

Dossier 1 - Diagnostic du groupe CALM**A. Diagnostic stratégique du groupe**

1) Après avoir effectué un bref diagnostic (forces et faiblesses) du groupe CALM et compte tenu des informations dont vous disposez dans l'énoncé du cas et dans l'ensemble des annexes, identifiez parmi les trois stratégies génériques (cf. annexe 3) le type de stratégie suivi par le groupe CALM depuis sa création.

Les nouvelles orientations de Charles Wenger sont-elles dans la continuité de cette stratégie initiale ?

Justifiez vos réponses.

L'application d'une analyse SWOT centrée sur les forces et les faiblesses internes du groupe CALM ferait apparaître les résultats suivants :

Principales forces : financières (excellence des ratios et des SIG), concept de restauration du groupe CALM, qualité des produits et des services vendus, image de marque, organisation formelle de chaque brasserie...

Principales faiblesses : manque de variété de la carte et des formules proposées (risque de lassitude), risque de perte de cohésion du groupe lié à l'autonomie des brasserie, risques de désorganisation liée à la disparition du dirigeant, absence de système de management et de contrôle de gestion formalisé, taux d'absentéisme et de rotation du personnel élevé, manque de formation intégrée...

La stratégie suivie par le groupe CALM depuis sa création est une **stratégie de différenciation**, fondée sur la qualité de ses produits et de ses services et l'originalité de son concept. On ne peut pas dire que la stratégie suivie ait été celle d'une domination par les coûts et les volumes, puisque le mode de réalisation des choucroutes à la minute limite nécessairement les volumes fabriqués et vendus. D'autre part, le groupe n'occupe pas une niche où il serait sans concurrence, puisque les brasseries sont légion en Alsace. La stratégie suivie n'est donc pas une stratégie de focalisation.

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

2) Que pensez-vous des mesures envisagées par Charles Wenger d'ici 2010 pour assurer la pérennité du groupe après son départ ?

Indiquez quelle incidence la mise en place de ces mesures aurait sur la valeur du groupe.

Les mesures envisagées par Charles Wenger (mise en œuvre d'un système de management et de contrôle interne qui vise à rendre la gestion du groupe plus indépendante de la personnalité de Charles Wenger) sont tout à fait **pertinentes** [Ces mesures sont celles appliquées par les grands restaurateurs chefs d'entreprise comme Bocuse ou Ducasse]. D'autre part, une fois mises en œuvre, ces mesures ne seront plus à réaliser par les repreneurs. Elles représentent pour des acheteurs une charge d'investissement en management à réaliser en moins une fois le groupe acquis.

En résumé, les mesures organisationnelles et managériales envisagées ont un **impact positif sur la valeur immatérielle** de l'entreprise. Celle-ci est composée par des éléments exogènes (marques, relations avec les clients...) et des éléments endogènes (système de management et de gestion du changement, brevets...).

En conclusion, la mise en œuvre de ces mesures devrait être appréciée très favorablement par d'éventuels acheteurs et venir impacter à la hausse la valeur de l'entreprise.

B. Diagnostic de la gouvernance du groupe

1) Précisez le mode de gouvernance actuel du groupe CALM (familial, managérial ou actionnarial), et les conséquences généralement observées de ce mode de gouvernance sur la stratégie, l'organisation et la gestion des ressources humaines.

Le mode de gouvernance actuel est **hybride**. Il est **familial** puisque la famille Wenger possède 100% du groupe, mais les directeurs des brasseries ont un poids conséquent dans la gestion puisqu'ils sont actionnaires de leur brasserie et maîtrisent le management de leur brasserie, un peu trop d'ailleurs au goût de Charles Wenger. Généralement, le mode de gouvernance familial se traduit par des stratégies stables dans le temps, où la recherche de la rentabilité financière n'est pas le seul critère de gestion. L'organisation y est généralement centralisée et le management des ressources humaines est marqué par une certaine proximité et des relations informelles. Le mode de gouvernance **managérial** se traduit généralement par des stratégies de croissance, une organisation plus décentralisée et un management des ressources humaines plus formel et dépersonnalisé. Le mode de gouvernance **actionnarial** est quant à lui tourné vers la recherche de la maximisation de la rentabilité financière.

2) En vous aidant du modèle COSO de contrôle interne (cf. annexe 4), indiquez ce que recouvre le contrôle interne d'une entreprise et plus particulièrement celui du groupe CALM. En quoi apparaît-il comme un élément déterminant de la gouvernance du groupe ?

Le contrôle interne d'une entreprise est un système de contrôle établi par les dirigeants pour conduire l'activité de l'entreprise d'une manière ordonnée, pour assurer le maintien de l'activité et l'intégrité des actifs, et fiabiliser les flux d'information. Le contrôle interne est à la fois un état et un processus qui inclut les matières financières et comptables, mais également les contrôles destinés à améliorer l'efficacité opérationnelle et à renforcer l'adhésion à la politique stratégique de l'entreprise. Le contrôle interne est donc avant tout un système d'organisation, qui relève du contrôle organisationnel, et concerne les managers dans son application (Pigé, 2001 ; 2007 ; COSO, 2007).

Dans le groupe CALM, en l'absence d'audit interne, fonction qui supervise et pilote le contrôle interne, le contrôleur de gestion peut se substituer à cette fonction, avec les limites inhérentes à cette substitution (manque d'indépendance notamment). Néanmoins, le contrôleur de gestion peut contribuer à structurer et piloter le contrôle interne au travers des réalisations suivantes :

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

La mise en place d'un système de contrôle interne devrait **accroître plus encore l'hybridation du mode de gouvernance**, en introduisant un système apprécié des actionnaires (le contrôle interne). Pour résumer, on pourrait dire que la gouvernance du groupe CALM devrait rester à dominante familiale avec une coloration managériale et actionnariale une fois introduit le système de contrôle interne.

Dans les entreprises où un service d'audit interne est constitué, le contrôle de gestion, au même titre que le management et la qualité, est un élément du contrôle interne à travers les contrôles financiers et managériaux qu'il réalise, et qui lui permettent de repérer des risques qu'il signale à l'audit interne. Le contrôle interne est en quelque sorte un débouché du contrôle de gestion alors qu'il est la matière première de l'audit interne.

3) Charles Wenger, en visitant d'autres enseignes de restauration, a pris conscience de l'essor pris par le développement durable, la responsabilité sociale des entreprises, ou même l'éthique, et de la nécessité d'y engager son groupe.

Après avoir précisé brièvement ces trois concepts, cernez les liens que l'on peut établir entre le contrôle interne et l'engagement du groupe CALM sur ces terrains nouveaux.

La RSE signifie qu'une entreprise doit non seulement se soucier de sa rentabilité et de sa croissance, mais aussi de ses impacts environnementaux et sociaux. Une des premières tentatives de conceptualisation de la RSE est le modèle de Carroll (1979) dont s'est inspirée la Commission Européenne. Celle-ci a publié le 18 juillet 2001 un Livre Vert pour promouvoir la RSE qui en donne la définition suivante : « L'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes » (Igalens & Joras, 2002).

Le développement durable, telle que définit lors de la Conférence de Rio (1992) est une extension de la définition de la RSE à toutes les organisations sociales (entreprise, ville, pays...) : le développement durable est un développement sociale, économique et écologique assuré selon des procédés qui n'handicaperont pas les générations futures.

La définition de la RSE voisine avec celle de la gouvernance d'entreprise telle qu'elle est formulée dans la théorie des parties prenantes de Freeman (1984). Dans ce cadre, la gouvernance d'entreprise concerne les relations des dirigeants avec toutes les parties prenantes et non plus simplement avec les actionnaires.

Ainsi définies, la RSE et la gouvernance d'entreprise sont proches également de **l'éthique d'entreprise**. Selon Pérez (2003) et Péron (2005), les règles morales constituent des impératifs catégoriques. Elles sont prescriptives, ordonnent, permettent, interdisent. Elles disent le bien et le mal. Elles présentent un caractère personnel et se limitent à un système de comportement. Les règles éthiques d'autre part sont des impératifs hypothétiques, elles ne dictent pas, elles conseillent et concernent un ensemble social.

Les concepts d'éthique, de gouvernance d'entreprise, de RSE et de contrôle interne sont liés car ils connectent le pilotage interne au pilotage externe des organisations. Des bonnes pratiques dans ces domaines, c'est-à-dire des bonnes pratiques de gouvernance au sens large, intéressent toutes les parties prenantes internes et externes de l'organisation (stakeholders) et les actionnaires (shareholders).

Des bonnes pratiques de gouvernance, de RSE, de développement durable, de contrôle interne et d'éthique, contribuent également à la valeur immatérielle d'une entreprise pour trois raisons principales :

- elles garantissent un bon niveau d'organisation interne et donc une vitalité du capital humain,
- elles sont un gage de maîtrise des risques et de prévention de pertes de valeur futures
- elles contribuent à l'image positive de l'entreprise vis-à-vis de ses parties prenantes, notamment ses clients (fidélisation) et ses salariés (implication et engagement).

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

1. Conduite du changement

1) Définissez le « changement organisationnel ».

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

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

Le **changement organisationnel** correspond au moment de la décision, lorsqu'un individu ou une entreprise décide de modifier ses pratiques habituelles pour en inventer de nouvelles. Le changement est le passage d'un état A à un autre état B différent en termes de structures, de valeurs, d'attitudes... Or décider vient du grec *crisis*, la crise. Le changement correspond ainsi à une phase où la crise atteint un paroxysme et où il faut changer. Il en est de même du changement organisationnel. Lewin (1951) montre que le changement correspond à un processus en trois temps : dégel, changement (acquisition de nouvelles normes), regel. Pettigrew (1987) montre ainsi que le changement dans une entreprise correspond à un contexte, un contenu et un processus. Le contexte c'est l'évolution de l'environnement externe ou interne qui force au changement. Par exemple l'apparition d'un nouveau concurrent qui oblige une entreprise à innover, ou bien une perte de compétences qui oblige une entreprise à recruter et à mettre en œuvre des plans de formation. Le contenu c'est le sujet du changement, la conception d'un nouveau produit ou le recrutement de nouveaux collaborateurs. Le processus correspond aux outils, aux méthodes et au potentiel humain qui vont être mobilisés pour atteindre les objectifs du changement.

Quel que soit le niveau individuel ou organisationnel du changement, deux types de changement sont identifiés par des auteurs de référence en la matière tels que Brunsson (1989) ou March (1991) : le changement de rupture ou le changement incrémental. Le **changement de rupture** correspond à une phase d'exploration où l'entreprise et ses salariés entrent dans une période de changement radical et rapide. Cette phase se caractérise par une forte incertitude et des turbulences qui créent de l'instabilité. Les phases de rupture ou d'exploration sont souvent mal vécues par les salariés car elles remettent en cause les situations acquises et sont facteurs de stress. Le **changement incrémental ou graduel** correspond à une phase d'exploitation où l'entreprise et ses salariés ont pour objectif de s'adapter moins brutalement à l'environnement, par des processus d'amélioration continue. Le changement prend alors une forme incrémentale : il se fait par touches régulières.

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

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

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

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

- autoritaire (le changement se fait par l'alignement vertical des acteurs de façon rigide)
- persuasion (le changement se fait par l'alignement vertical des acteurs avec des explications et une « vente »)
- négociation (le changement se fait en recherchant un consensus)
- participatif (le changement prévu peut être amendé selon l'expression des participants, l'avis de chacun est pris en compte)

Au sein du groupe CALM, compte tenu de la description de l'entreprise, un style fondé sur la négociation, avec l'engagement du dirigeant pour trancher les situations conflictuelles qui pourraient survenir, semble devoir s'imposer.

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

- le levier humain (emploi et relation de travail, compétences, climat social, la culture d'entreprise...)
- le levier structurel (organisation du travail, structure organisationnelle...)
- le levier du système de gestion (outils, méthodes et dispositifs de formalisation, de mesure et de pilotage des actions projetées et réalisées)
- le levier physique et technique (locaux, position géographique, technologie...)

Compte tenu du cahier des charges du changement défini par Charles Wenger, les leviers du changement à mobiliser seront principalement le levier humain, le levier structurel et le levier système de gestion.

B. Mise en œuvre stratégique

1) Calculez la marge sur coût variable générée par heure travaillée au sein du groupe CALM. Interprétez ce résultat.

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

Dans le cas CALM : $CHMCV = 11\,500\,000 / 182 \times 1670 = 37,8 \text{ €}$

La CHMCV est utilisée pour valoriser le coût des dysfonctionnements qui engendrent des pertes de temps (surtemps ou non productions). Les dysfonctionnements qui engendrent des surconsommations de biens ou de services sont valorisés au coût d'achat de ces biens ou services. Les dysfonctionnements qui engendrent des pertes de chiffre d'affaires sont valorisés au montant du chiffre d'affaires perdu dégrèvé du taux de marge.

2) Calculez le coût annuel de chacun des neuf dysfonctionnements identifiés dans le diagnostic. Déterminez le coût global résultant de ces neuf dysfonctionnements. Précisez l'utilité du chiffrage de ces coûts, eu égard aux améliorations recherchées.

Le coût d'un dysfonctionnement se calcule sur la base des régulations qu'il engendre. Voir le tableau (1^{ère} colonne) ci-après.

3) Proposez, pour l'ensemble des dysfonctionnements une solution d'amélioration.

La solution à un dysfonctionnement s'élabore en tenant compte de sa cause. La qualité d'une solution repose sur sa capacité à agir sur la cause du dysfonctionnement visé, sur son efficacité (comparaison entre les coûts de la solution et les gains qu'elle engendre mesurés par la réduction des coûts du dysfonctionnement visé) et sur sa faisabilité (testée par la question qui, quand, quoi, où, comment (QQOQC) : qui pour mettre en œuvre la solution, quand, compétences pour mettre en œuvre la solution, lieu de mise en œuvre de la solution, moyens de la solution). Voir le tableau (2^{ème} colonne) ci-après.

Coût du dysfonctionnement		Proposition de solutions
1	30% des absences auraient pu être évitées. Elles résultent d'un manque d'organisation et de diffusion anticipées des plannings de travail qui n'est pas imputable aux salariés. Les heures d'absence sont compensées systématiquement par le recours à des extras et entraînent des sursalaires versés aux extras . Heures d'absence annuelles : $182 \times 1670 \times 18\% = 54\,709 \text{ h}$ Heures d'absence dysfonctionnelle : $54\,709 \times 30\% = 16\,412 \text{ h}$ Coût annuel des absences dysfonctionnelles : $16\,412 \times 14\text{€} = \mathbf{229\,768 \text{ €}}$	Mieux contrôler le planning et assurer la diffusion par avance des plannings Qui : responsable accueil De la même façon, les solutions pourront faire l'objet d'un calcul de coût de la part des candidats à comparer aux coûts des dysfonctionnements visés.
2	25 départs de collaborateurs auraient pu être évités sur l'année. Ils s'expliquent par des démissions liées à des conflits avec l'encadrement des brasseries portant sur l'ambiance tendue de travail et l'absence d'entretien d'évaluation. Chaque départ demande à un manager un temps supplémentaire de recrutement d'environ 4 heures soit un surtemps annuel de : $4\text{h} \times 25 \times$ contribution horaire à la marge sur coût variable (CHMCV) $4\text{h} \times 25 \times 37,8 = \mathbf{3780 \text{ €}}$	Veiller à la bonne réalisation des entretiens d'évaluation des salariés par les managers
3	En moyenne, chaque brasserie commet une erreur significative par semaine dans le planning des réservations de repas des clients. 150 couverts sont perdus par brasserie et par an liés à des clients furieux qui ne reviendront pas entraînant une non production annuel de : $150 \times 5 \text{ brasseries} \times 26 \text{ € (ticket moyen)} \times \text{taux de marge [soit } 11500 / 15100] = \mathbf{14851 \text{ €}}$	Fiabiliser le planning de réservation des repas
4	Le taux de pertes et de vols de nourriture est excessif comparé à la moyenne du secteur. 5% du coût d'achat des matières premières résulte de vols ce qui engendre des surconsommations de matière de : $5\% \times 3\,200\,000 = \mathbf{160\,000 \text{ €}}$	Assurer une surveillance et une gestion rigoureuse des stocks
5	Les règles d'hygiène et de sécurité du groupe ne font pas l'objet d'un reporting ni d'un contrôle interne. Risque de fermeture d'au moins une journée en cas de contrôle négatif de l'administration soit un risque de non production de : Chiffre d'affaires moyen par jour du groupe : $15\,100\,000 / 300 \text{ j} = 50\,333 \text{ €}$. Non production liée à un jour de fermeture : $50\,333 \times \text{taux de marge} = \mathbf{38\,333 \text{ €}}$	Mettre en place un contrôle des règles d'hygiène et de sécurité dont les résultats sont annotés dans un reporting

Coût du dysfonctionnement		Proposition de solutions
6	40 nouveaux collaborateurs en cuisine et en salle n'ont pas eu leur formation interne. Chaque nouveau collaborateur qui n'a pas eu sa formation interne à son arrivée passe 20 minutes en plus par jour pendant un mois ce qui entraîne des surtemps de : Nombre de jours moyens effectivement travaillés pendant un mois : 225 jours / 10,4 mois = 21,6 jours 21,6 X 20 min / 60 min = 7,2 heures 7,2 x 37,8 (CHMCV) x 40 = 10 880 €	Assurer systématiquement les formations des nouveaux collaborateurs
7	Des erreurs dans la réalisation des notes des repas provoquent des « gratuits » en quantité excessive. Les gratuits représentent 115 repas par an par brasserie soit des surconsommations de gratuits de : 115 x 26 X taux de marge X 5 brasseries = 19630 €	Fiabiliser la réalisation des notes des repas
8	Les serveurs ne respectent pas les procédures d'orientation des clients dans leur choix de plats. 7% du coût d'achat des matières premières résultent de pertes soit des pertes en excès de : 7% x 3 200 000 = 224 000 €	Mettre en œuvre la procédure d'orientation des clients
9	Des clients subtilisent des verres, des assiettes et des couverts pour leur domicile. 10% des autres achats et charges externes résultent de verres, assiettes et couverts subtilisés par les clients et qu'il faut racheter soit des surconsommations de vaisselle de : 10% x 1 050 000 = 105 000 €	Assurer un comptage des couverts

Au total ces coûts représentent plus de 800 000 euros de pertes de valeur ajoutée par an soit 4 395 euros par salarié et par an.

Des actions de changement visant à réduire ces dysfonctionnements sans évaluation des coûts qu'ils engendrent seraient difficiles à conduire pour quatre raisons centrales :

- le chiffre rend visible des phénomènes cachés ;
- le chiffre rend pertinente la recherche de solutions efficaces ;
- le chiffre rend possible une estimation de la rentabilité des actions de changement engagées et permet donc le pilotage et l'évaluation du changement ;
- le chiffre des coûts permet de dynamiser le management des salariés.

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

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

Plan stratégique 2008-2010

Axes stratégiques 2008-2010		Objectifs stratégiques 2008-2010
1	Apprentissage organisationnel : Développer la qualité des pratiques de GRH	* Réduire les absences liées à la mauvaise organisation des plannings * Assurer la réalisation effective des entretiens annuels d'évaluation par les managers * Réaliser systématiquement le stage de formation interne prévu pour les nouveaux arrivants
2	Client : Améliorer la prise en charge des clients	* Réduire les erreurs dans le planning des réservations des repas * Fiabiliser la réalisation des notes présentées aux clients * Réduire les vols de vaisselle par les clients * Mettre en œuvre la procédure d'orientation des clients dans le choix de leur commande
3	Processus internes : Concevoir et mettre en œuvre un système de contrôle interne (maîtrise des risques)	* Diminuer les pertes et les vols de matières dans le stock * Mettre en place des outils et des dispositifs pour maîtriser les risques dont les risques d'hygiène et de sécurité
4	Finance : Consolider voire améliorer les ratios de gestion	* Les 9 solutions vont permettre de réduire les coûts et d'améliorer la rentabilité

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

L'intéressement aux résultats obtenus est **souhaitable selon trois critères** : il favorise l'efficacité, l'efficience, et l'équité (dans le sens d'Adams : contribution/rétribution)... La théorie de Vroom sur les attentes peut également être mobilisée pour justifier l'intérêt d'un outil d'intéressement sur la motivation des salariés.

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

- les critères d'évaluation doivent être définis clairement en amont
- les objectifs doivent être réalistes (négociés) et en nombre limité
- les moyens doivent avoir été définis clairement en amont
- la rétribution versée, si elle l'est, doit être financée par les gains engendrés (le reste des gains allant aux actionnaires et à l'autofinancement)
- le montant de l'intéressement proposé (les *incentives*) doit être significatif.

Dossier 3 - Gestion des compétences et rôle du contrôleur de gestion

A. Gestion des compétences

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

1) Il vous demande votre avis sur cette évaluation et sur les conclusions à en tirer.

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

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

Il s'agit bien d'une grille d'évaluation des compétences, ce qui signifie que ces opérations sont mal faites, non pas par mauvaise volonté (comportement), mais par manque de qualité dans la mise en œuvre d'un savoir-faire. Donc, le contrôleur de gestion peut **prévoir le plan de formation** suivant en 2008 :

- une formation externe pour les cinq managers à l'hygiène et la sécurité et à son contrôle ainsi qu'une formation interne à la réalisation des plans de formation. Le contrôleur de gestion pourrait lui-même participer avec les managers à la formation externe en hygiène et sécurité. Il pourrait former les managers en interne à la réalisation des plans de formation s'il maîtrise cette opération.
- une formation interne au recrutement pour le manager n°5 qu'il pourrait faire réaliser en interne par un des 5 managers (pourquoi pas en sa présence pour s'assurer que les messages clés de l'entreprise sont bien diffusés dans la formation interne) qui maîtrisent tous bien cette opération.

2) Indiquez comment évaluer la rentabilité d'une action de formation.

A partir de l'annexe 7, calculez la rentabilité de l'action de formation engagée en 2006 au bénéfice des directeurs.

La qualité d'une formation se mesure a posteriori en observant la mise en œuvre de la formation reçue par le formé dans la réalisation concrète des opérations visées par la formation. C'est pourquoi, une formation sans mise en œuvre n'a pas de sens. **La rentabilité d'une formation** peut s'évaluer en rapportant le gain qu'elle engendre à son coût.

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

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

Le calcul de la rentabilité d'une formation demande donc un travail d'évaluation qui peut être fait par le contrôleur de gestion.

Dans le cas proposé, le coût de la formation des 5 managers est de :

- **coût du stage** : $2\,000\text{ €} \times 5 = 10\,000\text{ €}$
- **coût de la participation des 5 managers** : $5\text{ jours} \times 7,4\text{ h (heures effectives travaillées par jour)} \times 37,8\text{ € (CHMCV)} = 1398,6\text{ €}$
- soit **coût complet** : $11\,398\text{ €}$

Les gains engendrés par la formation sont de : $15\,000\text{ €} \times \text{taux de marge (11500/15100)} \times 5 = 57\,120\text{ €}$

La rentabilité de cette formation est donc énorme (500 %) et démontre l'effet de levier gigantesque sur la performance d'actions d'investissement immatériel bien menées.

B. Evolution du rôle du contrôleur de gestion

1) Indiquez quel rôle vous allez jouer, une fois le système de contrôle interne et de management mis en place.

Dans son rôle, le contrôleur de gestion stimule l'apprentissage organisationnel. Ainsi, Lorino (2001) assimile le pilotage de l'entreprise à l'apprentissage en continu en sorte que l'entreprise sache faire (atteinte des objectifs) et sache faire de mieux en mieux (dynamique de progrès continu). Selon lui, la planification peut jouer un rôle clé dans l'apprentissage organisationnel par le dévoilement des représentations implicites, la mise en évidence de compétences à combler, l'utilisation de méthodes de diagnostic. Lorino met en relation directe un contrôle de gestion axé sur le pilotage de la performance, et un apprentissage organisationnel efficace, qui résulte de l'apprentissage des individus et de l'amélioration des dispositifs de pilotage mis en place.

De plus, on peut considérer que le contrôle de gestion contribue fortement au système de gestion de la qualité au travers des indicateurs de coûts et délais qu'il produit. La cartographie des processus va servir à la fois au contrôleur de gestion et à la qualité pour repérer les risques. Cependant, la qualité aura une vision plus large des risques en s'intéressant à tous les risques, et pas seulement les risques de gestion, menaçant la satisfaction des clients. C'est pourquoi, comme le contrôle de gestion, la qualité est également un des éléments du système de contrôle interne d'une entreprise.

Poser la question du rôle du contrôleur de gestion, c'est poser la question de sa fonction au regard du système de management. Quatre rôles types se dégagent pour le contrôleur de gestion : technicien (**mettre en œuvre des outils déjà construits**), pilote (**animer un système déjà construit**), ingénieur (**concevoir un système de gestion**) et **chef de projet** (concevoir et piloter le système de gestion). Ces quatre rôles types peuvent être complétés par les huit rôles proposés par Chiapello pour décrire la fonction de contrôleur de gestion.

Les 4 rôles types du contrôleur de gestion dans le changement

Technicien :

diagnostic des besoins - analyse des coûts - aide à l'évaluation des performances individuelles

Pilote :

amélioration de la fiabilité des données - supervision technique du fonctionnement des outils - incitation des opérationnels à penser au futur

Ingénieur :

conception d'outils - conseils et aide à la décision des opérationnels et de la direction générale

Chef de projet :

selon le projet, le contrôleur de gestion sera plus ou moins technicien, pilote ou ingénieur

2) Une trop grande implication du contrôleur de gestion sur des activités managériales ne risque-t-elle pas de nuire à sa fonction traditionnelle et de le faire entrer en conflit avec les managers ?

Le contrôleur de gestion ne peut se tenir durablement à l'écart du management et des évolutions immatérielles de son organisation pour deux raisons majeures. D'une part, la valeur immatérielle d'une entreprise est un levier puissant de sa capacité à gérer le changement. D'autre part, les entreprises ont également besoin d'un pilote de leur système de management et de gestion du changement, voire d'un « ingénieur » du management, en charge de la conception et du pilotage de l'ensemble du système.

Donc, aujourd'hui, le contrôleur de gestion doit, bien sûr, conserver ses outils et ses techniques traditionnels fondés sur les systèmes d'informations comptables et financiers. Mais, le contrôleur de gestion doit également maîtriser une palette d'outils et de techniques extra-comptables pour **mesurer et piloter la performance immatérielle et managériale de l'organisation**.

Concernant les conflits : Non à condition de bien définir en amont, avec la direction de l'entreprise et le management qui fait quoi. Le contrôleur de gestion rattaché à la direction financière évolue dans un cadre défini par la DG. **Il exerce une fonction transversale de contrôle et de conseil en gestion et en management**. Les managers exercent une fonction verticale de gestion et de management au sein de leur équipe.

3) Précisez comment doit se situer hiérarchiquement le contrôleur de gestion au sein de l'organisation afin de réaliser pleinement sa mission tout en minimisant les risques de conflits.

Cette évolution tend, en particulier, à rapprocher le contrôleur de gestion des systèmes et des fonctions également critiques pour la gouvernance, notamment la qualité, le management, l'audit et le contrôle interne. L'une des conséquences majeures de l'évolution du métier de contrôleur de gestion de ces dernières années réside, peut-être, dans un travail en équipe plus marqué avec, en particulier, les managers, les qualitatifs et les auditeurs internes. **L'époque du contrôleur de gestion « hyper autonome », isolé dans une sorte de tour d'ivoire, semble, de ce point de vue là, révolue.**