justifier un grand mouvement touchant à un grand nombre d'éléments à la fois : c'est le changement quantique.

(D'après un article de Karim Ben Khala, ESCAE Tunis, 1999.)

## 5 Les niveaux du changement

Différents travaux présentent des analyses portant sur les **niveaux du changement** :

- Au **niveau de la tâche**, de l'acteur, celui du groupe, celui de l'entreprise, celui du groupe d'entreprises (approches sectorielles, stratégiques ou configurationnelles), celui des populations et, enfin, celui du changement en lui-même (on s'interroge alors sur les possibilités et les conditions d'un changement du changement).
- Les analyses du changement au **niveau de l'entreprise** ont mis l'accent sur les évolutions de l'organisation, ceux de la stratégie, ou encore celui d'un niveau plus général et plus générique : les configurations.
- À leur tour, les changements de l'organisation peuvent concerner **sa culture**, sa structure, ses systèmes et/ou les personnes. Pour sa part, le changement de la stratégie peut porter sur la vision, le portefeuille d'activités, le positionnement stratégique, les programmes et/ou les ressources (Mintzberg et Westley, 1995).



Ces configurations ont été présentées comme des construits résultant de l'imbrication de trois niveaux de structure : l'infrastructure technologique, la socio-structure relationnelle et politique, et la superstructure des cultures et des valeurs (Fombrum ; Desreumaux, 1995). Le travail porte alors sur l'analyse des processus d'imbrication, de structuration et d'évolution de ces différents niveaux.

## Application

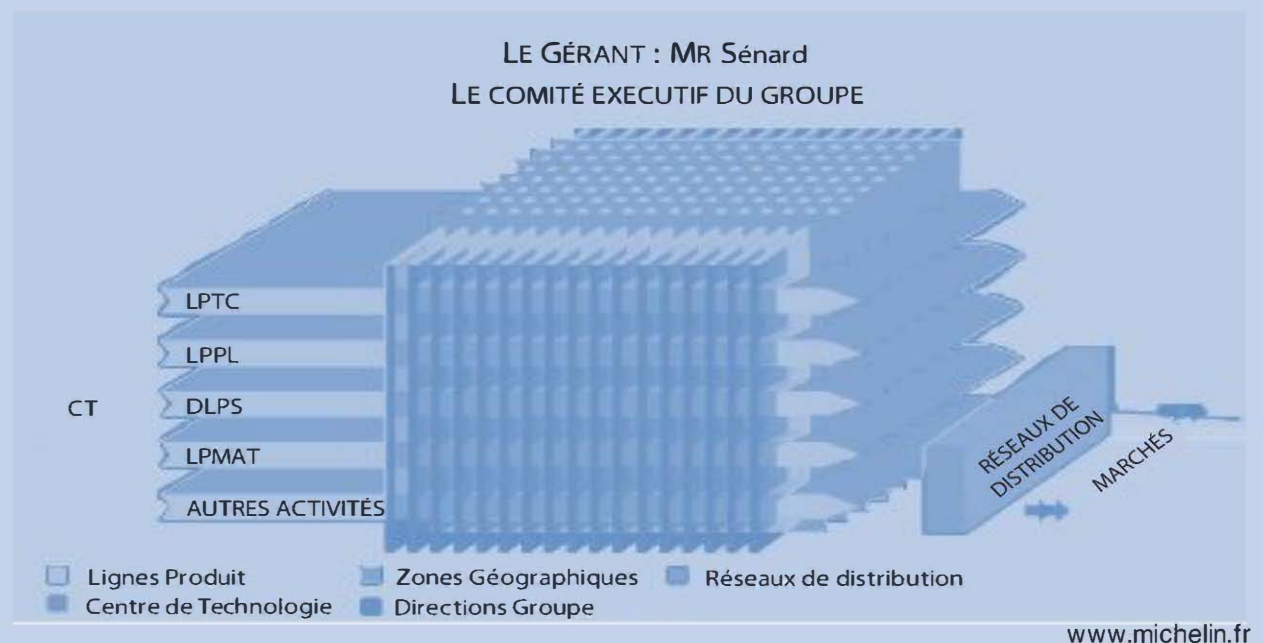
### Le changement organisationnel chez Michelin

Après plusieurs décennies avec la même structure, le groupe Michelin met en place un changement organisationnel pour mieux soutenir ses orientations stratégiques.

Le groupe s'est doté d'une organisation en lignes-produit, chacune dédiée à un périmètre d'activité et disposant de moyens marketing, développement, production et commercialisation autonomes pour tenir compte des spécificités de chaque ligne de produits.

L'organisation est représentée par le schéma ci-dessous :

- 1 centre technique [schéma : bloc « CT » sur la gauche] ;
- 8 lignes de produits : tourisme, poids lourds, spécialités... [schéma : flèches horizontales partant du centre technique « CT » et traversant les deux blocs centraux vers les réseaux de distribution] ;
- 13 directions de groupe : achats, audit, communication, RH, finance, qualité, système d'information, affaires publiques, normes, développement durable, R&D, supply chain... [schéma : masse parallélépipédique partant du premier plan] ;
- 8 zones géographiques : Amérique du Nord, Amérique du Sud, Europe, Europe orientale, Asie Sud-est, Chine, Afrique-Inde, Japon-Corée... [schéma : masse en arrière-plan entrecroisée du bloc représentant les directions de groupe] ;
- 1 centre de réseaux de distribution [schéma : petit bloc sur la droite du schéma].



1. Quels sont les avantages et les inconvénients d'une telle organisation ?
2. Quelles sont les difficultés à mettre en place ce changement organisationnel ?

## Corrigé

### 1. Avantages et inconvénients

Les avantages espérés par la direction de Michelin sont nombreux :

- favoriser la croissance et l'accès à de nouveaux marchés ;
- augmenter la réactivité ;
- accélérer la prise de décision en décentralisant les responsabilités ;
- améliorer la rentabilité et la performance ;
- accélérer la recherche.

Des inconvénients peuvent apparaître quant à la coordination des activités et des décisions. L'éclatement des entités peut conduire à une moins bonne intégration des processus et à une perte de synergies.

Les systèmes d'information doivent être conçus et mis en place pour relier les entités et non pas les isoler.

Les routines et expertises obtenues avec l'ancienne organisation sont perdues au moins au départ pour un certain temps.

Les relations humaines peuvent se trouver bousculer et générer des blocages plutôt que des dynamiques.

### 2. Difficultés de mise en place

Les difficultés majeures liées à toute modification d'organisation sont les problèmes d'acceptation et de résistances au changement.

Il faut communiquer et faire comprendre aux différents acteurs, les enjeux et les intérêts de ces changements. Il faut faire participer tous les collaborateurs à la mise en place de la nouvelle organisation pour qu'ils s'impliquent de manière opérationnelle.

## MANAGEMENT

- 1 Le changement nécessaire
- 2 La démarche de gestion du changement
- 3 La mise en œuvre du changement
- 4 Les conditions de réussite de la gestion du changement

## 1 Le changement nécessaire

Face à toutes les pressions qui s'exercent sur les entreprises en faveur des changements stratégiques et/ou organisationnels quasi-permanents, il semble nécessaire de mettre en place une gestion de ces changements pour qu'ils soient pilotés de manière continue, progressive et pertinente, si tant est que faire se peut.

La gestion du changement intègre la perception de la nécessité du changement, de son ampleur, de sa nature, puis les choix de méthodes, d'accompagnement pour mettre en place ce changement, tant au plan des structures, des procédures que des hommes. Pour Bayard et Delobel (1997), la gestion du changement peut se focaliser soit sur la tâche ou la mission, soit sur les individus et les facteurs humains :

Priorité à la mission, à l'institution du point de vue des dirigeants	Priorité donnée à la situation humaine et sociale
Conception cybernétique de la transformation organisationnelle : changement de l'organisation. Prééminence idéologique des objectifs de l'organisation, le but est de maintenir un système de pouvoirs et les bases de la hiérarchie. La transformation est décidée, planifiée, l'individu est appelé à s'adapter aux situations nouvelles, les conséquences humaines et sociales sont des <i>outputs</i> non désirés du processus d'innovation.	Conception auto-organisée du changement : changement organisationnel. Prééminence idéologique est donnée aux considérations humaines et sociales, le but est d'accepter une remise en cause éventuelle des rôles et des statuts, de reconsidérer les structures hiérarchiques ; la négociation est essentielle, le management est centré sur les buts et attentes des acteurs concernés par la transformation.

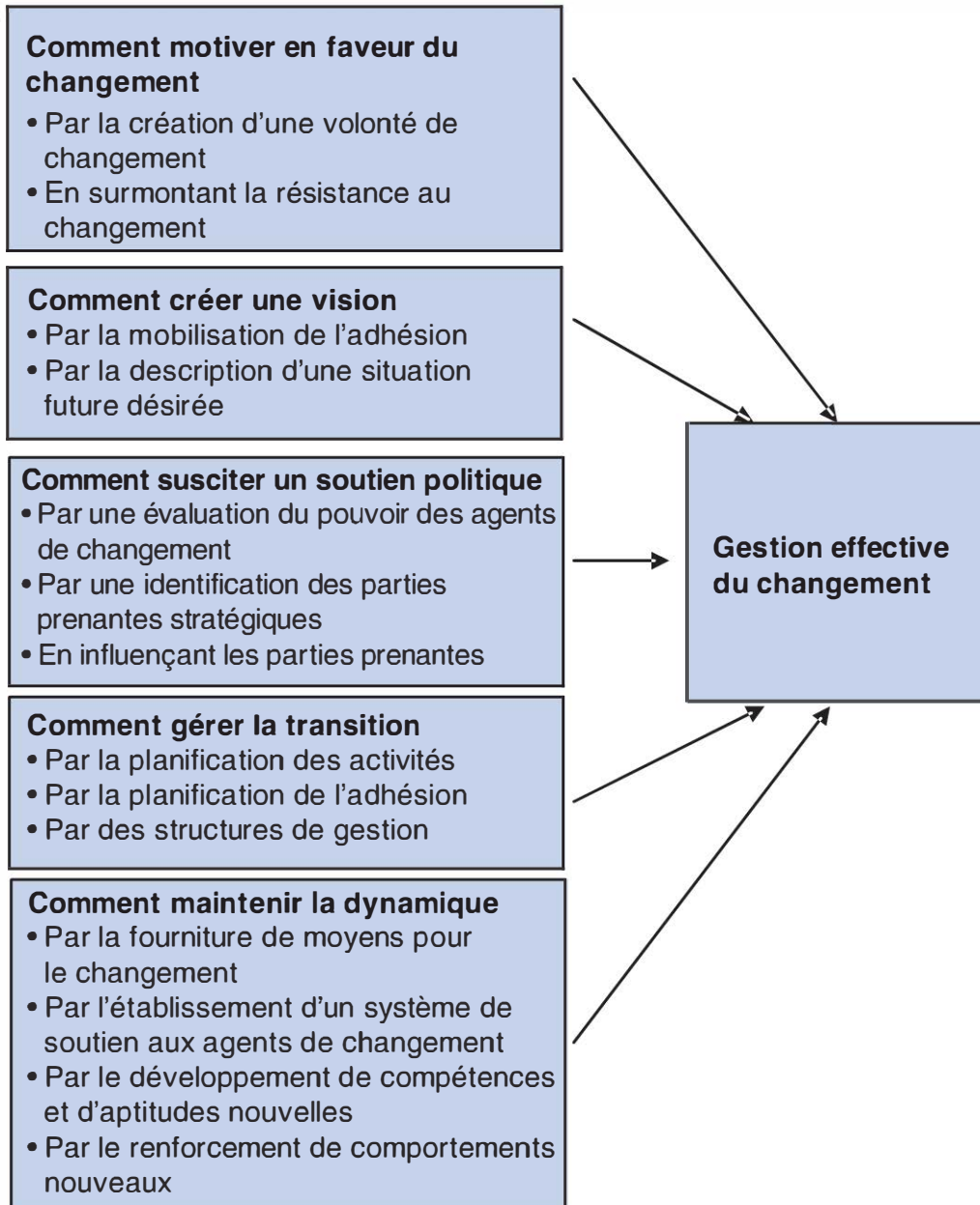
## 2 La démarche de gestion du changement

La **gestion du changement** s'appuie sur tous les acteurs de l'entreprise concernée et doit donc tenir compte de leur comportement pour être efficace et réussie. La démarche de gestion du changement doit comporter :

- la **construction d'une motivation** des acteurs en faveur du changement ;
- la **création d'une vision partagée** de la situation future souhaitable ;

- le **développement d'un soutien politique** permanent des dirigeants pour le changement choisi – le maintien d'une dynamique du changement, par tous les managers, pendant toute la durée de la transition.

Cummings et Worley présentent des initiatives pour réaliser une démarche réussie de gestion effective de changement<sup>1</sup> :



### 3 La mise en œuvre du changement

Une fois le diagnostic établi et la décision de gérer le changement prise, il s'agit de déterminer les procédures et l'esprit dans lequel il sera conduit, c'est-à-dire le style de conduite :

1. J.G. Cummings, C.G. de Worley, *Organization Development and Change*, 6<sup>e</sup> éd., South-Western, 1997.

- L'esprit de conduite du changement peut être plus ou moins participatif, plus ou moins coercitif, plus ou moins régulé, avec une communication plus ou moins soutenue. Les styles peuvent être combinatoires ; il n'y a pas de style « meilleur » mais un style « pertinent » en fonction des facteurs de contingence de l'organisation.
- **K. Lewin (1951) décrit trois étapes de changement organisationnel** : la prise de conscience de la nécessité du changement avec délimitation de son ampleur, de ses objectifs, de ses moyens (maturation), puis sa mise en œuvre opérationnelle (déracinement) et enfin le retour à une stabilité (enracinement).
- Vandangeon-Derumez (1998) présente trois phases de changement :

Phase	Activités	Axe d'actions possibles	
<b>Maturation</b>	Identification d'un stimulus	Opportunité	⇔ Problème
	Recherche d'information	Étude prospective	⇔ Audit
	Sensibilisation à l'idée du changement	Annonce	⇔ Implication
	Mise en mouvement de l'organisation	Contrôlée	⇔ Non contrôlée
	Définition des grands axes du changement	Vision/cadre organisationnel	⇔ Démarche
	Finalisation du projet de changement	Projet formalisé	⇔ Projet peu formalisé
<b>Déracinement</b>	Communication du projet de changement	Annonce	⇔ Interaction
	Mise en œuvre du projet	Brutale	⇔ Progressive
	Génération de nouvelles idées	Induite	⇔ Autonomie
	Développement d'initiatives	Par la hiérarchie	⇔ Par la base
	Évaluation/sélection	Cadrée	⇔ Non cadrée
	Suivi de la mise en œuvre	Hiérarchique	⇔ Interhiérarchique
	Formation	Axée sur les outils	⇔ Axée sur la réflexion
Accompagnement du changement	Ponctuel	⇔ Structurel	
<b>Enracinement</b>	Évaluation-bilan des actions engagées	Directive	⇔ Interactive
	Mise en cohérence des activités	De foisonnement	⇔ D'accompagnement
	Correction des actions engagées	Réorientation	⇔ Ajustement
	Changement durable	Implantation d'un cadre de travail stable	⇔ Formalisation de la vision

- **Plusieurs leviers** apparaissent pour conduire le changement, qui sont interdépendants et qui doivent être combinés et pondérés en fonction des besoins et des caractéristiques de chaque organisation : la structure, les procédures et les relations existant entre les entités, la culture et les comportements des acteurs, le mode de management avec le style de direction des managers.
- **Plusieurs outils** de mise en œuvre du changement sont susceptibles de gérer aussi bien les apprentissages, les routines, les résistances que l'inertie. Souvent inspirées du management japonais, ces techniques cherchent à canaliser les acteurs comme le *coaching*, à aider à réfléchir aux modifications structurelles comme le *reengineering*, le *downsizing*, à comparer avec d'autres structures ou pratiques comme le *benchmarking*.

#### 4 Les conditions de réussite de la gestion du changement

L'observation des pratiques montre que les dirigeants espèrent souvent obtenir spontanément et naturellement l'adhésion de tous les acteurs pour un changement, ce qui est loin d'être la réalité des situations. Il est reconnu que la maîtrise de l'implication du personnel est un élément clé de la réussite d'un processus de changement. Le porteur du changement doit donc expliquer le bien fondé de sa démarche et identifier les résistances des individus au changement.

Le modèle de Kübler-Ross devrait inspirer les dirigeants dans leurs difficultés à gérer le changement car il permet de mieux appréhender les phases d'évolution du personnel :

- phase de sidération (n'entend pas) : immobilisation ;
- phase de déni (refuse la réalité) : immobilisation ;
- phase de colère (se révolte) : réponse émotionnelle forte ;
- phase de marchandage (donnant-donnant) : négociation ;
- phase de dépression (prise de conscience de l'inutilité des efforts, relâchement de la résistance) ;
- phase d'acceptation : amorce du changement.

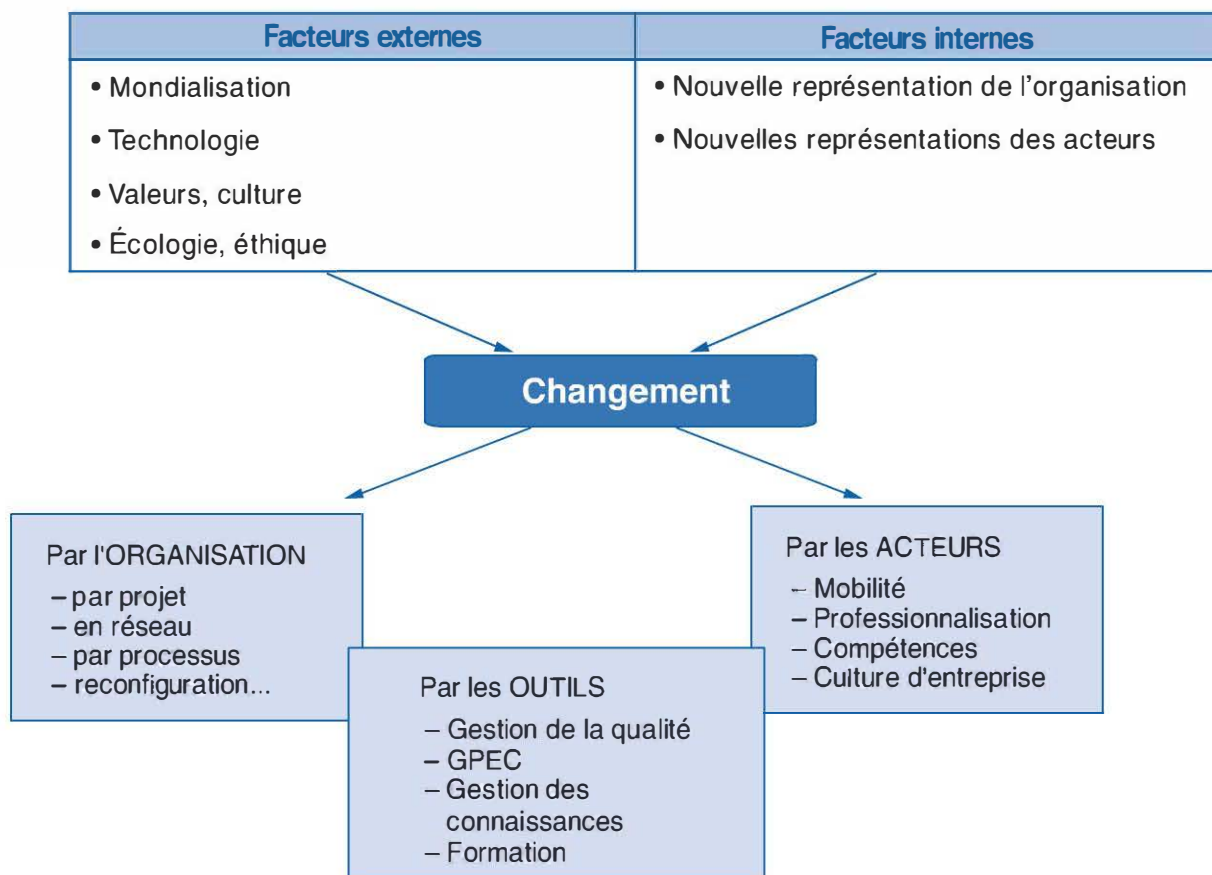
Un climat favorable à l'acceptation et à la réalisation du changement peut être obtenu grâce à un processus d'apprentissage (entreprise apprenante), des structures adéquates (divisionnelles ou matricielles), une hiérarchie communicante et ouverte. Un changement, quel que soit son degré, ne doit pas être « parachuté » mais préparé, expliqué et compris de l'ensemble des acteurs. La participation (groupes de travail, communication régulière...) est le point de départ pour une bonne implication des acteurs dans le processus de changement. Il s'agit dans les faits d'offrir aux acteurs la possibilité d'apporter leurs idées, de faire part de leurs craintes et de contribuer aux choix de la solution finale.

Le plan d'action pourrait être défini ainsi :

<b>Mobiliser les utilisateurs</b>	Information ciblée sur les objectifs et les priorités du projet Intégrer une communication de proximité avec un retour possible d'informations du terrain
<b>Favoriser l'appropriation du projet par les directions</b>	Formaliser les marges de progrès que le projet va permettre d'atteindre
<b>Donner satisfaction à court terme par des actions de progrès ciblées</b>	Améliorer de façon visible le fonctionnement des services : aménagement de procédures...
<b>Prendre en compte l'impact du projet sur les ressources humaines</b>	Identifier les conséquences du projet en terme d'effectifs et de compétences Mettre en place un accompagnement afin que chacun « trouve sa place » dans la nouvelle organisation

La réussite de la conduite du changement passe donc inévitablement par une préparation du personnel pour obtenir son adhésion et par une communication pertinente sur les objectifs et la diffusion des résultats de façon régulière. L'ensemble de l'entreprise doit se sentir impliqué : on parle alors de culture interne.

### Paradigme de la gestion du changement



# Applications

**1** Altaïr Conseil, cabinet de conseil français expert en conduite du changement et transformation des organisations, propose d'accompagner les entreprises confrontées à un objectif de transformation rapide et à un enjeu d'appropriation du changement. La démarche d'Altaïr s'appuie sur six étapes successives :

a) Élaborer un diagnostic flash. Cette étape correspond à une analyse globale de l'entreprise : gouvernance, environnement, offre, organisation, pratiques managériales, ressources et compétences. Elle permet de construire une cartographie des risques de transformation et d'identifier les leviers de changement mobilisables.

b) Bâtir la vision, l'ambition et définir les objectifs de changement. Sur la base d'entretiens avec des dirigeants et des managers, le cabinet délimite les objectifs et les grandes lignes de la stratégie de transformation.

c) Construire une vision partagée. Le cabinet s'attache à susciter l'adhésion des équipes opérationnelles au projet de transformation : des séminaires et formations spécifiques sont organisés pour permettre aux collaborateurs d'échanger et de travailler sur les impacts et les modalités du changement envisagé, dans un contexte informel et convivial.

d) Élaborer le plan de déploiement du changement. Il s'agit ici de définir précisément les différents plans d'actions (formations, communication interne, suivi des risques psychosociaux, etc.), le calendrier, l'organisation des projets ou les ressources nécessaires pour accompagner le changement. Des indicateurs de pilotage du changement sont construits.

e) Accompagner les managers et évaluer la progression du changement. Pendant le processus de changement, les consultants d'Altaïr suivent l'avancement des travaux et les risques conjointement avec les équipes client. Au-delà du *reporting*, un dispositif spécialisé est mis en place pour gérer les situations sensibles ou complexes : conflit social, résistance au changement, défection de partenaires commerciaux ou de collaborateurs clés, réduction des moyens, insuffisance des compétences managériales internes...

f) Renouveler les pratiques managériales. La dernière étape consiste à adapter les différentes pratiques et outils de gestion de l'entreprise (gouvernance, gestion des risques, gestion de projet, RH, direction par objectifs, pilotage et mesure de la performance, etc.) à la nouvelle situation.

Écrit d'après le site internet d'Altaïr Conseil.

- 1. Le choix de recourir à un cabinet extérieur à l'entreprise pour accompagner un changement présente-t-il des risques ?**
- 2. En quoi la démarche proposée ici permet-elle d'éviter certains écueils ?**



## Corrigé

### 1. Risque du recours à un cabinet extérieur pour l'accompagnement d'un changement

Le choix de recourir à un cabinet de conseil extérieur présente de nombreux risques :

- le cabinet peut être tenté d'appliquer des modèles standard de gestion du changement ayant fonctionné dans d'autres contextes, mais inadaptés aux particularités de l'entreprise (stratégie, culture, jeux d'acteurs, etc.) ;
- en se substituant au management de l'entreprise, les consultants risquent également de limiter l'appropriation par les équipes internes des enjeux de la transformation et des outils de conduite du changement ;
- ce choix peut renforcer l'impression d'un changement « parachuté » par la direction, sans considération des réels problèmes vécus par sur le terrain, et accentuer les résistances ;
- enfin, les prestations de conseil représentent un coût important pour l'entreprise, difficile à justifier dans certains contextes de changement (restructuration, réduction des dépenses, licenciements etc.).

### 2. Avantages de la démarche proposée

La démarche proposée ici limite en partie ces risques :

- les premières étapes de diagnostic et de définition des objectifs permettent notamment de construire une stratégie de changement contingente à l'entreprise et à ses spécificités ;
- les dirigeants et les collaborateurs sont impliqués très tôt dans le projet de transformation, ce qui leur permet d'échanger ensemble sur les opportunités et les risques associés au changement, d'apporter leurs idées, et d'anticiper ou désamorcer les résistances ultérieures ;
- à travers les plans d'action, le changement devient concret pour les équipes, qui participent directement à la réussite du projet. Les indicateurs de pilotage permettent de communiquer sur l'avancement des chantiers, ce qui réduit les craintes liées à l'absence d'informations ;
- adaptabilité de la stratégie et des outils : des difficultés peuvent se présenter durant le déroulement du projet (réduction des ressources, conflits sociaux, etc.) et la démarche proposée ici se veut flexible. Elle anticipe également le besoin d'adapter les outils managériaux de la nouvelle organisation.

**2** La gestion opérationnelle des projets de changements implique un suivi et un contrôle de ceux-ci, assuré à la fois par les services opérationnels et par le contrôle de gestion (dont le rôle ici sera plus spécifiquement développé). Ceci passe d'abord par un contrôle du déroulement du projet portant en particulier sur le respect de l'enveloppe de moyens impartis et du calendrier d'avancement. Cela implique également l'établissement d'un bilan portant tant sur les moyens engagés que sur les résultats obtenus. À plus long terme, il s'agit également d'évaluer l'impact réel de l'action menée. Traditionnellement, les interventions du contrôleur de gestion portent essentiellement sur le suivi du projet et le contrôle des coûts. Toutefois la tendance actuelle, comme le montre le tableau ci-après, est de le faire intervenir plus en amont de façon à évaluer au mieux les conséquences économiques des choix de conception. Le contrôleur de gestion va assurer le suivi économique et financier de l'opération. Il veillera à ce que le chef de projet dispose d'outils de pilotage adapté, en particulier un tableau de bord de projet. Il mettra en place ou veillera à la fiabilité de la comptabilité de gestion et assurera le contrôle des engagements et des réalisations de dépenses.

Principales phases	Actions à mener	Rôle du contrôleur de gestion
<b>Sélection</b>	Études préliminaires : – analyse des besoins à satisfaire – définition des contraintes en terme de coût et de délai – examen de la faisabilité de l'opération	Estimation rapide des moyens nécessaires et des coûts induits Évaluation de la rentabilité de l'opération et des risques financiers induits Étude de financement
<b>Préparation</b>	Étude précise des spécifications techniques Découpage du projet en sous projets puis en travaux élémentaires Appréciation fine des moyens nécessaires Jalonnement des travaux dans le temps	Aide à la décision dans les choix de conception Estimation plus précise des coûts et établissement du budget initial Mise en place des outils et procédures nécessaires au contrôle d'exécution : – contrôle des engagements de dépense – comptabilité de chantier – tableau de bord de projet
<b>Exécution</b>	Réalisation des différentes phases du projet : du début des travaux jusqu'à la mise en route et au PV de réception	Établissement du tableau de bord de projet Contrôle des engagements et des dépenses Suivi de la situation financière et des prévisions
<b>Suivi</b>	Transfert à l'exploitant Formation des utilisateurs Opérations de maintenance	Bilan final du projet au niveau coût et délais Suivi des performances opérationnelles et financières

#### a) Le suivi des délais et de l'avancement des travaux

À la fin de chaque étape importante et/ou périodiquement, le chef de projet doit fournir un état comprenant généralement :

- les heures consommées ;
- les tâches effectuées ;
- les heures nécessaires pour terminer (prévisionnel) ;
- le reste à faire.

À ce niveau il faut bien distinguer :

- les unités de consommation de ressources (heures main-d'œuvre, heures machines...) ;
- les unités d'œuvre représentatives des prestations réellement fournies (m<sup>2</sup> construit pour un bâtiment, chapitres terminés pour un ouvrage, nombre de personnes interrogées pour une enquête...).

On calcule généralement deux ratios :

$$\text{Pourcentage d'avancement horaire} : \frac{\text{heures réalisées}}{\text{heures prévues}}$$

$$\text{Pourcentage d'avancement physique} : \frac{\text{travail effectué}}{\text{travail total}}$$

Ce dernier ratio permet d'estimer la consommation future de ressources :

En effet, en se référant à l'exemple ci-après, s'il faut 988 heures pour réaliser 46 % des travaux, il en faut logiquement 988/46 % pour la totalité, soit 2 147 heures.

On a donc en conséquence :

heures engagées = % d'avancement physique × heures totales prévisibles

$$\text{heures totales prévisibles} = \frac{\text{heures engagées}}{\% \text{ d'avancement physique}}$$

Le pourcentage d'avancement physique permet également le chiffrage des en-cours éventuels.

Comme le montre l'exemple ci-après, outre ces ratios on utilise traditionnellement :

- des diagrammes de GANTT mettant en parallèle l'avancement prévisionnel et l'avancement réel ;
- des courbes d'avancement permettant la comparaison à une date donnée de l'avancement prévisionnel, de l'avancement horaire et de l'avancement physique ou même le suivi simultané de l'avancement et des coûts engagés.

Le suivi du planning n'est en général pas de la responsabilité du contrôleur de gestion, contrairement au suivi des coûts. Mais le planning rectifié et l'état d'avancement doivent lui être fournis par les opérationnels :

- d'une part, ce sont des éléments fondamentaux du tableau de bord de projet ;
- d'autre part, ces informations sont vitales pour estimer le reste à faire et évaluer les en-cours.

Voir en page suivante un exemple de tableau de bord permettant le suivi de l'avancement d'une opération de réaménagement d'une salle de cristallisation<sup>1</sup>.

### **b) Le suivi des coûts et de la productivité**

Le contrôle des coûts va nécessiter la mise en œuvre d'une méthode d'analyse des écarts tout à fait spécifique. Il implique également la mise en place d'une comptabilité de gestion adaptée.

#### *L'analyse des écarts sur coût et la prise en compte des écarts sur planning*

- **La problématique.** Deux éléments font la singularité du contrôle de gestion des projets :
  - d'une part l'avancement réel des travaux ne correspond pas réellement à l'avancement programmé. Dans ces conditions comparer le budget initial au coût encouru n'a que peu de signification. Puisque toutes les tâches prévues n'ont pas été effectuées, une partie des ressources budgétées n'a pas été consommée. Ceci oblige à faire apparaître, outre l'écart sur coût, un écart sur délai ;
  - d'autre part, le budget initial appelé budget à date fait souvent l'objet de révisions et de réestimation (modifications techniques, avenants des clients, incidents imprévus, sous productivité) aboutissant à un coût prévisionnel réestimé. Il est donc nécessaire de calculer les nouvelles dépenses prévisionnelles ; ce qu'on appelle le « reste à encourir ».
- **Les valeurs de référence.** L'analyse des écarts dans le contrôle des projets implique la détermination de trois grandeurs, la plus intéressante étant la « valeur acquise », appelée aussi valeur budgétaire du réalisé. Elle correspond à la notion de budget flexible, le budget encouru étant adapté au degré d'avancement réel.

1. Y. Lavina, J.-M. Loubère, *Maintenance et travaux neufs*, Éditions d'Organisation, 1994.



Désignation courante	Signification	Paramètres de calcul	Sources
<b>1. Coût encouru</b>	Coût réel du travail effectué	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Avancement réel</li> <li>• Coût réalisé</li> </ul>	Renseignements issus de la comptabilité de gestion
<b>2. Valeur acquise ou Valeur budgétaire du réalisé</b>	Coût budgété du travail effectué	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Avancement réel</li> <li>• Coût prévu</li> </ul>	Renseignements issus du suivi de l'avancement et du budget initial
<b>3. Budget encouru</b>	Coût budgété du travail prévu (CBTP)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Avancement prévu</li> <li>• Coût prévu</li> </ul>	Renseignements issus du budget initial

• **Les écarts à analyser.** À la date d'arrêté des comptes on va comparer le coût réel du travail effectué avec son équivalent budgété. On élimine ainsi l'impact que pourrait avoir sur les coûts le retard ou l'avance pris sur le planning. On a alors l'écart suivant :

$$\text{Coût encouru (1)} - \text{Valeur budgétaire du réalisé (2)} = \text{Écart sur coût}$$

Il s'agit d'un écart sur la valeur des ressources consommées avec deux causes possibles :

- des différences dans les quantités de ressources consommées (pertes matières importantes, sous-productivité des ouvriers, travaux supplémentaires nécessaires...);
- des différences dans les prix unitaires des ressources utilisées (augmentation de tarif, fluctuation des cours, variation dans l'utilisation des heures supplémentaires).

**Que pensez-vous de la qualité de ce suivi ? De sa pertinence ? Est-il en adéquation avec les caractéristiques du changement et de sa gestion évoquées dans les points précédents ?**

## Corrigé

Les informations de ce texte montrent la mise en place d'une procédure longue et complète pour suivre le déroulement opérationnel d'un projet de changement, tant au plan des délais, de l'avancement, qu'au plan des coûts et de la productivité.

Le rôle du contrôleur de gestion devient plus important par sa participation à toutes les phases du changement (*cf.* tableau) ; il élabore des indicateurs de durée, pourcentage d'avancement, des plannings de réalisation, des calculs de coûts, de budgets, d'écarts sur les différentes étapes et parties du changement.

Toutes ces alertes permettent de suivre et de contrôler les dimensions opérationnelles quantitatives du changement et, le cas échéant, de pallier les dysfonctionnements et les dérives.

Mais tout cet arsenal ne délivre en aucun cas, directement, des informations sur la qualité du changement, sur les résistances éventuelles des acteurs ; il n'y a pas d'indicateurs construits pour suivre la motivation des participants, leur implication, leurs impacts sur la réussite du changement. Donc la pertinence de ces informations quantitatives est partielle, le suivi n'est pas en adéquation avec les caractéristiques sociologiques et psychologiques du changement. Les trois phases de Vandangean-Derumez, comme les phases d'évolution du personnel face au changement proposées par le modèle Kübler Ross, ne sont pas suivies par des indicateurs qui seraient d'ailleurs subjectifs et difficiles à élaborer. L'aide du contrôleur de gestion est certaine mais reste limitée à des aspects quantitatifs partiels.

# Le management des connaissances et l'apprentissage organisationnel

## MANAGEMENT

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>1 Définition des connaissances</li> <li>2 L'apprentissage organisationnel</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>3 Le management des connaissances</li> <li>4 Le management de l'apprentissage pour l'amélioration de la performance</li> </ul> |
|---|---|

## 1 Définition des connaissances

La connaissance est l'ensemble des savoirs d'un individu ou d'une entité, appris ou acquis par l'expérience et l'apprentissage, permettant de mieux réfléchir, de mieux décider, de mieux agir dans toutes les pratiques et les actes de la vie. Les connaissances s'accumulent grâce aux informations collectées et se combinent grâce à l'intelligence des individus qui les rapprochent et les comparent pour améliorer leur utilisation.

**Les connaissances changent la représentation** que l'on se fait d'un élément en augmentant les informations que l'on a dessus.

Dans toute l'histoire des communautés humaines, des économies et des entreprises, les connaissances sont considérées comme un avantage, permettant de progresser, tant au plan technique que social ; de ce fait, les entreprises cherchent à gérer les connaissances pour en tirer des bénéfices.

La gestion des connaissances (en anglais *Knowledge Management*) – ou ingénierie des connaissances – est l'ensemble des méthodes, des techniques, des logiciels permettant de percevoir, d'identifier, d'analyser, d'organiser, de mémoriser, et de partager des connaissances entre les membres des organisations, connaissances venant de l'intérieur ou de l'extérieur de l'entreprise. La gestion des connaissances est une application pratique des sciences cognitives qui en sont le fondement théorique.

**Le savoir collectif n'est pas la somme des savoirs individuels.** La personne qui participe à la vie de l'entreprise possède son propre savoir-faire développé à travers sa formation et son expérience sur le terrain. Pour partager ce savoir, elle intègre ses connaissances dans le système d'informations, en les stockant dans des bases de données, ce qui peut l'obliger à formaliser des savoirs non déclarés, implicites pour elle (par exemple, une manière de travailler). Ensuite, il faut définir le périmètre de partage des connaissances, les procédures pour y accéder.

La gestion des connaissances peut porter sur les savoirs des acteurs en interne mais aussi sur les savoirs externes (nouveaux produits, nouveaux concurrents, marchés,

technologies) qui nécessitent alors des systèmes d'information différents comme les systèmes de veille.

## 2 L'apprentissage organisationnel

L'apprentissage organisationnel est une démarche (idéale ?) qui permettrait à une organisation d'améliorer en permanence son fonctionnement, en utilisant au mieux, ses connaissances, ses expériences, en développant ses capacités à apprendre, pour que tous les acteurs progressent dans leur activité.

Il faut déterminer les apprentissages utiles pour une organisation, ce que peut apprendre une organisation, comment elle peut apprendre pour construire une démarche opératoire efficace.

Les acteurs doivent réfléchir ensemble, en fonction de leurs propres représentations de leurs connaissances et de l'organisation, pour savoir comment transmettre au collectif pour changer et améliorer les capacités et le fonctionnement de l'organisation.

**C. Argyris et C. Schön ont formalisé un apprentissage organisationnel en simple boucle et double boucle.**

Par apprentissage en simple boucle, les auteurs entendent l'apprentissage opérationnel qui modifie les stratégies d'action, mais ne modifie pas les valeurs directrices de l'entreprise. Cet apprentissage est organisationnel et donc essentiellement axé sur l'obtention de résultats : il s'agit d'atteindre au mieux les objectifs existants, en maintenant la performance organisationnelle dans les limites fixées par les valeurs et les normes en vigueur. L'apprentissage en double boucle induit un changement des valeurs, mais aussi des stratégies et de leurs paradigmes. Suite à l'expérience vécue, l'entreprise peut être amenée à questionner les valeurs directrices mêmes sur lesquelles elle se fondait.

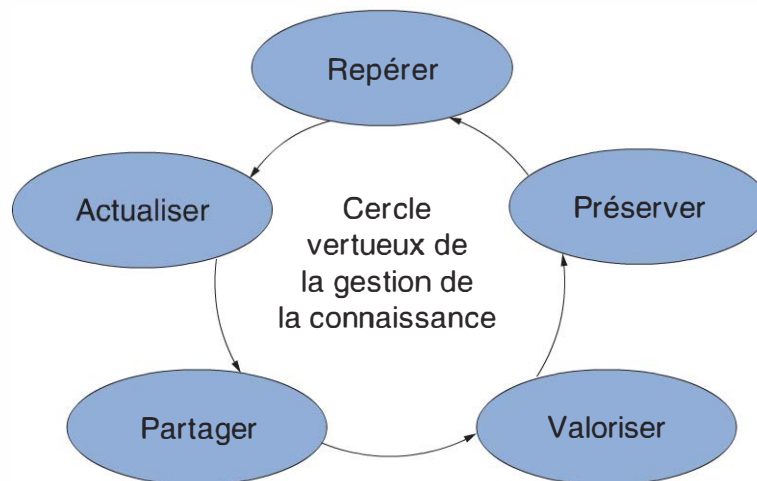
## 3 Le management des connaissances

On distingue généralement les **connaissances tangibles** (également appelées connaissances explicites) de l'entreprise, contenues dans les bases de données ou bien dans tous les documents papiers ou électroniques, des **connaissances tacites** (également appelées connaissances intangibles) composées des connaissances, du savoir-faire et des compétences de l'ensemble du personnel (on parle ainsi de « capital immatériel »). La performance d'une entreprise dépend directement des compétences métiers, de l'expérience et des connaissances stratégiques individuelles, mais elles sont rarement partagées par tous.

En effet, ce sont bien les ressources humaines d'une entreprise qui en font la force, la réactivité et le dynamisme, ou plus exactement le travail en synergie de ces différentes personnes. Le terme d'intelligence collective, de plus en plus répandu dans la littérature, met bien en évidence le fait que le bon fonctionnement de l'entreprise dépend fortement de la capacité à disposer au bon moment de la bonne information.

Par ailleurs, avec le développement des technologies de l'information et de la communication, l'écueil inverse peut être la surinformation (parfois qualifiée de pollution informationnelle, voire de harcèlement textuel) : « **trop d'information tue l'information** » !

L'objectif du projet de gestion de connaissance est donc d'identifier, de capitaliser et de valoriser le capital intellectuel de l'entreprise en impliquant l'ensemble du personnel. La mise en place d'une gestion des connaissances est articulée autour de cinq phases ou « cercle vertueux de la gestion des connaissances » :



Si les acteurs d'une organisation ont l'habitude des procédures de gestion des connaissances et pratiquent cette remise en cause et cette actualisation permanente des savoirs et des savoir-faire, il semble plus facile d'intégrer et de faire accepter une démarche de changement, fondée sur les mêmes processus et sur les mêmes types de comportement.

#### 4 Le management de l'apprentissage pour l'amélioration de la performance

L'apprentissage organisationnel est désormais incontournable du fait des changements rapides induits par l'environnement. Toute organisation s'interroge sur son mode de fonctionnement et prend davantage de temps pour analyser ses ressources et compétences.

Selon Koenig, **l'apprentissage organisationnel est un phénomène collectif** d'acquisition et d'élaboration de compétences qui modifie la gestion des situations et les situations, plus ou moins durablement et plus ou moins profondément.

L'apprentissage organisationnel est rendu nécessaire par la complexité de l'environnement car il faut nécessairement que l'organisation s'adapte vite et de façon pertinente. Il faut donc qu'elle mette en place un processus d'identification des changements organisationnels et des contextes. Nous sommes alors dans une perspective d'adaptation. D'autres auteurs comme Duncan et Weiss (1978) voient dans l'apprentissage organisationnel une gestion des connaissances c'est-à-dire des processus sur lesquels repose la transformation des connaissances et dont il résulte une démarche d'apprentissage.



Quelle que soit la perspective envisagée par les auteurs, un large consensus apparaît pour mettre en évidence le rôle joué par l'apprentissage dans la capacité des organisations à se développer ou à survivre dans un environnement complexe et incertain.

### eNRICH : un nouveau logiciel de gestion des connaissances

L'Unesco a annoncé en 2003 le lancement de « eNRICH », un logiciel de gestion des connaissances totalement modulable. Ce logiciel est destiné à permettre aux communautés de se repérer dans la masse des informations et des sources de connaissances disponibles sur l'internet et à donner visibilité aux thèmes concernant les communautés ainsi qu'à leur permettre de créer des contenus qui leur soient directement utiles.

Développé par le Centre national d'information indien, eNRICH est conçu de manière à permettre aux communautés de construire leur propre outil d'accès à la Toile et aux ressources multimédias le plus rapidement et le plus facilement possible. Il est par ailleurs conçu de manière à répondre aux besoins locaux et à s'enrichir du contenu local disponible en idiome local.

Outil conçu pour l'internet, « eNRICH » donne ainsi de nouvelles capacités aux communautés favorisant un accès aisé à des sources d'information pertinentes et homologuées, permettant aux communautés locales d'accroître et de gérer leur savoir.

Prêt à l'utilisation, eNRICH permet de réduire un certain nombre de barrières que rencontrent nombre de communautés lorsqu'elles souhaitent utiliser les TIC. Il est en effet simple et logique, adaptable et d'usage facile, tout en fonctionnant dans des idiomes locaux et sur divers outils électroniques.

## Applications

**1** Les premiers logiciels de gestion des connaissances (Knowledge Management, ou KM) conçus dans les années 1980 et 1990 étaient composés essentiellement de deux parties : une base de données destinée à stocker la connaissance accumulée par l'entreprise sur un sujet déterminé, et une interface utilisateur permettant aux employés de compléter et de consulter cette base.

La dimension trop structurée et formelle de ces premiers outils de KM n'encourage pas leur alimentation en informations utiles. Où classer un travail novateur, qui ne s'inscrit pas dans l'arborescence préétablie ? Et comment inciter les employés à produire régulièrement des synthèses formalisées de leurs expériences, que personne ne risque de consulter ?

Des études menées par Thomas H. Davenport suggèrent ainsi que les principaux outils informatiques d'échanges de connaissances utilisés par les « travailleurs du savoir » sont... l'email (utilisé par 100 % des travailleurs interrogés) suivi de très loin par l'intranet de l'entreprise (environ 30 %), les messageries textes ou instantanées, le site web de l'entreprise, les portails d'information, ou encore l'extranet...

Deux catégories d'outils semblent s'opposer :

- d'un côté, les **canaux** (emails, messageries instantanées) permettent de partager une connaissance spécifique, réellement utile et utilisable par un petit nombre de personnes seulement, même si la liste de diffusion est large ;
- de l'autre, les **plates-formes** (intranet, site internet, portail d'information) recensent des connaissances plus générales, adressées au plus grand nombre, produites par une équipe restreinte.

Mais existe-t-il des outils permettant de combiner le meilleur des deux approches, de rendre accessibles et utilisables par le plus grand nombre les connaissances tacites, spécifiques, localisées, non structurées, produites et échangées quotidiennement dans l'entreprise ?

En 2009, Andrew McAfee introduit le concept « Entreprise 2.0 » après avoir observé, chez VistaPrint, Serena Software, ou à la CIA, le développement d'une nouvelle vague d'outils collaboratifs inspirés des technologies et les concepts du web 2.0, qui semblent surmonter les problèmes posés par les premiers logiciels de KM.

Par exemple, chez VistaPrint, l'imprimeur de cartes de visite en ligne, les nouveaux techniciens embauchés par le groupe ne disposaient pas d'un guide technique de référence leur permettant de résoudre les différents problèmes rencontrés sur site.

L'entreprise n'a pas les moyens de rédiger un tel guide, qui occuperait des milliers de pages, indigestes pour un nouvel arrivant, qui a davantage besoin de conseils opérationnels sur site que d'une référence exhaustive.

Inspiré par les outils web comme Wikipédia ou stackoverflow.com, VistaPrint décide alors d'ouvrir un « wiki » permettant aux techniciens de poser des questions ou d'y répondre. Le wiki se caractérise par :

- une structure **flexible et évolutive** : chacun peut poser une question, et la rattacher à un ou plusieurs thèmes par des **tags** ;
- les réponses et commentaires sont **libres** et valorisés par les pairs, qui leur attribuent des points de **réputation**. Les intervenants accumulent ainsi des badges : bonne réponse, éditeur, professeur, expert, actualisateur, etc.

Afin d'éviter les redondances, les techniciens sont encouragés à fusionner les questions similaires et à créer des **liens** vers d'autres questions ou vers des documents de référence plus exhaustifs.

Grâce aux tags et à une technologie d'agrégation comparable aux fils « RSS » du web, les participants peuvent être informés directement lorsqu'une question est posée dans les domaines qui les intéressent : cela permet ainsi à un technicien sur site, en situation difficile, d'obtenir une réponse très rapide à toute question.

Un moteur de **recherche** comparable à Google permet d'effectuer des requêtes par mots clés et d'obtenir des résultats triés par pertinence décroissante (la pertinence est calculée grâce à un algorithme qui s'appuie sur les liens entre les articles).

Comme le résume McAfee : « Les technologues de l'entreprise 2.0 n'imposent pas des notions préconçues sur la manière dont les connaissances devraient être catégorisées ou structurées. Ils créent des outils qui laissent ces aspects émerger d'eux-mêmes. »

Écrit d'après Andrew McAfee, *Enterprise 2.0 : New collaborative tools for your organization's toughest challenges*, Harvard Business Press, 2009.

1. Sur la base de quels critères peut-on évaluer un outil de gestion des connaissances ?
2. Utilisez ces critères pour comparer les anciens outils de gestion des connaissances aux nouveaux outils « Entreprise 2.0 » évoqués par Andrew McAfee.

## Corrigé

### 1. Critères d'évaluation d'un outil de gestion des connaissances

Un outil de gestion de connaissances pourrait être évalué sur la base de :

- **son coût de mise en place** : quels sont les coûts de développement et d'installation de l'outil ? de formation des utilisateurs ? d'alimentation de la base ?
- **la participation des équipes** : les employés sont-ils incités à contribuer au contenu ? à le consulter ?
- **la qualité de l'information** : les connaissances en base sont-elles pertinentes pour le travail au quotidien ? Sont-elles fiables ? actualisées ?
- **la transmission** : les bonnes informations sont-elles transmises aux bons destinataires ?

### 2. Comparaison des anciens outils de gestion des connaissances avec les outils « Entreprise 2.0 »

	Anciens outils	Nouveaux outils
Coûts de mise en place	L'outil traditionnel de KM est très structuré ce qui suppose un travail préalable de définition des catégories. Une alimentation initiale de la base en informations de référence est souvent nécessaire avant la mise en ligne (exemple : intranet). La formation des utilisateurs est importante.	Les nouveaux outils s'appuient sur des technologies web existantes, ouvertes et peu coûteuses (comme un wiki). La base est moins structurée, les tags sont créés par les utilisateurs eux-mêmes suivant les besoins. La prise en main est plus simple mais une charte d'utilisation est souvent nécessaire, invitant par exemple à rechercher d'abord dans la base avant de poser une question déjà vue.
Participation	Il faut user de leviers de motivation extrinsèques (rémunérations, sanctions) pour inciter les employés à alimenter la base. L'auteur d'un contenu n'est pas toujours identifié ni valorisé, et il est difficile de savoir qui a lu et utilisé une information, ou de recevoir un retour.	Les nouveaux outils sont plus « sociaux » et jouent sur la réputation (badges), la curiosité, l'envie de développer et de partager ses connaissances. Le contrôle par les responsables disparaît, l'erreur est moins stigmatisante, ce qui encourage les contributions.
Qualité de l'information	Il s'agit ici davantage d'une base de « référence » que de conseils et astuces utilisables rapidement sur le terrain. La fiabilité est assurée par un long processus de production et de contrôle. Le référentiel n'est pas toujours actualisé, et risque de ne pas tenir compte des derniers développements.	Les informations sont moins exhaustives, plus adaptées à un usage immédiat, mais elles peuvent être enrichies par des liens vers d'autres articles et références. La fiabilité ne vient pas du contrôle mais de la réputation des auteurs et du consensus qui se forme autour d'une bonne réponse. Les réponses sont continuellement actualisées par la communauté.
Transmission	Les modes traditionnels de transmission (canaux et plates-formes) se manifestent par une difficulté de mise en correspondance des détenteurs d'informations utiles et de leurs destinataires, surtout lorsque ces derniers ne se connaissent pas directement. Les éventuels éléments pertinents sont noyés dans un flot de données inutiles (80 emails quotidiens par salarié) ce qui implique un tri long et coûteux.	La possibilité de rechercher des informations par mots clés et d'évaluer leur pertinence relative grâce aux algorithmes issus du web facilite l'accès à la « bonne » information. Les mécanismes d'agrégation permettent à chacun de recevoir un flux de données personnalisé en fonction de ses « tags » préférés, ce qui facilite la mise en contact de personnes qui ne se connaissent pas directement mais qui partagent certains centres d'intérêts ou compétences.

**2** Quelques entreprises ont mis en place des postes de gestionnaire de connaissances et il est possible de tirer quelques constats des premières observations faites :

- La fonction est récente donc ses frontières ne sont pas encore définies de la même manière dans toutes les structures, même si dans tous les cas, la fonction est transversale à l'organisation.
- La fonction recouvre toujours deux domaines : la mise en place et le fonctionnement de l'infrastructure d'une part, l'animation et la gestion des connaissances d'autre part.
- La mise en place de l'infrastructure correspond à peu près à 55 % du temps de travail du gestionnaire de connaissances : il doit sélectionner les outils informatiques (près de 1 800 logiciels de management de connaissances existent sur le marché), définir son cahier des charges, discuter et négocier avec les prestataires.
- Le fonctionnement de l'infrastructure correspond à peu près à 20 % du temps du gestionnaire : il doit assurer la coordination de la structure, désigner les pilotes, les relais organisationnels, pour qu'une démarche cohérente soit suivie par tous les acteurs pour capitaliser et diffuser leurs connaissances, leurs expériences, leurs bonnes pratiques ; il s'agit de mettre en place des procédures simples pour que tous les acteurs utilisent de la même façon le logiciel.
- L'animation et la gestion des connaissances (à peu près le reste du temps soit 25 %) consistent, pour le gestionnaire de connaissances à former les utilisateurs aux outils, à stimuler la participation de tous à la construction de cette base de connaissances, à bâtir une culture de la transmission des pratiques, de mise en commun des savoirs et des savoir-faire. Le gestionnaire de connaissances doit créer les conditions favorables pour que le processus de *knowledge management* vive, s'améliore et s'enrichisse au cours du temps ; il n'intervient pas sur le contenu des connaissances mais sur la qualité de fonctionnement du portefeuille de connaissances de l'entreprise.

Écrit d'après l'article « Le gestionnaire de connaissances »,  
*Économie et management*, n° 126, janvier 2008.

### **Dresser le profil idéal du gestionnaire de connaissances.**

## **Corrigé**

C'est un métier émergent avec une position transversale dans l'organisation et une mission intégrant du matériel et de l'immatériel liés aux connaissances des acteurs.

**Objectifs :** capter, capitaliser, diffuser des bonnes pratiques (connaissances et expérience) de tous les acteurs d'une organisation dans tous les domaines, pour améliorer le fonctionnement global de l'organisation, la qualité des procédures, la réactivité des individus.

**Moyens :**

- des logiciels de *knowledge management* ;
- une infrastructure, avec des chefs de projets, des réunions.

**Missions :**

- mettre à disposition des acteurs d'une organisation des outils de travail collaboratif ;
- inciter et faciliter l'utilisation de ces outils par des réunions, des formations, des méthodes ;
- stimuler, animer, soutenir les actions des acteurs allant dans le sens de la transmission des bonnes pratiques ;
- gérer le portefeuille de connaissances.

## CONTRÔLE DE GESTION

- 1 Notion de processus
- 2 Le lien contrôle/organisation
- 3 Le lien avec la logistique : la chaîne logistique (*Supply Chain Management*)

### 1 Notion de processus

Le terme processus et la notion de transversalité qu'il véhicule se trouvent abordés à maintes reprises car cela renvoie à une forme organisationnelle et à un dynamisme organisationnel actuels. En effet nous avons évoqué, et nous évoquerons encore, les notions d'organisation transversale, processuelle...

Une activité est une tâche ou un ensemble de tâches qui permettent de réaliser tout, ou partie assez souvent, d'un produit ou d'un service et, de ce fait, qui permet d'ajouter de la valeur et notamment de la valeur client à ce produit ou à ce service.

Dans une approche comptable, l'activité fait faire quelque chose et engendre un coût direct, puisque les activités dans leur réalisation consomment des ressources (traduites par la notion de charges en comptabilité) et que les produits ou les services « consomment » des activités. Si un processus se caractérise par des moyens (c'est-à-dire une consommation de ressources) et un système de pilotage, lequel est fréquemment évolutif dans le temps, un processus est forcément caractérisé par une finalité (un objectif qui peut être une production, mais aussi de la qualité, de l'innovation, etc. ; quoi qu'il en soit cet objectif s'inscrit dans la ligne stratégique de l'organisation).

« Un processus est un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations ou de matières significatifs qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel défini, donc un élément précis de valeur, une contribution spécifique aux objectifs stratégiques (Lorino, 1997)<sup>1</sup> ».

Le contrôle de gestion a pour objectif de piloter les processus, de veiller à leur bonne réalisation au regard des objectifs ou finalités qui leur sont associés. Il s'agit aussi de veiller à l'amélioration des processus internes et différents types d'outils peuvent être mis en œuvre par le contrôleur de gestion, le plus souvent d'ailleurs, dans ce dernier cas, au sein d'une équipe projet.

Le processus devient l'objet d'élaboration puis d'analyse du système d'information de gestion.

---

1. P. Lorino, *Méthodes et pratiques de la performance*, Éditions d'Organisation, 1997.

Des outils peuvent aider à une meilleure gestion des coûts au sein des processus à une meilleure gestion du couple coût/valeur (coûts cible, *yield management*, ABC...) et/ou viser une amélioration de l'organisation en améliorant le fonctionnement du processus, voire en le réorganisant (*reengineering*, *kaisen costing*...).

## 2 Le lien contrôle/organisation

### a. Activité et processus : les éléments d'un modèle d'organisation

« Les processus sont ce que les entreprises font. Ils sont invisibles et anonymes parce qu'ils sont occultés et fragmentés par des organigrammes et parce que les gens raisonnent en fonction de leurs départements isolés et non des processus auxquels ils participent tous » (Hammer et Champy 1993, p. 133-134)<sup>1</sup>.

L'activité se substitue au raisonnement plus usuel en comptabilité de gestion essentiellement centré sur les activités de production. Or ces dernières ne sont pas les seules apportant des coûts et de la valeur au produit. Le raisonnement coût/valeur va aussi porter sur des fonctions supports, maintenance, qualité, innovation, design, etc., et l'objectif vise à élargir l'analyse sur l'ensemble des activités que l'on peut placer sur cette chaîne de coûts et de critères (positifs) de valeur.

Les possibilités de l'analyse à base d'activités sont principalement véhiculées par une nouvelle lecture de l'organisation qui repose sur deux notions, l'activité et le processus.

Pour laisser intact le champ d'utilisation des activités, P. Lorino propose une définition très large et très complète de l'activité : « Une activité est un ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe, et faisant appel à un savoir-faire spécifique. Ces tâches sont homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance, et permettent de fournir un *output* ou extrant (par exemple une pièce fraisée, la qualification d'un fournisseur, le budget, etc.). Cet extrant sert à un client interne ou externe à l'organisation et consomme un panier d'inputs ou d'intrants (tels que travail, machines, informations, etc.) » (P. Lorino 1991, p. 49-63)<sup>2</sup>.

Au cours d'une telle approche, l'analyse permet d'obtenir une image de l'entreprise qui regroupe toutes ses activités. L'analyste a devant lui une représentation des actions, des « savoir-faire » de l'établissement. Simultanément ou précédemment, le système des processus de l'organisation est défini. Le processus est généralement transversal à l'organisation hiérarchique et aux grandes divisions fonctionnelles de l'entreprise.

Le processus, consommateur d'activités, véhicule une vision horizontale de l'organisation et conduit à un aplatissement des structures par accroissement de la responsabilisation des individus. On dessine alors une approche statique et dynamique de la

1. M. Hammer et J. Champy, *Le Reengineering – Réinventer l'entreprise pour une amélioration spectaculaire de ses performances*, Dunod, 1993.

2. P. Lorino, *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, Dunod, 1991.

structure. Cette double lecture offre la possibilité d'obtenir une lecture segmentée de l'organisation et d'intégrer la logique de coordination.

Le contrôleur de gestion possède alors plusieurs points d'observation au sein des activités et entre les activités. Cela devrait permettre la recherche d'amélioration des procédures de travail au sein des activités et l'optimisation de la coordination des processus.

## b. Raisonner sur la finalité des tâches

Un processus est finalisé ; l'objectif du processus peut être « immatériel » car il peut correspondre, par exemple, à l'idée de besoin satisfait et de réponse au besoin à satisfaire.

À ce niveau, apparaît une approche globale de la gestion, la mise en relation des demandes extérieures avec la base d'activités de l'entreprise, le potentiel de l'établissement. En effet, un besoin est bien défini par rapport au client final, il permet de déboucher sur l'offre faite aux clients ou aux usagers. Un besoin va être un élément de la prestation fournie à l'utilisateur. En considérant la prestation globale, nous retrouvons la notion de processus consommateur d'activités.

Le concept de performance globale que nous avons vu antérieurement est ici privilégié et il est lié à l'existence et à la connaissance du marché en amont de l'exploitation (et en aval dans la mesure où l'organisation doit tenir compte des caractéristiques spécifiques de la demande de biens et/ou services de la part de la clientèle).

Le contrôle de gestion intègre alors la dimension « performance » apportée par le fonctionnement organisationnel.

Le raisonnement en termes de processus et d'activités permet de situer le concept de performance globale au cœur de l'analyse. C'est un point de départ. On génère ainsi un effet de spirale qui permet d'obtenir une gestion globalisée de l'entreprise. Le système des coûts traditionnels abordait plutôt une gestion globalisée du cycle productif uniquement. Il faussait l'appréciation des priorités et des enjeux car il se comporte en surveillant de la production, mettant l'accent sur le *reporting* financier au détriment de l'aide à l'élaboration et au suivi de la stratégie qui deviennent ici des compléments nécessaires.

## c. Activity-Based Costing et Activity-Based management

L'ABC, méthode de calcul des coûts, donc d'agrégation de charges ou consommations, est à la base d'un changement culturel au sein des organisations et surtout à un changement de « paire de lunettes » pour le manager ou pour le contrôleur (au sens de pilote).

La méthode ABC apporte une analyse (donc une description) des actions qui dans une entreprise (au sens large du terme) permettent de fournir un produit ou un service en respectant des contraintes de délais, de qualité, etc.

En contrôle de gestion, il s'agit de rechercher les critères d'évaluation, voire de mesure, de ces actions et de ces contraintes. Au-delà de la mesure comptable des coûts,

l'analyse des activités apparaît comme un outil de gestion de vision globale, mettant en évidence toutes les tâches qui de près ou de loin concourent à l'activité globale (la vie de l'entreprise), lesquelles activités, bien entendu, consomment les ressources dont les charges représentent la traduction comptable.

Cooper et Kaplan<sup>1</sup> notent qu'après une analyse de type ABC, deux types d'actions s'offrent aux managers :

- agir sur les prix et les types de produits en fonction de la demande (avoir une autre combinaison de production vente) ;
- rechercher les moyens de réduire les consommations de ressources, affecter les ressources inemployées, rechercher une minoration des mises en route, un maintien de la qualité, etc., en somme agir sur le fonctionnement de l'organisation.

Cette approche quantitative, comptable, conduit au développement de l'ABM (*Activity-Based Management*), c'est-à-dire à une nouvelle approche du management des organisations (vues comme un ensemble de processus) et sans doute à une nouvelle formalisation de leur structure. (Les inducteurs de coûts constituent aussi des inducteurs de performance et des indicateurs de pilotage.)

L'*Activity-Based Management* peut donc être perçu comme le prolongement organisationnel du calcul des coûts à base d'activités.

### 3 Le lien avec la logistique : la chaîne logistique (*Supply Chain Management*)

#### a. Présentation

La logistique est l'optimisation des flux physiques et informations au sein de l'entreprise mais également au travers de l'ensemble des fournisseurs et de leurs sous-traitants.

Lorsque la « chaîne logistique » est entendue de manière globale, c'est-à-dire qu'elle est élargie aux fournisseurs et aux clients, cela débouche sur la notion de *Supply Chain Management* (SCM) ou gestion de la chaîne logistique globale, c'est-à-dire sur l'étude et le pilotage de tous les outils et de toutes les méthodes qui conduisent à la gestion de cette chaîne ce qui nous renvoient usuellement à des outils tels que les progiciels de gestion intégrés, les ERP (*Enterprise Resource Planning*).

À l'origine, la logistique concernait surtout l'ensemble des maillons relatifs à la logistique d'approvisionnement en matières, marchandises, etc., et aux activités de mouvement ou de manutention des biens des centres de production vers les centres de livraison, voire de consommation.

Les évolutions organisationnelles qui ont conduit à développer les partenariats clients/fournisseurs, la gestion des sous-traitants, la gestion des stocks en flux tendus (juste-

1. R. Cooper et R.S. Kaplan, « Profit Priorities from Activity-Based Costing », Harvard Business Review, mai-juin 1991.



à-temps), les impératifs de qualité, etc., ont progressivement permis l'intégration de la logistique à toutes les phases du processus de production. On est donc actuellement sur une logistique de « part en part » qui vise à réduire les délais, à assurer la qualité, à respecter les temps, à gérer en flux tendus, à minimiser les stocks, etc.

Les principaux objectifs sont surtout l'automatisation des opérations sur la base du système d'information mis en place et le suivi des flux d'informations et des flux matériels (pièces détachées, produits, marchandises, etc.) ce qui revient en fait à assurer la bonne traçabilité des flux.

Les composantes de la logistique sont en fait des activités liées, pour exemple, à l'approvisionnement, à la gestion des stocks, aux transports, à la gestion des relations entre les postes de travail ou les équipes, à la maintenance, au service après-vente...

## b. Les enjeux

Le SCM représente un levier majeur de la stratégie et des réorganisations à des fins concurrentielles car il contribue à la création de la valeur client, d'une part en améliorant les processus opérationnels et, d'autre part, en favorisant les modifications et l'innovation.

Il favorise un pilotage des flux par la demande, de l'offre par la demande, et à ce titre favorise l'écoute des clients, ainsi qu'un recouplage du contrôle de gestion et du marketing.

Le SCM est d'abord l'occasion d'une réorganisation transversale de l'entreprise, orientée vers le client. Il permet une amélioration de la performance de l'entreprise en termes de délais, coût et qualité. En cherchant à réduire les coûts fixes et en se focalisant sur les interfaces, il accroît la flexibilité de toute la *supply chain*. En favorisant l'externalisation, la réduction des stocks (et tout particulièrement des stocks avants porteurs de valeur ajoutée) et la diminution du temps de cycle, il permet une réduction des coûts. En reliant le client aux processus internes de production, il améliore la qualité des réponses.

Les préoccupations en termes de qualité sont de l'ordre de la qualité totale c'est-à-dire qu'elles concernent non seulement le produit ou le service mais l'ensemble de la prestation apportée au client. C'est pour cela que l'on retrouve ces activités souvent associées à des normes telles que les normes ISO, les audits et les certifications qualité...

## Application

Au sein du groupe Vital Azur et de la division Parfums et Beauté du groupe, l'unité Soparf constitue l'usine de fabrication et de conditionnement de produits cosmétiques.

L'usine conditionne et fabrique des produits cosmétiques de plusieurs marques vendus en pharmacie ou en parfumerie. Elle exploite des formules moléculaires mises au point dans ses laboratoires de recherche afin de réaliser des produits vendus en pots, tubes ou flacons expédiés ensuite dans une unité de stockage.

Les produits sont conditionnés sous forme de crèmes, gelées, fluides ou baumes obtenus à la suite d'une combinaison de matières premières qui constitue la base des produits avant conditionnement. Cette base est dénommée « jus ». La production est donc organisée autour de deux métiers : la fabrication des jus et le conditionnement. Elle est constituée essentiellement de petites séries ; les investissements sont réalisés de façon à privilégier la flexibilité du parc machine, composé à 90 % de machines automatiques pour ce qui concerne la fabrication. Le conditionnement alterne des machines très sophistiquées et des tapis manuels dans la mesure où la particularité des conditionnements des produits vendus en pharmacies (appelés sélectifs) se prête difficilement à la mécanisation.

En 15 ans, l'entreprise a multiplié par 7,5 le nombre de marques produites (de 2 à 15), ce qui a entraîné une croissance très importante du nombre de références de produits finis (de 1 500 à plus de 2 500) et du tonnage de crèmes et émulsions produites mensuellement (de 100 tonnes à plus de 400 tonnes). La recherche accrue de flexibilité, liée à une forte croissance de l'activité et à une demande très volatile, a conduit l'entreprise à développer une variété de coordination : réunion produits nouveaux, réunion qualité, réunion timing... Dans cette optique, l'entreprise Soparf, en accord avec la division Parfums et beauté, envisage la mise en place d'un *Supply Chain Management*.

L'entreprise a, entre autres produits, développé une série de crèmes solaires, appartenant à la marque Verjot, destinées à être vendus à prix moyens dans les espaces beauté des grands magasins

Actuellement, elle offre une dizaine de produits solaires différents (huiles, crèmes, gels, lait) dans une gamme de prix de 10 à 30 € ; elle décide de renouveler environ un tiers de ses produits tous les ans. En effet, une étude de produit, puis les statistiques de distribution, montrent qu'un produit de ce type a une durée de vie moyenne de 3 ans. La concurrence, les désirs des clients et les distributeurs l'obligent à trouver de nouveaux produits, donc à innover.

En janvier N-1, avec l'appui de la direction générale, une « équipe projet », réunie autour du bureau d'études, a étudié la conception d'une nouvelle crème solaire vendue en pot, la « Rayon d'Or ».

Dans un premier temps, cette équipe a défini les principales fonctions et qualités attendues par les utilisateurs et distingue deux grands groupes de fonctions :

- des fonctions dites d'usage (maniement) essentiellement liées aux commodités pratiques du produit ainsi qu'aux aspects visuels et olfactifs (c'est ce que l'on pourrait appeler les critères techniques externes, comme la facilité d'ouverture du pot de crème, la facilité d'utilisation, le premier aspect, la consistance, l'odeur, l'aspect pratique de l'emballage, la facilité de prise en main...) ;
- des fonctions dites de soin (application), liées aux demandes et aux impressions plus subjectives des futurs utilisateurs portant sur la sensation lors de l'étalement de la crème sur la peau (douceur de la crème, absorption par la peau...).

Sur la base d'un questionnaire établi par l'équipe projet, la société a effectué un sondage auprès de 1 000 utilisateurs afin de déterminer l'importance de chacune des fonctions dans la valeur totale du produit. Cette étude a été réalisée en mai N-1.

Avec l'appui d'une équipe d'ingénieurs conseil en cosmétique, en parapharmacie ainsi que de quelques dermatologues, le bureau d'études a pu déterminer une contribution objective de chaque composant à la satisfaction de ces fonctions. Le poids des composants dans les deux grands groupes « Maniement » et « Application » retenus pour l'étude est présenté en annexe. Ce bureau d'études a établi le coût cible de chaque composant en effectuant une pondération entre les fonctions maniement et application (respectivement 2/5<sup>e</sup> et 3/5<sup>e</sup> de la valeur totale au produit, proportion qui résulte des résultats apportés par l'analyse des critères de valeur attendus par un client type).

Cette crème serait commercialisée début N et les éléments de l'étude de marché ont permis d'établir des prévisions de ventes.

En N+2, l'effet nouveauté s'estompant, le prix de vente devrait être ramené à 13 € et l'année N+3 serait la dernière année d'exploitation du produit.

L'entreprise se fixe un objectif de marge de 30 % pour le premier exercice, 25 % pour le deuxième et puis 20 % pour les exercices suivants.

Cette crème solaire présente quelques innovations par rapport à la gamme existante, autant dans la création du jus que dans sa texture. Le bureau d'études a pu déterminer un coût estimé pour chacune des composantes de ce nouveau produit. Chacun de ces coûts, tout comme les coûts cibles, doit couvrir toute la durée du cycle du produit.

L'estimation des coûts des composants fondamentaux de la crème Rayon d'Or est présentée en annexe ci-dessous.

**1. Expliquer les modalités de détermination du coût cible, puis comparer ce coût avec le coût estimé.**

Actuellement, la société fabrique une crème solaire, la Tropic Oil, proposée dans un flacon qui semble constituer un conditionnement relativement satisfaisant pour les clients. Ce flacon a un coût estimé de 0,80 € et pourrait très bien équiper la Rayon d'Or à condition de diminuer le prix de vente de 0,70 €.

**2. Quelle serait l'incidence de cette modification sur le coût cible ?**

**Annexe : informations diverses sur l'activité cosmétique (usine)**

Poids des composants dans les deux grandes fonctions « Maniement » et « Application » :

Composants/ fonctions	Jus	Élé- ments actifs	Par- fums	Conser- vateurs	Corps du flacon	Film de protec- tion	Ferme- ture du flacon	Étiqu- tage	Condi- tion nement	Total en %
<b>Maniement</b>	22 %	16 %	4 %	2 %	16 %	6 %	12 %	10 %	12 %	100 %
<b>Application</b>	30 %	20 %	6 %	4 %	10 %	4 %	14 %	2 %	10 %	100 %

Estimation des coûts des composants fondamentaux de la crème Rayon d'Or :

Composants	Jus	Élé- ments actifs	Par- fums	Conser- vateurs	Corps du flacon	Film de protec- tion	Ferme- ture du flacon	Étiqu- tage	Condi- tion nement	Total en %
<b>Coût estimé</b>	3,60	2,00	0,40	0,80	1,40	0,20	0,80	0,80	1,40	10,90

Résultat de l'étude de marché :

	N	N+1	N+2	N+3	Total
Ventes prévisionnelles (en unités)	900 000	1 200 000	1 200 000	400 000	3 700 000
Prix de vente unitaire	14,00 €	15,00 €	13,00 €	12,00 €	

## Corrigé

### 1. Modalités de détermination du coût cible et comparaison avec le coût estimé

Le coût cible ou (coût autorisé) est défini comme un coût maximal admissible sous contraintes du prix de marché et de la marge que l'entreprise souhaite obtenir. Il ne s'agit pas de calculer un coût mais d'adapter le coût complet prévisionnel des produits aux objectifs de prix et de profit de l'entreprise.

Le target costing, méthode d'analyse et de contrôle, utilise les informations fournies par la comptabilité de gestion concurremment avec d'autres techniques telles que l'étude des marchés, l'analyse de la valeur, la réduction de la diversité, la réduction de la variété, les méthodes de production, le partenariat avec les fournisseurs, etc.

#### Détermination du coût cible :

Années	N	N+1	N+2	N+3	Total
Quantités	900 000	1 200 000	1 200 000	400 000	3 700 000
Prix de vente unitaire	14,00 €	15,00 €	13,00 €	12,00 €	
CA	12 600 000	18 000 000	15 600 000	4 800 000	51 000 000
Prix moyen de vente					<b>13,78 €</b>
Taux de marge	30,00 %	25,00 %	20,00 %	20,00 %	
Marge	3 780 000	4 500 000	3 120 000	960 000	12 360 000
Taux moyen					<b>24,24 %</b>

Prix de vente cible : 13,78 €

Marge moyenne cible : 3,34 €

Coût cible : 10,44 €

#### Analyse de la contribution pondérée :

Composants/ fonctions	Jus	Élé- ments actifs	Par- fums	Conser- vateurs	Corps du flacon	Film de pro- tection	Ferme- ture du flacon	Étiquet- tage	Condi- tion- nement	Totalen %
<b>Maniement</b>	22 %	16 %	4 %	2 %	16 %	6 %	12 %	10 %	12 %	100 %
<b>Application</b>	30 %	20 %	6 %	4 %	10 %	4 %	14 %	2 %	10 %	100 %
<b>Pondération</b>	26,80 %	18,40 %	5,20 %	3,20 %	12,40 %	4,80 %	13,20 %	5,20 %	10,80 %	100,00 %
<b>Coût cible</b>	2,80	1,92	0,54	0,33	1,29	0,50	1,38	0,54	1,13	10,44
<b>Coût estimé</b>	3,60	2,00	0,40	0,80	1,40	0,20	0,80	0,30	1,40	10,90
<b>Écarts</b>	0,80	0,08	- 0,14	0,47	0,11	- 0,30	- 0,58	- 0,24	0,27	0,46

Comparaison avec le coût estimé : 10,90

Différence : - 0,46

### 2. Incidence de la modification sur le coût cible

Coût estimé du flacon proposé : 1,40

Coût estimé de l'ancien flacon : 0,80

Incidence de la diminution sur le coût estimé : 0,60 ⇒ gain potentiel

Incidence de la diminution sur le prix de vente : - 0,70

- 0,10 ⇒ rapprochement potentiel

Ce qui indéniablement apparaît insuffisant. Sans doute faut-il entreprendre d'autres études sur d'autres activités. Ne peut-on pas engager une recherche d'amélioration du conditionnement par exemple en mutualisant les activités de conditionnement relatives à d'autres produits ?

# Les compétences et la gestion des compétences

12

## MANAGEMENT

- 1 La distinction entre qualification et compétence
- 2 La nécessaire gestion des compétences
- 3 La multitude des logiciels de GPEC

## 1 La distinction entre qualification et compétence

### ■ Qualification

La qualification exprime une valorisation, reconnue à un moment donné, de connaissances professionnelles codifiées. **Une qualification est associée à un poste**, à un type d'activités, dans un système productif taylorien parcellisé.

La nature et le niveau des tâches confiées à un individu titulaire d'un poste de travail ayant été préalablement définis, il est possible d'identifier ce que l'on attend de lui et conjointement son niveau de qualification requis. C'est bien dans cette conception du fonctionnement de l'organisation que se sont développés les outils usuels du contrôle de gestion et de la GRH.

Dans une logique de description des tâches et souvent de cloisonnement et d'indépendance de ces tâches, la notion de transversalité que l'on retrouve dans les processus opérationnels tels que devraient les envisager les méthodes ABC/ABM par exemple, est évacuée. Ceci confère à la qualification recherchée une forte dimension de prescription. De ce point de vue, ces définitions restent dans l'ensemble très centrées sur les dimensions techniques du travail et demeurent muettes sur les aspects plus comportementaux ou sociaux. Notamment, elles ne permettent pas de prendre en compte les divers ajustements locaux dans les multiples manières possibles d'exercer un emploi. Par ailleurs, elles n'évoquent pas l'engagement effectif du salarié dans l'action, notamment sa prise d'initiative, sa capacité à faire face à des situations imprévisibles lorsqu'elles apparaissent. Or, toutes ces dimensions sont non seulement essentielles mais également fortement sollicitées dans les nouveaux contextes de travail, ce qui explique le glissement sémantique de la notion de qualification vers celle de compétence individuelle.

### ■ Compétence

La notion de compétence apparaît dans les années 1980 dans les organisations pour remplacer la notion trop statique de qualification. Les compétences correspondent à une approche dynamique du travail des acteurs. Les compétences regroupent les sa-

voirs, les savoir-faire, l'expérience d'un individu ; elles se développent et évoluent lui permettant de s'adapter à des contextes différents. **Les compétences se construisent au cours du temps** et constituent les capacités d'un individu à se comporter dans des situations de travail variées, ses savoir-être. Dans le cadre actuel d'incertitude et de complexité, des adaptations stratégiques fréquentes, de la gestion nécessaire du changement organisationnel, les compétences deviennent des leviers d'action importants. Ces compétences doivent donc aussi être gérées comme une ressource concurrentielle, consolidées par la gestion des connaissances, transmises et exploitées, par l'apprentissage organisationnel.

Les compétences individuelles, les emplois types et les métiers constituent de nouveaux cadres d'analyse. En effet, si la compétence individuelle se comprend comme la capacité d'un salarié à gérer une situation de travail complexe, le niveau d'analyse qui semble convenir pour identifier les compétences recherchées n'est plus le poste mais le métier.

La notion d'emploi type désigne alors un ensemble de postes concrets qui présentent des proximités suffisantes, en termes de contenus d'activités et de compétences pour être étudiés et traités de façon globale et non plus isolément. Elle rejoint la notion voisine de métiers, lesquels, au sein d'une même filière professionnelle, œuvrent dans le sens d'une finalité commune. En ce sens, les métiers contribuent ensemble à la réalisation d'un même processus et les acteurs qui en sont dépositaires prennent en charge un certain nombre d'activités qui sont autant d'étapes de la mise en œuvre de ce processus. Ces étapes ou activités ne sont pas analysées de façon segmentée mais comme partie intégrante d'un même tout et sont analysées de façon intégrée, dans leurs interrelations. Pour cette raison, les compétences clés requises se déclinent non seulement en termes de savoirs théoriques, de savoir mettre en pratique ces connaissances mais également en termes d'aptitude d'ordre comportemental, par exemple relationnelle, d'anticipation.

Le référentiel métier est par essence plus large que le poste et à chaque métier, compris comme partie intégrante d'un processus au sein d'une même filière professionnelle, correspond un ensemble d'activités inter-reliées et une panoplie de compétences requises ou à développer qui s'analysent en termes de savoir/savoir-faire et savoir-être (Gilbert et Parlier, 1992 ; Meschi, 1997).

Les savoirs sont un ensemble de connaissances que peut mobiliser un acteur, connaissances reconnues par des institutions. Le savoir-faire est directement relié à l'expérience pratique, il est donc moins formalisable et relève d'un savoir en situation, en action. Le savoir-être intègre quant à lui plusieurs capacités telles que la capacité à communiquer, à valoriser ses connaissances, à s'intégrer à un collectif.

En définitive, la compétence individuelle relève d'un ensemble d'aptitudes analysées en termes de technicité mais également de savoir-être, qui permettent au salarié d'exercer un métier dans un contexte donné. Les compétences requises se définissent ainsi par rapport à une situation déterminée et doivent permettre l'efficacité dans cette situation de travail.

## 2 La nécessaire gestion des compétences

La gestion prévisionnelle de l'emploi et des compétences (GPEC) cherche à faire converger, tout au long de la vie professionnelle des salariés et des évolutions stratégiques de l'entreprise, les besoins et les ressources disponibles en compétences de toute nature.

Il s'agit d'aligner les choix de ressources humaines aux orientations stratégiques et de rendre cohérents à court et moyen terme les recrutements, les carrières, les formations, les mobilités, pour affecter, le mieux possible, les compétences aux postes. La GPEC se situe au niveau individuel et au niveau collectif. Une meilleure anticipation et une gestion prévisionnelle doivent permettre de réduire les écarts entre les besoins et les ressources humaines, tant au plan quantitatif que qualitatif, pour l'entreprise ; mais aussi une véritable gestion des promotions et des carrières pour les salariés. La GPEC peut permettre une reconnaissance, une valorisation des compétences, des contributions personnelles et collectives, mais aussi apporter des effets bénéfiques au niveau d'un territoire (bassin d'emploi, collectivité) si elle concerne les problèmes environnementaux ou sociétaux.

Dans cette perspective, **la GPEC respecte une démarche pragmatique** et particulièrement bien outillée qui articule quatre étapes successives (Piolle, 2001 ; Aubert *et al.*, 2002) :

- 1) La description de l'organisation et du contenu des emplois et des ressources actuels : il s'agit de procéder à une analyse la plus précise possible, tant quantitative que qualitative, des ressources disponibles en compétences.
- 2) L'identification et la description du contenu des emplois et des ressources futurs en fonction des évolutions des environnements externe et interne. L'analyse ne se limite plus à l'existant puisqu'il s'agit désormais de s'interroger sur les métiers en devenir, les métiers actuels et leurs évolutions, les métiers qui mutent ou encore ceux qui disparaissent. Cette projection dans le futur permet d'identifier les grandes lignes d'évolution des métiers et de façon concomitante de repérer le personnel qui sera concerné, d'anticiper sous quels délais et, d'un point de vue plus qualitatif, d'identifier les nouvelles compétences que ces métiers en évolution requièrent.
- 3) La mesure et l'analyse des écarts entre les compétences existantes et les compétences cibles : l'analyse se précise et s'enrichit puisqu'il s'agit ensuite d'évaluer les écarts qui peuvent exister entre les exigences des emplois (compétences requises) et les caractéristiques des ressources (compétences disponibles). Les déséquilibres constatés s'analysent en termes quantitatifs, c'est-à-dire relativement aux effectifs. Ils s'analysent également et surtout en termes qualitatifs, c'est-à-dire relativement aux compétences disponibles et requises et plus spécifiquement à leur contenu étudié en termes de savoirs, savoir-faire et savoir-être.
- 4) L'identification des actions à engager pour réduire les déséquilibres constatés entre le niveau et le contenu des compétences requises et disponibles : selon la nature et l'ampleur des écarts identifiés, il s'agit d'identifier puis d'engager les plans d'action

en ressources humaines qui vont permettre un ajustement entre le réel et l'anticipé (exemple : politiques de formation, de recrutement, de reconversion, de mobilité...).

### 3 La multitude des logiciels de GPEC

De nombreuses sociétés de service en informatique et gestion proposent des logiciels pour aider au pilotage des connaissances, des compétences. Des modules spécifiques pour les ressources humaines sont intégrés dans les applications transversales globales ERP ou PGI.

#### Exemple

SIRHIS est un logiciel GPEC qui développe quatre domaines d'outils :

#### 1. Méthode et logiciel d'« évaluation des compétences ».

Pour pouvoir comparer les ressources et les besoins, la GPEC passe obligatoirement par une étape d'évaluation des compétences et de traitement des données. À un moment donné, une quantification et une mesure doivent avoir lieu. Celle-ci est impossible ou fantaisiste si la structure des données n'intègre pas, dès le départ, les éléments structurants de cette mesure. Avec cet outil il est possible d'évaluer les activités des collaborateurs, d'analyser les compétences, de mesurer les adéquations, d'identifier les besoins de formation, de développer la mobilité, de quantifier les ressources. Mais aussi, il peut créer un emploi, définir le profil requis, comparer des emplois, établir des passerelles de mobilité, définir les besoins.

#### 2. Méthode et logiciel d'identification des emplois et d'affectation des personnes.

Identifier les emplois ou les situations de travail d'une entreprise ou d'une administration doit et peut être réalisé avec une grande sûreté, en un temps relativement court. Pour atteindre cet objectif, il est impératif de disposer d'une méthode. Conçue et développée par SIRHIS, elle présente l'avantage non négligeable de pouvoir contourner les enjeux affectifs ou organisationnels et d'arriver avec une certaine aisance à un consensus.

#### 3. Méthode et logiciel de « projections et études prospectives ».

Avec les pratiques de gestion actuelles, quelle sera la population à moyen ou long termes ? Quelles seront les conséquences à moyen ou long termes d'une nouvelle politique de ressources humaines ? En cas de nouvelles activités ou d'évolutions d'activités, quels seront les besoins en termes de Ressources Humaines ? De manière complémentaire à la réflexion incontournable pour aborder ces questions, il est nécessaire d'instrumenter et de représenter la combinaison des différentes réponses possibles.



## Application

Alors que les entreprises sont submergées par un volume croissant de données (*big data*), de nouveaux outils informatiques apparaissent pour en faciliter l'analyse et en faire ressortir des connaissances utiles à la prise de décision.

Après avoir conquis le marketing, les méthodes du *big data* sont utilisées par certaines directions RH pour améliorer la gestion des ressources humaines, grâce au croisement de multiples informations personnelles (CV, suivi de carrière, formation) et de données de l'entreprise (métiers, résultats, compétences recherchées, mobilité nécessaire). Par exemple :

- après avoir étudié les interactions entre membres du personnel, Bank of America a constaté que les équipes soudées qui communiquent fonctionnaient mieux, et a encouragé les pauses autour de la machine à café pour favoriser les échanges et le partage ;
- IBM Europe utilise le *big data* pour son recrutement ; un modèle permet d'attribuer une note à chaque candidat extérieur en triant les CV en fonction de mots clés et aux collaborateurs en interne en fonction de leur parcours dans l'entreprise ;
- une entreprise de chimie a mieux fidélisé une population de salariés grâce au *big data* en suivant mieux la corrélation entre rémunération et parcours, faisant ainsi tomber son taux de rotation du personnel à 5 % contre 8 % en moyenne dans le secteur.

Les entreprises peuvent aussi anticiper l'évolution de leur métier, prévoir des besoins en fonction des départs à la retraite, des nouvelles compétences nécessaires.

Cet outil peut donc permettre d'aider à prendre de bonnes décisions, de mesurer précisément de nombreuses données, d'évaluer plusieurs solutions possibles.

Écrit d'après l'article « Et si le Big Data revalorisait la fonction des ressources humaines ? »,  
*Le Monde*, 18 novembre 2013.

1. Quels avantages peut apporter l'utilisation du *big data* par la GRH des entreprises ?
2. Quelles limites ou difficultés peut-on mettre en évidence ?

## Corrigé

### 1. Avantages de l'utilisation du *big data* par les GRH

Par rapport aux méthodes RH traditionnelles, le *big data* présente de nombreux avantages en termes de quantité d'informations traitées, de rapidité de traitement, d'identification de corrélations complexes entre variables, de modélisation et de prévision... L'entreprise peut, à moindre coût, personnaliser les parcours professionnels et les actions de formation, optimiser les rémunérations et adapter sa communication interne.

### 2. Limites ou difficultés

L'accès à de nombreuses informations personnelles pose des risques de surveillance, de perte de liberté, de manipulations diverses à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entreprise. La quantité de données nécessaires et les besoins d'analyse en temps réel impliquent une refonte de l'architecture des systèmes d'information de l'entreprise.

# Le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines

## CONTRÔLE DE GESTION

- 1 La relation contrôle/GRH
- 2 Comptabilité, contrôle et gestion du personnel
- 3 Les facteurs structurels d'évolution de la masse salariale (analyse classique)

## 1 La relation contrôle/GRH

### a. Présentation

Le contrôle est souvent compris comme un processus d'animation, de conduite des individus et de leurs relations au sein des organisations ; il s'agit aussi de mettre en place des dispositifs d'évaluation, de stimulation, etc.

L'objectif de la GRH est de procéder à la gestion de l'ensemble du personnel, d'en assurer les aspects administratifs dans ses perspectives réglementaires (le droit social par exemple), budgétaires (la gestion des coûts) mais aussi les aspects sociaux et humains. Au-delà de l'activité du « service du personnel », il s'agit aussi de veiller à l'adaptation permanente des ressources humaines aux objectifs de l'entreprise, et aux activités qui permettent de mettre en œuvre ces objectifs. C'est fondamentalement sur ce dernier point que le couplage entre contrôle de gestion et gestion des ressources humaines se réalise puisque c'est au contrôle de gestion que revient la fonction de détection des besoins de l'entreprise en compétences de tous niveaux et la vérification de l'adéquation entre ces besoins et les compétences.

### b. Les missions de la GRH

Il s'agit fondamentalement :

- de veiller à l'adaptation permanente des ressources humaines aux objectifs de l'entreprise ;
- d'œuvrer pour l'utilisation optimale de ces ressources ;
- de procéder à l'administration du personnel existant au moindre coût.

Les principales activités qui en découlent peuvent être déclinées ainsi :

- assurer la gestion prévisionnelle des ressources humaines et pour cela analyser les besoins de l'entreprise en compétence de tous niveaux ;
- connaître les potentiels de compétence existants dans l'entreprise et le suivi de leur emploi effectif ; rechercher les compétences manquantes ;

- proposer à la direction générale les modalités des politiques de promotion, d'évaluation, de motivation des personnels, des politiques de communication, d'adaptation des conditions de travail... ;
- mettre en œuvre les moyens nécessaires à l'administration courante du personnel (paie, procédures de recrutement, dépouillement des évaluations...).

Il existe un réel partage entre le service GRH et les services opérationnels qui assurent une partie des tâches de gestion du personnel (recrutement, notation, autorité...). On retrouvera par exemple, des indicateurs sociaux dans les tableaux de bord de production. De même, le choix d'un mode de rémunération optimal se posera souvent à la fonction commerciale.

Il convient donc d'assurer les tâches de recrutement, formation, intégration, mise à niveau, évaluation, promotion, motivation des personnels, mais aussi les départs quelle que soit leur nature. Bien entendu, la recherche d'un « bon » climat social et l'amélioration de la satisfaction des personnels est un objectif à respecter et qui d'ailleurs sera contrôlé par une mise en œuvre d'analyse des dysfonctionnements sociaux.

Fondamentalement il s'agit d'apporter à l'ensemble de l'organisation la ressource humaine nécessaire (en effectif et en qualité ou en compétence) en recherchant les conditions de délais et de coûts optimales.

Fondamentalement, il s'agit d'apporter à l'ensemble de l'organisation la ressource humaine nécessaire (en effectif et en qualité ou en compétence) en recherchant les conditions de délais et de coûts optimales.

On note d'ailleurs un engouement des managers et des responsables RH pour le management des compétences, principalement individuelles, ce qui a correspondu à une redéfinition profonde des enjeux concurrentiels auxquels leurs entreprises se sont progressivement trouvées confrontées et interpelle donc aussi les activités de la fonction contrôle de gestion, garant de la performance. L'évolution des environnements technologique, économique et sociologique a en effet conduit à une profonde mutation des situations et contenus du travail. Alors que l'on était dans une logique de postes, de définitions de fonctions et de tâches, indépendamment de l'individu, la gestion des relations de travail a plutôt été définie à partir d'une logique de compétences individuelles, c'est-à-dire de capacités, de savoirs, de savoir-faire, de pouvoir-faire, ce qui modifie les modes de gestion de la main-d'œuvre.

Progressivement, la mise en œuvre d'une gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) tente d'articuler la gestion des compétences individuelles avec les exigences des objectifs stratégiques. Un couplage GRH/contrôle de gestion apparaît inévitablement dans une dimension qui dépasse la dimension essentiellement quantitative (évoquée ci-après) pour aborder une dimension plus qualitative.

### **c. Les apports du contrôle de gestion**

N'oublions pas que les sources privilégiées du contrôle de gestion en termes d'informations comptables demeurent au sein de la comptabilité de gestion et de la gestion budgétaire.

La comptabilité de gestion permet de calculer des coûts de main-d'œuvre, des coûts de fonction ou encore des coûts d'activités directement liés à la gestion des ressources humaines et exploitables par la GRH.

La gestion prévisionnelle, l'établissement de budgets liés aux charges de personnel et leur suivi, leur contrôle, permettent de calculer des écarts sur coûts (on en veut pour preuve l'écart sur main-d'œuvre très usuel dans les exemples d'analyse d'écart sur charges directes) et des écarts d'activité, de rendement..., en fait des analyses notamment en termes de gestion de la productivité du travail, d'une éventuelle sous-activité, etc.

Ces éléments chiffrés sont utiles dans les tableaux de bord y compris dans les tableaux de bord sociaux qui intègrent nombre d'indicateurs qualitatifs pouvant être construits par le contrôleur de gestion et son équipe.

## 2 Comptabilité, contrôle et gestion du personnel

### a. Quelques rappels (comptables) sur le coût du personnel

$$\text{Coût du personnel} = \text{Salaires bruts} \times (1 + \text{Taux de charges})$$

Le coût du personnel comprend entre autres les comptes 621, 604, 605, 611 (éléments non salariaux).

Le taux de charges peut s'exprimer ainsi :

$$\text{Charges sur salaires/Salaires bruts}$$

Le taux de charges peut également prendre en compte l'impact des coûts (salaires bruts) des périodes d'absence.

### b. Approche en termes de gestion des coûts

La gestion des charges liées aux ressources humaines peut être associée aux questions de gestion et d'économie des coûts.

Dans cette optique, la rémunération du personnel représente une charge (coût d'un facteur). La maîtrise de la masse salariale se traduit par une volonté d'équilibre, voire de réduction et de flexibilité de celle-ci. Cette volonté se concrétise par l'adoption des mesures suivantes :

- réduction des effectifs ;
- recherche d'une plus grande flexibilité quantitative interne et externe (recours aux contrats précaires tels que CDD, intérim, temps partiels...) ;
- conclusion de contrats de travail dans le cadre d'emplois aidés qui offrent divers avantages à l'entreprise (aides financières, réductions ou exonérations de cotisations patronales de sécurité sociale...) ; etc.

Pour autant, il ne faut pas oublier que cette gestion rigoureuse des charges, souvent effectuée dans une optique à court terme, peut masquer des coûts cachés, peut être

source de perte de qualité dans les produits et services, de perte de compétences, de détérioration des conditions de travail et de la sécurité, de détérioration du climat social, voire de l'image de marque de l'entreprise...

### 3 Les facteurs structurels d'évolution de la masse salariale (analyse classique)

L'analyse des écarts entre les masses salariales de 2 années consécutives conduit au chiffrage :

- du salaire moyen de chaque catégorie de personnel ;
- du salaire moyen de l'ensemble du personnel ;
- de la masse salariale.

La variation masse  $N/N-1$  s'analyse en :

- écart sur effectif ;
- écart sur composition par catégorie ;
- écart sur composition de l'ancienneté ;
- écart sur taux nominal des salaires.

Le contrôle de la masse salariale vise à connaître et analyser l'évolution de la masse salariale ainsi que les principaux effets qui peuvent l'affecter ; l'anticipation est utile autant en termes de gestion budgétaire (budget des charges de personnels) que de la gestion prévisionnelle des effectifs et des compétences. Des simulations sont mises en œuvre (grâce à des logiciels, des tableurs...) de façon à mettre en exergue les différents paramètres (nombre de départs ou d'embauches, promotions ou augmentations...) et critères d'influence. Il s'agit d'aider les décideurs dans leurs choix sociaux.

Le tableau ci-après met en évidence des facteurs principaux d'évolution nommés effets :

- l'évolution globale des effectifs (effet effectifs) ;
- les changements dans la répartition des différentes catégories de salariés (effet structure) ;
- les augmentations générales et catégorielles ;
- les augmentations individuelles dues au mérite, à l'ancienneté ou à la promotion ainsi que l'effet du remplacement des salariés (effet de noria).

Enfin, il faut noter que la gestion prévisionnelle des rémunérations ne peut être dissociée de la gestion prévisionnelle de l'emploi, et de l'évolution de la masse salariale.

## Principe de décomposition des évolutions de la masse salariale ou les différents effets

Variation de la masse salariale ( $\Delta MS$ )	<b>1. Effectifs</b>			
	$\Delta MS$ à effectifs constants	<b>2. Structure</b>		
		$\Delta MS$ à structure et effectifs constants	<b>3. Augmentations générales catégorielles</b>	
			$\Delta MS$ à effectifs, structure et rémunérations constants	<b>4. Mesures individuelles noria</b>

$\Delta$  signifie variation.

## Applications

**1** Le groupe VRDV a pour activité la réparation et l'entretien de véhicules, et comprend de nombreux métiers :

- le technicien de maintenance automobile répare les organes mécaniques d'un véhicule ;
- l'électricien automobile vérifie et répare les systèmes électriques et électroniques ;
- le carrossier travaille le métal et le plastique et remet les véhicules accidentés en l'état ;
- le peintre en carrosserie prépare la peinture et effectue les retouches nécessaires ;
- le réceptionnaire, capable de dialoguer aussi bien avec les clients qu'avec les techniciens.

Les effectifs et salaires en fin d'année N-1 sont les suivants :

Au 31 décembre N-1	Salaires brut moyen mensuel, en euros, charges patronales incluses	Effectifs
<b>Techniciens de maintenance</b>	1 900	80
<b>Électriciens</b>	2 500	25
<b>Carrossiers</b>	3 000	53
<b>Peintres</b>	2 000	20

En année N-1, aucune augmentation n'a été accordée. Plusieurs démissions sont intervenues et le groupe s'est trouvé confronté à un manque de main-d'œuvre qualifiée. La direction a donc décidé d'accorder une augmentation générale de 3 % dès le 1<sup>er</sup> janvier N, ainsi qu'une seconde augmentation réservée aux métiers les plus rares (électriciens et carrossiers) de 1 % au 1<sup>er</sup> juillet N.

Le comité de pilotage souhaite que vous l'aidiez à mieux prévoir la masse salariale pour l'année prochaine.

Adapté du sujet 2013, DSCG 3.

1. En quoi la gestion de la masse salariale représente-t-elle un enjeu fondamental pour une entreprise ?
2. Si aucune autre modification n'intervient dans la composition du personnel, quelle sera la masse salariale N compte tenu des augmentations envisagées ?
3. Définir et calculer les effets de niveau, de masse et de report pour chaque catégorie, et rappeler la relation théorique entre ces effets.

## Corrigé

### 1. Enjeu représenté par la gestion de la masse salariale

La gestion de la masse salariale est au cœur de la stabilité financière et sociale d'une entreprise :

- la masse salariale représente une part importante des charges et des décaissements ;
- les décisions prises ont un effet à long terme : une augmentation en N impactera en partie la masse salariale de N, mais davantage encore celle des années futures ;
- la rémunération est un facteur de motivation et d'implication des salariés ;
- le système de promotions mis en place et les hausses de salaires associées permettent de fidéliser la main-d'œuvre et de réduire son taux de rotation.

### 2. Masse salariale N compte tenu des augmentations envisagées

On calcule les masses salariales annuelles ou semestrielles de chaque catégorie en utilisant la formule : Salaire mensuel  $\times$  Effectif catégoriel  $\times$  Nombre de mois.

	Masse salariale annuelle N-1	Masse salariale 1 <sup>er</sup> semestre N	Masse salariale 2 <sup>nd</sup> semestre N
<b>Techniciens de maintenance</b>	$1\,900 \times 80 \times 12$ = 1 824 000	$1\,900 \times 1,03 \times 80 \times 6$ = 939 360	Idem 1 <sup>er</sup> semestre = 939 360
<b>Électriciens</b>	$2\,500 \times 25 \times 12$ = 750 000 €	$2\,500 \times 1,03 \times 25 \times 6$ = 386 250	1 <sup>er</sup> semestre $\times 1,01$ = 390 112,5
<b>Carrossiers</b>	$3\,000 \times 53 \times 12$ = 1 908 000	$3\,000 \times 1,03 \times 53 \times 6$ = 982 620	1 <sup>er</sup> semestre $\times 1,01$ = 992 446,2
<b>Peintres</b>	$2\,000 \times 20 \times 12$ = 480 000	$2\,000 \times 1,03 \times 20 \times 6$ = 247 200	Idem 1 <sup>er</sup> semestre = 247 200
<b>Total</b>	4 962 000 €	2 555 430 €	2 569 118,7 €
		Masse salariale N = 5 124 548,7 € (+ 3,3 %)	

### 3. Définition et calcul des effets de niveau, de masse et de report, et relation théorique entre ces effets

L'effet de niveau mesure l'évolution de la rémunération d'un salarié ou d'un ensemble de salariés entre deux dates données, par exemple le mois de clôture de l'exercice. L'approche indiciaire facilite le calcul.

	Salaire mensuel 12/N-1 Indice base 100	Salaire mensuel 12/N
<b>Techniciens et Peintres</b>	100	$100 \times 1,03 = 103$ soit + 3 % en niveau
<b>Électriciens et Carrossiers</b>	100	$100 \times 1,03 \times 1,01 = 104,03$ soit + 4,03 % en niveau

**L'effet de masse** traduit l'impact des hausses intervenues en année N sur l'augmentation de la masse salariale annuelle en N. Contrairement à l'effet de niveau, il dépend de la date de l'augmentation : plus celle-ci intervient tôt dans l'année, plus l'effet de masse est important.

	Salaire N-1, base 100 en 12/N-1 (si aucune augmentation en N-1)	Salaire N
Techniciens et Peintres	$100 \times 12 = 1\,200$	$103 \times 12 = 1\,236$ soit +3 % en masse
Électriciens et Carrossiers	$100 \times 12 = 1\,200$	$103 \times 6 + 103 \times 1,01 \times 6$ $= 1\,242,18$ soit + 3,52 % en masse

On remarque que pour les électriciens et les carrossiers, l'effet de masse est inférieur à l'effet de niveau car leur seconde augmentation de 1 % a eu lieu en milieu d'année, et n'est donc que partiellement reflétée dans leur salaire annuel total N.

**L'effet de report** traduit l'impact des augmentations intervenues durant une année sur la progression de la masse salariale de l'année suivante. Plus l'augmentation intervient tôt dans l'année, plus l'effet de report est faible.

	Salaire N base 100 en 12/N-1	Salaire N+1 (si aucune augmentation en N+1)
Techniciens et Peintres	$103 \times 12 = 1\,236$	$103 \times 12 = 1\,236$ soit un effet de report de 0 %
Électriciens et Carrossiers	$103 \times 6 + 103 \times 1,01 \times 6$ $= 1\,242,18$	$103 \times 1,01 \times 12 = 1\,248,36$ soit un effet de report de 0,50 %

On remarque qu'il n'y a pas d'effet de report sur N+1 pour les techniciens et les peintres car leur augmentation a eu lieu en tout début d'année N.

La relation théorique entre ces effets exprimés sous forme de coefficients multiplicateurs est :

**Effet de masse × Effet de report = Effet de niveau.**

Elle se vérifie ici facilement pour les électriciens et les carrossiers :  $1,0352 \times 1,0050 \approx 1,0403$ .

**2** Vous avez qualité de conseil au sein d'une entreprise grossiste en articles alimentaires typiques du bassin de la Loire et qui dispose de sept sites de production implantés dans la région.

Le directeur des ressources humaines souhaite mettre en œuvre une stratégie de négociation salariale avec les représentants du personnel et à ce titre il vous charge de produire des informations utiles aux négociations des exercices N-1 et N, concernant les deux catégories de salariés cadres et non-cadres.

**À l'aide de l'annexe :**

1. Définir puis calculer pour chaque catégorie et pour l'ensemble du personnel l'effet en niveau pour l'exercice N-1.
2. Définir puis calculer par catégorie l'effet de report de l'exercice N-1 sur N.
3. Définir puis calculer par catégorie l'effet en masse pour l'exercice N-1.
4. Vérifier la relation entre les trois effets calculés :  
**Effet en niveau = Effet en masse × Effet de report**



5. Proposer au directeur des ressources humaines une seule hausse salariale négociée par catégorie applicable au 01/07/N, permettant de satisfaire les objectifs de variation de masse salariale.

6. Sans calcul, indiquer quelles seraient les conséquences d'une modification de la date d'effet des augmentations salariales de N.

*NB* : Les calculs monétaires seront arrondis à l'entier le plus proche. Les pourcentages seront arrondis à la deuxième décimale.

**Annexe : Propositions de la négociation salariale**

Le directeur des ressources humaines fournit aux représentants du personnel la base de négociation suivante :

– deux hausses cumulées des rémunérations mensuelles :

	Hausse du 01/07/N-1	Hausse du 01/11/N-1
Cadres	1 %	0,75 %
Non-cadres	1,25 %	1 %

– un maintien des effectifs par catégorie de salariés pour les exercices N-1 et N ;

– une modération salariale pour l'exercice N, non chiffrée.

Il sera tenu compte :

– d'une hausse salariale réglementée dont l'incidence est estimée à 1,5 % applicable sur les charges de personnel des salariés non-cadres dès le 1<sup>er</sup> juillet de chaque exercice N-1 et N ;

– des prévisions de charges de personnel, en k€, intégrant les deux hausses salariales proposées et les hausses salariales réglementées ci-dessus :

Prévision par semestre :

	Exercice N-1		Exercice N	
	Premier semestre	Second semestre	Premier semestre	Second semestre
Cadres	4 782	4 842	4 866	4 866
Non-cadres	13 692	14 047	14 140	14 352

Les objectifs de limitation de la variation des masses salariales catégorielles de la direction sont les suivantes :

	Objectifs de variation N
Cadres	2 %
Non-cadres	4 %

Adapté du sujet 2004, DESCF2.

## Corrigé

### 1. Effet en niveau pour l'exercice N-1

#### Définition

L'effet de niveau correspond à l'évolution en pourcentage de l'indice de rémunération entre deux dates.

**Calcul**

Cadres =  $1,01 \times 1,0075 = 1,0176$  (soit 1,76 %)

Pour la catégorie non-cadre, le premier indice correspond à la somme des deux augmentations de 1,25 % et 1,5 %, soit un indice de 1,0275 (+ 2,75 %)

Non-cadres =  $1,0275 \times 1,01 = 1,0378$  (soit 3,78 %).

Pour le global, on fait la moyenne pondérée des indices sur la base de la masse salariale du premier semestre, avant les augmentations différenciées

Global =  $[4\,782 / (13\,692 + 4\,782)] \times 1,0176 + [13\,692 / (13\,692 + 4\,782)] \times 1,0378 = 1,0325$  (soit 3,25 %)

**2. Effet de report de l'exercice N-1 sur N****Définition**

L'effet report représente l'incidence sur la masse salariale N+1 des augmentations de salaires survenues au cours de l'année N

**Calcul**

$$\frac{(\text{Masse salariale de décembre N-1}) \times 12}{\text{Masse salariale N-1}} = \text{Effet report de N-1 sur N}$$

Il faut d'abord déterminer la masse salariale de décembre (seules les masses semestrielles étant disponibles). On prend la masse salariale de janvier (masse du premier semestre divisée par 6, puis on applique les augmentations tarifaires).

Pour la catégorie cadre : la masse salariale de décembre est de  $797 \times 1,01 \times 1,0075 \times 12$  (avec  $797 = 4\,782/6$ )

$$\text{Donc, l'effet report} = \frac{797 \times 1,01 \times 1,0075 \times 12}{4782 + 4842} = 1,0112 \text{ (soit 1,12 \%)}$$

Pour la catégorie non-cadre : la masse salariale de décembre est de  $2\,282 \times 1,0275 \times 1,01 \times 12$  (avec  $2\,282 = 13\,692/6$ )

$$\text{Donc, l'effet report} = \frac{2282 \times 1,0275 \times 1,01 \times 12}{13692 + 14115} = 1,022 \text{ (soit 2,20 \%)}$$

**3. Effet en masse pour l'exercice N-1****Définition**

L'effet masse représente l'incidence sur la masse salariale N des augmentations de salaires survenues au cours de l'année N. En fait, il s'agit du pourcentage réel d'évolution de la masse salariale, variable selon la date des augmentations. Une augmentation décidée en début d'année aura plus d'impact qu'une augmentation décidée en fin d'année.

**Calcul**

Pour la catégorie « cadre » :

$1\% \times (6/12) \times 1$ $+$ $0,75\% \times (2/12) \times 1,01$ $= 1,0063$ (soit + 0,63 %)	<p>soit 1 % applicable sur les six derniers mois</p> <p>soit 0,75 % applicable sur les deux derniers mois sur une masse salariale en hausse de 1 %</p>
---	--

Pour la catégorie « non-cadre » :

$2,75 \% \times (6/12) \times 1$ $+$ $1 \% \times (2/12) \times 1,00275$ $= 1,0155 \text{ (soit } + 1,55 \% \text{)}$	<p>soit (1,25 % + 1,5 %) applicable sur les six derniers mois</p> <p>soit 1 % applicable sur les deux derniers mois sur une masse salariale en hausse de 2,75 %</p>
---	---

#### 4. Relation entre les trois effets

Il s'agit de vérifier la relation suivante : Effet en niveau = effet en masse  $\times$  effet de report.

	effet niveau N-1	=	effet masse N-1	$\times$	effet report N-1 sur N
Cadres	1,0176	=	1,0063	$\times$	1,0112
Non-cadres	1,0378	=	1,0155	$\times$	1,022

#### 5. Hausse salariale négociée par catégorie applicable au 01/07/N

##### Calcul :

On recherche le taux en pourcentage de la hausse salariale négociée (HSC) tel que la masse salariale respecte les objectifs de variation pour la catégorie cadres :

Pour la catégorie cadre, on a :

$1,12 \%$ $+$ $1,0112 \times \text{HSC} \times (6/12)$ $= + 2 \%$	<p>Soit l'effet report de l'exercice N-1 sur N</p> <p>Soit l'effet de la hausse salariale négociée appliquée sur la masse salariale incluant l'effet report et cela sur les six derniers mois de l'exercice</p> <p>Soit l'objectif de variation de la masse salariale pour la catégorie cadre</p>
---	---

Donc,  $0,0112 + [1,0112 \times \text{HSC} \times (6/12)] = 0,02$

$$\text{et HSC} = \frac{0,02 - 0,0112}{1,0112 \times (6/12)} = 0,0174 \text{ soit } + 1,74 \%$$

On recherche le taux en pourcentage de la hausse salariale négociée (HSNC) tel que la masse salariale respecte les objectifs de variation pour la catégorie Non cadres

Pour la catégorie « non-cadre » on a :

$2,2 \%$ $+$ $1,022 \times (\text{HSNC} + 0,015) \times (6/12)$ $= + 4 \%$	<p>Soit l'effet report de l'exercice N-1 sur N</p> <p>Soit l'effet de la hausse salariale négociée plus les 1,5 % d'augmentation salariale réglementée appliquées sur la masse salariale incluant l'effet report et ce sur les six derniers mois de l'exercice</p> <p>Soit l'objectif de variation de la masse salariale pour la catégorie non-cadre</p>
--	--

Donc  $0,022 + [1,022 \times (\text{HSNC} + 0,015) \times (6/12)] = 0,04$

$$\text{Et HSC} = \frac{0,04 - 0,022 - 0,007665}{1,0112 \times (6/12)} = 0,0202 \text{ soit } + 2,02 \%$$

#### 6. Conséquences d'une modification de la date d'effet des augmentations salariales

Plus la date d'effet des augmentations salariales sera proche du début de l'exercice N, plus l'effet masse sera important et, en revanche, moins l'effet report sera important.

*A contrario*, plus la date d'effet des augmentations salariales se trouvera éloignée du début de l'exercice N, moins l'effet masse sera important et, en revanche, plus l'effet report le sera.

# La stratégie et le diagnostic stratégique

## MANAGEMENT

- 1 La stratégie
- 2 Le diagnostic stratégique

- 3 Les choix issus du diagnostic stratégique

## 1 La stratégie

Pour A. Chandler (1962), la stratégie consiste en la détermination des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs.

Pour I. Ansoff (1965), la stratégie consiste à piloter les modifications des relations du système entreprise avec son environnement et de la frontière de ce système avec ce qui n'est pas lui.

Ainsi, **la stratégie est un choix d'orientation de longue durée pour l'ensemble de l'entreprise**, ce qui nécessite de prévoir, d'avoir des informations pour réduire l'incertitude, donc de faire un diagnostic avant de prendre des décisions.

## 2 Le diagnostic stratégique

On peut résumer l'extension et l'enrichissement du diagnostic stratégique :

### Diagnostic externe

Hier	Aujourd'hui
Les autres entreprises proches	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entreprises proches</li> <li>• Concurrence plus large</li> <li>• Demande</li> <li>• Offre</li> <li>• Technologie</li> <li>• Environnement large</li> </ul>

### Diagnostic interne

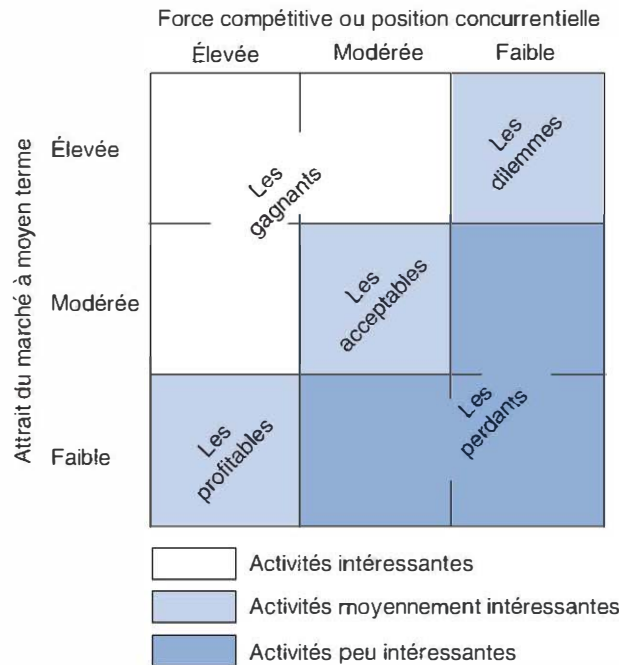
Hier	Aujourd'hui
Les capacités financières	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organisation</li> <li>• Structure</li> <li>• Technologie</li> <li>• Hommes compétences</li> </ul>

### a. L'analyse concurrentielle

L'analyse concurrentielle est apparue dans les décennies 60 et 70 avec les premiers outils de diagnostic.

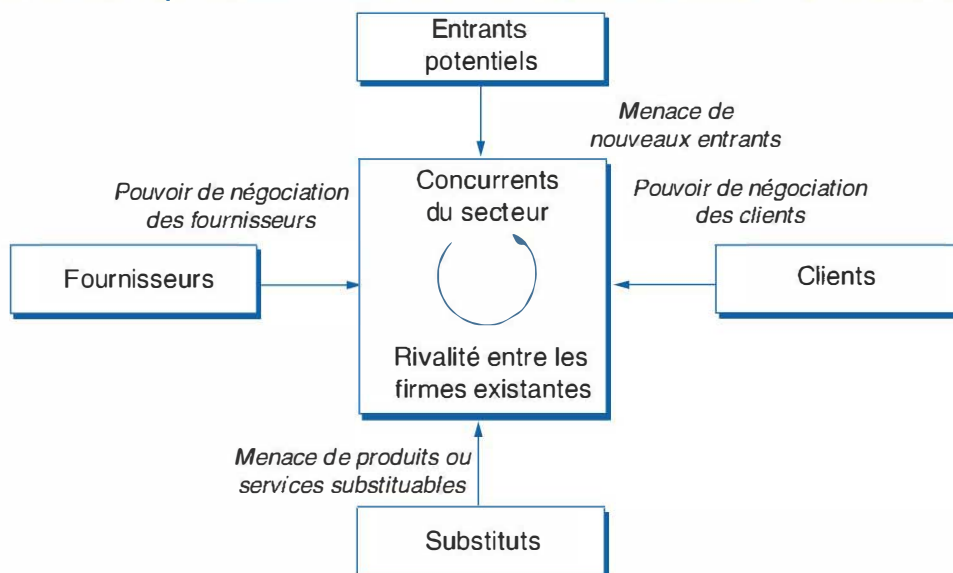
Il s'agit de positionner l'entreprise par rapport à ses concurrents actuels et potentiels pour évaluer ses forces, ses différences ; de nombreux outils ont été construits pour ce faire : le cycle de vie du produit, l'effet d'expérience, les matrices de portefeuilles de produits par les cabinets BCG, A.D. Little ou McKinsey.

### Matrice de McKinsey



M. Porter a élargi l'analyse en intégrant d'autres forces concurrentielles au sein du secteur, comme les clients et les fournisseurs.

### Les forces qui commandent la concurrence au sein d'un secteur



M. Porter, *Choix stratégiques et concurrence*, Economica, 1985.

F. Bideault propose l'analyse des forces concurrentielles intersecteurs avec la représentation en filière stratégique et W.E Rothschild dépasse la filière en analysant l'arène stratégique qui englobe plusieurs filières.

### b. L'analyse technologique

Elle est apparue dans la décennie 80 avec la prise de conscience de l'importance des technologies et de l'innovation.

Il s'agit d'évaluer les possibilités d'une ou de plusieurs technologies, de connaître la maîtrise de cette technologie par l'entreprise et la position concurrentielle de l'entreprise par rapport à cette technologie. L'entreprise peut utiliser les trois axes du modèle de Dussauge et Ramanantsoa (présence sur le marché, maîtrise de la technologie, potentiel de développement de l'activité) formant un cube et huit positions possibles, l'arbre des compétences technologiques, les matrices technologie/produits.

### c. L'analyse organisationnelle

Elle est apparue dans la décennie 90 avec la prise de conscience de l'importance des acteurs, des structures.

Il s'agit de faire un diagnostic des capacités organisationnelles, des compétences des acteurs, des forces et de faiblesses de la chaîne de valeur pour savoir sur quel facteur clé de succès organisationnel l'entreprise peut asseoir une stratégie ; pour ce faire, le BCG propose la plate-forme stratégique qui croise compétences métier et capacités organisationnelles, Hamel et Prahalad définissent le pôle de compétences d'une organisation, Atamer et Calori présentent une démarche générale du diagnostic des ressources.

## 3 Les choix issus du diagnostic stratégique

À partir des informations des différents niveaux du diagnostic stratégique, l'entreprise doit délimiter son champ d'action et sa position concurrentielle :

- Quelle sera l'ampleur de son activité ?
- Son activité sera-t-elle limitée à un segment ou à plusieurs ?
- Son activité se situera-t-elle au plan national ou international ?

La démarche de choix peut être représentée par les étapes suivantes :

CONTRAINTES & OPPORTUNITÉS de l'environnement

+

FORCES & FAIBLESSES de l'organisation  
(métier et compétences sur la chaîne de valeur)



Facteurs Clés de succès, Avantage concurrentiel



Choix d'une position concurrentielle par segment



Choix d'une position concurrentielle globale.

Un **segment stratégique** est un sous-ensemble de l'activité totale de l'entreprise pour lequel la combinaison des facteurs clés de succès est spécifique.

Un **groupe stratégique** est constitué par l'ensemble des entreprises qui suivent la même stratégie au sein d'un secteur.

L'entreprise doit aussi délimiter avec quelles variables d'action elle va faire concurrence : innovation, coût, délai, flexibilité.

**L'entreprise doit associer ses choix stratégiques à ses capacités organisationnelles :** déterminer les procédures de fonctionnement de la structure pour qu'elles soutiennent les stratégies, orienter les activités et les compétences des acteurs pour qu'ils convergent vers les objectifs de l'entreprise.

## Applications

**1** Le fitness, un secteur porteur ? Alors que seulement 5,4 % des Français pratiquent une activité régulière en salle, contre une moyenne de 7,9 % en Europe, le prix de l'immobilier a figé les positions des leaders historiques comme Club Med Gym, qui préfère depuis quelques années se développer à l'international plutôt que d'ouvrir de nouvelles salles dans l'hexagone.

Avec 22 salles pour 70 000 clients à Paris, le premier opérateur ne comptait jusqu'ici que quelques concurrents orientés luxe, comme l'Usine, le Ken ou le Klay. Mais de nouveaux acteurs apparaissent : les offres low-cost de Neoness ou de Fitness Park promettent des abonnements quatre fois moins chers que Club Med Gym, à 20 euros par mois, tandis que le groupe néerlandais Health City, fort de 15 salles en France dont 5 à Paris depuis l'intégration de Fitness First, attaque frontalement l'enseigne française sur le segment moyen-haut de gamme. Face à ce regain de concurrence, Club Med Gym innove : avec ses offres de « Gym au bureau », le groupe a séduit les salariés de L'Oréal, Sanofi, ou Pernod-Ricard ; avec des formats plus courts et des cours inédits comme l'Adidas Boxing, exercice intense avec punching-ball visant la perte accélérée de calories ; et avec l'ouverture de salles de luxe dans des lieux d'exception autour de la marque « Pure Club Med Gym ».

Écrit d'après l'article de Valérie Leboucq, « Club Med Gym incité à segmenter davantage son offre », *Les Échos*, 19 mars 2013.

**En utilisant le modèle des cinq forces de Porter, évaluer l'attractivité de l'industrie du fitness.**

### Corrigé

#### 1) Menace de nouveaux entrants

Il convient d'étudier les **barrières à l'entrée** protégeant les acteurs établis de l'arrivée nouveaux concurrents :

- l'article suggère que Club Med Gym bénéficie de contrats de location conclus il y a plusieurs années à des prix avantageux, difficiles à obtenir par de nouveaux acteurs. Cet avantage est probablement amené à s'estomper avec le temps ;
- l'image de marque de Club Med Gym constitue une barrière à l'entrée importante pour de nouveaux acteurs ne bénéficiant pas au départ de la même réputation : un effort marketing et un investissement publicitaire substantiels sont requis ;

- les coûts de substitution sont élevés à court terme pour les clients déjà engagés sur des contrats annuels. Les nouveaux entrants peuvent inciter les clients à essayer leur offre par des formules d'essai sans engagement ;
- l'investissement nécessaire à l'ouverture d'une salle varie selon l'offre proposée : s'il est coûteux de disposer de l'équipement d'un Club Med Gym, les clubs low-cost mettent l'accent sur les cours et s'équipent en machines basiques (cadre sobre, pas de spa, etc.) ;
- les technologies et compétences requises pour ouvrir une salle sont assez limitées.

Globalement, les barrières à l'entrée semblent s'affaiblir, et la menace de nouveaux entrants est forte.

## 2) Menace de produits de substitution

Les produits de substitution exercent une pression permanente sur les profits des acteurs du fitness en les incitant à proposer des offres et des tarifs compétitifs :

- l'exercice à domicile, la course à pieds, le vélo constituent des alternatives peu coûteuses, auxquelles répondent les clubs par une surenchère d'équipements high-tech : écrans tactiles, sauna, nouveaux concepts comme l'*aquabiking*... ;
- les appareils mobiles actuels et les nouveaux accessoires de fitness connectés représentent une alternative parfois séduisante au suivi proposé en salle ;
- les cours et les offres coaching des clubs de fitness restent des éléments de différenciation, mais des cours particuliers ou collectifs se négocient en ligne et sur les réseaux sociaux, sans l'intermédiation des clubs de gym.

## 3) Pouvoir de négociation des clients

Il est courant d'analyser le pouvoir de négociation des clients en étudiant leur degré de concentration, par rapport à celui des vendeurs : si les clients sont peu nombreux, leur capacité à négocier des prix bas sera d'autant plus importante :

- ici, les clients sont essentiellement des particuliers : cette population fragmentée ne possède pas un pouvoir de négociation important, ce qui représente un avantage important pour les marges de l'industrie du fitness ;
- néanmoins, l'article évoque l'émergence d'un nouveau marché de « Gym au bureau » sur lequel se développe Club Med Gym. Face aux grands comptes, il est probable que l'entreprise devra consentir des réductions de ses tarifs.

## 4) Pouvoir de négociation des fournisseurs

Comme pour les clients, on analyse le degré de concentration des fournisseurs, par rapport à celui des acheteurs. Ici, deux catégories de fournisseurs sont à distinguer :

- les fabricants d'équipement : il s'agit d'un secteur dominé par quelques entreprises (Nautilus, Life Fitness, Cybex, Techno Gym) disposant d'un fort pouvoir de négociation face aux salles de gym, qui doivent se regrouper au sein de chaînes ou centrales d'achat pour faire pression sur les prix ;
- les professeurs de sport : ce sont des individus isolés, face auxquels les clubs sont souvent en position de force.

## 5) Rivalité entre les firmes existantes

L'intensité de la lutte entre les firmes établies dépend de nombreux facteurs :

- la part des charges fixes : lorsque les coûts fixes sont importants, la dynamique concurrentielle peut mener à une tarification au coût marginal quand la demande fléchit, ce qui pèse sur les marges de l'industrie. Cet effet est possible dans le fitness, où le loyer et les machines représentent des coûts fixes importants ;



- l'existence de barrières à la sortie : les clubs sont souvent amenés à investir dans des actifs spécialisés et à aménager les salles d'une manière unique (sauna, etc.). En période de faible demande, on risque ainsi d'observer une surcapacité importante et une multiplication des opérations promotionnelles ;
- les parts de marché et la croissance du marché : la rivalité est en général plus faible lorsque quelques firmes dominent (comme Club Med Gym ici) que lorsque de nombreux concurrents de taille voisine se disputent le marché ; un marché en faible croissance accentue le risque de voir les acteurs s'arracher des parts de marché en réduisant leurs marges.

Dans l'ensemble, malgré un probable rattrapage des taux de pénétration européens, le marché du fitness apparaît comme moyennement attractif du fait des faibles barrières à l'entrée, de la menace des substituts, du fort pouvoir de négociation des fournisseurs d'équipement et de la part importante des charges fixes dans les salles de gym.

**2** Lors de son développement, une entreprise se trouve confrontée à des choix car la croissance naturelle a des limites : si le marché initial est saturé, faut-il changer de marché, proposer de nouveaux produits, se retirer complètement ? Si le marché n'est pas saturé mais si l'entreprise dépend de peu de clients, n'est-ce pas risqué ?

Igor Ansoff, ingénieur chez Lockheed Aircraft, avant d'être chercheur et consultant, propose une stratégie de diversification et met au point un outil « grille produits/marchés » permettant de comprendre les facteurs clés de réussite des différents axes de croissance (nouveaux produits, nouveaux marchés). En fonction de ses connaissances, de ses potentialités, de son expérience, l'entreprise peut décider la forme de diversification la plus adéquate. I. Ansoff propose des outils d'analyse permettant de déterminer le profil d'aptitudes de l'organisation : ses atouts, ses compétences, ses capacités d'organisation et de gestion. Dans ses ouvrages, il présente de nombreux outils pour l'analyse du développement et de la diversification, pour l'établissement des plans, de tableaux de bord, de *check-list* pour toutes les étapes de la mise en œuvre et du contrôle d'une stratégie. I. Ansoff a ainsi élaboré les bases de la planification stratégique, utilisée par de nombreuses grandes entreprises américaines et européennes dans les années 50 à 80 et critiquée ensuite par d'autres chercheurs comme H. Mintzberg. Ce dernier estime qu'il n'est pas possible d'appliquer tout ce qui a été prévu et décidé dans la planification et que des décisions émergent, au hasard des contextes et des évolutions. I. Ansoff estime que la planification constitue un progrès même s'il admet qu'il faut peut-être la rendre un peu plus souple avec des adaptations fréquentes.

Écrit d'après un article sur Igor Ansoff, *Alternatives économiques*, n° 268, avril 2008.

**Quels sont les apports de I. Ansoff pour le diagnostic stratégique ?**

## Corrigé

- I. Ansoff montre la nécessité de réfléchir et de préparer les évolutions futures d'une entreprise quant à ses marchés et ses produits, sans se laisser « balloter » par l'environnement.
- Il propose de nombreux outils de diagnostic pour positionner les forces et les faiblesses d'une entreprise et aider à ses choix stratégiques (grille produit/marché, tableaux de bord, plans, profil d'aptitudes).
- Il propose de prévoir et de planifier les actions liées aux décisions stratégiques.
- Il est un des premiers à construire des outils et à formaliser des méthodes et des procédures pour mettre en œuvre des stratégies.
- Face aux critiques sur la rigidité de la planification stratégique, élaborée dans un contexte économique plus stable et plus certain, il assouplit la planification stratégique en l'adaptant et en l'associant à l'organisation et au management.

**MANAGEMENT**

- 1 Les deux niveaux de choix stratégiques
- 2 Les modalités de développement
- 3 Le difficile arbitrage entre les choix stratégiques : la fabrique de la stratégie
- 4 La mise en place d'une stratégie
- 5 La pertinence et la fiabilité des outils

**1 Les deux niveaux de choix stratégiques**

Les choix stratégiques doivent répondre à deux grandes questions :

- quel périmètre de champs ou domaines stratégiques ?
- avec quels axes de développement et quels moyens ?

**Quels domaines, quels champs d'activité ? → Stratégie globale**

<b>Nature du domaine</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Une activité = créneau (spécialisation, interstice, concentration)</li> <li>• Plusieurs activités = diversification, intégration</li> </ul>
<b>Dimension du domaine</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nationale</li> <li>• Internationale</li> </ul>

**Quels moyens ? → Stratégie d'activité**

<b>Axes de développement</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maintien</li> <li>• Croissance</li> <li>• Abandon, recentrage</li> <li>• Externalisation, Alliance</li> </ul>
<b>Variables concurrentielles</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coût</li> <li>• Différenciation</li> <li>• Innovation</li> <li>• Flexibilité</li> </ul>

**a. Les choix stratégiques en termes de domaines d'activité**

L'entreprise délimite sa stratégie en déterminant son domaine d'activité :

- **Avec une stratégie de créneaux**, l'entreprise choisit de concentrer ses efforts, ses forces, ses compétences sur un marché ou une partie d'un marché, qui lui permet de maîtriser et de rentabiliser, mieux que ses concurrents, son activité :

- **la spécialisation** : la spécialisation correspond au choix de se focaliser sur un segment, avec un avantage concurrentiel distinctif pour rester seul et évincer les concurrents ;
- **l'interstice** : l'interstice est un espace laissé libre entre deux segments de marché et sur lequel une entreprise peut se positionner pour être seule à fournir un produit ou un service.
- **La diversification** consiste, au contraire, pour une entreprise, à élargir son domaine d'activité, en se positionnant sur plusieurs marchés et/ou plusieurs produits ; la diversification horizontale concerne plusieurs produits sur le même marché, la diversification verticale concerne le même produit sur plusieurs marchés et la diversification concentrique combine les deux.
- **L'intégration** représente le choix stratégique d'élargir son champ d'activité le long de la filière de production, en amont et en aval de son activité actuelle.

## b. Les choix stratégiques en termes de variables concurrentielles

M. Porter définit les stratégies génériques en classant les choix selon la variable concurrentielle sur laquelle s'appuie l'entreprise.

### ■ La stratégie de domination par les coûts

L'entreprise maîtrise ses coûts de produits pour pouvoir proposer des prix plus bas que la concurrence ou pour s'octroyer des marges plus importantes.

### ■ La stratégie de différenciation

L'entreprise cherche à proposer un produit différent (en termes technologiques ou commerciaux) de ses concurrents (avec des services, des qualités différents) ou unique sans substitut à ses clients, pour se positionner sans concurrence directe.

### ■ La stratégie de focalisation

Elle consiste à se positionner sur un segment du secteur et à s'appuyer simultanément sur une maîtrise des coûts et une différenciation pour ne pas avoir de concurrents.

## 2 Les modalités de développement

Les modalités de développement sont les choix d'une entreprise pour consolider, modifier, élargir ses champs d'activité avec les moyens les plus adéquats :

- L'entreprise peut **abandonner** une activité, une partie d'une activité, un produit, un marché pour concentrer ses forces et ses ressources sur un segment qu'elle maîtrise mieux.
- L'entreprise peut se **recentrer** sur son ou ses métiers de base, pour consolider une position forte.

- L'entreprise peut se développer par une **croissance externe ou interne** : l'entreprise augmente sa taille en construisant de nouvelles usines, en agrandissant ses magasins (interne) ou en rachetant des entreprises déjà existantes (externe) par acquisitions ou fusions.
- Depuis la décennie 80, les entreprises développent diverses formes de **coopération** pour associer leurs compétences, leurs ressources, pour obtenir plus de réactivité, de flexibilité, de synergie. On parle de stratégies relationnelles ou stratégies d'impartition (faire ensemble) qui aboutissent à des **alliances** de différentes natures, dans le temps et l'espace.

Alliance pour produire (sous-traitance), alliance pour innover (centre de R&D), alliance pour financer (joint venture), alliance pour vendre (franchise, succursale, concession). Ces alliances ne modifient pas la structure juridique des entreprises qui conservent leur autonomie ; elles ne constituent que des associations contractuelles temporelles pour un projet, une activité. Cette forme de partenariat apporte beaucoup d'avantages en termes de souplesse mais génère aussi des difficultés organisationnelles pour coordonner les activités et les risques de dépendance.

De plus, on peut observer des entreprises qui mettent en place des alliances sur un domaine et qui se font concurrence sur un autre champ d'activité.

- L'entreprise peut aussi se développer sur les marchés internationaux, par des implantations commerciales ou productives à l'étranger ; le développement international peut prendre de multiples formes. L'entreprise s'engage dans un développement international de ses activités, en général progressivement dans l'ampleur et dans l'espace ; il est possible de repérer plusieurs étapes assez fréquentes :
  - **exportation** de produits par divers canaux ;
  - **implantation commerciale** de bureaux, succursales, dépôts, franchise... ;
  - établissement de **joint-ventures** ;
  - **implantation d'unités industrielles** ; bien sûr, selon les entreprises et les contextes, certaines étapes sont sautées et se combinent, d'autres jamais atteintes.

Les objectifs sont toujours d'atteindre de nouveaux marchés et débouchés, de bénéficier de coûts de matières et de main-d'œuvre plus bas, d'utiliser des compétences et des expériences déjà présentes, de rechercher plus de réactivité et de synergie.

On distingue : l'entreprise **multinationale**, qui est un ensemble de filiales qui gèrent chacune leur activité dans le cadre d'une politique globale commune ; l'entreprise **transnationale** dont l'ensemble des activités est coordonné sur plusieurs pays pour bénéficier des avantages de chaque zone, avec des centres de décision par région ; et l'entreprise **globale** qui est la forme la plus récente et la plus centralisée : toutes les activités sont gérées à l'échelle mondiale.

### 3 Le difficile arbitrage entre les choix stratégiques : la fabrique de la stratégie

Les premières formalisations stratégiques des années 1960 laissaient penser que les choix étaient rationnels, réfléchis, prévisibles et que la planification établie à l'avance allait effectivement se dérouler. Puis, les pratiques et les turbulences de l'environnement ont montré que des entreprises qui n'avaient pas conçu de stratégie à l'avance et qui réagissaient à une situation concrète pouvaient tout aussi bien être efficaces. Le débat aujourd'hui est de savoir si les décideurs choisissent vraiment objectivement les orientations stratégiques ou si des influences internes et externes contraignent et canalisent ces choix ? H. Mintzberg distingue ainsi les **stratégies délibérées** et les **stratégies émergentes** en montrant que la réalité se situe certainement au milieu de ces deux extrêmes.

En fait, **la construction d'une stratégie est issue de l'association d'un processus formel** nécessaire (l'entreprise doit connaître son environnement, ses forces, ses faiblesses, donner un sens général à ses actions de long terme, en cohérence avec ses capacités organisationnelles) **et d'un processus informel** qui s'impose (avec des acteurs à rationalité limitée avec des biais cognitifs, une interprétation de la réalité différente selon les objectifs et les intérêts de chacun, la nécessaire prise en compte des modifications rapides des concurrents, de l'environnement, de facteurs exogènes nouveaux). Il est donc possible de synthétiser en parlant des stratégies comme des actions délibérées au sein de situations émergentes :

- La stratégie est un processus formel et apparent et un processus informel et émergent.
- La stratégie c'est **prévoir** et **s'adapter**, résultat d'un compromis.

### 4 La mise en place d'une stratégie

Le déploiement d'une stratégie pose de nombreuses questions et sa réussite est conditionnée par de nombreux paramètres : communication des dirigeants, style de direction, acceptation par les collaborateurs, culture et éthique, flexibilité de la structure et des procédures, capacité de changer des acteurs, des systèmes d'information.

On peut résumer les étapes de la mise en œuvre :

#### Mise en œuvre de la stratégie

<b>Choix</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Seule ou avec partenaires ?</li> <li>• Quelles ressources humaines, techniques, financières ?</li> <li>• Quelle structure organisationnelle ?</li> </ul>
<b>Organisation prévisionnelle des choix : planification</b>	Planification : quel degré de décentralisation ? de délégation ?
<b>Contrôle</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quel niveau de contrôle stratégique ?</li> <li>• Quel niveau de gestion ?</li> <li>• Quel niveau opérationnel ?</li> </ul>

## 5 La pertinence et la fiabilité des outils

Les choix stratégiques dépendent de la pertinence du diagnostic stratégique, même si les décisions ne sont pas conditionnées par ces seules informations : la situation de l'entreprise, les caractéristiques de son environnement évoluent rapidement et un bilan aussi complet soit-il ne correspond qu'à une image à un moment donné de l'organisation. Pour être fiable, le diagnostic sur tous les axes devrait être fait en permanence, en temps réel ; les technologies de l'information permettent de collecter, traiter, diffuser rapidement et efficacement de nombreuses données internes et externes, mais elles nécessitent investissement, temps, formation, et ne sont pas accessibles à toutes les entreprises.

De plus, la conception et l'utilisation des outils de diagnostic sont faites par des acteurs ayant des appréciations et des compréhensions subjectives de toutes les variables à analyser ; la dimension qualitative des paramètres à étudier est parfois difficile à intégrer et il est improbable de pouvoir agréger une multitude d'indicateurs pour en faire une synthèse lisible.

## Applications

**1** La France n'est plus le premier marché de Danone. En plein essor aux États-Unis et dans les pays émergents, qui représentent la moitié des ventes, le groupe agroalimentaire souffre en Europe d'une hausse du coût des matières premières et d'une conjoncture défavorable.

Finis les produits sous marque de distributeur : le PDG Franck Riboud souhaite « continuer à travailler sur la nutrition, rechercher le meilleur produit, investir dans les nouveaux ferments » pour se distinguer de ses concurrents. Par exemple, un nouveau pot de yaourt arrondi a été introduit, renouvelant un emballage inchangé depuis quarante ans !

Si le développement international reste prioritaire, il n'est plus question de modifier le périmètre des activités du groupe (produits laitiers frais, eaux, nutrition infantile, nutrition médicale) après des décennies de revirements stratégiques :

- BSN, né de la fusion de fabricants de verres plats et de verres d'emballage, échoue en 1968 dans sa tentative d'OPA sur Saint-Gobain, et développe à la place une stratégie de « contenu pour ses contenants » en rachetant Évian et Kronenbourg ;
- en 1973, la fusion BSN-Gervais Danone donne naissance à un géant agroalimentaire français. L'entreprise cède ses verres plats et développe son portefeuille d'activités ;
- dans les années 1990, BSN se développe à l'international, adopte le nom de Danone, et commence à revendre une partie de ses 300 marques pour se concentrer sur trois secteurs : produits laitiers frais, boissons, produits céréaliers ;
- dans les années 2000 le groupe se sépare de son activité historique d'emballage, des bières Kronenbourg, et des pâtes et plats cuisinés. Après la vente des biscuits LU en 2007, Danone acquiert le néerlandais Numico, spécialisé dans l'alimentation infantile et médicale.

La mission « Apporter la santé par l'alimentation au plus grand nombre » est devenue le point d'articulation des activités du groupe.

Écrit d'après l'étude de cas de Denis Fainsilber, « Danone veut tout alléger », *Enjeux-Les Échos*, 1<sup>er</sup> avril 2013.

## Quelles sont les orientations stratégiques et les modalités de développement de Danone au fil de son histoire ?

### Corrigé

- Spécialiste des verres d'emballage alimentaire, concurrencé par de nouveaux matériaux plastiques de conditionnement dans les années 1960, BSN effectue une **intégration verticale** en aval de sa filière en rachetant des acteurs de l'eau et de la bière. Ce choix semble plus émergent que longuement planifié, d'autres éventualités ayant été considérées (OPA sur Saint-Gobain, ou développement des nouvelles technologies de conditionnement).
- BSN mène ensuite une stratégie de **diversification** dans l'agroalimentaire, avec une série de **fusions-acquisitions** dans domaines de plus en plus éloignés de l'industrie du verre. Cette stratégie de développement d'un « portefeuille » de marques était commune durant l'après-guerre ; elle permet de répartir les risques propres aux différentes activités, et de développer certaines synergies et un pouvoir de marché pour s'imposer dans les linéaires.
- **L'internationalisation** s'est faite de manière progressive, le groupe pouvant procéder au rachat de marques locales (croissance externe), imposer ses produits vedettes à l'étranger grâce à des agents ou des filiales locales (croissance interne), puis développer des synergies liées à son implantation internationale (fournisseurs et centres de production dans différents pays, gestion de la logistique au niveau global).
- Les décennies 1990 et 2000 correspondent au **recentrage** du groupe, qui abandonne – par choix ou par opportunité – plusieurs secteurs historiques. Le groupe préfère la **différenciation** et l'innovation produit à la domination par les coûts, et développe des synergies autour de l'argument « santé ». Ce positionnement ne permet cependant pas au groupe d'atteindre la taille de géants mondiaux comme Nestlé, Unilever ou Kraft.

**2** Comme les cinq majors du pétrole, Total dégage de forts bénéfices ; que fait l'entreprise de ses ressources ? elle consacre 13 % de son bénéfice à l'exploration de nouvelles sources de pétrole au sens strict (50 % si on compte les rachats de puits déjà découverts) contre 25 % en 2002, car il devient impossible d'explorer de nouveaux territoires : l'Arabie Saoudite, l'Irak, l'Iran, la Russie, le Venezuela n'accordent aucun permis d'exploration aux étrangers. Or, Total doit découvrir, chaque année, l'équivalent de sa production pour maintenir ses réserves. De plus, les coûts de l'exploration augmentent car il faut creuser à plus de 1 500 m.

Ainsi, pour utiliser ses ressources financières non employées, l'entreprise rachète ses actions : entre 2000 et 2006, Total a racheté pour 24,6 millions d'euros d'actions.

Dans ce contexte, Total essaie aussi de placer ses capitaux dans de nouvelles sources d'énergie pour assurer l'avenir, ne pas tout focaliser sur les ressources pétrolières. Le nouveau patron déclare que, par nécessité, l'entreprise se tourne vers le nucléaire.

Écrit d'après *Challenges*, n° 67, 15 février 2007.

**Quelles sont les orientations stratégiques de Total ?**

## Corrigé

- Total se trouve confronté à un problème de produit : la demande et les débouchés sur les marchés sont toujours aussi importants pour les produits pétroliers mais les ressources se raréfient, de manière « naturelle » ou « politique » ; donc Total ne peut continuer son développement dans le seul axe du pétrole.
- Total ne sait pas comment investir ses bénéfices actuels, puisque la croissance dans le pétrole n'est plus possible et à court terme. L'entreprise a choisi une stratégie financière de rachat d'actions, qui n'est pas une stratégie industrielle pouvant assurer la pérennité de l'entreprise.
- Total essaie une stratégie de diversification en investissant dans une autre source d'énergie, le nucléaire.



# Le contrôle de gestion et la gestion du périmètre d'une entité

16

## CONTRÔLE DE GESTION

- 1 La notion d'entité
- 2 Contrôle et périmètre de l'entité

### 1 La notion d'entité

La notion d'entité ne se confond pas avec celle d'entreprise. L'entité apparaît comme un ensemble de moyens mis en œuvre pour mener à bien une mission telle que :

- la mise en œuvre d'une stratégie financière, industrielle et commerciale (entreprise à capitaux privés par exemple) ;
- la réalisation de différentes missions de services publics marchands ou non marchands (une commune par exemple) ;
- la poursuite d'un objet social dans le cas d'une coopérative ou d'une association par exemple.

Cette entité peut être représentée par un ensemble juridique unique n'entretenant avec d'autres entités que des relations strictement contractuelles. Ce peut être aussi un ensemble aux frontières plus floues tels une société mère avec des filiales et des sous-filiales, un réseau d'entreprises partenaires, etc.

La notion d'entité ne se confond donc pas avec celle de groupe ni avec celle de réseau par exemple.

#### a. Un périmètre qui peut évoluer

Les mouvements peuvent être de type « intra-périmètre » ce qui correspond à un resserrement (intégration d'une filiale par exemple) ou à un desserrement du contrôle (sous-traitance ou délégation d'activités) des organes de décision centrale, notamment lorsque l'on est en présence d'un ensemble qui dépasse le cadre d'une simple entreprise, d'une PME par exemple.

Les mouvements peuvent aussi correspondre à des modifications liées à des politiques d'intégration (gestion de la croissance externe), d'externalisation (indépendance juridique donnée à une ou plusieurs branches d'activités), mais aussi à des politiques de coopération (alliance) ou encore de coordination (réseau, sous-traitance...).

## 2 Contrôle et périmètre de l'entité

### a. La place du contrôle de gestion

La place du contrôle de gestion et celle du contrôleur se trouvent liées, tout de même, à la taille de l'entité. Dans une PME par exemple, le contrôle de gestion chapeaute le plus souvent la comptabilité, les finances et bien souvent la gestion globale du système d'information.

Dans une entité de « petite taille », la fonction de contrôle représente une fonction polyvalente.

La fonction de coordination augmente avec la taille de l'entreprise et se pose alors la question du rattachement du contrôle de gestion. On peut le retrouver attaché à la direction générale, ce qui lui confère souvent une indépendance par rapport à la direction administrative et financière, ou attaché à cette direction financière ce qui bien sûr influe la conception du contrôle et la déclinaison des tâches qui lui sont confiées.

Très souvent, le contrôle de gestion est considéré comme partie intégrante du contrôle interne ; le principe d'universalité est souvent évoqué et, en vertu de ce principe, le contrôle de gestion cherche à couvrir l'intégralité des activités d'une organisation. La réponse à cette exigence devient plus difficile lorsque la taille de l'entité augmente, notamment si des stratégies de diversification sont adoptées. On remarque alors une décentralisation de la fonction avec la création de postes de contrôleurs de gestion décentralisés sur les sous-entités qui le nécessitent.

### b. Des exemples de gestion du périmètre

#### ■ Les stratégies de recentrage

Les stratégies de recentrage sont au cœur des problématiques actuelles en matière de gestion du périmètre de l'entité économique.

De plus en plus d'éléments viennent confirmer le fait que les entreprises peu diversifiées, dont les objectifs sont très ciblés, sont plus performantes que les entreprises diversifiées. En effet, différentes études ont montré que<sup>1</sup> :

- les firmes peu diversifiées génèrent plus de richesses (les firmes davantage ciblées possèdent des valeurs plus élevées du  $q$  de Tobin que les entreprises plus diversifiées, le  $q$  de Tobin étant défini comme le rapport de la valeur de l'entreprise sur le marché à la valeur de remplacement de ses actifs) ;
- la productivité des usines diminue considérablement à mesure que le nombre de secteurs dans laquelle la firme est engagée augmente ;
- la valeur boursière de nombreuses firmes diversifiées est inférieure à leur apparente valeur de démantèlement.

1. P. Milgrom et J. Roberts, *Économie, Organisation et Management*, De Boeck, 1997, cités par C. Thomas et G. Solle, *Synthèse Économie et Comptabilité, Cas Pratiques DESCF 2*, Dunod, 2004.

Cette évolution a conduit les entreprises à accorder une place privilégiée aux ressources qu'elles mobilisent dans la conduite de leur activité. Alors qu'au début des années 1980, le marché occupait une place prépondérante, comme en témoignent les analyses de M. Porter (choix stratégiques et concurrence, et son outil clé : « les cinq forces »), les années ultérieures mettent l'accent sur les ressources et compétences possédées par la firme. S'inscrivant dans cette approche, de nombreux courants de recherche présentent le système de ressources comme un moteur du changement et de la croissance de la firme. Dans cette optique, l'entreprise a intérêt à se concentrer sur un petit nombre de ressources et compétences qu'elle maîtrise parfaitement (mieux que ses concurrents) et à partir desquelles elle va construire un avantage concurrentiel durable et soutenable.

De nouvelles stratégies apparaissent alors, que l'on pourrait qualifier de « stratégies de réseaux » : elles associent le recentrage des entreprises sur des compétences clés, l'externalisation de tout ce qui n'est pas essentiel et l'instauration de pratiques de coopération avec de multiples partenaires. Face à la turbulence des marchés et des technologies, elles privilégient ainsi la flexibilité, qualité que les politiques d'intégration ne semblent pas favoriser ou, tout du moins, qui apparaît plus difficile à obtenir dans ces systèmes intégrés.

### ■ De la sous-traitance au partenariat et les outils de pilotage

De plus en plus recentrées sur leurs métiers de base, nombre d'entités considérées comme des donneurs d'ordre font appel à la sous-traitance. Mais cette demande de sous-traitance ne se traduit pas uniquement par une demande en « volume », c'est-à-dire par un achat de produit intermédiaire, par un achat d'un « maillon » de la chaîne de production qui correspond à un choix de type « faire faire » plutôt que de « faire ». Cette sous-traitance s'accompagne fréquemment d'exigences accrues, c'est-à-dire que les sous-traitants jouent aussi un rôle de conseil dès le stade de l'élaboration des produits. On s'achemine ainsi vers la mise en place de réels partenariats verticaux dans une approche de contrôle stratégique de gestion du couple coût/valeur.

Trois caractéristiques permettent de distinguer le partenariat vertical d'une simple relation client/fournisseur :

- la volonté stratégique d'engager une pratique de coopération durable dans le temps (non-maximisation immédiate de la décision) ;
- la dépendance mutuelle des partenaires, reposant sur des « engagements crédibles » (investissements spécifiques réalisés pour le partenariat) ;
- la participation, dès l'amont, du fournisseur à la conception du produit avec son client. Le fournisseur n'est plus un simple sous-traitant devant respecter un cahier des charges précis rédigé par son client.

La mise en place d'un partenariat vertical suppose la mise en place de dispositifs organisationnels spécifiques : structure par projets, systèmes d'information communs et de nombreux échanges informels.

Cela correspond à l'extension possible du champ d'action du contrôle de gestion ; le pilotage porte alors sur des espaces interrelationnels, activités où se nouent des modes de coordination et de coopération entre acteurs différents. Ces espaces sont vecteurs de critères de performance ou de non-performance.

### ■ *La notion d'actifs spécifiques et la gestion des risques qu'ils comportent*

L'évolution du périmètre de l'entité peut conduire l'entreprise à investir dans des actifs spécifiques ; ce peut être le cas par exemple dans une stratégie d'alliance entre partenaires.

Ces actifs « spécifiques » sont destinés à un usage particulier et ne génèrent une valeur maximale qu'à la condition de ne pas s'écarter de cet usage. Si l'entreprise qui a investi utilise ces actifs à d'autres fins, d'autres usages (sous réserve que cela soit techniquement possible), l'investissement perdrait de sa valeur.

Ces actifs spécifiques constituent donc un risque important dans les décisions d'évolution du périmètre et la gestion de ces risques nécessite une étude et un suivi auxquels, dans une approche d'aide à la prise de décision stratégique, le contrôleur de gestion prend part et souvent au-delà des simples aspects financiers.

Différentes modalités peuvent être mises en œuvre pour réduire ces risques<sup>1</sup>.

- la première réside dans la qualité de l'ensemble des accords contractuels qui scellent la coopération entre les parties. Il convient de fournir les principales attentes de la coopération : étendue de l'objectif, frontière de la coopération, choix de structure spécifique de coordination, contributions réciproques à la création de valeur ;
- la deuxième consiste à prévoir en cas de blocage le recours à un tiers (arbitre) ;
- enfin, une dernière modalité, et probablement la plus importante, vise à réduire les risques liés à la spécificité des actifs par un rééquilibrage des pouvoirs de négociation de chaque entreprise concernée. Ce rééquilibrage peut se faire si chacune des entreprises (et pas seulement l'une d'entre elles qui supporteraient donc tous les risques) investit aussi dans des actifs spécifiques, par exemple pour le développement de technologies combinées (on peut en trouver des exemples dans le secteur de la téléphonie mobile). Dans ce cas, la défaillance de l'un des deux partenaires se révélerait moins coûteuse pour les parties surtout celle qui aurait investi seule.

---

1. D'après C. Thomas in C. Thomas et G. Solle, *Synthèse Économie et Comptabilité, Cas Pratiques*, Dunod, 2004.

# Applications

**1** La société Saint-Quentin fabrique des stylos de moyenne gamme. Elle est structurée en deux centres de responsabilité qui fonctionnent en centres de profit autonomes.

Le centre STY A fabrique des stylos à bille vendus 60 € l'unité. Actuellement elle en fabrique et vend 10 000 par période d'analyse (le trimestre) au coût moyen de 44,40 € dont 30 € de charges variables. Ce centre est actuellement en sous-activité conjoncturelle puisque sa production normale est de 1 200 unités.

Le centre STY B fabrique des stylos à plume de gamme plus élevée. Ce centre tourne à pleine capacité, soit 5 000 stylos par période vendus 100 € l'unité pour un coût complet unitaire de 80 €. Trois hypothèses sont formulées (considérées comme exclusives les unes par rapport aux autres) :

A) Ne rien changer à la structure et à la production actuelle.

B) Le centre STY A pourrait produire, sans changement de prix des facteurs de production, 2 000 unités supplémentaires qu'il vendrait au centre STY B. Ce dernier, sur la base des produits achetés à STY A, moyennant un coût variable supplémentaire de 30 € par unité, pourrait vendre 100 € ces stylos améliorés. Pour réaliser cette opération, STY B serait obligée d'engager 68 000 € de charges de structure afin d'accroître son potentiel de production.

Transfert de STY A à STY B : Prix de cession interne possibles au :

Hypothèse B1 : prix du marché ;

Hypothèse B2 : coût marginal ;

Hypothèse B3 : au coût moyen en pleine capacité.

C) Le centre STY A pourrait produire 1 500 unités supplémentaires ; il vendrait alors sa production de 11 500 stylos sur son marché, sans que STY B n'intervienne, mais à un prix de vente moyen de 57 €.

**Commenter.**

## Corrigé

### Les modalités

Il existe plusieurs modalités pratiques possibles pour fixer des prix de cession interne :

- laisser les centres négocier (reconnaître l'autonomie des centres mais nécessite quelquefois un processus d'accord, de négociation qui peut être long) ;
- définir au niveau du groupe une politique de PCI (autonomie limitée des centres, mais nécessite un processus de négociation qui peut être long, voire conflictuel) ;
- fixer de façon autoritaire le PCI (enlève l'autonomie des centres, ce qui peut engendrer des problèmes de motivation mais permet de résoudre les conflits) ; cette dernière modalité paraît adaptée lorsqu'il s'agit de commandes exceptionnelles ;
- pratiquer un double prix de cession (complexe au niveau comptable et cela peut poser des problèmes de motivation dans les centres).

Cela peut paraître complexe du point de vue comptable et surtout cette méthode peut poser des problèmes de motivation pour chaque partie.

Selon la théorie économique, le PCI minimum correspond au coût marginal (ici, le coût variable lorsque les ventes externes couvrent les charges fixes).

Les pratiques en termes de fixation des prix sont diverses ; elles peuvent être fondées sur les coûts ou sur les prix. Sur les prix, les PCI correspondent à l'adoption de prix du marché, de prix négocié, de prix de marché minoré de frais, double prix, etc., sous réserve que le marché soit réel, en concurrence et appréhendable.

Fondés sur les coûts, on peut adopter des prix au coût complet unitaire du produit cédé, au coût complet plus une marge, au coût variable, au coût variable plus une part de charges de structure, au coût marginal, etc. Leur intérêt principal réside dans le pilotage (et la mesure) de la performance (comptable mais aussi sociale) qu'ils permettent. Cela dépend aussi de la structuration retenue et de la façon dont les centres sont compris (centre de coûts, centre de dépenses, centre de produits, centre de profit ou de marge, centre d'investissement...). En effet, les éléments à privilégier dépendent alors de ces conceptions et les critères de management comme en contrepartie les risques de conflits en dépendent.

### Exemple de calculs

#### Comptes d'exploitation actuels : (hypothèse A)

	STY A	STY B
Prix de vente unitaire	60 €	100 €
Quantité produite et vendue	10 000	5 000
Quantité maximale	12 000	5 000
Coût variable unitaire	30 €	/
Coût fixe unitaire (normal)	12 €	/
Coût variable total	300 000 €	/
Coût de structure	144 000 €	/
Coût de revient de la production	444 000 €	400 000 €
Coût complet unitaire	44,40 €	80 €
Coût marginal	30 €	/
Chiffre d'affaires	600 000 €	500 000 €
Résultat	<b>156 000 €</b>	<b>100 000 €</b>

Résultat de l'entreprise	<b>256 000 €</b>
--------------------------	------------------

On peut noter que, pour STY A, le coût de la sous-activité est de  $144\ 000 - (10\ 000 \times 12) = 24\ 000$  € ; actuellement chacun des 10 000 objets produits supporte 2,40 € de charges de structure inutilisées.

#### Comptes d'exploitation hypothèse B1 : PCI = 60 €

NB : Le coût variable unitaire de la production supplémentaire de B est de 30 € + un PCI de 60 €.

	STY A	STY B		
	Prod. totale	Prod. actuelle	Prod. supp.	Prod. totale
Prix de vente unitaire	60 €	100 €	100 €	100 €
Quantité produite et vendue	12 000	5 000	2 000	7 000
Coût variable unitaire	30 €	/	90 €	
Coût fixe unitaire	12 €	/		
Coût variable total	360 000 €	/	180 000 €	
Coût de structure	144 000 €	/	68 000 €	
Coût de revient de la production	504 000 €	400 000 €	248 000 €	648 000 €
Coût moyen	42 €	80 €	124 €	92,57 €
Coût marginal	30 €			
Chiffre d'affaires	720 000 €	500 000 €	200 000 €	700 000 €
Résultat	<b>216 000 €</b>	100 000 €	- 48 000 €	<b>52 000 €</b>
Variation	<b>60 000 €</b>			<b>- 48 000 €</b>

Résultat de l'entreprise	268 000 €
Gain (différentiel)	12 000 €

Ce gain différentiel est aussi un coût d'opportunité pour l'entreprise.

### Comptes d'exploitation hypothèse B2 : PCI = 30

NB : le coût variable unitaire de la production supplémentaire de B est de 30 € + un PCI de 30 € (coût marginal).

	STY A		
	Prod. actuelle	Prod. suppl.	Prod. totale
Prix de vente unitaire	60 €	30 €	
Quantité produite et vendue	10 000	2 000	12 000
Coût variable unitaire	30 €	30 €	
Coût variable total	300 000 €	60 000 €	360 000 €
Coût de structure			144 000 €
Coût de revient de la production			504 000 €
Coût moyen			42 €
Chiffre d'affaires	600 000 €	60 000 €	660 000 €
Résultat			156 000 €
Variation			0 €

Le résultat total du centre STY A est inchangé par rapport à la situation actuelle.

	STY A		
	Prod. actuelle	Prod. suppl.	Prod. totale
Prix de vente unitaire	100 €	100 €	100 €
Quantité produite et vendue	5 000	2 000	7 000
Coût variable unitaire	/	80 €	
Coût variable total	/	120 000 €	
Coût de structure		68 000 €	
Coût de revient de la production	400 000 €	188 000 €	588 000 €
Coût moyen	80 €	94 €	84 €
Chiffre d'affaires	500 000 €	200 000 €	700 000 €
Résultat	100 000 €	12 000 €	112 000 €
Variation			12 000 €

Résultat de l'entreprise	268 000 €
Gain (différentiel)	12 000 €

### Comptes d'exploitation hypothèse B3 : PCI = 42

NB : Le coût variable unitaire de la production supplémentaire de B est de 30 € + un PCI de 42 € (coût moyen) ce qui permet à STY A de vendre à un PCI absorbant les charges variables supplémentaires (30 € × 2 000) et les charges fixes de sous-activité (charges fixes non absorbées actuellement, soit 24 000 €).

	STY A		
	Prod. actuelle	Prod. suppl.	Prod. totale
Prix de vente unitaire	60 €	42 €	
Quantité produite et vendue	510 000	2 000	12 000
Coût variable unitaire	30 €	30 €	
Coût variable total	300 000 €	60 000 €	360 000 €
Coût de structure			144 000 €
Coût de revient de la production			504 000 €
Coût moyen			42 €
Chiffre d'affaires	500 000 €	84 000 €	684 000 €
Résultat			<b>180 000 €</b>
Variation			<b>24 000 €</b>

	STY B		
	Prod. actuelle	Prod. suppl.	Prod. totale
Prix de vente unitaire	100 €	100 €	100 €
Quantité produite et vendue	5 000	2 000	7 000
Coût variable unitaire	/	72 €	
Coût variable total	/	144 000 €	
Coût de structure	/	68 000 €	
Coût de revient de la production	400 000 €	212 000 €	612 000 €
Coût moyen	80 €	106 €	87,43 €
Chiffre d'affaires	500 000 €	200 000 €	700 000 €
Résultat	100 000 €	- 12 000 €	<b>88 000 €</b>
Variation			<b>- 12 000 €</b>

Résultat de l'entreprise	<b>268 000 €</b>
Gain (différentiel)	<b>12 000 €</b>



## Comptes d'exploitation hypothèse C

	STY A	STY B
Prix de vente unitaire	57 €	100,00 €
Quantité produite et vendue	11 500	5 000
Quantité maximale	12 000	5 000
Coût variable unitaire	30 €	/
Coût fixe unitaire (normal)		/
Coût variable total	345 000 €	/
Coût de structure	144 000 €	/
Coût de revient de la production	489 000 €	400 000 €
Coût complet unitaire	42,52 €	80 €
Coût marginal	30 €	/
Chiffre d'affaires	655 500 €	500 000 €
Résultat	<b>166 500 €</b>	<b>100 000 €</b>
Variation	<b>10 500 €</b>	<b>0 €</b>
Résultat de l'entreprise	<b>266 500 €</b>	
Gain (différentiel)	<b>10 500 €</b>	

Ce gain différentiel représente aussi un coût d'opportunité.

Dans cet exemple, on voit que d'après les coûts d'opportunité ce sont des modalités de transfert et de PCI qui seraient à privilégier !

STY A et STY B doivent travailler ensemble ; si STY A y trouve un avantage, il faut que le centre STY B y trouve aussi le sien en constatant un supplément de profit et donc de motivation au même titre que A puisque, quel que soit le Prix retenu, le résultat de l'entreprise sera le même globalement (sauf incidences fiscales éventuellement). Il convient donc de rechercher le PCI qui minimise les conflits, les dysfonctionnements, etc.

Un PCI entre le coût marginal et le coût moyen de la production actuelle chez STY A pourrait convenir.

Le rôle du contrôle et des outils associés, ici, est un rôle d'animation et de coordination de la structure tout en cherchant à réduire les coûts d'opportunité et donc d'améliorer la performance et à tout le moins le résultat comptable.

Il faut aussi supposer que STY B ne peut pas s'approvisionner à l'extérieur auquel cas les modalités et le fonctionnement de la structure pourraient être différents.

Enfin, un « système de PCI doubles » qui, par exemple, permettrait de facturer 30 € en charges au centre acheteur et d'enregistrer 60 € en ventes au niveau du centre vendeur paraît complexe.

**2** La société Zeltronic a été créée il y a un peu moins de 20 ans. Elle commercialise des applications électroniques. Le site principal, siège social, est situé dans la zone d'activités de Sophia-Antipolis (siège Sopolitain). Au cours de ces dix dernières années, l'entreprise a connu une expansion rapide qui l'a conduite à effectuer des opérations internationales. Actuellement, les dirigeants pensent qu'ils sont confrontés à une conjoncture difficile, notamment au plan national. Conscients qu'en période de récession, les solutions novatrices permettant de réaliser des économies sont toujours les bienvenues, les dirigeants de Zeltronic ont été sensibles aux arguments militants pour le télétravail (ou travail à domicile) et souhaiteraient en apprécier la portée au sein de leurs usines.

**Les dirigeants vous chargent de leur remettre une brève note sur les points ci-après :**

- **population salariale et activités concernées ;**
- **avantages escomptés tant pour les salariés que pour l'entreprise (ne pas raisonner uniquement en termes financiers) ;**
- **risques éventuels générés par la mise en œuvre de cette réorganisation du travail (aspects informatiques, impact sur la culture d'entreprise...) ;**
- **la logique d'externalisation, qui préside à une réorganisation utilisant le télétravail, pourrait-elle être poussée plus loin ? Sous quelle(s) forme(s) ?**

## Corrigé

### Le télétravail

Le personnel concerné : on constate que ce sont les commerciaux et le personnel des services informatiques qui font le plus souvent l'objet de ce mode de fonctionnement.

### Avantages

Pour les salariés :

- confort de vie plus grand (présence au domicile) ;
- absence de perte de temps due aux déplacements ;
- gestion autonome du temps de travail et de son mode d'organisation ;
- cela favorise le multi-salariat ou travail à temps partagé.

Pour l'entreprise :

- gain en réactivité car le temps de travail est plus flexible ;
- réduction des charges fixes liées aux immeubles.

Le fonctionnement harmonieux d'un tel modèle nécessite que les objectifs soient négociés entre employeurs et salariés pour que chacun y trouve son compte (horizon couvert, normes qualitatives, récompenses prévues en cas de dépassement des objectifs, sanctions éventuelles en cas de non atteinte...). Ce qui implique une certaine confiance dans l'homme, confiance qui doit être véhiculée par le système de valeurs de l'entreprise.

### Les risques éventuels

#### Informatique

Le réseau informatique et l'ordinateur forment le lien entre les télétravailleurs et l'entreprise : la liaison s'opère sur le réseau téléphonique *via* un modem relié à leur poste de travail. Il convient d'être particulièrement vigilant à la protection du système central informatique de l'entreprise et de renforcer le contrôle interne en la matière pour éviter quelques inconvénients du type virus, piratage, voire malveillance.

Il faut adopter des procédures de sécurité qui peuvent reposer sur une attribution de mots de passe à validité périodique, une définition de plages horaires de connexion, un autoblocage du système à la suite de tentatives d'accès infructueuses ou encore (ce qui est assez fréquent) un dispositif de rappel automatique de l'appelant pour limiter les risques de connexions irrégulières. La culture d'entreprise sera inévitablement modifiée car les travailleurs seront situés hors des « frontières » de l'organisation. L'on peut s'interroger sur l'évolution du climat social, du système de valeurs partagées au sein de l'entreprise, des modes de communication hiérarchiques... Comment s'opérera l'intégration des personnels nouvellement embauchés ? Que se passerait-il en cas de changement d'équipe managériale ?

On approche alors le concept d'entreprise virtuelle où toute activité et tout pouvoir procédera d'une communication par messageries électroniques ou par dialogues téléphoniques. Il peut y

avoir perte d'identité sociétale pour l'entreprise du fait de la raréfaction des rapports humains ou à tout le moins du changement de leur nature. La convivialité entre salariés que l'on constate dans certains services disparaîtra.

Enfin, l'on peut se demander comment seront gérés les éventuels conflits du travail ? Les dirigeants peuvent voir dans cette absence de communication une limitation des risques de dysfonctionnements sociaux (grèves...).

### **Extension possible**

Il serait possible d'envisager, à la limite, une stratégie d'essaimage ou un fonctionnement sous la forme de petites unités autonomes appelée stratégie de « pmisation ». En fait il s'agirait de faciliter la création de petites entreprises juridiquement indépendantes auxquelles l'entreprise Zeltronic confierait la sous-traitance de certaines tâches y compris des tâches administratives.

3

La société Tétras SA, au capital de 800 000 € constitué de 4 000 actions de 200 €, fabrique et vend depuis une quinzaine d'années des appareils de télécopie destinés aux particuliers et aux entreprises. À l'origine, la société avait été très novatrice en mettant au point les premiers dispositifs de télécopie sur papier ordinaire. Elle possédait alors un avantage concurrentiel en raison de cette compétence spécifique. Le marché correspondant a atteint sa phase de maturité et les procédés spécifiques mis au point par Tétras se sont vulgarisés. Les entreprises productrices misent alors, pour se maintenir sur le marché, beaucoup plus sur le volume des ventes et la réduction des coûts que sur l'innovation technologique.

Au-delà de ce métier la société Tétras a développé plus récemment une activité de fabrication puis de vente de dispositifs permettant l'automatisation des communications entre divers matériels informatiques via divers réseaux téléphoniques nationaux et étrangers. La téléphonie semble retenir l'attention de la dynamique équipe dirigeante de la Tétras, laquelle envisage de céder l'activité « appareils de télécopie » à une entreprise concurrente intéressée par la reprise et dont les parts de marché sont dominantes.

En réalité, les dirigeants de Tétras envisagent de s'allier à un grand opérateur téléphonique, la société Resa Networks. Tétras s'engage à fournir à Resa Networks des dispositifs électroniques de communication, commercialisés en même temps que l'accès à internet, dans le cadre d'une offre commerciale globale. Ces dispositifs seront différents que ceux que Tétras commercialise directement actuellement et nécessiteront de fait plusieurs investissements.

1. **Comment pourrait-on, sommairement, défendre le choix de Tétras de se séparer de l'activité de télécopie ?**
2. **Définir les principaux enjeux liés à cette stratégie de coopération ou politique d'alliance. Quels sont les principaux risques liés à cette stratégie et quelles modalités l'entreprise peut-elle mettre en œuvre pour les réduire ?**

## **Corrigé**

### **1. Choix de séparation de l'activité de télécopie**

Cette décision peut s'analyser à deux niveaux :

- Le secteur. D'après le texte énoncé, la télécopie représente un marché à maturité, fortement concurrentiel et sans doute concentré, où les prix jouent un rôle essentiel. C'est donc un secteur de volume où la taille constitue un facteur clé de succès incontestable.
- Les ressources et compétences mobilisées par la firme. Ce niveau d'analyse conduit à s'intéresser, dans une perspective de croissance endogène, aux ressources et compétences qui confèrent à chaque firme son caractère unique. Ses compétences reposent sur le caractère

dynamique de son équipe dirigeante et les savoir-faire de ses salariés qui lui confère une réelle capacité à innover dans le domaine des dispositifs électroniques de télécommunications.

Il apparaît clairement que Tétras a intérêt à se positionner sur un marché en pleine croissance où les innovations technologiques sont un facteur clé de succès. Dans cette perspective, son dynamisme technologique peut lui conférer un avantage concurrentiel soutenable sur un marché comme internet.

La cession de l'activité télécopie permettra ainsi à Tétras de concentrer ses ressources et compétences sur un marché où elles pourront lui procurer un avantage distinctif.

## 2. Les principaux enjeux et les risques

L'analyse des enjeux nécessite de préciser tout d'abord que, dans le cas étudié, les firmes n'appartiennent pas au même secteur :

- la téléphonie pour Resa Networks ;
- l'électronique pour Tétras.

L'évolution des technologies a rapproché de nombreux secteurs : informatique, électronique et téléphonie et sans doute la disparition progressive des frontières entre ces secteurs explique que des entreprises, qui œuvrent dans ces domaines, cherchent à se rapprocher pour faire évoluer leur offre. Il s'agit d'un accord intersectoriel qui a pour objectif d'offrir un produit global au client dans le cadre d'une stratégie de « maîtrise de la valeur » qui représente ici une alliance de complémentarité des fonctions, chaque partenaire détenant une fonction (téléphonie pour Resa networks, dispositifs électroniques de télécommunication pour Tétras).

### **Les enjeux sont différents selon les partenaires**

Pour Tétras l'objectif est double.

- Dans un premier temps, cette alliance lui permet de diffuser sa technologie et d'accroître sa part de marché ; cette coopération apparaît alors comme un moyen rapide de mettre en œuvre sa stratégie de diversification (de la télécopie vers le multimédia).
- Dans un deuxième temps, elle peut espérer développer sa coopération technologique en participant au développement de technologies combinées comme par exemple les téléphones mobiles troisième génération qui possède une activité multimédia.

Pour Resa Networks, la coopération avec Tétras est un élément essentiel de sa stratégie marketing. Avant de recruter un nouvel abonné, il faut l'équiper. Or le marché français est particulièrement résistant aux nouvelles technologies. Dans un tel contexte, fournir la technologie, pour vendre un service représente une stratégie banalisée dans de nombreux domaines : mobile, modem, parabole...

### **Les principaux risques**

L'alliance entre Tétras et Resa Networks suppose que Tétras réalise des investissements spécifiques qui vont être destinés à un usage particulier et qui ne créeront une valeur maximale qu'à la condition de ne pas s'écarter de cet usage.

Ces actifs spécifiques constituent le risque majeur pour Tétras dans la mise en œuvre de cette coopération. Il est en effet impossible de prévoir *ex ante* toutes les conditions de réalisation de cette coopération dans le temps (incomplétude des contrats). Tétras peut craindre un comportement opportuniste de la part de Resa Networks et donc d'avoir à se conformer plus tard à des dispositions qui lui seront désavantageuses. On parle ici d'un problème de « hold-up »<sup>1</sup>. En effet, aujourd'hui les entreprises peuvent avoir tendance à « brader » l'équipement pour vendre du service.

1. D'après C. Thomas in C. Thomas et G. Solle, *Synthèse Économie et Comptabilité, Cas Pratiques*, Dunod, 2004.

Dans cette optique Tétrás peut craindre une pression très forte de Resa Networks sur les prix, qui pourra aboutir à une renégociation à la baisse des prix dans le temps.

### **Les différentes modalités**

Différentes modalités peuvent être mises en œuvre pour réduire ces risques.

- Il convient de veiller à la qualité de l'ensemble des accords contractuels qui scellent la coopération et de préciser, détailler, les principales attentes de la coopération : étendue de l'objectif, frontière de la coopération, choix de structure spécifique de coordination, contributions réciproques à la création de valeur...
- Il est possible aussi de prévoir, en cas de blocage, le recours à un tiers (arbitre).
- Enfin, on doit chercher à réduire les risques liés à la spécificité des actifs engagés par Tétrás par un rééquilibrage des pouvoirs de négociation des deux parties. Ce rééquilibrage peut se faire si Resa networks investit aussi dans des actifs spécifiques (engagements crédibles bilatéraux), par exemple pour le développement de technologies combinées (mobiles troisième génération, accès rapides et sophistiqués aux réseaux...). Dans ce cas, la défaillance de l'un des deux partenaires se révélerait coûteuse pour les deux parties.

# Le contrôle de gestion et le pilotage stratégique

## CONTRÔLE DE GESTION

- 1 Du contrôle de gestion stratégique ?
- 2 Contrôle et coûts
- 3 La relation coût/valeur

### 1 Du contrôle de gestion stratégique ?

#### a. Le pilotage stratégique : les compréhensions possibles

Le contrôle de gestion a été défini comme interface entre stratégie et opérationnel.

- Lorsque la dimension opérationnelle est privilégiée, il s'agit surtout de contrôler les activités afin de vérifier que les modes de déclinaison de la stratégie fixée antérieurement sont respectés à tous les niveaux de l'organisation. Le contrôle assure l'interface entre la gestion des ressources de production (les consommations) et les critères de performance économique et opérationnelle. Le système de production (des produits ou des services) constitue l'objet principal du contrôle en vue de faciliter l'évaluation interne des processus opérationnels et des activités correspondantes. Fondamentalement, le contrôle de gestion va s'adosser à de la comptabilité de gestion et à l'analyse des coûts, mais nous verrons plus loin que l'analyse des coûts peut prendre une orientation stratégique (dans le cadre d'une gestion du couple coût/valeur).
- Mais le contrôle de gestion peut se trouver plus tourné vers la stratégie. Il aidera alors, non seulement à la mise en œuvre des objectifs, mais aussi à leur définition notamment en gérant les ressources matérielles et immatérielles. S'il s'agit toujours de mettre sous tension les processus opérationnels et les activités correspondantes, les produits sont plutôt vus comme des éléments constitutifs des stratégies de marché, comme des éléments de portefeuille de produits ou d'activités ; au-delà de la gestion des consommations (coûts), il s'agit aussi de gérer des critères de valeur reconnus ou attendus par les clients tels la qualité ou l'innovation... De ce fait, un rôle d'anticipation, de compréhension des critères de valeur apparaît (gestion anticipée des délais, de la qualité, de l'évolution technologique, etc.). C'est en ce sens que le pilotage peut devenir stratégique puisque, au-delà de l'aide à la déclinaison des objectifs stratégiques, le contrôle de gestion (ou plutôt ses outils et dispositifs) peut, en retour, aider à l'évolution de la stratégie.

## b. Un contrôle stratégique ?

Pour parler de pilotage stratégique, il convient de poser et d'accepter des hypothèses.

- Le contrôle ne porte pas uniquement sur un contrôle a posteriori des activités opérationnelles ou sur une animation de ces activités (ce qui est déjà une évolution puisque l'on va porter attention en temps réel, à des mécanismes d'apprentissage qui apparaissent et aussi chercher à anticiper).
- Le contrôle n'est pas strictement assujéti à une logique financière.

Il convient de porter attention à la compréhension de la relation entre l'animation des structures au sens organisationnel et comportemental (c'est-à-dire l'animation des individus dans leurs relations de travail) et l'évolution de ces structures organisationnelles. En fonction de cela, il est possible d'attribuer des logiques différentes au contrôle de gestion et de le qualifier de stratégique.

Dans cette optique, le contrôle de gestion constitue :

- un dispositif d'animation ;
- un dispositif de coordination des individus et des décisions qu'ils prennent ;
- un dispositif d'évaluation (voire d'anticipation) ;
- un dispositif d'aide à l'évolution de la stratégie (et non simplement d'application ou de déclinaison de la stratégie) et, par voie de conséquence, dans un horizon temps différent, d'évolution des structures.

N'oublions pas que dans l'exercice de ces dispositifs, le contrôle de gestion coexiste ou interagit avec d'autres formes de contrôle, sur lesquelles il peut prendre appui, à savoir par exemple un contrôle par la hiérarchie (mais qui reflète plutôt une centralisation et moins de transversalité), par les règlements et les procédures (se rapprochant ainsi des modes de contrôle dans les bureaucraties), par la culture de l'entreprise, etc.

Toutefois, le contrôle de gestion constitue une aide ponctuelle à la formulation de la stratégie, notamment lorsqu'il s'agit de prendre en compte des critères en provenance des marchés (les outils de connaissance du marché relèvent par exemple d'utilisation de coûts cibles, de la gestion stratégique des coûts, de techniques de *benchmarking*...). Dans une compréhension déjà plus large, il peut constituer une base possible de la mise en œuvre de la stratégie en acceptant une définition de la performance plus globale et son caractère multidimensionnel. S'il assure la cohérence entre les buts de l'organisation et la gestion opérationnelle, le contrôle a pour fondement la mise en œuvre puis l'évolution d'un système d'information global de pilotage des actions, le plus souvent organisé sous forme de processus.

## c. Et, par extension, quelle conception de l'organisation ?

C'est dans cette approche que des concepts tels que l'apprentissage collectif et organisationnel, la notion de compétence (savoir-faire, savoir être) et de connaissance prennent du sens. Ce pilotage stratégique s'insère le plus souvent dans une vision

moins pyramidale de l'organisation, plus transversale ou processuelle. Des décisions de nature stratégique peuvent même trouver leur source dans les activités opérationnelles. Cette vision influence le système de pilotage de la performance, les leviers de performance puis les indicateurs de mesure.

L'entreprise est alors, ici, comprise comme un ensemble d'activités en interactions qu'il convient de piloter en grande partie en temps réel, au sens où toutes ces activités ne peuvent pas être exhaustivement décrites et détaillées à l'avance ; tous les modes opérationnels, bien qu'associés à des objectifs et finalités, ne se révèlent pas toujours totalement programmables, notamment lorsque l'on confère aux agents/acteurs de l'initiative dans l'exercice de leurs activités en vue de réagir et de répondre à des événements, à des besoins ou attentes qui apparaissent.

## 2 Contrôle et coûts

### a. La gestion stratégique des coûts

#### ■ Présentation générale

Selon Shank et Govindarajan (1995)<sup>1</sup>, l'analyse des coûts (en fait les finalités de la comptabilité de gestion) s'inscrit dans le contexte global de l'organisation, au regard de ses objectifs stratégiques, et tient compte des aspects et des priorités stratégiques. L'intégration de considérations liées à la déclinaison de la stratégie dans l'analyse des coûts est une extension de ses finalités et de son usage puisque les informations et résultats obtenus servent à formuler ou à reformuler des stratégies plus fines pour acquérir un avantage concurrentiel durable.

La gestion stratégique des coûts prend appui sur :

- l'analyse de la chaîne de valeur telle, par exemple, que l'a présentée M. Porter et que l'on retrouve dans nombre de justifications de méthodes ABC (*Activity-Based Costing*) qui mettent l'accent sur des fonctions de support trop souvent considérées comme secondaires ;
- l'analyse du positionnement stratégique, en travaillant notamment avec le marketing, l'innovation..., en fait des activités (et les méthodes ABC le montrent) telles que l'innovation ou la qualité qui peuvent quelquefois revêtir plus d'importance en termes de performance, que de simples critères d'économie de charges ;
- l'analyse des facteurs déterminants des coûts (en fait, privilégier la question « qu'est-ce qui est source ou cause de consommations et influe sur le niveau de ces consommations ? » plutôt que la question « comment répartir les coûts ? »).

En fait, ces raisonnements vont s'avérer spécifiques et personnalisés pour chaque entreprise, pour chaque contexte et n'ont pas de caractère normatif. La connaissance des coûts et de leurs composantes peut être source de décisions d'intégration, d'externalisation d'activités, de structuration des activités et donc des charges structurelles cor-

1. J.K. Shank et V. Govindarajan, *La gestion stratégique des coûts*, Éditions d'Organisation, 1995.



respondantes (évolution coûts fixes *versus* coût variables). Ces raisonnements varient dans le temps en fonction de l'évolution des marchés, des exigences des clients, de l'environnement, des positionnements stratégiques que les managers peuvent adopter...

### ■ *Quel(s) rôle(s) les coûts jouent-ils ?*

Un coût relève d'une méthode de structuration des charges afin d'apporter des informations aux utilisateurs concernés. Ces méthodes sont nombreuses et, sans entrer dans le détail des méthodologies (qui relève du programme du DCG), on peut dire que les finalités qui leur sont assignées sont :

- orientées vers le contrôle de l'organisation et spécialement celui des activités opérationnelles afin de suivre les consommations, les rendements..., de comparer les performances productives obtenues avec celles qui étaient attendues, puis entreprendre, si nécessaire, des actions correctives ;
- orientées vers la prise de décision ; il s'agit là notamment de politique de prix, fixation de tarif ou de devis, aide à la prévision, mise en œuvre de simulations pour effectuer des choix en termes de plans d'actions de type abandon d'activité, faire ou faire faire, acceptation de commande supplémentaire, etc.

Enfin, dans une approche sociale, voire sociologique, du contrôle, les coûts constituent des vecteurs d'influence pour les individus et jouent un rôle incitatif. Les coûts aident au pilotage de l'organisation et, à ce titre, ils sont facteurs d'influence et de modification du comportement des acteurs.

### ■ *Maîtrise des coûts ou réduction des coûts ?*

Réduire les coûts c'est, dans une optique d'économie, rechercher à consommer moins. En revanche, maîtriser les coûts c'est rechercher une gestion rationnelle des consommations afin de consommer au mieux, au regard de la performance attendue, de la qualité des produits par exemple ou encore au regard des objectifs mercatiques que l'on a pu se fixer.

Au-delà de la simple économie, la maîtrise des coûts renvoie à des critères d'efficience ou d'efficacité. Plus simplement, maîtriser un coût, c'est optimiser le rapport [Niveau mesurable de la satisfaction client/Niveau du coût].

Pour maîtriser les coûts, il convient donc de connaître, le mieux possible, la nature et les causes des consommations de ressources (charges) mais aussi d'identifier les critères de performance à laquelle ces consommations contribuent, et notamment, ce qui est souvent plus délicat, de déterminer les critères de satisfaction des clients.

Par exemple, il s'agit d'inciter le responsable d'un centre de coût (ou d'une activité) à agir sur le couple coût-performance afin d'obtenir un résultat conforme à la finalité poursuivie ; de ce fait, il appartient au contrôleur de gestion de lui apporter les informations nécessaires à son action.

En synthèse, on peut dire que l'objectif d'une maîtrise des coûts est d'augmenter la marge et non simplement de réduire les coûts. Pour cela, on peut maîtriser un coût en

le maintenant, ou mieux en le réduisant, si on ne réduit pas la satisfaction du client, ou, a contrario, en l'augmentant si le supplément de valeur apportée au client et perçu par lui, devient supérieur au supplément de coût.

## b. Méthodes de calcul des coûts et décisions

D'une manière générale, le choix d'une méthode de calcul de coût dépend, d'une part, du problème qui se pose à l'entreprise, des objectifs que l'on fixe à cette méthode et, d'autre part, des particularités de l'organisation (type de process, importance plus ou moins grande des charges variables, politique de prix, régularité ou non de la production...) compte tenu de la vocation des méthodes de calcul de coût à représenter (à modéliser) l'organisation.

En conséquence, que ce soit pour l'aide à la décision dans le cadre du choix d'un plan d'action ou pour la mise sous tension de tout ou partie de l'organisation (contrôle), il convient de prendre appui sur les coûts pertinents, c'est-à-dire sur les composantes de ces coûts qui peuvent être contrôlées par les agents ou le niveau de l'organisation auquel on s'adresse ou sur les coûts qui peuvent être modifiés par la décision à prendre. C'est cette question de la pertinence des coûts, c'est-à-dire de leur utilisation possible qui apparaît primordiale.

- Les approches en coûts complets visent généralement à la connaissance des coûts de revient d'activités ou de produits, pour dégager un résultat en comparant ce coût au chiffre d'affaires correspondant. Elles sont adaptées à des décisions de type politique de prix et permettent le suivi et le contrôle des coûts dans les centres de travail.
- Le choix de la méthode va dépendre du couple produit-processus. En effet, si le processus de production est stable (produits et processus standardisés dans une entreprise cloisonnée, c'est-à-dire structurée par domaines de spécialités homogènes avec une organisation en flux poussés et des quantités de production régulières), la méthode des centres d'analyse apparaît adaptée. Le plus souvent, on cherche ici à calculer le coût moyen d'un produit standard.
- En revanche, en cas de variations de quantités ou de niveaux d'activité (variations saisonnières par exemple), la méthode de l'imputation rationnelle permet de réduire les biais importants que ces variations induisent dans la répartition des charges de structure (charges fixes).
- Les méthodologies de coûts à base d'activités (méthodes ABC) paraissent correspondre à des processus de production flexibles caractérisés par des produits différenciés, plus ou moins variés et complexes, des productions organisées en ligne avec une main-d'œuvre et des machines polyvalentes et des productions en lots de taille différente. L'objectif est alors de calculer le coût différencié d'un produit différencié pour fixer un tarif différencié.
- Les chiffrages en coûts partiels se prêtent mieux au chiffrage prévisionnel. Les méthodes de coût partiel n'affectent à l'objet d'analyse retenu qu'une partie des

charges, celles que l'on considère comme pertinentes pour le problème à traiter, ce qui permet de dégager des marges qui forment des critères de décision. Ainsi, utilise-t-on des coûts variables (*direct costing*) pour déterminer un plan de production optimal, conduire des analyses de rentabilité, déterminer des seuils critiques (seuil de rentabilité), mesurer le risque d'exploitation (levier opérationnel)... Si l'analyse des charges de structure le permet, il est possible de déterminer des coûts spécifiques (*direct costing* évolué) pour décider de l'abandon d'une activité par exemple, ou encore pour choisir entre deux plans d'action possibles.

- Les méthodes déterminant un coût marginal permettent de conduire des analyses dites différentielles permettant, par exemple, de voir s'il convient d'accepter ou de refuser une commande supplémentaire (différentielle).
- Enfin, citons les démarches de coût cible qui orientent le travail vers l'analyse de la valeur, ou encore les démarches d'évaluation des coûts cachés afin de rechercher des solutions pour corriger des dysfonctionnements constatés.

Lorsqu'il s'agit de porter un jugement sur l'évolution des conditions d'exploitation, c'est la comparabilité des résultats entre deux périodes qui importe ; pour cela, il convient de respecter un « principe de permanence des méthodes », que ce soit pour comparer des marges (coûts partiels, dans le cas par exemple de contexte évolutif, de niveaux d'activités peu stables qui introduiraient des biais dans les assiettes d'imputation des charges de structure indirectes si l'on souhaitait un coût complet) ou pour comparer les résultats analytiques (coûts complets en cas de relative stabilité des conditions d'exploitation et de la structure des coûts).

### 3 La relation coût/valeur

#### a. Coûts et valeur ?

Selon Lorino (1991)<sup>1</sup>, il convient de gérer les coûts mais aussi la valeur qui est établie « par le marché et en dernier ressort par l'appréciation du client ». En synthèse, la performance c'est aussi créer de la valeur pour le client. Au-delà du prix, le client achète des fonctionnalités, c'est-à-dire des services, de la qualité, une marque, un design, un service après-vente, une maintenance, etc., donc des attributs de valeur qui ne se mesurent pas uniquement par les coûts des activités correspondantes. La difficulté réside justement dans l'anticipation, la compréhension de ces critères de valeur, fondamentalement qualitatifs (par opposition à quantitatifs) puis de leur mesure (difficile car souvent réalisable *a posteriori* seulement et en référence à des marchés, à des enquêtes, etc. : mesurer par exemple la satisfaction de la clientèle ou l'impact positif d'un nouveau produit, etc.).

1. P. Lorino, *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, 1991.

Cela repose sur une démarche qui peut être déclinée en quelques points :

- la création de valeur n'est plus le fait unique de l'acte productif de l'entreprise mais de l'agencement de son organisation. Il s'agit d'intégrer l'écosystème dans lequel l'organisation interagit c'est-à-dire l'ensemble de ses partenaires perçus comme des collaborateurs dotés de pouvoirs ;
- la création de valeur n'est plus le fait d'un alignement séquentiel d'actions mais devient un cercle continu (ou plutôt une spirale) dont les tenants dépassent le cadre naturel des frontières de l'entreprise ;
- le centre du processus de création de valeur n'est plus constitué par les seuls produits mais plutôt par l'action et la perception qu'ont les individus de ces produits et des activités qui concourent à leur production ;
- la vision de l'organisation est plutôt celle d'un « jeu d'acteurs » avec reconnaissance d'activités de communication et de mécanismes d'apprentissage organisationnel qu'il convient de comprendre et d'animer afin d'éviter les éventuelles césures entre les objectifs locaux et les objectifs généraux, stratégiques (par exemple, intégrer le fait que les contrôles qualité deviennent importants dans une chaîne de production ce qui, en termes d'activité, peut apparaître contradictoire avec des indicateurs de rendement s'ils ont été donnés).

Ce qui devient important pour le contrôle, au-delà de la gestion des produits et des ressources matérielles, ce sont les compétences (détenues par les individus et les équipes) sous-jacentes qui créent ce produit, le transforment au fil de l'évolution de la relation avec le client et donc de la compréhension, de l'interprétation par les agents/acteurs dans l'organisation de ces critères de « valeur client ». Ce déplacement traduit un mouvement fondamental de la réflexion stratégique qui ne concerne plus uniquement les équipes dirigeantes mais peut prendre appui sur les connaissances développées par des opérationnels ou des managers intermédiaires, en fait par celles et ceux qui se trouvent les plus proches, au contact, de cette relation client.

## **b. La gestion de la valeur et les incidences sur le contrôle**

Cette gestion de la valeur, qui devient stratégique dans de nombreux cas, confère au contrôle de gestion une approche qualitative et prospective qu'il avait peu développée jusque-là ! Néanmoins, c'est bien dans l'anticipation, dans la compréhension *ex ante* (prévisionnelle) des attentes des partenaires et des clients, et dans le suivi de l'évolution d'indicateurs de gestion de ces attributs qui sont donc moins usuels, que le défi du pilotage se pose.

En effet, ce que le bien ou le service coûte, relève de la comptabilité. Ce que le bien ou le service peut rapporter (services attendus, prix acceptable par le marché, valorisation de l'entreprise y compris par les apporteurs de capitaux ou les marchés financiers le cas échéant, indicateurs de satisfaction clientèle, indicateurs de qualité, etc.) relève du futur et d'approches dans lesquelles les dimensions qualitatives sont présentes.

Les attributs de la valeur trouveraient leur expression à l'issue d'une double analyse :

- celle « du présent, du statique » et qui nous renvoie aux informations comptables et à l'opérationnel, en fait au contrôle « traditionnel » ;
- celle liée à une exploration prospective et dynamique, qui renverrait à des activités de pilotage stratégique et qui pourrait prendre appui, par exemple, sur un suivi d'indicateurs dans des tableaux de bord à dimension plus organisationnelle tels les tableaux de bord prospectifs.

Le système comptable de gestion pourra alors présenter une double vocation :

- l'aide au pilotage afin d'assurer la continuité (en interne) de la cohérence et de la pertinence de la réponse à des objectifs fondamentaux tels que la création de valeur financière mais aussi de valeur sociale ou environnementale par exemple ;
- l'information des managers mais aussi des partenaires tels que les clients notamment ; ces derniers se révélant de plus en plus exigeants alors que, en parallèle, on admet qu'ils contribuent peu ou prou, par leurs expressions, au développement de l'organisation.

L'organisation doit se donner les moyens de suivre le déroulement de ses projets et, en cas d'échec, de trouver des améliorations. Le « système » de mesure de la performance se place alors au cœur de mécanismes d'apprentissage organisationnel ; l'organisation doit vérifier que les échanges d'apports avec des parties prenantes, et notamment les clients, sont ceux qu'elle attend (en termes de valeur offerte mais aussi de valeur reçue) puis doit maintenir l'efficacité et l'efficience des processus opérationnels.

## Application

Le *balanced scorecard* (traduit par « tableau de bord prospectif » ou « tableau de bord équilibré ») est souvent présenté comme un bon système de mesure de la performance car il répond aux attentes des dirigeants pour l'amélioration de la performance. Lorsqu'il est mis en œuvre, ce tableau de bord de données financières et non financières présente une approche globale et multicritère de la performance. Il s'agit de traduire la stratégie globale de l'entreprise à partir de quatre dimensions ou « axes » (financier, clients, processus internes, apprentissage organisationnel) correspondant à quatre objectifs de performance. Cela met en exergue, selon les auteurs, le nécessaire équilibre entre la performance financière à court terme avec les vecteurs d'opportunités de la croissance à long terme pour leur performance financière future.

Perspective financière	Perspective clients
Perspective opérationnelle interne	Perspective innovation et apprentissage

D'après R. Kaplan et D. Norton, « L'évaluation globale des performances, outil de motivation », *Harvard l'Expansion*, 1992.

**Si un tel type de tableau de bord est utilisé, comment le rôle de contrôleur de gestion peut-il alors être perçu ? Quels indicateurs peut-il suivre ?**

## Corrigé

### Commentaires

Le tableau de bord prospectif ordonne ses indicateurs selon quatre axes :

- Financier : quels sont nos résultats et comment les apporteurs de capitaux voient-ils l'organisation et ce qu'elle fait ?
- Client : comment les clients voient-ils l'organisation, ses produits, ses services ? comment sont-ils satisfaits ?
- Opérationnel interne : dans quelles activités et quels secteurs l'organisation doit-elle être efficace et efficiente, voire excellente ? comment les processus clés internes sont-ils analysés et maîtrisés ?
- Innovation et apprentissage : comment s'améliorer de manière permanente, se développer, favoriser l'apprentissage ?

La difficulté première réside dans le choix des indicateurs que l'on va disposer dans chacun de ces axes ; en effet l'objectif dans une optique de pilotage d'une performance globale est que ces indicateurs se trouvent reliés par des relations de cause à effet ce qui permettra d'associer la stratégie globale de l'organisation aux actions individuelles des opérationnels.

La présence d'indicateurs financiers et d'indicateurs non-financiers permet de construire un tableau « équilibré » pour un pilotage de la performance dans toutes ses dimensions.

Dans cette perspective, le contrôleur de gestion assure son rôle d'aide à la maîtrise des actions opérationnelles, mais il participe aussi aux diagnostics des activités, des services, des projets... ainsi qu'à la prise de décision tactique, voire stratégique. Il peut être perçu comme contrôleur mais aussi comme conseiller des managers intermédiaires et des dirigeants. L'approche « balanced scorecard » ne cantonne pas le contrôleur de gestion à une production et à une analyse de mesures financières.

Remarque : Ce tableau de bord de nature stratégique n'exclut pas pour autant la construction et l'usage de tableaux de bord de pilotage à périodicité plus courte et informant d'activités dans des domaines plus particuliers (marketing, RH...).

### Quelques exemples d'indicateurs

<b>Perspective financière</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Taux de croissance du chiffre d'affaires (global, par produits, par activité...)</li> <li>• Taux de marge brute</li> <li>• Résultat d'exploitation, EBE, Valeur ajoutée</li> <li>• ROI (retour sur investissement)</li> <li>• Rentabilité financière, économique (globale, par activité, par projet...), etc.</li> </ul>
<b>Perspective clients</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Parts de marché par segment de clientèle</li> <li>• Taux de nouveaux clients</li> <li>• Nombre de clients perdus</li> <li>• Indice de satisfaction clientèle</li> <li>• Rentabilité par type de clients, par segment, etc.</li> <li>• Respect des délais de livraison à temps, etc.</li> </ul>
<b>Perspective processus interne</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indicateurs de qualité (taux de rebuts, nombre et type de dysfonctionnements, coûts de la non-qualité...)</li> <li>• Indicateurs de délais (délais de fabrication, de traitement, de livraison, de réponse...)</li> <li>• Nombre de retards sur livraisons y compris sur livraisons internes (analyse fournisseurs/clients internes)</li> <li>• Turn-over, etc.</li> </ul>



**Perspective  
apprentissage  
et croissance**

- Satisfaction du personnel
- Indicateurs liés à la gestion des compétences (liens possibles avec la GRH)
- Dépenses de formation (moyennes, par catégorie)
- Nombre de brevets déposés
- Dépenses de recherche
- Nombre de projets en cours
- Lancement de nouveaux produits, etc.

Cette liste n'est pas exhaustive ; les indicateurs retenus doivent être pertinents par rapport aux objectifs attendus dans les quatre perspectives.

Les indicateurs doivent être rapportés à des « valeurs cibles » (objectifs chiffrés à atteindre) et être accompagnés de « programmes d'actions » (plans d'actions à entreprendre pour atteindre objectifs et les valeurs cibles).

# Les parties prenantes et le gouvernement d'entreprise

## MANAGEMENT

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>1 L'émergence de l'entreprise managériale</li> <li>2 La théorie des parties prenantes de Freeman</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>3 Les différents acteurs et leurs objectifs</li> <li>4 Le besoin d'information et de transparence</li> <li>5 Le gouvernement d'entreprise</li> <li>6 Évolutions des modèles de contrôle</li> </ul> |
|--|---|

## 1 L'émergence de l'entreprise managériale

Les entreprises de la fin du XIX<sup>e</sup> siècle et du début du XX<sup>e</sup> siècle liées à la diffusion de la deuxième révolution technique se développent rapidement et ont besoin de financer leur croissance. Jusqu'aux années 1930, les propriétaires des entreprises sont les seuls décideurs des orientations stratégiques. Pour avoir des ressources financières, ils ouvrent leur capital et cette évolution du capitalisme a transformé les structures de l'entreprise. Ainsi, avec l'apparition d'actionnaires propriétaires d'une partie du capital, la grande entreprise est marquée par la **dissociation entre la propriété du capital et le pouvoir de gestion**. Les gestionnaires salariés bénéficient d'une autonomie décisionnelle qui est relative et dépend largement des résultats de l'entreprise. Le terme d'« entreprise managériale » apparaît aux États-Unis avec la théorie de Berle et Means qui montre la divergence d'intérêts entre ces deux types d'acteurs. Cette séparation entre la propriété et la gestion dans les grandes entreprises tend à remettre en cause l'analyse traditionnelle en termes de maximisation du profit. Dans l'entreprise managériale, le profit est l'objectif du capitaliste, actionnaire qui recherche dividende à court terme et valorisation de l'action, alors que les dirigeants salariés peuvent prendre d'autres décisions pour atteindre leurs objectifs propres.

## 2 La théorie des parties prenantes de Freeman

En 1984, R.E. Freeman met en évidence l'importance d'acteurs plus ou moins proches de l'entreprise qui peuvent influencer les décisions prises par les dirigeants ; il élabore la théorie des parties prenantes qui peut être définie comme :

« tout groupe ou individu qui peut affecter ou qui est affecté, par la réalisation des buts d'une organisation : au sens large, on intègre les fournisseurs, les clients, les actionnaires, les employés, les groupes politiques, les médias ».

Cette théorie est traitée, lors de son apparition, comme une théorie de l'agence et développe une approche financière de l'entreprise. Mais elle peut aussi expliciter des



visions stratégiques et rendre compte de l'articulation entre marché, institution et gouvernement d'entreprise. Elle peut être considérée comme première étape des thèmes de la responsabilité sociale des entreprises et du développement durable.

Post, Preston, Sachs (2002) dans une théorie de management (*stakeholder view*), utilisent cette définition du terme : « Dans une entreprise, les parties prenantes sont des individus et des groupements qui contribuent, volontairement ou non, à la capacité de créer de la valeur et de l'activité et qui en sont ses bénéficiaires potentiels et/ou en assument les risques. »

### 3 Les différents acteurs et leurs objectifs

Dans les dernières décennies du xx<sup>e</sup> siècle, la notion de « partie prenante » a évolué pour désigner une personne ou une organisation qui a un intérêt légitime dans un projet ou une entité. En ce qui concerne les processus de décision dans les institutions, dont les grandes entreprises, les organismes d'état et les organisations non gouvernementales, le concept a été élargi pour inclure quiconque ayant un intérêt dans les actions de l'entité. Ceci comprend non seulement ses distributeurs, ses employés, et ses clients mais aussi les membres de la commune où ses établissements pourraient affecter l'économie locale ou l'environnement. Les tenants de chaque type d'intérêt dans les affaires de l'entité (l'entreprise) peuvent se regrouper. Il peut avoir un ou des groupements d'actionnaires, de propriétaires voisins, de banques d'investissement, etc. Dans ce contexte, le groupement est un synonyme de « partie prenante ».

Les différentes parties prenantes, en fonction de leur statut et du contexte du moment, ont des intérêts et/ou objectifs principaux qui ne sont pas identiques, voire divergents et contradictoires. Ainsi, on peut lister quelques exemples :

Partie prenante	Exemples de leurs objectifs, intérêts
Propriétaires/actionnaires	Profit, valeur de l'action, dividendes
Gouvernement	Taxes, impôts, respect de la loi
Équipe de direction/encadrement	Performance, rémunération, pouvoir, reconnaissance
Autres salariés	Rémunération, sécurité de l'emploi, intérêt du travail
Syndicats	Négociation d'accords, rémunération, conditions de travail
Clients	Qualité, coût, délai, service
Fournisseurs/sous-traitants	Prix et volume d'achat, continuité, retombées technologiques, partenariat
Créditeurs	Solvabilité, liquidité
Communauté locale	Emplois, taxes et contributions financières, questions environnementales
Citoyens et usagers	Critères éthiques, développement durable...

## 4 Le besoin d'information et de transparence

La décennie 90 est marquée par une crise de confiance des actionnaires et des parties prenantes suite à des comportements et des actions plus ou moins exubérants :

- Une explosion de la rémunération des dirigeants d'entreprise en particulier de leur partie variable adossée à des stock-options.
- L'introduction de nouveaux instruments financiers et de nouvelles techniques comptables qui (pour simplifier à l'extrême) permettent de ne pas comptabiliser ou de ne pas montrer l'étendue réelle de l'endettement au bilan de l'entreprise ; la tentation est grande de les utiliser pour que les résultats de la société soient améliorés, le cours de bourse haussé et les stock-options d'autant plus rémunérateurs.
- Une déréglementation, en particulier dans le secteur bancaire, qui en assouplissant les règles affaiblit les mécanismes institutionnels de contrôle.
- Certaines dérives éthiques des classes dirigeantes.

Tout cela nous mène à des abus, des scandales et une crise de confiance néfastes pour le bon fonctionnement des marchés boursiers. Suite aux scandales Enron (2001), Andersen (2002) et WorldCom ou Parmalat (2003), il est apparu nécessaire de **redonner confiance aux actionnaires**, créanciers et employés, lésés. Cette reconquête de confiance a donné lieu à la mise en place de réformes radicales dans la gouvernance d'entreprise. Ainsi, aux États-Unis, la loi Sarbanes-Oxley (ou SOX) a été adoptée en 2002 dans la foulée du scandale Enron. Elle impose à toutes les entreprises cotées aux États-Unis de présenter à la Commission américaine des opérations de bourse (SEC) des comptes certifiés personnellement par leur dirigeant. Cette loi concerne aussi les 1 300 groupes européens ayant des intérêts aux États-Unis. Elle rend donc les dirigeants pénalement responsables des comptes publiés. Elle assure aussi et surtout l'indépendance des auditeurs face aux pressions dont ils peuvent être (et sont) l'objet de la part des dirigeants d'entreprise. En France, la loi NRE nouvelles régulations économiques et la loi de sécurité financière sont érigées en 2001 et 2003.

## 5 Le gouvernement d'entreprise

De manière générale et large, le gouvernement ou la gouvernance d'une entreprise (traduction de *corporate governance*) concerne l'ensemble des dispositifs, règles, procédures, méthodes d'information qui sont mis en place, au sein d'une entité, pour gérer le pouvoir, organiser les prises de décisions, donc l'exercice et l'évaluation du pouvoir.

Le système de gouvernance peut être défini comme le cadre juridique et contractuel qui règle la coopération et la coordination des organes de production, de gestion, de surveillance ainsi que de tous ceux qui ont des intérêts dans une entreprise.

Les formes de gouvernance ont évolué au cours du temps, en fonction des contraintes des marchés, des comportements des acteurs, des besoins des décideurs, de la com-

plexification et de l'incertitude des variables à prendre en compte. Aujourd'hui, le gouvernement d'entreprise peut se définir comme l'ensemble des mécanismes organisationnels et de marché pour contrôler l'exercice du pouvoir tant en termes de performances économiques que de responsabilité sociale (éthique...) ; il y a donc **imbrication du contrôle par le marché et du contrôle interne de l'organisation**.

## 6 Évolutions des modèles de contrôle

Au sein des entreprises, **des mécanismes de régulation et de contrôle sont imposés par le cadre juridique** ; ainsi le conseil d'administration est un organe important de contrôle.

Le conseil d'administration est chargé de l'administration de la société et en tant que tel peut être considéré comme un organisme interne de contrôle de gestion. Le conseil d'administration est chargé de la surveillance du Président-directeur général et doit se préoccuper des conditions dans lesquelles il exécute sa mission. Mais dans la répartition ambiguë des pouvoirs il est aussi chargé de la gestion, et sera responsable des fautes de gestion. Les administrateurs seront ainsi responsables d'actes de gestion imprudents, tels que :

- l'engagement de la société dans des dépenses hors de proportion avec ses ressources ;
- l'utilisation abusive des fonds sociaux (Com. 21 oct. 1974, Bull.IV.208).

Le conseil d'administration dispose d'un pouvoir de révocation ad nutum du président-directeur général. Ce pouvoir est généralement peu exercé, en dehors de modifications de majorité en particulier lors de prises de contrôle.

Les actionnaires disposent aussi du pouvoir de contrôle sur la gestion. Le pouvoir de contrôle des actionnaires sur le conseil d'administration reste assez théorique. La jurisprudence en restreint l'exercice en dehors des assemblées en la soumettant à des conditions d'urgence. Par ailleurs, l'actionnaire français est largement légitimiste.

Au-delà des procédures de contrôle interne, s'ajoutent des modes de contrôle externe. Le **contrôle externe** s'opère par des acteurs indépendants prévus comme le commissaire aux comptes ou par un groupe imprévisible comme le marché financier.

Le contrôle externe des sociétés anonymes est assuré par un ou plusieurs commissaires aux comptes.

Les commissaires aux comptes sont investis par la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés et par celle du 1<sup>er</sup> mars 1984 sur la prévention et le règlement amiable des difficultés des entreprises, d'une mission d'intérêt général de contrôle et de surveillance.

Cette mission est censée ainsi s'exercer au profit non seulement des actionnaires, mais aussi de tous ceux (créanciers, fournisseurs, banquiers, salariés, investisseurs éventuels) qui ont un intérêt à connaître la situation financière de la société.

Il est ainsi possible de distinguer les caractéristiques des deux modes de contrôle :

Contrôle par le marché : système <i>outsider</i>	Contrôle interne : système <i>insider</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital dispersé entre nombreux actionnaires</li> <li>• Pouvoir managérial renforcé</li> <li>• Protection juridique des actionnaires</li> <li>• Autorités boursières et loi pour réguler</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Concentration de la propriété</li> <li>• Pouvoir des actionnaires renforcé</li> <li>• Code de bonne conduite, loi NRE en 2001 en France et loi de sécurité financière en 2003</li> </ul>

## Synthèse

La prise en compte des différents acteurs au sein de l'entreprise managériale permet de comprendre la nécessité du gouvernement d'entreprise :

Existence de deux acteurs aux intérêts différents : Décideurs salariés et propriétaires actionnaires	Théorie des droits de propriété Berle & Means 1932
Existence de délégation de pouvoir au sein d'une entreprise	Théorie de l'agence : Asymétrie d'information Jansen & Merkling



### Mécanismes de contrôle nécessaires

« Governance » = Gouvernance = Gouvernement des entreprises

=

**Mécanismes susceptibles d'encadrer l'action des dirigeants pour que les choix stratégiques soient conformes aux intérêts des parties prenantes**



<b>Mécanismes extérieurs</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Marché financier</li> <li>• Marché biens et services</li> </ul>
<b>Mécanismes intérieurs</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Assemblée générale</li> <li>• Conseil d'administration</li> </ul>

La nature et le contenu des relations d'agence vont déterminer deux modèles et deux conceptions différentes du gouvernement d'entreprise :

Modèle <i>shareholder</i> , Alchian et Demsetz	Modèle <i>stakeholder</i> , Freeman
L'activité de l'entreprise doit servir les intérêts des actionnaires, avec un objectif de maximisation de la valeur	Toutes les parties prenantes sont concernées par l'activité de l'entreprise qui doit servir la défense de leurs intérêts. Ils doivent être intégrés aux modes de contrôle

# Applications

**1** Dans son dernier rapport annuel sur le gouvernement d'entreprise, la rémunération des dirigeants et le contrôle interne des sociétés cotées en bourse, l'Autorité des marchés financiers constate une amélioration de pratiques de gouvernance.

Les conseils d'administration se **féminisent** et s'internationalisent. Alors que la loi de 2011 sur la parité dans les conseils d'administration et de surveillance impose un quota de 20 % de femmes en 2014 (puis 40 % en 2017), la part des femmes au sein des conseils d'administration est passée de moins de 10 % en 2009 à 25 % en 2013. Les conseils comptent 25 % d'étrangers, contre 20 % en 2011. 26,7 % des conseils ont par ailleurs mis en place un comité de responsabilité sociale et environnementale.

Depuis 2009, la proportion d'administrateurs **indépendants**<sup>1</sup> se maintient à un niveau élevé de 55 %, même si certaines sociétés ignorent la proportion minimale (33 % ou 50 % selon le cas) préconisée par le code AFEP-MEDEF : Colas par exemple n'a aucun administrateur indépendant. L'indépendance est renforcée dans les comités d'audit, présidés à 93 % par un administrateur indépendant.

20 % des sociétés ont opté pour le modèle à directoire et conseil de surveillance, contre 80 % dotées d'un conseil d'administration ; parmi ces dernières, 75 % unifient les rôles de président du conseil d'administration et de directeur général (P-DG), un chiffre en hausse depuis 2011. Mais davantage d'entreprises désignent un **administrateur référent** (18,4 %, contre 9 % en 2010).

La rémunération moyenne des dirigeants est de 1,9 million d'euros annuel. 95 % des sociétés disposent d'un comité des rémunérations, constitué en majorité d'administrateurs indépendants (71,6 % en moyenne). L'AMF reprend et prolonge les recommandations du dernier code AFEP-MEDEF :

- plafonnement des indemnités de départ à deux ans de rémunération ;
- transparence du conseil sur les décisions concernant la rémunération des dirigeants ;
- parts variables soumises à des critères quantitatifs et qualitatifs de performance ;
- principe d'un vote consultatif annuel des actionnaires sur la rémunération des dirigeants.

Écrit d'après le rapport 2013 de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants,  
10 octobre 2013.

**En quoi les évolutions décrites par l'AMF constituent-elles une amélioration de la gouvernance des entreprises ?**

## Corrigé

### 1. De la performance économique à la performance globale

Plus enclins à la diversité, conscients de leur responsabilité sociale et environnementale, les conseils développent une vision globale, ouverte sur les parties prenantes, et identifient de nouveaux leviers de performance.

### 2. Gestion des conflits d'intérêt

L'indépendance accrue des administrateurs, notamment au sein du comité d'audit, tend à réduire le risque de conflit d'intérêt, même si le critère retenu pour définir l'indépendance semble imprécis

1. Pour être qualifié d'indépendant, un administrateur ne doit pas « être un client, fournisseur, banquier d'affaire [...] significatif du groupe, ou pour lequel le groupe représente une part significative de l'activité ».

(les sociétés mettent souvent en place des règles supplémentaires : par exemple, un membre qui se trouve en situation de conflit d'intérêt ne peut participer au vote de la délibération concernée, etc.)

### 3. Entre confiance et contrôle du dirigeant

La séparation des rôles de président et de directeur général, sur le modèle anglais, n'a plus la faveur des conseils : la fusion des rôles témoigne de la confiance des administrateurs envers le dirigeant, et permet d'avoir un conseil bien informé de la stratégie de l'entreprise.

Pour autant la qualité de juge et partie du P-DG peut soulever des risques d'opportunisme : ordre du jour biaisé, auto-détermination de sa rémunération, nominations complaisantes... La désignation d'un administrateur référent (pour coordonner les tâches qui concernent directement le P-DG, notamment son départ et sa succession) ou le choix d'une structure à conseil de surveillance et directoire sont des réponses possibles.

### 4. Une envolée des rémunérations...

La question du salaire des dirigeants est complexe et polémique, à l'heure où de nombreux observateurs s'alarment de l'envolée des rémunérations et des parachutes dorés. La confédération syndicale américaine AFL-CIO publie ainsi un indicateur sur le ratio entre le salaire des patrons et celui du salarié moyen, qui serait passé de 42 en 1980 à 354 en 2012.

La hausse des rémunérations reflète de réels problèmes de gouvernance :

- manque d'indépendance ou inexistence du comité de rémunération ;
- complaisance à l'égard du dirigeant ;
- incompétence ou manque d'intérêt des administrateurs (les sociétés à actionnaire dominant se caractérisent souvent par une rémunération plus faible des dirigeants) ;
- manque d'anticipation de la succession du dirigeant : n'ayant pas formé de successeurs internes potentiels, le conseil doit faire appel à des cabinets de recrutement proposant des candidats extérieurs à fortes prétentions salariales.

### 5. ... à limiter par davantage de transparence et d'objectivité

La plus grande transparence sur les rémunérations encouragée par l'AMF et le vote consultatif lors de l'AG des actionnaires devraient limiter les excès en les soumettant au regard et aux critiques publiques. Elle peut néanmoins avoir des effets pervers (spirale de hausse des salaires par la comparaison des dirigeants entre eux, chacun souhaitant être au moins dans la tranche médiane).

Les critères d'attribution de la rémunération sont souvent opaques ou indexés sur des variables trop simples comme le cours de bourse, créant une « rémunération de la chance » influencée davantage par la tendance du marché que par la seule performance du dirigeant. Les conseils pourraient individualiser davantage ces critères et encourager la performance de long terme en augmentant les périodes minimales d'acquisition des droits.

**2** À partir de l'observation des pratiques des conseils dans les entreprises américaines et européennes, J. Lorsch dresse un bilan de leur fonctionnement :

- Quand il y a une fraude financière, la responsabilité incombe plutôt aux experts comptables et commissaires aux comptes alors que si une entreprise souffre d'une mauvaise orientation stratégique, c'est la responsabilité des administrateurs.
- Soit les administrateurs sont trop complaisants soit ils ne voient pas les incompétences ; ils ne connaissent pas très bien l'entreprise, ne consacrent pas beaucoup de temps à étudier les informations et font confiance au PDG.

- Les réunions sont longues et pas toujours centrées sur l'essentiel, car les conseils ne peuvent pas tout faire et rentrer dans les détails de gestion.
- Les administrateurs ne rencontrent que les PDG et pas assez le management, les opérationnels.
- Les méthodes de travail sont anciennes, sans beaucoup d'ouverture sur l'extérieur.

Face à toutes ces insuffisances, J. Lorsch propose des pistes d'amélioration :

- Il faut essayer de faire évoluer les méthodes de fonctionnement des conseils : se demander quelles sont leurs fonctions, se focaliser sur les grandes orientations stratégiques.
- Il faudrait former les administrateurs sur des outils d'analyse et de diagnostic.
- Il faudrait être capable d'évaluer l'efficacité collective des conseils, pour recentrer les actions, le cas échéant.
- Le nombre d'administrateurs devrait être plus restreint pour que le groupe communique et discute plus efficacement ; les administrateurs peuvent parler hors de la présence du PDG.
- Les administrateurs pourraient aussi avoir des domaines de spécialité avec des compétences plus approfondies pour mieux réfléchir sur certains points, tout en associant une vision généraliste et globale. Il faut aussi poursuivre la diversité des administrateurs quant à leur âge, sexe, formation, groupe social et professionnel.

Écrit d'après un article sur les conseils d'administration, *Les Échos*, 8 décembre 2005.

**Quelles sont les tendances des conseils d'administration relatées dans le texte ?**

## Corrigé

De manière générale, le texte essaie de montrer que les conseils sont trop ancrés dans des traditions qui ne sont plus adaptées au contexte actuel.

- Les conseils doivent apprendre à avoir une vision globale et ouverte.
- Les administrateurs doivent améliorer la qualité de la gouvernance plutôt que « gonfler » la quantité des informations et des règles.
- Les membres des conseils ne sont pas assez compétents dans certains domaines de gestion et ne connaissent pas très bien l'organisation qu'ils doivent contrôler ; il font confiance aux dirigeants sans analyser véritablement les dossiers.

C'est tout un état d'esprit et une formation qu'il faudrait faire évoluer pour une plus grande démocratie, transparence : toutes les préconisations concrètes de J. Lorsch semblent pertinentes.

**MANAGEMENT**

- 1 Morale
- 2 Déontologie professionnelle
- 3 Éthique
- 4 Les pressions internes et externes de plus en plus fortes
- 5 La nécessaire responsabilité sociale de l'entreprise et ses indicateurs

**1 Morale**

La morale (du latin *moralitas*, « façon, caractère, comportement approprié ») se rapporte au concept de l'action humaine qui concerne les sujets du juste et de l'injuste, également désignés sous le nom « bien et mal ». Ainsi, *Le Petit Larousse* définit la morale comme un ensemble des règles d'action et des valeurs qui fonctionnent comme norme dans une société. *Le Petit Robert*, quant à lui, désigne la morale comme la science du bien et du mal, comme la théorie de l'action humaine en tant qu'elle est soumise au devoir et a pour but le bien. La morale correspond à un comportement individuel dans un contexte mais ne peut être directement associée à une entreprise.

**2 Déontologie professionnelle**

La déontologie correspond davantage à la sphère de l'entreprise.

Le terme fait référence à l'ensemble de principes et règles (Code de déontologie) qui gèrent et guident une activité professionnelle. Ces normes, sont celles qui déterminent les devoirs minimums exigibles par les professionnels dans l'accomplissement de leur activité. Chaque profession a développé ses propres codes : déontologie professionnelle journalistique, déontologie professionnelle médicale, déontologie professionnelle des avocats, etc.

Il ne faut pas confondre déontologie professionnelle avec éthique professionnelle ; **l'éthique professionnelle** est une discipline qui étudie les contenus normatifs d'un collectif professionnel, c'est-à-dire que son objet d'étude est la déontologie professionnelle ; alors que la déontologie professionnelle c'est l'ensemble de normes appartenant à un collectif professionnel.

**3 Éthique**

Les dictionnaires définissent l'éthique (du grec *ethikos*, « moral », de *ethos*, « mœurs ») comme la doctrine du bonheur des hommes et des moyens d'accès à cette fin, un ensemble particulier de règles de conduite. La conscience de ce comportement n'est



pas nouvelle mais semble prendre une dimension plus forte au sein d'une société de consommation, libérale, avec des attitudes individuelles et opportunistes.

L'activité économique est souvent considérée comme immorale et des patrons du XIX<sup>e</sup> siècle ont essayé d'introduire une dimension éthique au travers du paternalisme entrepreneurial. F. Le Play (1806-1882) le définit comme l'ensemble des idées, des mœurs et des institutions qui tiennent plusieurs familles groupées, sous l'autorité d'un chef nommé patron. Ce paternalisme entrepreneurial s'exerce par des institutions sociales (crèche, hôpital, école) par des pouvoirs politiques (maire, député) et des pressions morales sur les ouvriers et a pour but de stabiliser la main-d'œuvre et de moraliser la classe ouvrière.

L'éthique est aujourd'hui appréhendée, dans le monde économique des entreprises, comme les comportements attendus des décideurs et des gestionnaires en situation face à leurs responsabilités financières, sociales, sociétales : honnêteté, transparence, démocratie.

#### 4 Les pressions internes et externes de plus en plus fortes

Avec les crises des années 80, le rôle social de l'entreprise réapparaît avec la notion d'**entreprise citoyenne**. Les firmes doivent tenir compte de leur environnement social et naturel dans leurs décisions économiques et agir de manière responsable face aux défis humanitaires mondiaux actuels.

L'éthique est comprise aujourd'hui comme l'attitude des entreprises à intégrer dans leurs choix économiques, le respect des salariés avec des conditions de travail correctes, l'information des clients et des actionnaires sur leurs produits et stratégies, la prise en compte des effets de leur pollution, la participation à la vie sociale de la communauté (mécénat, sponsoring, fondation), le placement dans des fonds éthiques. Ce champ large et ambitieux de l'éthique pour les entreprises les oblige à mettre en place une **gestion de l'éthique**, comme une nouvelle variable de gestion.

Actuellement, le mot éthique apparaît comme sous-jacent à tout le débat financier et gestionnaire actuel sur la gouvernance, la responsabilité sociétale et la production d'informations associée à cette responsabilité, la prise en compte des éléments immatériels dans les évaluations chiffrées. Certes, l'éthique a un coût mais les organisations savent mal le chiffrer et savent mal le comptabiliser (investissement) ; elles savent encore plus difficilement estimer et mesurer le retour sur investissement dans une perspective financière de rentabilité.

#### 5 La nécessaire responsabilité sociale de l'entreprise et ses indicateurs

Dans son livre vert, la commission européenne définit la **responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)** comme l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec les parties prenantes.

La notion de « responsabilité sociale des entreprises » (RSE) est liée à l'application aux entreprises du concept de **développement durable** qui repose sur trois piliers (économique, social et environnemental). La RSE (CSR, *Corporate Social Responsibility*, selon le vocable international) signifie qu'une entreprise doit non seulement se soucier de sa rentabilité et de sa croissance, mais aussi de ses impacts environnementaux et sociaux. Elle doit aussi être plus attentive aux préoccupations de ses parties prenantes (*stakeholders*) : salariés, actionnaires, clients, fournisseurs et société civile dont les ONG sont les porte-parole.

Des organismes indépendants se sont constitués pour donner un avis sur la responsabilité sociale des entreprises au travers d'indicateurs portant sur plusieurs dimensions :

- Axe salariés : conditions de travail, bilan social...
- Axe clients, fournisseurs : qualité des biens, des services, des process, informations dispensées sur le produit, charte...
- Axe environnement naturel : comportement par rapport aux pollutions, aux déchets, au recyclage, à l'énergie...
- Axe sociétal : implication dans la vie locale au plan de l'emploi, de l'insertion, de la culture, du sport...
- Axe actionnaires : transparence et informations, mécanismes de contrôle, gouvernement d'entreprise...

Cela aboutit à des notations sociales des entreprises (comme les notations financières) influençant les investisseurs qui souhaitent privilégier un comportement éthique et responsable. Vigeo est une agence de notation sociale dirigée par N. Notat.

## Applications

**1** La liste des entreprises françaises associées à la Grameen Bank ne cesse de s'allonger : après Danone, qui produit et distribue 100 000 yaourts par jour aux enfants bangladais, le Crédit Agricole a lancé la fondation Grameen-Crédit Agricole pour alimenter en capital des institutions de microfinance, et Veolia a créé la Grameen Veolia Water Ltd pour améliorer l'accès à l'eau potable des populations rurales du Bangladesh.

Le concept de « bas de la pyramide », développé par C.K. Prahalad, tient pour solvables les quatre milliards de personnes vivant avec moins de 2 dollars par jour, et invite les entreprises à repenser leurs offres et modèles de distribution pour profiter de ce gigantesque vivier.

À côté du microcrédit, les entreprises se positionnent souvent pour répondre à des besoins vitaux : eau, énergie, santé, logement.

Ainsi, en Inde, le cimentier français Lafarge développe des logements bon marché et Essilor vend des lunettes sur mesure pour quelques euros, consultation ophtalmique incluse. La clientèle pauvre incite nos multinationales à innover, offre des relais de croissance et mobilise les salariés autour de projets fédérateurs.

Les entreprises en profitent aussi pour affirmer leur positionnement « socialement responsable » et communiquer sur ces valeurs.

De telles opportunités attirent également les jeunes diplômés qui souhaitent donner du sens à leur travail. Depuis que l'ESSEC a ouvert sa chaire « Entrepreneuriat social » en 2003, les grandes écoles de commerce intègrent de plus en plus la composante sociale dans les études de cas et les cursus.

Écrit d'après l'article de Sylvain Husson, « La méthode Yunus inspire les multinationales », *La Croix*, 20 décembre 2012.

**En quoi l'entrepreneuriat social et les initiatives au « bas de la pyramide » complètent-ils l'action des traditionnelles organisations à but non lucratif ?**

## Corrigé

### « Ancien modèle »

Les acteurs traditionnels de l'économie sociale et solidaire (associations, fondations, coopératives, mutuelles) mettent l'utilité sociale au centre de leur mission et se caractérisent par une gestion démocratique ainsi que par un strict encadrement de l'utilisation des bénéfices : dans une association, par exemple, aucun dividende ne peut être versé aux adhérents.

Ces organismes s'appuient souvent sur le bénévolat, les dons, et éventuellement sur des subventions publiques, ce qui peut limiter leur développement et leur impact social.

### « Nouveau modèle »

Contrairement aux organismes à but non lucratif, l'entrepreneuriat social décrit dans ce texte assume la recherche de rentabilité tout en encourageant l'impact social de l'activité, sur le modèle du micro-crédit.

La possibilité du profit :

- attire des concurrents susceptibles d'élargir le marché, d'innover, de diminuer les prix ;
- encourage la performance et l'utilisation efficiente des ressources (recyclage) ;
- bénéficie aux acteurs locaux impliqués, qui récupèrent une partie de la marge ;
- incite les entreprises à éduquer le consommateur pour le fidéliser.

L'existence de modèles profitables au « bas de la pyramide » remet en question l'opposition traditionnelle entre performance économique et performance sociale, et invite les entreprises à remplacer leur RSE « réactive », focalisée sur la réputation, par une RSE « stratégique » intégrant les initiatives sociales au cœur même de la stratégie.

**2** En observant les pratiques et les comportements des cadres dans les entreprises depuis de nombreuses années, des tendances apparaissent :

- Les cadres ont de moins en moins de respect pour les valeurs morales, de moins en moins d'éthique au travail et sont de plus en plus cyniques avec leurs collaborateurs.
- L'environnement très concurrentiel et les exigences fortes qui en découlent dans le travail induisent des pressions psychologiques qui rendent les relations sociales et professionnelles de plus en plus brutales, impersonnelles, voire inhumaines, où les intérêts individuels priment.
- Les cadres auraient de moins en moins de scrupules à transgresser les règles élémentaires de savoir-vivre, à oublier des principes éthiques sur des points secondaires dans le travail, puis, au fur et à mesure du temps, comme tous semblent le faire, à s'affranchir aussi de ces principes dans des domaines plus importants quitte à « tuer » un collègue de travail.

Au-delà de ces constats contemporains, dans les petites comme dans les grandes structures, il apparaît que les comportements pervers, la recherche de pouvoir par tous les moyens, les « salauds » amoraux ont toujours existé dans les entreprises, dans tous les pays, mais, aujourd'hui, ces attitudes sont davantage pointées, repérées, diffusées, avec un niveau de tolérance beaucoup plus faible (thèmes actuels de l'entreprise citoyenne, de la responsabilité sociale de l'entreprise, de l'éthique dans les affaires).

Dans ce contexte de responsabilités moralement difficile, le cadre doit avoir des qualités affirmées :

- le courage, vertu moins répandue que la lâcheté : avoir le courage de dire les décisions, sans attendre que la situation pourrisse et que des rumeurs se diffusent ; donner des signaux d'alerte à un salarié sans attendre la lettre de licenciement ;
- l'honnêteté : être capable de reconnaître ses erreurs, d'être objectif, d'écouter les idées des autres sans les déformer, de respecter les valeurs sans juger définitivement.

Cette vigilance est difficile à mettre en place et surtout à évaluer lors des phases de recrutement pendant les entretiens d'embauche des cadres.

Écrit d'après le dossier « Manager sans perdre son âme », *Enjeux Les Échos*, février 2008.

**Est-il possible, d'après vous, de concilier direction et éthique ?**

## Corrigé

Peut-on assumer une fonction de direction, avec des décisions stratégiques difficiles avec des conséquences humaines parfois douloureuses, sans trahir des valeurs d'honnêteté, de transparence, de loyauté ?

Les intérêts économiques et les objectifs sociaux semblent parfois contradictoires et les pressions des différents acteurs ne sont pas neutres.

**Oui**, il est possible de concilier une fonction de direction tout en conservant un comportement éthique, vis-à-vis des collaborateurs : en informant en permanence, en prenant des décisions collectives, en essayant d'équilibrer les contraintes économiques et sociales, en ne laissant pas une seule partie prenante (par exemple les actionnaires) orienter les choix stratégiques, en respectant les individus, leurs valeurs et leurs idées, en écoutant et en expliquant les situations et les difficultés.

**Non**, il n'est pas possible de concilier direction et éthique car les contraintes et les pressions économiques actuelles sont très fortes et incitent à des dérives pour obtenir plus, à des omissions ou des manques de transparence, à des contournements de règles, peu importantes et importantes, pour gagner plus ou plus vite, au détriment des autres.

**Non**, il n'y a pas plus de détournements actuellement : il y a autant de dérives aujourd'hui dans les entreprises que par le passé : il y a toujours eu des individus opportunistes et égoïstes regardant leur seul intérêt personnel. Mais d'une part, on le sait davantage, d'autre part, le niveau d'éthique demandé par la société civile semble être plus fort et donc incite à s'intéresser davantage à cette dimension.

**Oui**, il faut faire évoluer les comportements des directeurs et former les managers à une approche responsable de la gestion des hommes et des capitaux.

## CONTRÔLE DE GESTION

- 1 La gouvernance : présentation
- 2 Les incidences en termes de contrôle
- 3 Des accroches théoriques

## 1 La gouvernance : présentation

### a. Une orientation financière

La gouvernance (gouvernement d'entreprise en français) désigne communément l'exercice de l'autorité dans un domaine donné. Le mot a souvent été employé comme synonyme de gestion efficace d'organisations et d'activités.

Originellement, la « gouvernance » renvoie aux modes de gestion des entreprises (*corporate governance*) et ce, au regard des intérêts des propriétaires (les apporteurs de capitaux souvent dénommés actionnaires) et de leurs pouvoirs de contrôle. On est donc plutôt dans une approche de création de valeur « actionnariale », c'est-à-dire de gestion financière du résultat et de sa répartition.

Les scandales financiers qui ont frappé des grandes entreprises comme Enron ou Worldcom par exemple sont des éléments d'influence de l'évolution des règles comptables comme les IAS et IFRS et de loi telle que la loi Sarbanes Oxley aux États-Unis ou en France la loi de sécurité financière, LSF, du 1<sup>er</sup> août 2003...

Les modes de gouvernance des entreprises (dans une approche financière) se trouvent donc encadrés par lois (donc avec des sanctions possibles), des règles et normes comptables, des pratiques reconnues et publiées, etc. En contrepartie, apparaissent des standards, des normes favorisant les principes de transparence de l'information, de sincérité et, en retour, d'éventuelles sanctions qui viseraient à maintenir les intérêts des actionnaires majoritaires ou minoritaires.

### b. L'extension du concept : des orientations de dimension plus managériale

Pour G. Charreaux<sup>1</sup>, le gouvernement des entreprises recouvre l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit qui « gouvernent » leur espace discrétionnaire. Le concept de gouvernance se traduit par des évolutions dans les modes de gestion

1. G. Charreaux, *Le Gouvernement des entreprises*, Economica, 1999.

des organisations et des prises de décisions managériales, à savoir par exemple l'intégration et la participation active d'une diversité d'acteurs (autres que les apporteurs de capitaux) dans la formulation et la réalisation des objectifs ; ces acteurs expriment des besoins et influent donc les prises de décision. Ce concept traduit aussi un élargissement et une variabilité des frontières d'intervention autant du contrôle externe que du contrôle managérial qui, progressivement et de manière croissante, tendent à déborder très largement des limites structurelles classiques.

Progressivement, « la gouvernance » s'étend à d'autres parties prenantes que les seuls actionnaires à savoir les dirigeants bien sûr, mais aussi les prêteurs (les banques), les salariés, les fournisseurs, les clients, les sous-traitants, les groupes d'influence, etc. Tout cela va influencer les indicateurs à présenter, autant dans des tableaux de bord que dans des rapports de performance, dispositifs du contrôle de gestion, et autant en termes d'analyse, de suivi, que de communication (il ne faut pas négliger ce dernier rôle, dispositif de communication sur la gestion et pas seulement envers les dirigeants mais aussi les parties prenantes intéressées).

## 2 Les incidences en termes de contrôle

### a. La gouvernance et la gestion de l'entreprise

Actuellement, le mouvement de gouvernance, système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées, ne porte plus uniquement sur les moyens par lesquels les apporteurs de capitaux peuvent s'assurer de la rentabilité de leur investissement. Le modèle bilatéral qui privilégie la relation « propriétaires/gestionnaires » et qui centre son analyse sur les pouvoirs et modalités de contrôle des seuls apporteurs de capitaux, a tendance à trop simplifier la réalité. En effet, ce modèle laisse en second plan l'ensemble des autres groupes sociaux, qui ont pourtant des intérêts dans le fonctionnement de l'organisation, et s'inscrit dans la *shareholder theory* qui considère, en le formulant de façon simplifiée, que ce sont les marchés financiers et leur évaluation qui reflètent le plus l'entreprise avec tous ses autres « valeurs ou éléments ». L'objectif pourrait alors apparaître comme une recherche de maximisation de la valeur actionnariale (*shareholder value*), critère d'estimation des performances financières de l'entreprise et, de ce fait, critère d'estimation de la performance des dirigeants qui privilégient la rentabilité du capital.

Dans une perception étendue, au-delà de la seule vision actionnariale (*shareholders*) et plus actuelle, la réflexion sur la gouvernance consiste pour l'entreprise (et par extension pour toute organisation) à tenter de répondre de manière équilibrée aux attentes (demandes) des différents acteurs impliqués (parties prenantes).

On peut donc mettre en correspondance les approches *stakeholders* et *shareholders*. Les dirigeants apparaissent alors « sous influence » ; ils orientent leurs décisions en fonction des attentes exprimées, cherchant par exemple à façonner les structures des organisations ou encore, et à l'extrême, à façonner l'information communiquée à leurs

mandants (ce qui peut renvoyer aux approches traditionnelles du contrôle en termes de théorie de l'agence).

Cela influence donc la production d'informations, les modes de contrôle, y compris les modes de contrôle en interne, et les objectifs du management puisque, fondamentalement, les objectifs stratégiques sont façonnés par ces éléments de gouvernance.

En revanche, l'entreprise s'organise et influence ou façonne ces éléments de gouvernance ; il ne faut pas concevoir cette relation comme unilatérale.

## **b. Les incidences possibles de la gouvernance en termes de compréhension du contrôle de gestion**

En reprenant les travaux de R. Teller<sup>1</sup>, il est possible de concevoir l'évolution du contrôle comme un glissement dans certains cas d'un contrôle à orientation fondamentalement financière à un contrôle intégré nous rapprochant de la notion de performance globale. Sur la base de ces travaux on peut discerner :

- un contrôle de gestion à logique financière qui suppose une définition préalable d'un objectif financier global par la direction qui est ensuite diffusé dans la structure de l'organisation. On retrouve alors par exemple une division de l'entreprise en centres de profit, une logique de responsabilité individuelle, un contrôle sur les résultats financiers effectué *ex-post* ;
- un contrôle de gestion à logique « stratégique-fonctionnelle », fondé sur une logique de déploiement de la stratégie en actions au travers des différentes fonctions de l'entreprise. Cela correspond souvent à une division de l'entreprise en centres d'activités à partir d'une analyse des processus où une logique de responsabilité et d'apprentissage collectifs est privilégiée. C'est la notion de performance globale (financière et non financière, qualité, délai, valeur pour le client, etc.) qui est retenue ;
- un contrôle de gestion intégré. Cette logique d'intégration reconnaît l'importance de la création de valeur mais l'analyse comme le résultat d'une intégration de la valeur financière et stratégique c'est-à-dire, au-delà des seules opérations financières, de la valeur apportée par les processus et activités notamment opérationnels aux produits ou services tant de manière quantitative que de manière qualitative (qualité, délais, design). Cette valeur stratégique, reconnue par les partenaires, dépend étroitement de la valeur organisationnelle et concurrentielle et met en avant des concepts comme ceux de compétences fondamentales, de savoir-faire, d'avantages compétitifs. Elle suppose une intégration de la comptabilité de gestion comme cadre conceptuel de la valeur stratégique et le contrôle de gestion a, dans cette optique, un rôle majeur de conception du système d'information.

---

1. R. Teller, *Le contrôle de gestion – Pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, EMS, 1999.

### 3 Des accroches théoriques

#### a. La référence à la théorie de l'agence

Au XIX<sup>e</sup> siècle, les dysfonctionnements constatés dans les grandes sociétés par actions, les problèmes de rentabilité et d'efficacité qui étaient relevés, ont très souvent été imputés à la séparation entre deux fonctions : l'agent de direction et l'agent propriétaire<sup>1</sup>. La division des organes chargés des fonctions de direction et ceux chargés des fonctions de propriété (d'apports de capitaux) découlent d'un droit de propriété nouveau généré par le développement des grandes sociétés par actions à actionnariat dispersé et anonyme. Au début du XX<sup>e</sup> siècle, les travaux de Berle et Means<sup>2</sup> tendent à montrer qu'une perte d'efficacité du capitalisme est entrevue lorsque ces fonctions, désormais distinctes, sont assurées par des acteurs différents. Selon Galbraith<sup>3</sup>, cette séparation fonctionnelle a permis le développement de la fonction de contrôle et notamment celle de contrôle technique, puis l'émergence de la technostructure. Cette technostructure, selon Mintzberg (1986<sup>4</sup>), émerge au sein des établissements lorsque l'organisation perd de sa stabilité. « L'organisation parfaitement stable n'a pas besoin de technostructure. »

Jensen et Meckling<sup>5</sup> en 1976 ont défini la « relation d'agence comme un contrat dans lequel une (ou plusieurs) personne a recours aux services d'une autre personne pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle à l'agent. »

Cet ensemble de délégations que l'on va retrouver dans la mise en œuvre des dispositifs structurels et organisationnels dans les entreprises nécessite une double relation en termes de transmission d'informations : celle « descendante » qui permet de donner des « ordres ou des procédures » et donc de déléguer (on retrouve souvent ici les procédures de déclinaison des programmes et des budgets associés) et celle « ascendante » qui permet de rendre compte (*reporting*), de contrôler.

Le contrôle de gestion dans son rôle d'interface, « medium » entre la hiérarchie et l'action opérationnelle, relève donc fréquemment, en termes théoriques, de cette relation d'agence. Un « bon » système de contrôle (descendant et ascendant) étant supposé apporter une bonne « gouvernance », il en découle souvent une recherche constante « de plus et de meilleure information » et donc de mise en œuvre de TIC adaptées.

1. A. Smith (1776 tome 2 p. 41) prétendait que les grandes sociétés par actions perdaient de l'efficacité du fait de la séparation entre les dirigeants chargés de la gestion et les propriétaires « les directeurs de ces sortes de compagnies étant les régisseurs de l'argent d'autrui plutôt que de leur propre argent, on ne peut guère s'attendre qu'ils y apportent cette vigilance exacte et soucieuse que les associés d'une société apportent souvent dans le maniement de leurs fonds ».

2. A.A. Berle, G. Means, *The modern corporation and private property*, Mac Millan, 1932.

3. J.K. Galbraith, *The New Industrial State*, Pelican, 1969.

4. H. Mintzberg, *Le pouvoir dans les organisations*, Éditions d'Organisation, 1986.

5. M.C. Jensen, W.H. Meckling, « Theory of the Firm: managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, 1976, vol. 3, n° 4, p. 305-360..



## b. Le contrôle comme vecteur d'un référentiel commun aux différentes parties prenantes

### ■ *Stakeholders versus shareholders*

Freeman en 1984<sup>1</sup> note que le terme « *stakeholder* » aurait été utilisé pour la première fois en 1963 dans un écrit interne du Stanford Research Institute (SRI). Le terme *stakeholder* représentait alors « ces groupes sans le support desquels l'organisation cesserait d'exister ». Les termes *shareholders* (actionnaires) et *stakeholders* (parties prenantes) concrétisent deux approches différentes du management puisque l'on privilégie, soit les apporteurs de capitaux, soit l'ensemble des parties prenantes. Des partisans de chaque approche existent. Selon Michael C. Jensen, par exemple, la maximisation de la valeur actionnariale, c'est-à-dire la prise en considération du seul intérêt des actionnaires et des investisseurs boursiers, constitue le seul objectif qui guide les décisions managériales. Tenir compte fondamentalement des attentes des actionnaires se traduit par un mode de management dit management par la valeur financière ou « *value-based management* ». En conséquence, en termes de gouvernement d'entreprise, cela se traduit par l'instauration de comités divers visant à assurer un poids plus important à l'actionnaire dans les mécanismes de décision et de contrôle.

*A contrario*, poser la question du poids relatif des parties prenantes (les *stakeholders*) permet de prendre en compte les intérêts de tous, y compris de la société et des publics, c'est-à-dire de l'intérêt général, et de développer avec ces publics un dialogue qui consiste autant à se mettre à l'écoute qu'à émettre des propositions.

### ■ *Le contrôle comme vecteur d'interprétation et de traduction des attentes des parties prenantes*

En sa qualité de collectifs d'acteurs, cette organisation se doit de comprendre les attentes de ses partenaires internes et externes. Dans sa qualité de « médium » entre les niveaux stratégique et opérationnel, le contrôle de gestion peut jouer ici un rôle d'aide à l'interprétation et à la compréhension de ces attentes, notamment celles qui proviennent des clients, lesquels peuvent être en contact plus ou moins régulier avec les niveaux opérationnels. À tout le moins, le contrôle de gestion ne peut totalement se découpler des activités mercatiques.

On peut noter actuellement que, graduellement, l'expression de ces attentes se façonne dans un monde où l'éthique, ou plus exactement un comportement éthique de la part de l'organisation, peut se trouver valorisée par les divers partenaires. Ainsi, les actions et les messages qui se réclament « éthiques » peuvent-ils devenir facteurs de performance, à tout le moins facteurs d'évolution des comportements managériaux. Ici, l'éthique peut apparaître comme un vecteur de partage de sens par les individus au sein des processus d'action et, de ce fait, comme une réduction du risque comportemental, ou *a contrario*, un facteur de contre-performance.

1. R.E. Freeman(1984), *Strategic Management - A Stakeholder Approach*, Boston: Pitman/Ballinger

Cela dit, encore faut-il, pour piloter efficacement, disposer d'un même référentiel. En effet, comment concilier des intérêts bien souvent divergents (apporteurs de capitaux, fournisseurs, salariés, État, etc.) ? Comment rapprocher des angles de vue différents ? Une réflexion approfondie à propos de la mesure de la performance, de la définition des indicateurs clé, de la constitution des tableaux de bord de pilotage s'impose au contrôleur de gestion qui recherchera un « référentiel commun » ou qui, en fonction des objectifs stratégiques, privilégiera telle ou telle approche.

Le manager porte alors attention sur la représentation des moyens et des compétences que l'organisation développe afin de répondre aux attentes des partenaires et notamment lorsque ces derniers attendent des comportements éthiques de la part de l'organisation, c'est-à-dire lorsqu'ils imposent que cette éthique apparaisse légitime et influencent les comportements et les activités de tous les acteurs internes.

### c. Des prolongements actuels du concept de gouvernance

Le thème de la gouvernance est indissociable de la notion de responsabilité globale de l'entreprise, c'est-à-dire économique mais aussi sociale, environnementale...

De ce fait, en contrôle de gestion, il n'est pas possible d'ignorer la prégnance de termes tels que développement durable, responsabilité environnementale..., qui modèlent les pratiques managériales dans les entreprises et les actions de communication. Ces éléments influencent la définition de la performance et la conception puis l'usage des critères de performance (notamment en termes d'informations non financières à fournir et de suivi d'indicateurs qualitatifs).

#### ■ *Notion de développement durable*

Le concept de développement durable a été défini en 1987 par le rapport de Madame Gro Harlem Brundtland (Premier Ministre norvégien, rapporteur du projet de la Commission mondiale pour l'environnement et le développement) comme « un développement qui répond aux besoins des générations présentes sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs ».

Les termes développement durable, développement soutenable..., autant de termes d'actualité en management qui témoignent de préoccupations pouvant être intégrées par les organisations notamment en termes de communication financière et non financière.

Il s'agit d'assurer les activités de l'entreprise et leur développement tout en respectant, au mieux, les attentes environnementales, sociales..., des clients, des fournisseurs, des territoires (communes, régions...), des salariés, en somme de toutes les parties prenantes. Le concept de développement durable met donc en exergue la relation de l'entreprise avec son environnement économique et social ; de ce fait, la notion de parties prenantes qui est abordée ensuite apparaît en cohérence avec ce thème. En effet, et par exemple, c'est en liaison avec les parties prenantes que se développe notamment le concept de responsabilité sociétale des entreprises (RSE). La RSE représente une

déclinaison des principes du développement durable à l'échelle d'une organisation ou d'une l'entreprise qui, par l'orientation donnée à ses activités, contribue à améliorer la société et à protéger l'environnement.

En France, la loi relative aux nouvelles régulations économiques (loi NRE)<sup>1</sup>, 2001, prévoit que les entreprises cotées en bourse apportent, dans leur rapport annuel, des informations relatives aux conséquences sociales et environnementales de leurs activités.

Pour plus d'informations et pour actualisation, il est possible de consulter le site Internet du ministère de l'Écologie, du Développement durable et de l'Énergie ([www.developpement-durable.gouv.fr](http://www.developpement-durable.gouv.fr)).

### ■ **Les dimensions contenues dans le concept**

Le concept de développement durable se veut un processus de développement qui concilie l'écologique, l'économique et le social ; il comporte :

- une dimension économique (amélioration de la performance financière de l'entreprise, des relations commerciales, de la qualité des produits, etc.) ;
- une dimension sociale (amélioration des conditions de travail, respect de critères éthiques, respect de styles de vie, gestion des relations humaines, etc.) ;
- et une dimension environnementale (protection de l'environnement, diminution de la pollution, protection de la santé publique, etc. On peut dire que la compréhension du développement durable se limite encore trop souvent à cette seule dimension).

### ■ **Notion de parties prenantes et importance dans le cadre du développement durable**

Le terme « parties prenantes » fait référence à l'ensemble des tiers concernés par l'activité de l'entreprise et qui y prennent part plus ou moins directement. Il est donc fait référence aux clients, aux salariés, aux actionnaires, aux fournisseurs, aux sous-traitants, à l'État, aux collectivités locales, aux groupes de pression, etc.

Même s'il est toujours possible de généraliser, la composition de ces parties prenantes, leur intérêt dans l'activité ou encore leurs relations avec l'entreprise, varie selon la nature de l'entreprise, son secteur d'activité, son implantation nationale ou internationale, son contexte économique et mercatique ; tout cela varie aussi en fonction du temps. On en veut pour preuve les débats actuels sur les comportements éthiques que se doivent d'adopter certaines entreprises.

Une approche « parties prenantes » consiste à soutenir que la satisfaction des attentes des actionnaires (les *shareholders*) n'est pas la seule raison qui guide les décisions managériales. Les décisions, prises par les entreprises ont aussi des incidences sur

---

1. Il est intéressant de consulter le décret n° 2012-557 du 24 avril 2012 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale sur le site [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). On peut voir aussi [www.rsnews.com/public/dossier\\_eco/loi-nre.php](http://www.rsnews.com/public/dossier_eco/loi-nre.php).

leurs « *stakeholders* » (les parties prenantes)<sup>1</sup>. Évaluer ou estimer ces incidences peut conduire à mettre en place des stratégies à visées sociales, environnementales, etc. Ces stratégies sont susceptibles d'être appréciées par l'ensemble des publics concernés d'une manière ou d'une autre par l'activité de l'entreprise et donc peuvent avoir des impacts en termes de variations de résultats à plus ou moins long terme. De ce fait, l'entreprise doit en permanence être capable de répondre de ses décisions, non seulement auprès des actionnaires, mais auprès de toutes ces parties prenantes, clients, fournisseurs, salariés, collectivités territoriales, ONG, etc.

Dans l'approche *stakeholders*, la prise en compte des attentes exprimées par ces parties prenantes constitue des facteurs d'influence de la prise de décisions stratégiques. Dans cette approche, on parle ainsi de responsabilité sociale, de responsabilité environnementale (protection de l'environnement) et donc de démarche de développement durable, ou encore actuellement de comportement éthique et responsable des entreprises.

### ■ Principaux enjeux d'une démarche de développement durable

Les démarches de développement durable initiées par une entreprise ne sont pas indépendantes et sans lien avec les démarches que peuvent initier les territoires, à savoir les communes, les régions, etc. Il peut même y avoir interdépendance et interférence entre les deux mouvements.

Il s'agit, pour les entreprises, d'adopter des démarches dites responsables en matière d'environnement et de société. *In fine*, il est vrai qu'il s'agit d'obtenir ou d'améliorer un avantage concurrentiel.

On peut apporter quelques exemples de manière non exhaustive :

- Dimension économique et commerciale :
  - maintien ou amélioration de l'image de l'entreprise auprès de ses clients et, de façon plus générale, auprès de toutes les parties prenantes ;
  - développement de relations de confiance, respectant les engagements prévus avec les fournisseurs, les sous-traitants ;
  - réduction des coûts en termes d'économies d'énergie, de consommation de matières premières, de gaspillage... ;
  - qualité des produits et traçabilité ;
  - démarche de produit « socialement équitable » ; etc.

---

1. On peut rappeler ici que les clients peuvent être considérés comme des parties prenantes fondamentales et donc rappeler qu'en termes d'outils et de dispositifs de contrôle, l'un des objectifs du *balanced scorecard* est de relier les clients aux processus internes de l'organisation, ce qui vise à mieux connaître les marchés sur lesquels l'entreprise est positionnée et leurs évolutions. Cela permet ainsi de fiabiliser les prévisions et d'ajuster les nouveaux produits aux désirs des consommateurs. Au-delà de cette lecture théorique en termes de *stakeholders*, et en la recentrant sur la valeur client, voire en la réduisant, cette connaissance du client est essentielle par exemple dans des approches de contrôle de gestion qui mobilisent des démarches de coûts cibles ou d'analyse de la valeur.

- Dimension sociale :
  - participation des salariés et développement à des décisions ;
  - maintien ou amélioration de l'engagement des salariés ;
  - recherche de leur adhésion aux projets et objectifs de l'entreprise ;
  - recherche de la plus grande sécurité et santé au travail ; prévention des accidents ;
  - bien évidemment, respect ou anticipation des obligations légales (insertion des handicapés, égalité homme-femme...) ; etc.
- Dimension environnementale :
  - identification des risques environnementaux et mise en place de mesures de prévention ;
  - maîtrise des risques industriels (procédés chimiques, utilisation intensive de modes de transports consommateurs d'énergie, etc.) ;
  - participation aux projets de développement durable initiés par les collectivités locales, l'État ; etc.

## Applications

**1** Depuis 2002, le groupe Veolia Environnement a mis en place un système de management environnemental (SME) pour mesurer les progrès réalisés en termes de d'environnement et de santé environnementale. Cette démarche est partagée par toutes les divisions : elle permet d'évaluer l'impact des activités, leur conformité à la réglementation externe et aux exigences internes.

Veolia, qui s'appuie sur la certification ISO 14001, a défini quatre axes à sa politique environnementale : la lutte contre le réchauffement climatique, le développement de la biodiversité, la réduction des pollutions, la préservation des ressources.

Afin de placer le développement durable au cœur des décisions stratégiques, le groupe a mis en place un « Comité recherche, innovation et développement durable » au sein du conseil d'administration. Au niveau opérationnel, des démarches de formation et de sensibilisation des collaborateurs, fournisseurs, sous-traitants et clients sont menées.

Les équipes sont responsabilisées par la mise en place d'indicateurs et d'objectifs ambitieux (voir tableau de bord ci-après).

Ce pilotage a permis de multiplier les initiatives concrètes : par exemple, aux Émirats Arabes Unis, une nouvelle usine de traitement va permettre d'irriguer les fermes, les espaces verts et les aires publiques, sans puiser dans les ressources en eau. À Rostock, en Allemagne, Veolia Propreté recycle chaque année 500 millions de bouteilles plastiques en granulats pour produire de nouvelles bouteilles...

Indicateur	Division	Réalisation au 31/12/2012	Objectif 2014
<b>Management de la performance</b>			
Part du CA des activités pertinentes couverte par un SME (dont certifié ISO 14001 - périmètre Groupe)	Veolia Eau, Veolia Énergie - Dalkia, Veolia Propreté, Veolia Transdev	86,5 %	93 %
<b>Lutte contre le changement climatique</b>			
Performance carbone des installations de combustion (TCO <sub>2</sub> nette émis/MWhth produit)	Veolia Énergie - Dalkia	0,251	0,232
Efficacité carbonique directe des services énergétiques (TeqCO <sub>2</sub> non émis/TeqCO <sub>2</sub> émis)	Veolia Énergie - Dalkia	36 %	39 %
Augmentation de la production d'énergie renouvelable à partir de déchets	Veolia Propreté	- 15 %	+ 7,5 %
<b>Préservation et développement de la biodiversité</b>			
Suivi du nombre de sites ayant déployé un diagnostic biodiversité : Groupe dont part des sites à fort enjeu biodiversité ayant mis en place un plan d'action associé	Groupe Veolia Propreté	Déploiement en cours	75 %
Part des projets de développement ayant mis en œuvre une étude d'impact biodiversité	Veolia Propreté	Déploiement en cours	100 %
<b>Réduction des pollutions et protection de la santé</b>			
Population desservie par une eau de qualité non maîtrisée (nbre d'habitants)	Veolia Eau	0	0
<b>Préservation des ressources</b>			
Part des énergies renouvelables dans le mix des services énergétiques de l'Union européenne	Veolia Énergie - Dalkia	11 %	20 % en 2020
Part de biomasse combustible consommée	Veolia Énergie - Dalkia	6,3 %	8,5 %
Augmentation du volume des eaux réutilisées à partir d'eaux usées collectées et traitées	Veolia Eau	+ 15 %	+ 10 %

Écrit d'après le rapport d'activité et de développement durable 2012 de Veolia.

1. Définir les notions de développement durable et de RSE.
2. Pourquoi les entreprises comme Véolia sont-elles amenées à ne plus se limiter au seul objectif de performance financière ?
3. La RSE est-elle simple à mettre en œuvre ?
4. Qu'est-ce que la norme 14001 ?

## Corrigé

### 1. Notion de développement durable et de RSE

- Le développement durable est « un développement qui répond aux besoins des générations présente sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs ». Cette notion permet d'enrichir la conception traditionnelle du développement, centrée sur la création de richesse économique, par une approche à plus long terme intégrant les dimensions sociétale et environnementale.
- La notion de RSE transpose les objectifs du développement durable à l'entreprise et incite les managers à dépasser la logique financière en adoptant une vision plus globale de la performance tenant compte de l'impact des activités de l'entreprise sur son environnement et sur ses parties prenantes (clients, salariés, fournisseurs, collectivité...).

### 2. L'élargissement des objectifs de l'entreprise

- De plus en plus d'actionnaires s'intéressent à la performance sociale et environnementale des entreprises dans lesquelles ils investissent (investissement socialement responsable) ce qui justifie la prise en compte de ces dimensions par le dirigeant.
- Il n'y a pas de réelle opposition entre performances financière, sociale, et environnementale. La prise en compte des intérêts des parties prenantes s'inscrit dans une logique de création de valeur de long terme pour l'entreprise : meilleure image de l'entreprise, fidélisation et implication des salariés, maîtrise des risques sanitaires et environnementaux...
- La recherche de performance environnementale permet de développer des techniques plus économes en ressources (eau, matières premières, énergie...), d'où une baisse des coûts pour l'entreprise.
- Enfin, dans des pays où les institutions sont défailtantes (corruption, absence de normes environnementales, droit du travail insuffisamment protecteur, réglementations en retard sur l'évolution des pratiques...), la mise en place de politiques sociétales incombe *de facto* aux entreprises (dont le poids économique peut dépasser certains états).

### 3. La mise en œuvre de la RSE

- La gouvernance « partenariale » est difficile à mettre en œuvre : comment sensibiliser les administrateurs du conseil d'administration aux questions sociales et environnementales ? Faut-il créer un comité spécifique, à côté des comités d'audit, de nomination, de rémunération ?
- Les contraintes d'information issues de la loi NRE, les audits volontaires, les systèmes de management environnement, etc., peuvent constituer des lourdeurs supplémentaires pour l'organisation.
- Une meilleure représentation des différentes parties prenantes, à l'image de la cogestion allemande, ne réduit pas nécessairement les conflits d'intérêt potentiels (exemple du scandale de corruption des représentants du personnel de Volkswagen Allemagne au milieu des années 2000).
- Comment différencier les initiatives de RSE légitimes des opérations de « *greenwashing* » dont la finalité est davantage la publicité que l'amélioration de l'environnement ?
- Sur quelles normes s'appuyer pour mesurer la performance sociale et environnementale ?

### 4. Présentation de la norme ISO 14 001

La norme ISO 14001 est la plus utilisée des normes de la série des normes ISO 14000 qui concernent le management environnemental. Elle a été réalisée par l'Organisation internationale de normalisation, désignée internationalement sous son sigle d'origine ISO (*International Organization for Standardization*) qui est systématiquement repris dans la dénomination des normes.

Il pourrait être demandé à l'entreprise de :

- respecter la conformité aux lois et réglementations en vigueur en matière sociale et environnementale ;
- anticiper l'évolution de ces lois et réglementations selon les pays dans lesquels s'exercent certaines activités ;
- veiller à l'absence de travail forcé, de pratique disciplinaire, de discrimination ;
- d'assurer la sécurité des personnels ;
- d'afficher et de respecter voire d'anticiper les règlements et les programmes de lutte contre le travail des enfants, de lutte contre les pollutions diverses (contamination des sols, émissions, rejets divers, traitement des déchets...) ;
- présenter les modalités de gestion des produits dangereux ; etc.

La série de normes ISO 14000 présente les différentes normes relatives à la mise en place d'un système de management environnemental (SME). La norme ISO 14001 est la seule certifiable ; elle prescrit les exigences relatives à un système de management environnemental permettant à un organisme de formuler une politique et des objectifs prenant en compte les exigences législatives et les informations relatives aux impacts environnementaux significatifs. Elle s'applique aux aspects environnementaux que l'organisme peut maîtriser et sur lesquels il est censé avoir une influence. Toutefois, elle n'instaure pas en elle-même de critères spécifiques de performance environnementale.

Les référentiels des normes ISO 9001 et 14001 ont adopté une approche par les processus qui facilitera à l'avenir une démarche intégrée des systèmes de management qualité et environnement. En effet, les premières expériences montrent que les entreprises déjà certifiées ISO 9000 se lancent plus facilement dans le management environnemental et rencontrent moins de problèmes que pour la mise en place de la certification qualité. On note aussi que souvent les régions ou les chambres de commerce et de l'industrie (CCI) par exemple, soutiennent les démarches de certification environnementale des entreprises, notamment des PME.

## 2 Suite du cas Tétrás présenté dans la fiche 16 (énoncé 3).

L'entreprise Tétrás souhaite développer, de manière soutenue, une activité de recherche et de développement qui nécessite une politique d'investissement afin d'améliorer la productivité des actions productives mais aussi d'assurer la croissance prévue. Elle va procéder à une augmentation de capital de 800 000 €.

Les actionnaires majoritaires qui détiennent actuellement 62 % du capital de la société Tétrás ne souhaitent pas vraiment souscrire à cette augmentation de capital, et surtout ne voudraient pas que certaines sociétés qui détiennent des actions sans pour autant exercer un contrôle puissent à terme jouer un rôle plus important.

La valeur bilantielle (mathématique) de l'action est de 425 € alors que sa valeur de marché s'élèverait à 450 € en tenant compte de la valeur de marché des capitaux propres estimée à 1 800 000 €.

L'augmentation de capital est de 800 000 €.

**Présenter des modalités possibles de cette augmentation de capital afin de répondre aux souhaits exprimés par les actionnaires majoritaires. Commenter sommairement chaque solution proposée et si nécessaire présenter les imites envisageables du prix d'émission du titre nouveau.**



## Corrigé

Si les actionnaires actuels ne veulent ou ne peuvent pas souscrire à cette émission, ils peuvent envisager plusieurs possibilités d'actions et par exemple :

- émettre des actions à dividende prioritaire et sans droit de vote ;
- émettre des certificats d'investissements ;
- modifier les statuts de la société pour conférer un double droit de vote aux actions nominatives actuelles.

- Émission d'actions à dividende prioritaire et sans droit de vote : le prix d'émission de ces actions sera forcément plus faible que celui qui va être envisagé dans la 3<sup>e</sup> solution afin d'émettre un plus grand nombre de titres. En contrepartie cette solution risque d'augmenter le coût du capital.
- Émission de certificats d'investissements : il s'agit d'un démembrement du droit attaché aux actions en certificats de droit de vote d'une part et en certificats d'investissement d'autre part qui donnent droits à leurs titulaires aux dividendes et aux réserves mais pas de droit de vote.

Cette solution risque, elle aussi, d'augmenter le coût du capital, notamment en raison de la perte de valeur qui peut affecter, ultérieurement, le certificat d'investissement par rapport à l'action (décote du certificat d'investissement).

- Une modification des statuts de la société pourrait conférer un double droit de vote aux actions nominatives détenues actuellement par les actionnaires majoritaires afin de conserver la majorité des droits de vote. À ce moment-là, il convient d'envisager la fourchette de prix d'émission entre la valeur bilantielle (mathématique) de l'action : 425, et la valeur de marché : 450.

Effets de ces limites de prix :

- au prix de 425 €, l'émission d'actions nouvelles porterait sur  $800\,000/425 = 1\,883$  actions à émettre avec une prime d'émission de 225 € et un droit de souscription de 8 € (en fait  $450 - 425 = 25 \times 1\,883/5\,883$ ) ;
- au prix de 450 €, l'émission d'actions nouvelles porterait sur  $800\,000/450 = 1\,778$  actions à émettre avec une prime d'émission de 250 € et un droit de souscription de 0.