

DSCG 3

Corrigés des exercices du livre et en ligne

CHAPITRE 1

EXERCICE 1

1. Afin d'éclairer le directeur informatique quant à la décision de la composition de l'équipe projet destinée à accompagner le service comptable dans l'utilisation du module de consolidation des comptes du PGI OsM, le contrôleur de gestion doit accéder à plusieurs types d'informations, à la fois qualitative et quantitative.
 - En premier lieu, il doit apprécier l'importance de la consolidation des comptes pour le service comptable. Cette procédure est récurrente (elle peut être mobilisée plusieurs fois dans l'exercice comptable) et elle est importante pour l'entreprise.
 - Ensuite, le contrôleur de gestion doit accéder à des informations économiques relatives au coût d'une journée de travail d'un analyste, ainsi qu'au prix d'une journée facturée pour un consultant extérieur. Il doit également avoir accès, dans le cas où l'option 1 serait retenue, au coût et aux conditions d'une formation au module Consolidation du logiciel OsM (destinée à former les analystes pour le paramétrage et l'utilisation du module).
 - Enfin, le contrôleur de gestion estime, pour chacune des options envisagées par le directeur informatique, les avantages et les risques associés à la solution. A titre d'illustration, si nous pouvons facilement comprendre que le coût de la solution sera moins fort (un interne est moins coûteux qu'un externe), cette solution laisse apparaître des risques comme celui d'un manque de connaissances pouvant allonger la durée de réalisation du projet et celui de déstabiliser l'équipe d'analystes constituant le centre de compétences (il y aurait mobilisation de trois personnes sur six, à temps plein, pendant au minimum 80 jours).
2. Afin de restituer au directeur informatique le fruit de votre réflexion concernant la décision de composition de l'équipe projet, le contrôleur de gestion pourrait synthétiser l'information sous la forme d'un tableau ayant le format ci-après :

	Solution 1	Solution 2	Solution 3	Solution 4
Constitution de l'équipe	3 analystes	2 analystes et 1 consultant	2 consultants et un analyste	3 consultants
Avantages				
Inconvénients				
Risques				
Commentaires				

EXERCICE 2

L'objectif de cet exercice est de pouvoir illustrer, par les pratiques des contrôleurs de gestion, les concepts présentés dans ce chapitre. Il convient donc d'analyser chacun des témoignages et de déterminer à quels concepts ou thèmes celui-ci renvoie.

1 Au travers de ce témoignage, on peut constater que l'information de gestion constitue le cœur de métier du contrôleur de gestion. Cela met également en évidence qu'il est alors préférable que le contrôleur soit indépendant de ceux qu'il doit contrôler. L'indépendance peut être considérée comme une règle élémentaire, mais dont la remise en cause est due à la tendance de proximité des contrôleurs de gestion avec les opérations. On constate grâce à ce témoignage que les contrôleurs de gestion de branche ne font preuve que de peu d'indépendance parce qu'ils ne remontent pas l'intégralité de l'information de gestion et ne le font pas forcément non plus dans le timing envisagé. Il en résulte que le contrôleur central doute de l'indépendance de

ces derniers. Dans cette optique, l'organisation du contrôle de gestion en service fonctionnel rattaché à la direction générale est la structure la plus favorable afin de garantir l'indépendance de cette activité.

3. On constate par le biais de ce témoignage qu'il existe ici un contrôle de gestion proche des opérationnels. Cependant, le rattachement du contrôleur de gestion de la filiale à une direction centrale le conduit à négliger les activités orientées vers l'entité de laquelle il est détaché pour se consacrer presque exclusivement à la remontée d'informations vers le sommet de l'organisation. Qui plus est, ce reporting est quasi exclusivement financier et n'a que peu d'utilité pour les opérationnels ou les managers. Il y a bien indépendance du contrôleur de gestion en place, mais il perd en crédibilité dans sa mission d'assistance à l'unité opérationnelle. Le contrôleur ne va pas au-delà d'un rôle informatif et perd le rôle relationnel. Ainsi, décentraliser le contrôle de gestion au niveau des clients n'est pas une condition suffisante pour le développement du rôle relationnel.

4. Ce témoignage révèle le rôle d'architecte que le contrôleur de gestion peut jouer dans certains cas, qui demeurent très restreints et spécifiques à certains secteurs, comme l'industrie de la construction aéronautique. Ici, nous pouvons constater que le contrôle de gestion se rapproche du contrôle stratégique conduisant le contrôleur à un rôle d'architecte. En effet, le contrôleur est consulté pour fournir leur conception de l'architecture de valeur, pour analyser les processus et procéder à une veille stratégique. Il participe ainsi pleinement à l'élaboration du business model, en formulant les mécanismes de création de valeur notamment. Dans une conception plus étroite mais relevant du contrôle stratégique, le contrôleur peut être appelé à assurer la déclinaison des orientations à long terme dans les plans opérationnels et des budgets mais, dans ce cas, son rôle ne va pas jusqu'au rôle organisationnel.

CHAPITRE 2

EXERCICE 1

1. Le référentiel COSO définit le contrôle interne comme un processus mis en œuvre par les dirigeants à tous les niveaux de l'entreprise, et destiné à fournir un assurance raisonnable concernant la réalisation des objectifs suivants :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et règlements.

Tel que défini par le COSO, le contrôle interne se caractérise par cinq composants :

- l'environnement de contrôle ;
- l'évaluation des risques en fonction de leur importance et de leur fréquence ;
- les activités de contrôle, définies comme les règles et procédures mises en œuvre pour traiter les risques ;
- l'information et la communication ;
- la supervision.

Pour implanter le contrôle interne au sein de l'entreprise CALM, le contrôleur de gestion devra suivre le plan de travail ci-après :

- procéder à un découpage par processus de l'organisation ;
- produire une cartographie des risques pour chaque processus identifié dans laquelle les risques seront recensés, mais aussi évalués par le biais d'une probabilité de survenance et de l'impact financier ;
- identifier des points de contrôle afin d'assurer une maîtrise des risques ;
- concevoir des plans d'action pour les risques faisant l'objet d'une moindre maîtrise ;
- piloter les plans d'action en vérifiant que les recommandations énoncées dans le plan d'action sont bien mises en œuvre.

Au travers de ce cas, nous pouvons illustrer que le contrôle de gestion est bien une composante du contrôle interne, mais qu'il est aussi acteur du contrôle interne en raison de sa meilleure connaissance du métier.

2. A défaut d'audit interne, le contrôleur de gestion peut assumer vis-à-vis de ce dispositif de contrôle un rôle d'auditeur interne. Il peut notamment veiller à ce que les procédures de données comptables ou physiques soient respectées (et donc fiabiliser l'information sur laquelle il travaille). En parallèle, le contrôleur de gestion peut également participer sur la base de cette expérience à l'élaboration des « tableaux de bord de risque » de l'entreprise.

EXERCICE 2

La cadre du COSO II ne fait pas référence explicitement au contrôle de gestion mais les entreprises, dans leurs pratiques, ont commencé à inventer des relations entre la gestion des risques et le contrôle de gestion. Le contrôle de gestion peut être sollicité dans la production d'éléments permettant d'évaluer les risques identifiés, notamment en matière d'impact financier ou de probabilité d'occurrence du risque. Les cartographies de risques et/ou les plans de contrôle interne peuvent faire apparaître les activités des contrôleurs de gestion. Réciproquement, le contrôle de gestion peut aider à la maîtrise des risques par le biais de la production d'outils en permettant le pilotage de ces derniers. Il peut par exemple produire un tableau de bord de risque ou inclure cette dimension dans les systèmes de tableaux de bord de type *Balanced Scorecard*. Certaines entreprises aux Etats-Unis ont même développé des fonctions hybrides, répondant à la dénomination de contrôle de gestion des risques, dont la mission est de mettre en évidence des écarts entre les niveaux de risque acceptables pour l'entreprise et ceux constatés dans le but d'une meilleure maîtrise.

CHAPITRE 3

EXERCICE 1

La structure de gestion en plusieurs centres de responsabilité implique une délégation de décision et de gestion au niveau de chaque centre. Il convient dès lors de mettre en place un contrôle par les résultats. A chaque centre, il est donné un contrat d'objectifs nécessitant un suivi des résultats pour s'assurer de l'atteinte des objectifs, tout en s'assurant de la bonne utilisation des ressources. L'ensemble des principes sous-jacents à un contrôle par les résultats caractérise une action contractuelle sur les comportements. Le comportement attendu est inscrit dans un contrat clair, négocié et faisant l'objet d'une évaluation ex-post sur la base de ce contrat prédéfini.

Après le tournant stratégique consistant à suivre une stratégie de différenciation, l'entreprise fait le choix de limiter la structure à un seul et unique centre de profit. Il n'est plus question d'attribuer des ressources à chaque site et de fixer des objectifs pour chacun d'eux. Il n'y a plus les fondations pour un contrôle par les résultats (objectifs – moyens – résultats). Il s'agit ici de mettre en cohérence la structure de gestion et le mode de contrôle avec la stratégie. La différenciation nécessite qu'elle soit perçue par le client (qualité, fiabilité et personnalisation des services), il n'est donc pas utile d'aligner les comportements sur les coûts comme cela était le cas auparavant. Il y a dès lors une demande de la direction que chaque site respecte un ensemble de règles et de normes de comportement, qui donneront lieu à des procédures de vérification par la hiérarchie. Il s'agit d'un contrôle bureaucratique et/ou administratif.

EXERCICE 2

1. En se référant à la typologie de Simons, le budget, la comptabilité de gestion ainsi que le système de tableaux de bord mis en place par TB sont des outils caractérisant un contrôle de gestion de type diagnostic et renvoyant vers un contrôle par les résultats. En effet, le contrôle diagnostic est défini comme un système de rétroaction (feedback) nécessitant de mesurer des résultats et de corriger les écarts par rapport à des normes de performance pré-identifiées. Or la procédure budgétaire ou la comptabilité de gestion sont des outils qui permettront de réaliser ce type de contrôle avec un jugement porté sur l'atteinte ou non des résultats et, en cas de non atteinte, une tentative d'explication par les écarts. Un système de tableaux de bord articulé est également un moyen pour la direction d'avoir un regard sur les résultats obtenus ou les progrès affichés par les différents services ou unités.
2. La cockpit utilisé par TB traduit un mode de contrôle de type interactif que Simons définit comme un levier de contrôle dont l'objectif est de stimuler l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles idées et de nouvelles stratégies. Au travers de la description faite de l'outil, on constate que le cockpit a pour finalité de conduire, par le débat et le dialogue, à la prise de décision et, dans certains cas, à l'évolution de la stratégie comme l'identification de nouvelles offres commerciales, l'évolution de la politique tarifaire, etc.
3. Il y a bien une complémentarité des modes de contrôle en présence. Les outils du contrôle diagnostic ont pour fonction de suivre et récompenser l'atteinte des objectifs. Ils sont par ailleurs utilisés de manière ponctuelle pour appuyer les décisions prises au sein du cockpit.

CHAPITRE 4

EXERCICE 1

1. Le système comptable en place ne permet pas de mesurer la performance des ateliers pour au moins trois raisons. D'abord, les écarts de rendement sur consommation de matières ne sont connus que par produit, or chaque produit implique l'intervention de plusieurs ateliers. De surcroît, il est impossible de distinguer les diverses causes d'écarts sur les postes autres que la matière. Enfin, la performance des ateliers ne se limite pas à des problématiques de coûts, d'autant qu'ici il est utilisé une clé d'imputation des charges indirectes discutables en retenant le prorata des temps.
2. Ce système ne peut constituer un système d'alerte à destination des dirigeants concernant les écarts sur les coûts pour au moins deux raisons. D'abord, les écarts sont connus au moment de la sortie du stock de produits finis (sauf prix des matières) et il est certainement trop tard, compte tenu du délai du cycle de fabrication qui est en moyenne de 2 mois. Ensuite, l'analyse des écarts est impossible en raison de l'absence d'identification précise de leurs causes.
3. Cette proposition n'est pas cohérente car les retours d'expérience concernant la mise en place d'ERP mettent en évidence que, s'il contribue à réduire la collecte et le stockage d'informations et à améliorer les procédures de feedback, l'ERP n'influence pas ou très rarement le système de représentation de l'organisation.

EXERCICE 2

1. Les ERP ont pour objectif de gérer l'intégralité des informations liées à l'accomplissement des tâches opérationnelles. Ils sont pour cela constitués de deux éléments :
 - une base de données unique, administrant l'ensemble des informations ;
 - des modules spécialisés, réalisant les traitements nécessaires au bon déroulement des différentes activités opérationnelles.
2. L'ERP apporte au contrôleur de gestion un système de pilotage qui va permettre de mettre l'accent sur la phase de pilotage du processus de contrôle au détriment de la phase de post-évaluation. L'ERP apporte une information détaillée, cohérente sur le système opérationnel. L'information est quasiment accessible en temps réel. Cela facilite la tâche de collecte et d'analyse des données. L'ERP permet assez facilement au contrôleur de gestion d'accéder à des données physiques.
3. A la lecture de ce texte, il semble que l'ERP aurait une influence forte sur le contrôle de gestion, cette position est à nuancer comme en attestent plusieurs études, enquêtes et recherches. Il a été démontré que les ERP n'ont que très peu d'impacts sur les outils et procédures du contrôle de gestion. Ces derniers sont maintenus et confortés par l'implantation de l'ERP, avec cependant des améliorations marginales apportées à l'outil ou à la procédure. L'évolution vers des tâches plus stratégiques de conseil n'est pas évidente car la mise en place d'un ERP continue à engendrer des contraintes de collecte et de mise en forme. Ceci est particulièrement vrai durant la phase d'implémentation de l'ERP, phase durant laquelle les tâches de collecte et de mise en forme sont décuplées. Le contrôle de gestion comme fonction n'évolue guère non plus après l'implantation d'un ERP. Les ERP sont intéressants parce qu'à terme ils permettent d'envisager d'éliminer les tâches routinières du contrôleur, d'avoir accès à un nombre plus substantiel d'indicateurs, de transférer une logique comptable auprès des managers et opérationnels, mais ils ne transforment pas le contrôle de gestion. Ils ont plutôt la vertu de le structurer que de le modifier. Il convient d'être prudent dans la mesure où implanter un ERP est un projet complexe, de grande ampleur, pouvant engendrer des effets sur le contrôle de gestion à long terme.

CHAPITRE 5

EXERCICE 1

1. La matrice BCG 1 constitue un outil d'aide au choix d'une stratégie visant le développement équilibré de l'ensemble des DAS, appelé portefeuille d'activité. La matrice s'articule autour de deux variables :
 - le taux de croissance de chaque DAS analysé ;
 - la part de marché relative de l'entreprise sur le DAS.

Elle conduit à une segmentation du portefeuille d'activité analysée en termes de vedettes, vaches à lait, dilemmes et poids morts.

La matrice BCG cherche à mettre en évidence :

- les besoins en ressources financières de chaque DAS ;
- les performances financières de chaque DAS.

L'analyse BCG préconise une stratégie menant à la constitution d'un portefeuille équilibré où :

- Les « vaches à lait » assurent les performances financières globales de l'entreprise et financent les « dilemmes » qui constituent l'avenir de l'entreprise : ils offrent une forte croissance mais ne sont pas rentables car, en début de cycle de vie (lancement), ils supportent de nombreuses charges fixes.
- Des « stars » parviennent à s'autofinancer mais, par une forte croissance, seront normalement amenées à devenir les futures « vaches à lait » de l'entreprise.
- Il peut subsister des « poids morts » qui, bien que peu rentables (car en fin de cycle), permettent d'absorber une part des charges de structure.

Dans le cas présent, nous pouvons constater que malgré des activités en forte croissance, **cet équilibre n'est pas assuré**. En effet :

- **Le DAS Automobile**, bien que représentant **la moitié du CA** de l'entreprise avec une **croissance de marché substantielle** (10 %), se trouve placé à la frontière du dilemme et du poids mort. Ce positionnement peu satisfaisant s'explique par :
 - Le **manque de compétitivité** de l'entreprise dans un **secteur très concurrentiel**. Sur les sept intervenants, la société CAU se classe cinquième en termes de part de marché.
 - Le **manque de rentabilité** du DAS, dont le taux d'EBE est le plus bas des trois activités.

Nous pourrions être en présence d'un DAS « vache à lait » **en perte de vitesse** (qui s'est décalé vers la droite en raison de la domination du concurrent principal).

- **Le DAS Domestique** s'apparente à un **poids mort** de par :
 - sa **mauvaise position concurrentielle** (cinquième sur six concurrents et fortement distancé par le leader) ;
 - une **croissance du marché** relativement **moyenne**.

Notons toutefois que la rentabilité de ce métier reste bonne.

- **Le DAS Aéronautique** de poids identique à celui du marché domestique (25 %) offre à l'entreprise :
 - une place de **leader** avec de bonnes perspectives de croissance (+ 15 %) ;
 - un **taux de rentabilité très satisfaisant** de 12 %, représentant à lui seul plus du tiers de l'EBE de l'entreprise.

Ce DAS se situe dans la zone « stars ou vedettes ». Il représente **l'avenir de l'entreprise**, mais il convient de noter que le taux de croissance de la part de marché de l'entreprise (10 %) est inférieur à celui du marché (15 %). Cela traduit un **effritement relatif de la position** de l'entreprise CAU sur ce secteur.

Dans le prolongement de cette analyse, nous pouvons préciser **l'environnement concurrentiel** de l'entreprise tel que le conçoit la matrice BCG 2 dite des systèmes concurrentiels (*Advantage Matrix*). Il nous faut appréhender la position de l'entreprise selon :

- son degré de différenciation : limité ou multiple ;
- la sensibilité de ses DAS aux effets volumes (économies d'échelle).

Dans l'état actuel des choses, **nous pouvons en conclure** que l'entreprise se trouve dans un **environnement globalement d'impasse**, notamment pour les DAS Automobile et Domestique. Le marché du décolletage connaît une concurrence mondiale très élevée (voir début de l'énoncé) et bien qu'en croissance, la rentabilité y est faible et les possibilités d'économies d'échelle assez limitées. Des sources de différenciation existent, mais ne sont pas développées ; faute d'investissements, la société CAU n'a pas été en mesure de les développer. La **situation apparaît donc très fragile** car :

- Deux de ses DAS **ne sont plus dans une dynamique de croissance rentable**, alors qu'ils représentent une part très importante de l'activité et donc immobilisent vraisemblablement de nombreuses ressources financières, techniques, humaines, etc.
- Le troisième métier pourrait constituer une **source de performance**, mais à condition de savoir **résister** à la montée en puissance de l'outsider (concurrent n° 2).

Dans un tel environnement, l'entreprise devrait adopter une **stratégie d'investissement** visant à retrouver des possibilités de différenciation, notamment dans le secteur aéronautique. Plus ambitieux serait d'envisager une stratégie d'innovation (rupture ou disruptive) qui permettrait de rendre plus attractive son offre avec une montée en gamme des produits vers des secteurs d'avenir (connectique, énergies renouvelables, NTIC) et/ou à plus forte valeur ajoutée comme le luxe ou le médical.

2. Définition de la planification stratégique

La planification est une procédure de gestion économique fixant les objectifs à atteindre à un horizon donné et prévoyant les moyens humains, matériels et financiers nécessaires ce qui, au niveau d'une entreprise, peut se traduire généralement par la définition de la manière dont celle-ci organise ses activités sur une période donnée.

La planification stratégique peut se définir comme un processus, constitué d'étapes successives, aboutissant à l'élaboration d'un plan dont l'exécution, étalée dans le temps, traduit la réalisation progressive d'objectifs permettant de réaliser le projet stratégique de l'entreprise à des horizons de plus en plus courts.

Remarque : il était aussi possible de répondre en rappelant la définition de la stratégie de Kenneth Andrews : *« Structure de décisions dans une société qui détermine et révèle ses objectifs (long terme), ses visées (purposes : moyen terme), ses buts (goals : court terme), produit les politiques et plans principaux pour les réaliser, et définit le champ d'activité que la société doit poursuivre, le type d'organisation économique et humaine qu'elle est ou qu'elle entend être, et la nature de la contribution économique qu'elle entend fournir aux actionnaires, employés, clients et aux communautés. »*

Intérêt de la planification stratégique

La planification stratégique permet de boucler, par une succession d'étapes, un processus d'actions destinées à développer un ou plusieurs axes stratégiques de l'entreprise.

La planification passe alors par quatre étapes :

1. prise de décision stratégique qui définit des objectifs futurs à atteindre ;
2. définition des modalités d'action et de leur programmation dans le temps afin de réaliser ces objectifs ;
3. évaluation et budgétisation des moyens nécessaires à la réalisation des actions programmées ;
4. analyse future des résultats des actions menées par rapport aux objectifs fixés initialement (contrôle stratégique).

3. 1. Le plan stratégique proposé n'est pas construit dans la perspective de l'analyse du BCG :

- Les domaines d'activité stratégique ne sont pas évoqués.
- Les objectifs stratégiques n'intègrent pas les spécificités des différents marchés (automobile, aéronautique ou domestique).
- Ces orientations ne sont pas positionnées dans l'espace.

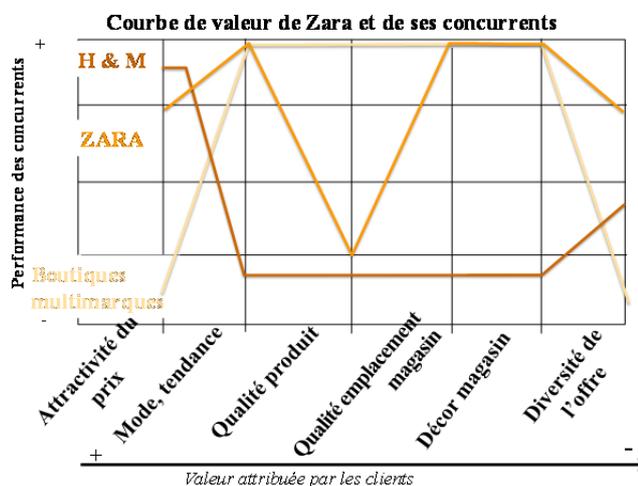
Par exemple, le développement du marché automobile ne doit pas être le même en Europe et dans les pays émergents.

2. **Le plan proposé est orienté sur l'obtention des moyens** (trouver un moyen de financement adapté) et non sur des positions commerciales de parts de marché, les buts à atteindre avec un horizon déterminé.
3. Il évoque, dans les **axes d'intervention**, tous les moyens de financement envisagés : valorisation d'une alliance locale (1.2), étude de marché pour délocalisation possible (1.3), sans faire de choix entre les propositions alternatives : sur ce plan, ceci est plutôt une **feuille de route** qu'un choix stratégique mûri.
4. Les orientations stratégiques ne présentent **pas de réelle cohérence** compte tenu de la réalité économique et financière dans laquelle se situe l'entreprise. À ce titre, il semble manifeste que la relation entre les orientations stratégiques et les choix budgétaires ne soit pas faite.
Aussi, ce plan risque d'entraîner un cloisonnement entre, d'une part, le contrôle de gestion et, d'autre part, la planification stratégique respectivement préoccupés par des visions à court et long terme.
Ceci risque d'entraîner des dysfonctionnements majeurs qui seraient :

- une distorsion entre les objectifs à long terme et le choix des actions au niveau opérationnel (absence de relation dans le plan) ;
 - une distance trop importante entre les orientations et les objectifs à atteindre du point de vue de la structure de l'entreprise (comment diviser, coordonner, formaliser les tâches ?) ;
 - une évaluation tournée vers des aspects peu quantifiables en l'état (absence totale d'indicateurs d'atteinte des objectifs potentiels dans le plan).
5. **Enfin, les deux enjeux signifiés** dans le plan ne semblent pas directement liés à **la stratégie de développement technologique et financier** de l'entreprise. En effet, si le premier enjeu s'inscrit parfaitement dans la politique des dirigeants, le second semble davantage être une conséquence du premier, non un enjeu en soi !
4. Se référer à la partie Cours, à la section 2.5 *Déclinaison de la démarche stratégique dans le temps, rôle et outils du contrôleur* du présent chapitre.

EXERCICE 3

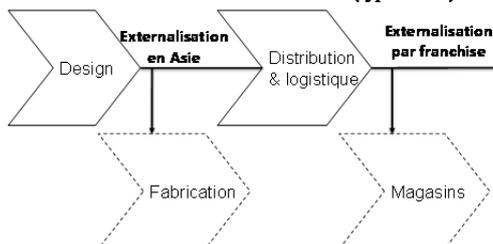
1.



Architecture de valeur de Zara



Architecture de valeur des concurrents (type H&M)



2.

$$\text{ROCE} = \frac{\text{Résultat Opérationnel}}{\text{Capitaux Engagés}} = \frac{\text{CA} - \text{Coûts d'exploitation}}{\text{Immobilisations} + \text{BFR}}$$

$$\text{ROCE} = \frac{\text{RO}}{\text{CA}} \times \frac{\text{CA}}{\text{CE}}$$

Marge opérationnelle
Rotation des capitaux investis

$$\text{ROCE H\&M} = 0,138 \times \frac{4\,269}{1\,751} = 33,65\%$$

$$\text{ROCE ZARA} = 0,217 \times \frac{3\,250}{1\,771} = 39,82\%$$

3.

1. Proposition de valeur

Zara n'a pas véritablement investi un « océan bleu », un espace vierge de toute concurrence car non exploité par les acteurs en place. L'entreprise joue davantage sur une combinaison de facteurs qui allie les avantages des boutiques multimarques (positionnement de luxe, attractivité de l'image, marges conséquentes) avec ceux de H&M (attractivité et prix). Zara possède ainsi un AC sur chacun des acteurs :

- meilleure maîtrise de l'image par rapport à H&M ;
- meilleure maîtrise des coûts et donc des prix par rapport aux boutiques multimarques ;
- plus grande variété de l'offre par rapport aux deux.

Seul le critère de la qualité n'est pas assuré à un haut niveau. Ce choix n'en reste pas moins cohérent avec la stratégie de l'entreprise qui mise sur un renouvellement rapide des produits compatible avec leur cycle de vie très court.

C'est par cette combinaison originale que Zara a pu développer cette **stratégie de différenciation**. Reposant sur une parfaite maîtrise de la chaîne logistique dont l'organisation est construite à l'opposé des structures classiques (voir architecture de la valeur), l'entreprise a érigé une barrière à l'entrée technologique qui empêche une imitation trop rapide de la part des concurrents.

2. Architecture de la valeur

Zara a opté pour une stratégie d'intégration. Elle assure elle-même la totalité des fonctions : design, fabrication, distribution et exploitation des magasins, alors que la concurrence externalise la production et les boutiques.

Zara répartit différemment ses ressources dans la chaîne de valeur afin de garder la maîtrise de ce qui fait valeur aux yeux des clients :

- la diversité de l'offre, qui suppose la maîtrise de la production et de la logistique ;
- le positionnement *luxe* orienté sur la qualité des magasins plutôt que sur la qualité des matières utilisées, et qui nécessite l'exploitation en propre des boutiques.

Zara n'investit pas sur les mêmes fonctions qualité de ses concurrents. Elle mise sur la variété de l'offre, la rotation des achats, quand ses concurrents restent classiquement orientés sur la longévité, la résistance des produits. Il s'agit en fait d'un critère de différenciation qui fait de Zara un acteur qui n'est pas en concurrence totalement frontale avec H&M et les boutiques multimarques. Les motivations d'achat ne sont pas les mêmes.

Les FCS de Zara, qui sont également assurés par les concurrents, sont la confection et la distribution.

L'AC se situe essentiellement au niveau de la logistique. C'est par cette fonction que Zara parvient à une maîtrise de ses coûts et à une offre très variée et tendance bien supérieure à celle de ses concurrents.

Ses FSR se situent au niveau du design à deux niveaux :

- Sa politique d'imitation peut entraîner des actions en justice de ses concurrents dont elle ne peut préjuger des résultats.
- La diversité de son offre : tous les produits ne correspondent pas forcément aux goûts des consommateurs.

Les deux FSR ont toutefois un impact relativement limité en raison de la grande variété des produits fabriqués en petites séries, ce qui réduit le temps d'exposition aux risques. En outre, Zara a développé une fonction de veille stratégique (les magasins sont pourvoyeurs d'information sur les tendances du marché) qui lui permet d'avoir une excellente connaissance de la demande et des produits des concurrents.

Reste posé le fondement même du modèle de Zara : l'utilisation à très court terme qui peut, à plus ou moins longue échéance, être rejetée par des clients plus sensibles aux produits durables et aux gaspillages de matières.

3. Équation de valeur

Les meilleures performances de Zara sont liées à une orientation de ses ressources plus optimale par rapport aux fonctions des produits.

En raison de la non-délocalisation dans des pays à bas coûts, les coûts de production des produits sont plus élevés chez Zara que chez H&M. Cette différence est plus que compensée par les économies réalisées dans la fonction logistique.

De même, l'exploitation de boutiques en propre de haut standing génère des frais beaucoup plus importants. Ils sont également compensés par les économies réalisées sur des investissements en communication bien plus faibles. En outre, ces dépenses ne sont pas de même nature : les frais de communication représentent des charges d'exploitation qui impactent immédiatement le résultat opérationnel quand les boutiques en propre constituent des éléments du patrimoine de l'entreprise (immobilisations) valorisables à l'actif. Leur influence sur le résultat est en outre étalée dans le temps *via* l'amortissement.

CHAPITRE 6

EXERCICE 1

1.

Avantages	Inconvénients	Réticences du personnel
<ul style="list-style-type: none"> - Définition d'un cadre organisationnel clair et cohérent pour la gestion des principales activités de l'établissement : administration, médical, logistique se verront confier des ressources propres, des objectifs spécifiques, un management dédié, une autonomie décisionnelle, des responsabilités clairement identifiées. - Mesure de la performance par pôle de responsabilité en lien avec leurs objectifs spécifiques et les moyens dont ils disposent. - Sensibilisation sur le nécessaire arbitrage coûts/qualité des prestations dans le respect de la ligne budgétaire. - Autonomie du centre de coûts qui permet plus d'efficacité par les pressions exercées par les centres clients. - Possibilité d'intéressement des pôles aux résultats obtenus. 	<ul style="list-style-type: none"> - Contrôle accru de la productivité du personnel. - Risque de cloisonnement entre les différents services si la coordination est mal assurée. - Risques de tensions entre les responsables de centres. - Tendance à faire apparaître des slacks budgétaires (marges de manœuvre) dans chaque pôle afin d'apaiser les tensions, de parer aux aléas qui font peser des risques budgétaires. - Délicate gestion des intérêts locaux (des centres) qui devront rester cohérents avec les objectifs stratégiques de l'établissement. - Comment passer d'une régulation relevant de la standardisation des qualifications (pour les médecins) à un contrôle par les résultats ? 	<ul style="list-style-type: none"> - Méfiance ou franche opposition du personnel soignant par rapport à une culture managériale qui lui est relativement étrangère et qui peut être suspectée de vouloir imposer ses points de vue via les contraintes budgétaires. - Réticences face à une politique de maîtrise des coûts quand les vocations médicales sont orientées sur la qualité des soins. - Crainte d'une augmentation de la charge de travail sur des tâches bureaucratiques jugées non opérationnelles et donc pas essentielles.

2.

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> • Maintien de l'emploi Le projet ne s'accompagnerait d'aucun licenciement puisque : <ul style="list-style-type: none"> - la moitié du personnel serait affecté au GIP ; - un quart serait reconverti ; - un quart partirait à la retraite. • Maîtrise des coûts Le coût d'un repas fabriqué et livré ne représenterait quasi uniquement qu'un coût variable pour l'hôpital, ce qui faciliterait la maîtrise des coûts. En effet, les charges relatives à la fabrication et la livraison des repas seraient transférées au groupement (personnel + certains équipements). • Rendement d'échelles et activité La nouvelle structure pourrait proposer entre 3 000 et 5 000 repas par jour, pour l'ensemble de ses adhérents, ce qui permettrait de diminuer le coût unitaire d'un repas livré. La capacité maximale de repas distribués pourrait s'accroître. • Rendement d'échelle et marché Le groupement pourrait, à terme, intéresser d'autres adhérents, ce qui se traduirait par une augmentation du nombre de repas et une diminution des coûts unitaires de fabrication. Meilleur pouvoir de négociation par rapport aux fournisseurs. 	<ul style="list-style-type: none"> • Contrôle des prix Les prix de vente ne sont plus maîtrisés par l'hôpital seulement, mais par le groupement. • Concurrence L'hôpital se verrait dans l'obligation de recourir au GIP, même si les prix du marché sont plus attractifs. • Gestion des ressources humaines La mise en place du projet GIP, dans de bonnes conditions, suppose l'acceptation de ce projet par le personnel (changement de lieu de travail, changement possible de statut du personnel, nouveaux horaires, ...). • Perte de transfert d'investissements Le transfert d'activité ne permettrait pas à la cuisine, notamment, de récupérer une partie des investissements engagés auparavant, d'autant que la décision sera difficilement réversible. • Gestion des coûts Trouver un système de répartition équitable des coûts de structure du GIP entre les différents adhérents. • Qualité des prestations Le GIP saura-t-il répondre aux besoins spécifiques de l'hôpital en termes de repas prescrits par les médecins ?

3. Au plan stratégique, la logique qui prévaut est la possibilité pour l'établissement de se **recentrer** sur son cœur de métier, à savoir l'accueil et les soins apportés aux patients.

L'externalisation des activités non stratégiques (traitement du linge, fabrication des repas...) entraîne un allègement du fonctionnement, de la structure et de l'organisation de la gestion.

L'accord relève ici de l'**alliance** (entre organismes concurrents) de **pseudo-concentration** destinée à créer des effets de volume sur des activités qui restent annexes. Le GIP est une forme de **collaboration (coentité dotée de ressources communes)** qui permet de garder en partie la maîtrise de l'activité (pas de transfert de valeur ajoutée vers des sous-traitants).

L'autre aspect, non négligeable, tient à la possibilité de concentrer ces activités annexes dans une structure indépendante qui regroupe plusieurs adhérents.

Cette mutualisation permet, par la maîtrise des coûts notamment, à l'hôpital d'en tirer profit (cf. avantages).

Le type de contrôle le plus adapté dépend du niveau d'asymétrie d'information entre les parties prenantes au GIP et du degré d'autonomie qui sera laissé à la structure.

S'agissant d'une co-entité sur une activité non stratégique, nous pouvons penser que l'information devrait relativement bien circuler, pour peu que les protagonistes soient dotés des bons outils. Nous n'avons pas d'information sur le degré d'autonomie souhaité, mais là encore, le caractère non stratégique et marchand de l'activité conduirait logiquement à une certaine décentralisation. Si les membres du GIP ont à terme la liberté de se procurer les repas chez des concurrents, un **contrôle par le marché** serait tout à fait approprié.

À défaut (obligation de s'approvisionner au GIP), il faudrait opter pour un **contrôle social**, c'est-à-dire fondé sur la confiance dans les compétences des employés du GIP, leur bonne volonté à satisfaire les intérêts de l'ensemble de leurs membres. Le non-respect des engagements pourrait conduire au retrait de l'hôpital du GIP, mais avec la difficulté mentionnée à la question 1 (partie inconvénients) : le retour en arrière (internalisation de la confection des repas) sera difficile car des compétences et des ressources auront été démobilisées.

CHAPITRE 7

EXERCICE 1

1. L'approche de l'économie industrielle, et notamment celle de Porter, situe son analyse au niveau du secteur. Ainsi, Porter (1980) distingue cinq forces concurrentielles dont l'étude permet d'analyser le potentiel économique d'un secteur (une sixième « force » - l'influence de l'État et des autorités de régulation sur le profit de l'entreprise - sera ajoutée plus tard par Porter).

- La rivalité entre les concurrents présents sur le marché.
- Le pouvoir de négociation des clients.
- Le pouvoir de négociation des fournisseurs.
- La menace des produits de substitution.
- La menace des entrants potentiels.

Plus l'intensité de ces forces est élevée, plus la performance moyenne des firmes du secteur sera faible en général.

Analyse des forces	Illustration pour VRDV (distribution et réparation automobiles)
<p>Pouvoir des concurrents directs : l'intensité de la concurrence directe peut être appréciée par la courbe de concentration du marché : Plus la concentration est forte, plus nous sommes en présence d'un marché oligopolistique sur lequel l'entrée sur le marché sera difficile et la concurrence peu axée sur les prix.</p>	<p>Marché encore très peu concentré, avec de nombreuses entités de tailles différentes, mais sur lequel la recherche de taille critique devient incontournable (cf. classement des 100 premiers groupes de distribution automobiles), encore de nombreux garages à racheter</p>

Analyse des forces	Illustration pour VRDV (distribution et réparation automobiles)
<p>Pouvoir de négociation des clients : plus le produit est marginal mais indispensable, plus le pouvoir de négociation du client est réduit. À l'inverse, un acheteur de produits homogènes, standardisés détiendra un pouvoir élevé de négociation.</p>	<p>Clients particuliers : peu de pouvoirs de négociation sur les prix mais nomadisme important (non-fidélité à la marque). Professionnels et grands comptes (grandes entreprises, collectivités, loueurs) : fort pouvoir de négociation sur les prix.</p>
<p>Pouvoir de négociation vis-à-vis des fournisseurs : la réciproque est observée ; pour des produits spécifiques, il est intéressant de tisser des liens étroits (sous-traitance, partenariat, cotraitance).</p>	<p>Très forte pression des constructeurs qui imposent des volumes, des campagnes marketing, des politiques de financement...</p>
<p>Pression des fabricants de produits de substitution : les produits substituables peuvent se révéler de redoutables concurrents si leur environnement est favorable (changement de profil de la demande).</p>	<p>De nos jours, la voiture reste un moyen de transport incontournable (surtout dans les zones rurales), mais des alternatives apparaissent aussi bien à l'achat d'automobiles (autolib en ville, location traditionnelle, covoiturage) que par l'utilisation d'autres moyens de transport. Pour le SAV, les chaînes de réparation à bas coût (Norauto, Feu Vert) constituent une vraie menace.</p>
<p>Menace des nouveaux entrants : d'après la théorie microéconomique, dès lors qu'il existe un surprofit dans une branche, des entrepreneurs nouveaux sont attirés jusqu'à ce que le profit s'inscrive dans la</p>	<p>- Menace faible car secteur éparpillé pour les garages traditionnels avec difficulté d'accès aux constructeurs ; - Menace forte pour les transitaires et la vente par Internet sans doute plus pour les basses ou moyennes</p>

moyenne des branches ; les entreprises en place peuvent chercher à ériger des barrières à l'entrée pour réduire la menace.	gammes que les marques premium. Les activités de peinture et de carrosserie nécessitent des investissements importants.
Influence de l'État et des autorités de régulation.	Forte contrainte normative en termes de recyclage des déchets de réparation, des normes de cabines de peinture : frein à l'entrée de nouveaux entrants par les compétences à maîtriser et les investissements nécessaires.

CHAPITRE 8

EXERCICE 1

	Produit existant	Nouveau produit/nouvelle prestation
Marché existant	Pénétration du marché : actions 1, 2, 6	Développement de produit : actions 3
Nouveau marché	Développement de marché : action 4	Diversification : actions 5, 7, 8, 9, 10

La stratégie du Crous est très ambitieuse. Il va falloir prioriser car toutes les actions ne pourront pas être menées en même temps, d'autant plus qu'elles impliquent un changement de culture important pour les acteurs.

2.

Exemples d'indicateurs		
Axe	Restauration	Hébergement
Axe financier	Chiffre d'affaires restauration (total et composition) ; total coût denrées	Chiffre d'affaires (total et composition)
Axe client	Taux de satisfaction Taux de satisfaction	
Axes processus internes	Attente maximale enregistrée Taux d'abandon	Taux d'occupation (au 1 ^{er} septembre et moyen sur l'année) ; délai de réponse à une demande de logement (classique et court séjour)
Axe apprentissage organisationnel (et croissance)	Heures de formation /agent ; heures de réunion d'équipes	

EXERCICE 2

1.

	Détail	Total
PV		3500
accompagnement pédagogique individuel	300	
Matériel	105	
CV		405
MCV		3 095,00 €

Charges fixes		
Création et animation	2800	
Classes virtuelles	1200	
Surveillances	180	
Frais administratifs	30000	
Pub & com	10000	
Total CF		44 180,00 €

Le seuil de rentabilité serait atteint avec 15 inscrits (14,99).

2. Les charges fixes seraient inchangées, le coût variable unitaire diminuerait et passerait à 105 € au lieu de 405 €. Le seuil de rentabilité serait atteint avec 14 inscrits (13,66). C'est à partir de cet effectif que la formation ne perd plus d'argent.

Oui, cela modifierait son levier opérationnel car la structure de coûts change. Il va augmenter car il y a moins de charges variables que dans la proposition initiale, et la part de charges fixes augmente.

Le seuil de rentabilité serait plus rapidement atteint (1 inscrit de moins). Toutefois, le différentiel est faible. Par ailleurs, cette décision aurait un impact important sur la valeur perçue de la formation. Il y a un risque de déconnexion prix/valeur pour le client, et donc de perte de chiffre d'affaires.

4. Il faudrait ajouter une deuxième salle de surveillance pour la première session, mais pas pour la seconde du fait du taux de réussite de 60 % à la première session.

	1e session	2e session	Total
Nb candidats	70	28	
Nb de salles	2	1	3

Cela aurait pour conséquence d'augmenter les charges fixes de 90 € (pour la surveillance) + 1000 € (pour la location de salle), soit 1 090 € par an, mais ne modifierait pas le coût variable unitaire. La MCV unitaire ne changerait pas. Le seuil de rentabilité serait modifié lui aussi, il augmenterait mais dans une très faible mesure.

MCV 216 650,00 €

CF existantes 46 380,00 €

CF sup : surveillance
supplémentaire 90,00 €

Cela aurait un impact sur le levier opérationnel du fait de la modification de la structure de coûts. L'augmentation des charges variables aurait un impact négatif sur le levier opérationnel.

augmentation moyenne des CV		224,00
unitaires	€	
CF sup : surveillance supplémentaire	- €	
CF sup : location supplémentaire	- €	
		-
Charges fixes marginales	€	
Nouvelle MCV unitaire		2 847,00 €
Nouvelles CF		44 200,00 €
Nouveau résultat (150 inscrits)		382 850,00 €
Nouvelle MCV totale		427 050,00 €
Nouveau levier opérationnel		1,12
Seuil de rentabilité		15,53

6. NB : Pour calculer le correspondant aux deux premières différentes modalités étudiées, nous faisons l'hypothèse d'un taux de remplissage de 100 %, ce qui est loin d'être évident. Nous aurions pu également définir un taux de remplissage moyen. Le seuil de rentabilité n'est absolument pas impacté par cette hypothèse.

Hypothèse	Départ	Sans AP	Dédoublement	EOL	EOL + affiliation
Effectif	50	50	70	70	150
Prix de vente	3 500,00				
<i>CV : doc</i>	<i>105,00</i>	<i>105,00</i>	<i>105,00</i>	<i>105,00</i>	<i>105,00</i>
<i>CV : AP</i>	<i>300,00</i>		<i>300,00</i>	<i>300,00</i>	<i>300,00</i>
<i>CV : EOL</i>				<i>134,40</i>	<i>134,40</i>
<i>CV : affiliation prorata</i>					<i>224,00</i>
Coût variable unitaire	405,00	105,00	405,00	539,40	763,40
MCV unitaire	3 095,00	3 395,00	3 095,00	2 960,60	2 736,60
<i>CF : admi</i>	<i>30 000,00</i>	<i>30 000,00</i>	<i>31 000,00</i>	<i>28 000,00</i>	<i>28 000,00</i>
<i>CF : pub</i>	<i>12 000,00</i>				
<i>CF : création contenus</i>	<i>3 000,00</i>				
<i>CF : classes virtuelles</i>	<i>1 200,00</i>				
<i>CF : surveillances</i>	<i>180,00</i>	<i>180,00</i>	<i>270,00</i>	-	-
Charges fixes totales	46 380,00	46 380,00	47 470,00	44 200,00	44 200,00
Seuil de rentabilité	14,99	13,66	15,34	14,93	16,15
arrondi à	15	14	16	15	17
MCV totale	154 750,00	169 750,00	216 650,00	207 242,00	410 490,00
Résultat	108 370,00	123 370,00	169 180,00	163 042,00	366 290,00
Levier opérationnel	1,43	1,38	1,28	1,27	1,12

Les différentes modalités de l'offre ont un impact direct sur la structure de coûts et donc sur le levier opérationnel. C'est dans l'hypothèse de départ qu'il est le plus élevé, malheureusement l'école ne peut bénéficier pleinement de ses effets positifs du fait d'une capacité limitée à 50 (salles de surveillance).

Ouvrir d'autres salles permettrait d'accroître le résultat en accueillant 70 candidats. Cela aurait également pour conséquence d'accroître le seuil de rentabilité, mais dans une faible mesure.

Mettre en place une surveillance à distance permet également à l'école de se libérer de cette contrainte de capacité, tout en réduisant les charges fixes. Cela conduit à une diminution du levier opérationnel.

L'affiliation permettrait de bénéficier pleinement de cette situation nouvelle, tout en accroissant la part variable des coûts, ce qui réduit le levier opérationnel mais élève le seuil de rentabilité.

Cette configuration permet d'obtenir le résultat le plus important car, du fait de la disparition de la limite de capacité, il est possible d'avoir un nombre très important d'inscrits (150). Le seuil de rentabilité ne serait pas très différent de la situation de dédoublement.

CHAPITRE 9

EXERCICE 1

1. a. Le coût de revient est calculé à partir du coût des matières et des informations relatives aux coûts hors matière :

	Quantité	Valeur unitaire	Total
Matières			2 899,04
Administration des ventes	1	14,42	14,42
Création	8	79,43	635,44
Approvisionnement	5	108,02	540,10
Préparation	13	32,87	427,31
Fabrication	104	28,54	2 968,16
Finition	43	21,65	930,95
Expédition	2	154,98	309,96
Service commercial	-	254,07	-
Fabrication d'échantillons	2	106,34	212,68
Contrôle qualité	3	90,54	271,62
Autres services administratifs	10 342,00	0,05	517,10
Coût de revient total			9 726,78

Le chiffre d'affaires est obtenu à partir de l'activité « autres services administratifs » car son inducteur de coût correspond à 1 € de chiffre d'affaires. Il s'élève donc à 10 342 €.

Pour obtenir le résultat analytique, on déduit de ce chiffre d'affaires le coût de revient obtenu précédemment :

b. Le résultat lié à la facture pour le client Playtime est obtenu directement à partir des données fournies en énoncé :

c. Les coûts obtenus comprennent à la fois des charges directes (matières) et indirectes (réparties entre différentes activités). Il s'agit donc de coûts complets.

Etant donnés les termes utilisés (inducteurs de coûts, activités), ils ont été obtenus en utilisant la méthode ABC (*activity based costing*).

Cette méthode repose sur une vision transversale de l'entreprise.

2. La stratégie d'Aurore Dentelle est une stratégie de différenciation consistant à fournir aux clients des livraisons avec des spécifications particulières qui correspondent exactement à leurs attentes, avec une politique de prix adaptée. On constate que les commandes sont toutes différentes (3^e tableau).

Le niveau de précision apporté par la méthode ABC semble adapté à la singularité de chaque commande.

Les variations d'activité ont un impact important sur les coûts complets, qu'ils aient été calculés à partir de la méthode des centres d'analyse ou de la méthode ABC. Une baisse d'activité a pour conséquence d'accroître le coût des commandes. En effet, dans ce cas, les charges fixes sont réparties sur un plus petit volume de production. Les créateurs de la méthode ABC ont souvent éludé cette question, pourtant, avec l'évolution de l'industrie et de l'économie en général, elle est cruciale pour de nombreuses entreprises.

La méthode du coût complet avec imputation rationnelle a pour effet de masquer l'effet (positif ou négatif) des variations d'activité sur les coûts. Toutefois, les charges non-incorporées de ce fait existent quand même et sont enregistrées en comptabilité.

En revanche, le modèle coût-volume-profit est particulièrement adapté aux variations d'activité car il ne repose pas sur la répartition des charges fixes sur les quantités produites. Ces charges sont appréhendées globalement et sont considérées comme des charges de période.

4. Le *target costing* ne semble a priori pas ou peu adapté à une entreprise telle qu'Aurore Dentelle. En effet, elle fabrique des produits qui sont toujours différents selon les attentes et commandes de ses clients. Les séries produites sont très petites, réalisées à la commande. Le calcul d'un coût standard paraît illusoire tant que l'entreprise ne change pas de mode de production et de stratégie.

En revanche, l'ABM permettrait d'identifier les activités créatrices de valeur pour le client et celles qui ne le sont pas. En ce sens, l'ABM serait un bon complément à la méthode de coûts complets utilisée par le groupe.

Par exemple, le client Kalisté, au regard de la facture I05-0067 et de l'annexe 2, pourrait faire l'objet d'une investigation sur les activités de préparation, fabrication et finition en sorte de repérer si des dysfonctionnements ne viennent pas alourdir le coût de ces opérations, puis de mettre en œuvre des actions de réduction de ces dysfonctionnements pour améliorer la rentabilité de ces opérations, et augmenter les résultats dégagés sur ce client.

EXERCICE 2

Il s'agit d'une modulation tarifaire en temps réel en fonction du taux de remplissage des capacités, destinée à en améliorer le rendement. Par extension, elle contribue également à gérer les files d'attente.

1. Les conditions d'application du *yield management* sont les suivantes :
 - La réservation doit être possible.
 - Des segments de clientèle doivent être identifiés (des tarifs différents sont proposés en fonction de conditions différentes).

Par ailleurs, le taux de remplissage n'étant pas satisfaisant, la mise en œuvre du *yield management* semble pertinente.

2. Le coût de revient se décompose de la manière suivante :

Coût unitaire	Unité	Quantité	Coût total
0,50 €	Par réservation effective	300 000	150 000 €
0,20 €	Par connexion sans réservation finalisée, mais avec sélection d'une plage horaire	60 000	12 000 €
0,05 €	par visite simple	120 000	6 000,00 €
30 000,00 €	Forfait annuel facturé par la société de service	1	30 000,00 €
18 000,00 €	Consultation juridique	1	18 000,00 €
26 000,00 €	Sondage de satisfaction	1	26 000,00 €
8 000,00 €	Coût comptable (quote-part charges indirectes)	1	8 000,00 €
Coût de revient			250 000,00 €

Comme son nom l'indique, le coût de revient est un coût complet ; il comprend une quote-part de charges indirectes.

3. Pour que souscrire ce contrat soit pertinent économiquement, il doit rapporter plus qu'il ne coûte.

Il faut donc calculer les recettes supplémentaires générées par ce contrat :

Tarif	Prix	2013	2014	Volume	CA
		Volume	CA		
A	24 €	90 000	2 160 000,00 €	72 000	1 728 000 €
B	16 €	75 000	1 200 000,00 €	111 600	1 785 600 €
C	20 €	30 000	600 000,00 €	50 400	1 008 000 €
D	25 €	90 000	2 250 000,00 €	90 000	2 250 000 €
E	12 €	15 000	180 000,00 €	36 000	432 000 €
Total		300 000	6 390 000,00 €	360 000	7 203 600 €

Recettes supplémentaires (marginales)

813 600 €

Ces recettes supplémentaires sont ensuite comparées aux charges supplémentaires liées à l'opération (coût marginal). Attention, le coût de revient calculé précédemment ne doit pas être utilisé car il comprend une quote-part de charges indirectes qui existerait même si l'opération n'était pas réalisée. Le coût pertinent est donc égal à 242 000 € (coût de revient - coût comptable).

Le contrat dégagant un résultat marginal positif (813 600 – 242 000 = 571 600 €) est rentable. Il est donc pertinent économiquement de le signer.

Il est toutefois nécessaire de prendre en compte d'autres éléments pour décider de souscrire ou non ce contrat :

- La satisfaction du public : cette opération peut sensiblement l'améliorer en réduisant les temps d'attente.
- La mission de service public du musée : cette tarification ne tient pas compte du statut de la personne (chômeur, étudiant, etc.), elle pourrait donc aller à l'encontre des objectifs en matière de diversité des publics et de démocratisation de la culture.

EXERCICE 3

1.

	Hôtel Allegro	Hôtel Allegretto	Hôtel Opéra
Capacité disponible	1 240	3 100	2 170
Prix de vente moyen	141,67 €	95,00 €	127,59 €
Taux d'occupation	58%	70%	67%
RevPAR	82,26 €	66,50 €	85,25 €

La capacité de chaque hôtel est obtenue en multipliant le nombre de chambres (physiques) par le nombre de nuits durant lesquelles elles pourraient être louées.

Le prix de vente moyen est obtenu en divisant le chiffre d'affaires par le nombre de chambres (entendues au sens de nuitées) vendues.

Le taux d'occupation se calcule en divisant la capacité utilisée (nombre de chambres vendues) par la capacité disponible).

Le RevPAR peut être calculé de deux manières :

- En divisant le chiffre d'affaires par la capacité disponible.
- En multipliant le prix de vente moyen par le taux d'occupation.

2. L'hôtel Opéra obtient le meilleur RevPAR, revenu par chambre disponible. IC'est donc l'hôtel qui a le meilleur rendement. Pourtant, ce n'est pas celui dont le taux d'occupation est le plus élevé. Il s'agit de l'hôtel Allegretto. C'est également celui qui a le plus fort chiffre d'affaires.

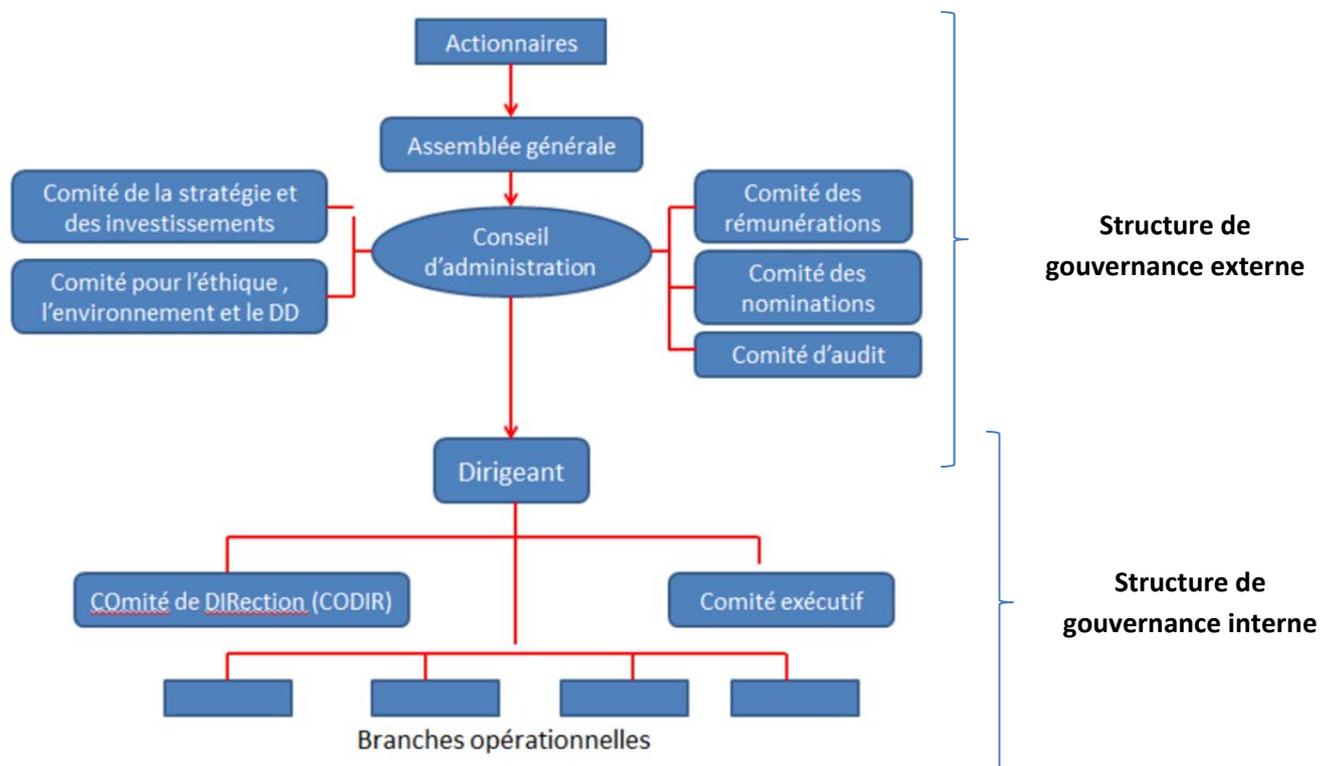
Enfin, l'hôtel Allegro est l'hôtel dont le prix moyen (enregistré durant la période) est le plus fort.

On constate donc que c'est une combinaison du taux d'occupation et du prix de vente qui donne le meilleur rendement. Le taux d'occupation n'est pas plus important que le prix de vente (et inversement). L'hôtel Opéra a ainsi obtenu un RevPAR élevé car il est parvenu à atteindre un taux d'occupation satisfaisant sans trop baisser ses prix.

3. Il nous est impossible de déterminer l'hôtel le plus performant car nous n'avons aucune information sur les coûts. Un rendement élevé n'est pas la garantie d'un résultat satisfaisant.

CHAPITRE 10

EXERCICE 1



EXERCICE 2

1. VRDV est un groupe familial. Les 3 critères qualitatifs sont réunis :

- **le capital est détenu de façon significative par la même famille.** L'intégralité du capital de la holding consolidante est détenu par la famille. Au niveau des filiales, la majorité du capital est en principe également contrôlé par la famille.
- **des membres de la famille occupent des postes de direction.** L'équipe dirigeante a toujours intégré des membres de la famille. Au niveau des filiales, on peut parler d'entreprises familiales mandatées car la direction est laissée à un cadre associé au capital.
- Enfin, le groupe a **déjà été transmis** et il a vocation à son tour à être transmis à la future génération.

2. Une partie prenante est un individu ou un groupe d'individus qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'organisation considérée. On peut distinguer d'une part les parties prenantes primaires qui ont une relation contractuelle avec l'entité et dont la participation continue est nécessaire à la survie de l'entreprise, d'autre part les parties prenantes secondaires, qui ont une relation indirecte avec l'entité et ne sont pas essentielles pour sa survie.

Le concept de partie prenante, qui a fait l'objet de plusieurs définitions dans la littérature, s'inscrit dans la théorie des parties prenantes (Caroll, Freeman, etc.). Cette théorie considère que l'activité de l'entreprise la

place en interaction avec des parties prenantes internes (salariés, actionnaires) et des parties prenantes externes (clients, fournisseurs, prêteurs, pouvoirs publics nationaux et locaux, ONG) et qu'elle doit leur rendre des comptes. La théorie des parties prenantes conduit à la notion de gouvernance partenariale qui se différencie de la gouvernance actionnariale par l'exigence de responsabilité sociale et sociétale dans une optique de développement durable.

3.

Parties prenantes	Légitimité (ou attentes)
Clients particuliers	Prestations de qualité à un prix et avec des conditions de paiement favorables, qualité de l'accueil, service après-vente.
Clients professionnels (entreprises, collectivités, loueurs)	En plus des attentes des autres clients, ils recherchent une relation durable avec une disponibilité et une anticipation de leurs besoins.
Agents	Partenariat équitable : prix, services, informations.
Salariés	Pérennité des emplois, rémunération correcte, bonnes conditions de travail, formation, évolution de carrière, reconnaissance dans l'entreprise et statut social.
Actionnaires	Dividendes réguliers et conséquents, pérennité et développement du groupe, augmentation de la valeur du groupe.
Dirigeants du groupe	Développement du groupe, rémunération élevée, reconnaissance sociale.
Dirigeants-actionnaires des filiales	Relations commerciales équitables, appui technique et commercial.
Banques	Gestion saine, solvabilité, être associées à des opérations de financement intéressantes.
Constructeurs d'automobiles	Atteinte des objectifs de vente, contribution à l'image de marque, qualité du service après-vente.
Autres fournisseurs	Prix équitable, respect des conditions de paiement, relation durable, maintien d'un volume de commandes satisfaisant.
État et collectivités locales	Paiement des impôts, essor économique, maintien et développement de l'emploi, respect des normes et de la réglementation.
Société en général	Actions positives en matière économique, sociale, environnementale (RSE)
Associations de défense de l'environnement	Préservation de l'environnement dans le cadre de l'activité (recyclage des déchets...).
Associations de défense des consommateurs	Respect des bonnes pratiques professionnelles, information transparente.
Concurrents	Respect des bonnes pratiques professionnelles, concurrence loyale.

4. Le groupe VRDV en tant que distributeur d'automobiles est concerné par le développement durable car il vend des véhicules qui sont des vecteurs de pollution. Cependant, les constructeurs développent depuis plusieurs années des voitures moins polluantes et plus économes en carburant.

La responsabilité sociale (ou sociétale) des entreprises (RSE) est un « concept dans lequel les entreprises intègrent les préoccupations sociales, environnementales, et économiques dans leurs activités et dans leurs interactions avec leurs parties prenantes sur une base volontaire ». (Commission européenne, livre vert, 2001). Autrement dit, c'est la contribution des entreprises aux enjeux du développement durable.

Selon le décret du 26 avril 2012, le rapport de développement durable doit intégrer :

- des informations sociales : emploi, organisation du travail, relations sociales, santé et sécurité, formation, égalité de traitement ;
- des informations environnementales : politique générale en matière environnementale ;
- pollution et gestion des déchets, utilisation durable des ressources, changement climatique ;
- des informations relatives aux engagements sociétaux en faveur du développement durable : impact territorial, économique et social de l'activité de l'entreprise, relations entretenues avec certaines parties prenantes (associations d'insertion, établissements d'enseignement supérieur, association de défense de l'environnement, associations de consommateurs, populations riveraines), sous-traitance et fournisseurs...

Le groupe VRDV ne se trouve pas dans le champ d'application du décret du 26 avril 2012 de par sa taille. Il peut cependant s'inspirer des préconisations de la loi pour publier un rapport de développement durable dont la rédaction peut être supervisée par la direction finances, comptabilité et contrôle de gestion, en étroite collaboration avec la direction des ressources humaines et la direction qualité et achats. La publication des indicateurs énumérés dans le décret précité entraîne un travail important de collecte des informations et donc un coût, qu'il faut mettre en balance avec les avantages de communiquer sur la responsabilité sociale du groupe VRDV.

On peut distinguer :

- L'impact environnemental :

- d'une part l'impact RSE au niveau des produits : la voiture polluée, orientation vers des véhicules non polluants au niveau de leur fonctionnement (véhicules électriques) et de leur fin de vie (recyclage). De ce point de vue, l'évolution s'inscrit dans des choix stratégiques qui dépendent en grande partie des constructeurs ;
- d'autre part l'impact au niveau de l'activité du garage : élimination des déchets, recyclage des huiles, pneus, etc.

- L'impact sociétal : formation des jeunes, création d'emplois, participation à la vie locale...

- L'impact social : politique vis-à-vis des salariés au niveau des salaires, des conditions de travail, des perspectives d'évolution...

CHAPITRE 11

EXERCICE 1

1. La prise en compte des objectifs de développement durable dans le processus d'achat se fera essentiellement dans les étapes 1, 2 et 5.

Étape 1 : Finalisation des objectifs d'achat.

Le cahier des charges devra préciser les exigences de l'entreprise Boujol en matière sociale et environnementale :

- exiger des matériaux et des emballages affectant le moins possible l'environnement, plus légers, consommant moins d'énergie, renouvelables, biodégradables, facilitant le travail des salariés ;
- exiger des matériaux les moins dangereux possibles pour les salariés et pour l'environnement ;
- évaluation sur la base du coût de possession total sur le cycle de vie du produit (coût d'achat + coût d'usage) : coût de dépollution, de recyclage, de prévention, etc.

Étape 2 : Analyse du marché fournisseur :

- mise en place d'un processus d'homologation des fournisseurs sur la base des trois niveaux d'exigence définis par la direction générale ;
- recherche de fournisseurs adoptant également une politique de développement durable et disposant de référentiels de « bonne conduite » ;
- mise en place de partenariat renforcé (comme par exemple la signature d'un accord-cadre) avec les fournisseurs (recherche commune des processus et produits les moins polluants, achats éthiques, etc.).

Étape 5 : Phase de post-achat

Il est possible de prévoir contractuellement la réalisation d'audits sociaux et environnementaux des fournisseurs. Il s'agit d'audits de conformité pour s'assurer que le cahier des charges est bien respecté par les fournisseurs avec, en cas de défaillances, l'application de sanctions contractuelles.

2. Le niveau 1 correspond aux obligations générales de base en matière de développement durable. Le cahier des charges « la charte fournisseurs » portera sur les éléments suivants qui se situent sur trois plans : juridique, social, environnemental.

- **Sur le plan juridique** : respecter la loi et les réglementations en vigueur, en matière économique, sociale et environnementale, dans le pays où se situe le fournisseur.
- **Sur le plan social** : respect des règles de sécurité du travail, lutte contre le travail des enfants, absence de discrimination, etc.
- **Sur le plan environnemental** : lutte contre les pollutions (contamination des sols, émissions, rejets, etc.), traitement (ou début de traitement) des déchets, gestion des produits dangereux.

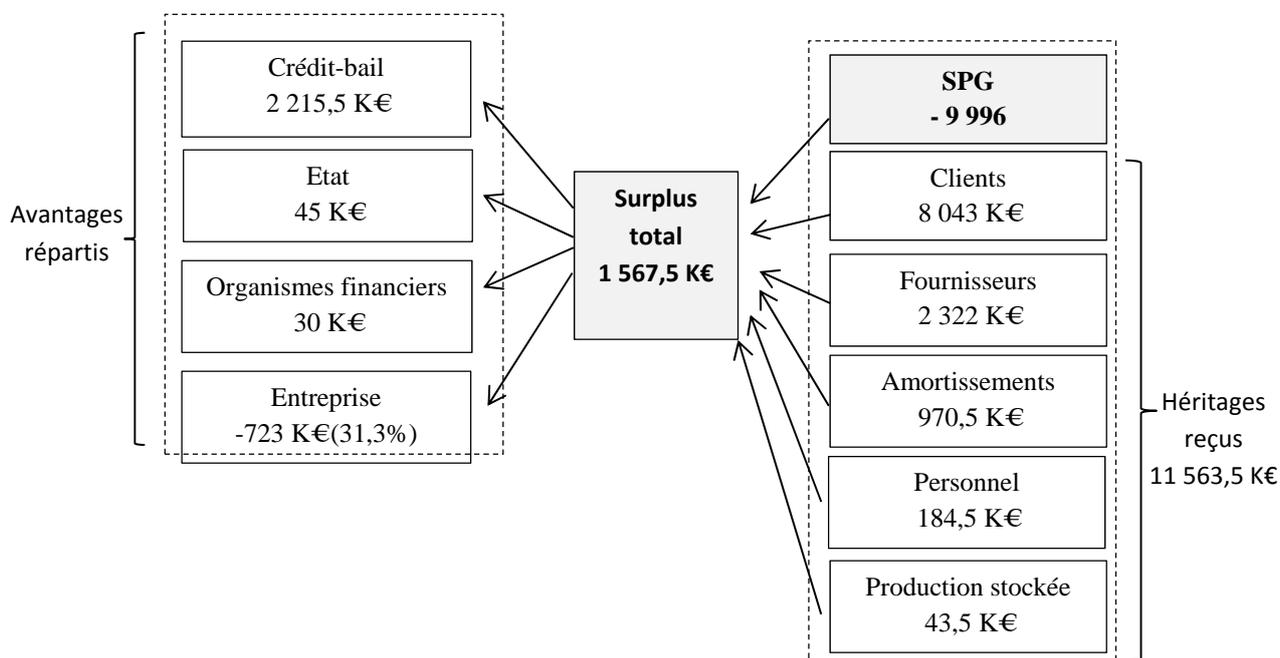
EXERCICE 2

1. En N, la performance économique de la filiale américaine est très mauvaise puisque le surplus de productivité globale est négatif, de - 9 996 K€. Cela traduit une très **mauvaise gestion interne**. Économiquement, il y a eu destruction de valeur.

Néanmoins, la perte comptable de l'année N n'a été que de - 723 K€. En effet, la filiale a réussi à compenser une très grande partie de sa mauvaise efficacité organisationnelle en **dégageant des ressources** (création de valeur) auprès de la plupart de ses parties prenantes.

Les « **héritages obtenus** » s'élèvent à 11 563,5 K€. Ils proviennent essentiellement :

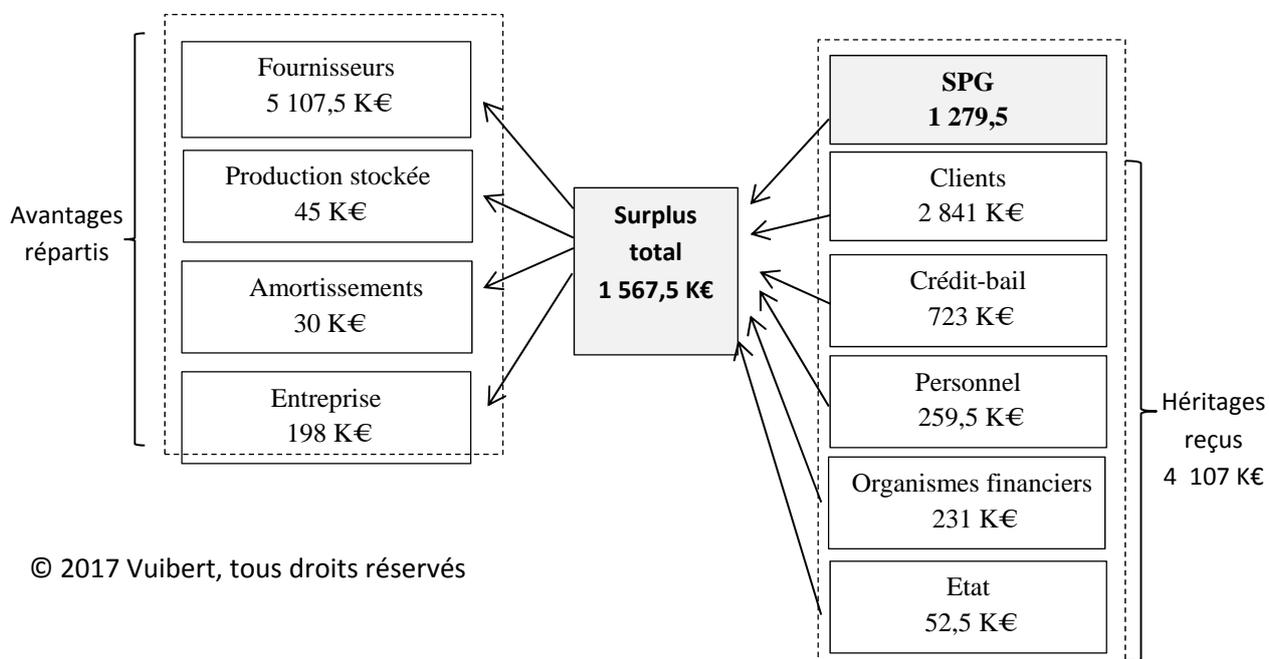
- de l'augmentation de ses prix de vente, qui a permis de dégager 8 043 K€ de ressources supplémentaires ;
- de la baisse des coûts d'achat auprès de ses fournisseurs de matières pour 2 223 K€ ;
- de la baisse des amortissements, en les différenciant très certainement dans le temps ;
- et de la masse salariale qui s'est contractée de 184,5 K€.



Le surplus total de 1 567,5 K€ a profité essentiellement aux fournisseurs de crédit-bail. Cette répartition de valeurs s'est faite au détriment des actionnaires, puisque le résultat a baissé de 723 K€.

En N+1, la situation économique s'est nettement améliorée puisque le SPG est devenu positif (1 279,5 K€). Néanmoins, cette situation reste encore fragile car le SPG ne représente que 24 % de la création de valeur totale. L'entreprise a encore augmenté ses prix de vente. La baisse des taux d'intérêt allège les charges d'intérêt et les salariés continuent de subir une gestion draconienne de la masse salariale. Certains fournisseurs ont augmenté très fortement leurs tarifs.

Cette situation expose l'entreprise à d'importants risques. Tout d'abord, elle s'expose à **des risques sociaux** puisque les salariés qui ont réalisé l'essentiel du SPG de l'année N+1 ne se voient pas récompensés. Pour la deuxième année, ils doivent faire face à d'importantes économies. D'autre part, elle se soumet à **des risques commerciaux de perte de marchés**, car l'entreprise a augmenté très fortement ses prix de vente depuis deux ans. À la fin de l'année N+1, l'entreprise ne dispose pas d'avantage concurrentiel déterminant.



2. Les deux concepts semblent au premier regard en opposition : le premier privilégie le surprofit qui est supposé revenir aux actionnaires. Il base sa mesure sur le résultat comptable. Au contraire, le second ne privilégie aucune partie prenante et retient le concept de productivité pour mesurer la performance globale, notamment économique (SPG) avant tout prélèvement des parties prenantes. Il cherche à analyser comment la richesse créée s'est répartie auprès des partenaires de l'entreprise.

En réalité, les deux concepts sont complémentaires. D'ailleurs, il serait possible de combiner les deux démarches en appliquant la méthode des comptes de surplus jusqu'à la variation de l'EVA entre deux exercices. Il faudrait alors intégrer dans le résultat une charge supplétive correspondant à la rémunération « normale » exigée par les apporteurs de capitaux (Capitaux investis x CMPC¹). On pourrait alors calculer un surplus de productivité globale « élargi » au coût de financement des capitaux investis.

¹ CMPC : coût moyen pondéré du capital.

CHAPITRE 12

EXERCICE 1

1. Un centre de profit est un centre de responsabilité, une unité de l'organisation à laquelle sont octroyées des ressources propres afin de réaliser des objectifs de résultats. Ce type de centre bénéficie d'une forte autonomie dans la gestion de ses moyens, voire dans la fixation des objectifs.

Sa recherche de la maximisation de la marge suppose, en effet, une forte décentralisation et délégation des pouvoirs. La responsabilité allouée est alors globale au niveau :

- du chiffre d'affaires ;
- des consommations, compte tenu des moyens (humains et capitaux) alloués et des spécificités concernant les outputs ;
- de la négociation des ressources au niveau des prix, de la qualité et des quantités.

Le centre n'a en revanche pas la responsabilité de la rentabilité des actifs, contrairement aux centres d'investissement.

Compte tenu de l'organisation retenue par Toutenfer, fondée sur l'autonomie, l'esprit d'entreprise, la maîtrise des coûts, et du secteur considéré, plutôt concurrentiel, le choix de considérer la société *Profilés du Rhin* comme un centre de profit apparaît tout à fait cohérent.

2. Le PCI n'est pas unique. Il oscille entre le coût d'élaboration du produit transféré en interne et le prix du marché. Entre ces deux extrêmes, de nombreuses combinaisons sont possibles :

- Fixation par **référence au marché** à condition que celui-ci existe et qu'il soit suffisamment actif et concurrentiel. On distingue le prix réel de marché et le prix de marché aménagé (minoré d'une part des frais avals, par exemple).
- Fixation par **référence aux coûts** : PCI = coût du produit + marge bénéficiaire. La détermination du coût du produit est fonction de la méthode d'évaluation retenue, qui peut être :
 - o le coût complet réel ;
 - o le coût complet standard ;
 - o le coût partiel : coût marginal de court terme (*direct costing*) ou de long terme (*direct costing évolué*), ou l'imputation rationnelle des charges fixes (IRCF) ;
 - o le coût d'opportunité.

3. a.

Stratégie actuelle	Centre <i>Profilés du Rhin</i>			Centre <i>Tôleries de Lausanne</i>		
	Quantités	Unitaire	Montant	Quantités	Unitaire	Montant
CA externes	900	600	540 000			
CV	900	260	234 000			
CF (380 – 260)	1 200	120	144 000			
Résultat			162 000			
Stratégie envisagée	Centre <i>Profilés du Rhin</i>			Centre <i>Tôleries de Lausanne</i>		
	Quantités	Unitaire	Montant	Quantités	Unitaire	Montant
CA externes	900	600	540 000	300	1 000	300 000
Transactions internes	300	600	180 000	300	600	180 000
CV	1 200	260	312 000	300	300	90 000
CF	1 200	120	144 000	300	200	60 000
Résultat			264 000			- 30 000
Résultat groupe	234 000					

Le groupe aurait intérêt à fabriquer le produit UV 14 car cela permet une hausse du résultat global de :
 $234\ 000 - 162\ 000 = 72\ 000$ €, soit une hausse de plus de 44 %.

b.

Le PCI actuel est source de conflit car :

- Il offre une opportunité de gain supplémentaire substantiel pour le centre *Profilés du Rhin* de :
 $264\,000 - 162\,000 = 102\,000$ €, soit une hausse de 62,96 %.
- Il entraîne une perte de 30 000 € pour le centre *Tôleries de Lausanne*, qui aura intérêt à ne pas accepter la nouvelle stratégie, ce qui sera pourtant contraire aux intérêts du groupe.

c.

La différence de résultat est liée à deux effets :

- un **effet volume** (économies d'échelle) au niveau des charges fixes du centre *Profilés du Rhin* :
 $120 \times (1\,200 - 900) = 36\,000$ € ;
- un **effet marge** lié à la vente du centre *Tôleries de Lausanne* :
 $300 \times (1\,000 - (260 + 120 + 500)) = 36\,000$ €.

Nous vérifions que $36\,000 + 36\,000 = 72\,000$ €.

4. Le centre *Tôleries de Lausanne* acceptera un prix tel qu'il lui permettra d'éviter un déficit, soit :

$$1\,000 - (300 + 200) = \mathbf{500 \text{ € au maximum.}}$$

Le centre *Profilés du Rhin* acceptera un prix tel qu'il lui permettra de maintenir son résultat actuel. Il suffit pour cela de couvrir le coût variable unitaire des nouveaux produits, soit **260 € au minimum**, puisque ses charges fixes globales de 144 000 € ne varient pas avec la hausse du volume de production et qu'elles sont couvertes par l'activité actuelle (le seuil de rentabilité est déjà atteint).

Ainsi, la négociation peut s'ouvrir dans la fourchette de : **$260 \leq \text{PCI} \leq 500$** .

5.

Stratégie marché externe	Centre <i>Profilés du Rhin</i>		
	Quantités	Unitaire	Montant
CA externes	1 060	595	630 700
CV	1 060	260	275 600
CF (380 – 260)	1 200	120	144 000
Résultat			211 100

Soit un manque à gagner de $234\,000 - 211\,100 = 22\,900$ € par rapport à la stratégie de vente au centre *Tôleries de Lausanne*.

6. La troisième stratégie est plus intéressante que la première pour le centre *Profilés du Rhin*, mais reste sous-optimale par rapport à la deuxième. Le responsable de la filiale va donc exiger un prix minimum plus élevé qui lui garantit un résultat d'au moins 211 100 €, soit $211\,100 - 162\,000 = 49\,100$ € de plus que pour la première stratégie pour un supplément de prix de :

$$49\,100 \text{ €} / 300 = 163,67 \text{ €}, \text{ d'où un PCI de } 260 + 163,67 = \mathbf{423,67 \text{ €.}}$$

Nous pouvons vérifier que la filiale retrouve bien son bénéfice initial :

Stratégie envisagée	Centre <i>Profilés du Rhin</i>			Centre <i>Tôleries de Lausanne</i>		
	Quantités	Unitaire	Montant	Quantités	Unitaire	Montant
CA externes	900	600	540 000	300	1 000	300 000
Transactions internes	300	423,67	127 100	300	423,67	127 100
CV	1 200	260	312 000	300	300	90 000
CF	1 200	120	144 000	300	200	60 000
Résultat			211 100			22 900
Résultat groupe	234 000					

7.

Appelé aussi coût d'option ou de substitution, il s'agit du gain auquel le centre renonce lorsqu'il choisit telle stratégie plutôt que telle autre. Calculons le résultat de la filiale dans ce cas de figure :

Stratégie envisagée	Centre <i>Profilés du Rhin</i>		
	Quantités	Unitaire	Montant
CA externes	900	600	540 000
Transactions internes	300	400	120 000
CV	1 200	260	312 000
CF	1 200	120	144 000
Résultat			204 000

Soit un coût d'opportunité de $211\ 100 - 204\ 000 = 7\ 100\ €$.

8. La solution préconisée par la direction financière est clairement orientée vers un objectif d'optimisation fiscale. En retenant le bas de la fourchette des PCI possibles, elle avantage le bénéfice de la filiale suisse au détriment des profits de la filiale française et surtout italienne, pour lesquelles les taux d'imposition sont plus élevés. Ce choix n'est pas sans poser un certain nombre de problèmes.

D'un point de vue purement **fiscal**, le groupe prend le risque d'un redressement fiscal en application de l'article 57 du CGI, qui autorise expressément l'Administration à rectifier les résultats déclarés par les entreprises françaises relevant de l'impôt sur le revenu ou passibles de l'impôt sur les sociétés qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, du montant des bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

Il reviendra à Toutenfer de démontrer le fondement économique du PCI retenu et les éventuelles contreparties obtenues par les centres *Profilés du Rhin* et *Tôleries de Lausanne*.

Sur le plan **stratégique**, la solution serait incohérente. Selon la grille d'analyse de Robert Eccles, le groupe Toutenfer, fortement intégré et diversifié, est de type **participatif**. Les approvisionnements internes y sont privilégiés afin d'optimiser les capacités de production, mais les managers des filiales doivent s'engager dans une rationalisation des coûts. Pour ce faire, le PCI doit être évalué en référence **au prix du marché** (réel ou aménagé) et non par rapport aux coûts.

En outre, la direction financière néglige le fait que le PCI est utilisé comme un **outil de déploiement de la stratégie** d'intégration du groupe, et non comme une technique d'optimisation fiscale. Le PCI est ici conçu comme un moyen, et non comme une fin.

Sur le plan **managérial** enfin, retenir la solution de la direction financière reviendrait à remettre en question le schéma organisationnel fondé sur la **décentralisation** (structure divisionnelle par zone géographique) et **l'autonomie** des responsables de centre. En effet, pour être applicable, une telle solution devra être imposée aux filiales, ce qui ne manquera pas d'être considéré comme **une atteinte aux pouvoirs** de gestion des directeurs de filiales. Il pourra s'ensuivre des tensions, un climat de méfiance et peut-être une certaine démotivation : que penser d'une direction qui privilégie les résultats financiers au détriment des intérêts économiques et de la cohérence stratégique, surtout lorsque l'esprit d'entreprise est censé se trouver au cœur des valeurs du groupe.

EXERCICE 2

1.

CRTE (8 ^e mois) à 50 %	1 102 K€
– CBTP (8 ^e mois) 2/3	1 240 K€
= écart total	– 138 K€

Décomposition

CBTE = $1\ 860 \times 50\ \% = 930\ K€$

CRTE – CBTE = $1\ 102 - 930 = + 172\ K€$: écart sur coût de réalisation

CBTE – CBTP = $930 - 1240 = - 310\ K€$: écart sur planning

Commentaire

L'écart sur coût de réalisation est défavorable. Il met en évidence une dérive des coûts d'exécution à travail effectué identique. Cela s'explique notamment par une augmentation des prix des matériaux (+ 5 %).

L'écart sur planning est également défavorable. Il traduit un retard important dans l'avancement du chantier (50 % contre 66,7 %).

Décomposition de l'écart sur réalisation du poste main-d'œuvre

Il faut décomposer le montant des charges de la masse salariale en deux variables :

- Q, pour les quantités (effectif) ;
- Cu, pour les coûts unitaires (taux horaire).

Coût réel : $400 \text{ K€} = Q_r \times C_{ur} = 20 \times X$

$X = 400 / 20 = 20 \text{ K€}$ pour huit mois

Coût budgété : $400 \text{ K€} = Q_b \times C_{ub} = 25 \times X$

$X = 400 / 25 = 16 \text{ K€}$ pour huit mois

Décomposition

Borne = $C_{ub} \times Q_r = 16 \times 20 = 320 \text{ K€}$

Coût réel – Borne = $400 - 320 = + 80 \text{ K€}$: écart sur coût unitaire (salaire)

Borne – Coût budgété = $320 - 400 = - 80 \text{ K€}$: écart sur quantité (effectif)

Commentaire

L'écart sur salaire est défavorable. Il y a eu des augmentations de salaires ou, plus probablement, des heures supplémentaires : $16 / 20 = 20 \%$.

L'écart sur effectif est également défavorable. Il correspond à une économie de coût salarial liée à la non-embauche d'une personne pourtant indispensable.

2.

	Détail	Montant
MO	$2\,500 \text{ €} \times 20 \text{ pers} \times 6 \text{ mois}$	300 000
Matériaux	50 % reste à faire dans les mêmes conditions	264 000
Location	50 % du budget reste à faire	150 000
Autres charges	$288\,000 \times 1,05$	302 400
Total gros œuvre		1 016 400
Second œuvre	$1\,440 \times 1,2$	1 728 000
Total		2 744 400

Salaire réel mensuel = $20\,000 \text{ €} / 8 \text{ mois} = 2\,500 \text{ €}$

Coût prévisionnel réestimé = CRTE + TRAE = 1 102 000 + 2 744 400 = 3 846 400 € (contre un budget initial de 3 300 000 €). On constate une dérive de + 546 400 €, soit + 16,5 % d'augmentation.

CHAPITRE 13

EXERCICE 1

Une démarche d'amélioration des processus du cabinet, que l'on peut appeler également démarche qualité, nécessite une méthodologie de conduite du changement selon les trois approches citées dans le cours. Ce type de méthodologie est appelé à devenir permanent dans une organisation qui cherche à structurer un système de management de la qualité (SMQ) de ses processus.

Classiquement, une telle méthodologie repose sur trois axes :

- **un axe de décision politique et stratégique (gestion de projet)** pour que la direction de l'entreprise pilote et s'engage en permanence dans l'amélioration des processus. Les trois associés devraient ainsi se réunir tous les trois mois, ou tous les six mois en comité de pilotage (ou revue de direction en langage qualité) pour évaluer les actions d'amélioration des processus, fixer de nouveaux objectifs qualité puis les expliquer aux personnels lors d'une réunion plénière.
- **un axe d'outils de pilotage du changement (instrumenté)**. Parmi ces outils certains sont incontournables : le plan d'actions stratégiques (ou plan qualité), les plans d'actions prioritaires, les tableaux de bord de pilotage des processus, les outils de gestion du temps, les outils d'intéressement aux améliorations, les cartographies de processus, les fiches de non-conformité, les plans d'audit interne des processus.
- **un axe processus de résolution des dysfonctionnements (psychosociologique)** composé d'un diagnostic participatif, suivi de groupes de projet de recherche de solutions d'amélioration, suivi de la mise en œuvre des solutions définies et de leur évaluation pour s'assurer que les solutions d'amélioration définies fonctionnent et les ajuster en conséquence.

CHAPITRE 14

EXERCICE 1

1. Du Pont de Nemours développe à l'échelle du groupe dans son intégralité un *Business Process Reengineering* (BRP) ou réingénierie des processus. Le BPR peut se définir comme une approche systématique d'amélioration radicale des processus métiers et des processus support clés. L'objectif recherché est une augmentation de la valeur créée par les processus. Il s'agit de simplifier les processus pour les produire avec moins d'efforts et créer plus de valeur à destination du client. En réalisant une opération de réingénierie, l'objectif est de chercher quelle est la meilleure façon de procéder et quel est le niveau de valeur à créer. Ce type d'opération a des conséquences en chaîne dans la mesure où la reconception totale d'un processus fera évoluer les structures et les métiers, qui eux-mêmes modifient les systèmes de management de la performance (méthode Six Sigma), produisant un nouveau système de valeur (Le Lean Management), qui vont ensemble conduire à une recherche d'amélioration continue des processus (Kaizen).

Par les mots prononcés « rénovation, réinvention », il y a ici la mise en perspective d'une démarche de rupture. Il ne s'agit pas de procéder à des modifications incrémentales en visant une amélioration sur plusieurs années, mais de fixer des objectifs très ambitieux. Par ailleurs, on constate que la volonté première du groupe est de faire pénétrer la voix du client profondément à l'intérieur de l'entreprise, comme en atteste la phrase extraite du cas : « ce grand groupe de l'industrie chimique prend soin de se rénover et de se réinventer assez fréquemment afin d'apporter de la valeur au client et changer plus vite que ses concurrents ». Au travers du cas de la filiale de produits agricoles, nous constatons que le groupe se centre sur les processus qui sont critiques quant au succès de l'entreprise à un moment déterminé. Pour conclure sur l'idée qu'il s'agit d'une opération de BPR que Du Pont de Nemours conduit, nous constatons que les processus prennent appui sur les moyens offerts par la technologie, que ce soit au niveau de la production ou de la R&D.

2. Le processus de R&D est un **processus de support** car, d'une part, il crée les conditions de fonctionnement des processus opérationnels (production ou marketing) et, d'autre part, il se caractérise par un client interne. A côté des processus de support, il existe des **processus opérationnels** produisant directement de la valeur pour l'ensemble des parties prenantes à l'entreprise, notamment pour les clients. Il y a également les **processus de management** qui permettent de conduire l'organisation, d'améliorer les dispositifs mis en œuvre, de vérifier la cohérence des décisions prises vis-à-vis des objectifs poursuivis, d'anticiper. La sortie est la décision stratégique et/ou tactique.

3. Dans une opération de BPR, il est important d'intégrer la dimension humaine. Ce type de projet peut être traumatisant car il nécessite de tout changer en même temps. Il s'agit d'une révolution dont le plus dur n'est pas la créativité mais la reconception humaine de l'entreprise devant accompagner la mise en place des nouveaux processus. A ce sujet, l'un des pères fondateurs du BPR, Mickaël Hammer, s'exprimait dans ses termes : « Avec le BPR, les tâches simples deviennent plus complexes, les employés sont plus autonomes et ont davantage de pouvoir de décision, le personnel se transforme : on substitue progressivement des professionnels à des travailleurs et des managers, la structure évolue de la pyramide vers les équipes en réseaux, la fonction cède le pas au processus, on mesure des résultats et non plus des activités, les managers se transforment de contrôleurs en coach, les cadres supérieurs évoluent de la position d'arbitre à celle de leader, la priorité bascule de la finance aux opérations, l'attention est centrée sur le client et les valeurs se tournent vers la production de résultats des processus. » Avec le cas présenté, on constate bien qu'une fois la définition des processus réalisée, il y a la mise en place de structures et de systèmes nécessaires pour les faire fonctionner et obtenir des résultats en termes d'efficacité, de résolution de problèmes, aussi bien que de flexibilité. On peut notamment mentionner le fait que la filiale a réduit le nombre de niveaux hiérarchiques.

EXERCICE 2

1. Le taux de marge sur coût variable moyen est obtenu en divisant le montant de la marge sur coût variable par le chiffre d'affaires (annexe 1) :

2. On commence par calculer le nombre d'heures travaillées en multipliant le nombre de salariés ETP par le nombre d'heures travaillées par ETP (annexe 2) : $182 \times 1\,670 = 303\,940$ heures.

On divise ensuite le montant total de MCV par ce total d'heures :

3.

	Nature	Composant	Détail des calculs	Coûts
1	Absences	Sur-salaires	$182 \times 1670 \times 0,18 \times 0,3 \times 14$	229 779 €
2	Démissions	Sur-temps	$25 \times 4 \times 37,84$	3 784 €
3	Erreur	Non-création de	$150 \times 5 \times 26 \times 76,16 \%$	14 851 €
4	Pertes	Sur-consommations	$5\% \times 3\,200\,000$	160 000 €
5	Hygiène	Non-production	$11\,500\,000 / 300$	38 333 €
6	Formation	Sur-temps	$40 \times 37,84 \times 20/60 \times 225/10,4$	10 915 €
7	Erreurs	Non-production	$115 \times 5 \times 26 \times 76,16 \%$	11 386 €
8	Procédures	Sur-consommations	$7\% \times 3\,200\,000$	224 000 €
9	Vols	Sur-consommations	$10\% \times 1\,050\,000$	105 000 €
	Total			798 048 €

3. Le coût global s'élève à 798 048 €.

4. Chiffrer les coûts cachés des dysfonctionnements permet d'objectiver l'impact financier des dysfonctionnements constatés. Cela contribue à motiver la direction et les salariés à s'engager dans une démarche de résolution de ces problèmes.

5.

- Dysfonctionnement 1 : améliorer la gestion et la communication des plannings.
- Dysfonctionnement 2 : contrôler la réalisation des entretiens annuels d'évaluation et mettre en place des actions de gestion des conflits.
- Dysfonctionnement 3 : utiliser un logiciel de gestion des réservations.

- Dysfonctionnement 4 : mettre en place un suivi rigoureux des stocks.
- Dysfonctionnement 5 : mettre en place des procédures ainsi qu'un contrôle des règles d'hygiène et de sécurité dont les résultats sont annotés grâce à un reporting spécifique.
- Dysfonctionnement 6 : former les salariés actuels et systématiser la formation pour tout nouveau salarié.
- Dysfonctionnement 7 : fiabiliser la prise de commande et vérifier les additions avant de les remettre aux clients.
- Dysfonctionnement 8 : mettre en place une procédure d'orientation des clients et des incitations financières (challenges).
- Dysfonctionnement 9 : débarrasser les tables avant le départ des clients et réaliser un comptage des couverts en même temps.

CHAPITRE 15

EXERCICE 1

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 cinq managers)
- la réalisation des recrutements (pour le manager n° 5)
- l'organisation des plans de formation (pour les cinq 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 :

- pour les cinq managers, une formation externe 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 déjà cette opération.
- pour le manager n° 5, une formation interne au recrutement qu'il pourrait faire réaliser en interne par un des cinq 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.

EXERCICE 2

L'entreprise T n'a pas su anticiper ce besoin de recrutement. La mise en place d'une GPEC lui aurait sans doute évité ce problème. N'ayant actuellement pas les moyens de satisfaire son besoin, elle devra opter pour des solutions de flexibilité qualitatives et quantitatives, internes ou externes. Ceci à court terme dans un premier temps, et, si nécessaire, à long terme.

1. Les solutions à court terme

Choisir une solution à court terme permettrait à l'entreprise T de réfléchir plus profondément à son besoin avant de se lancer dans une décision qui l'engagerait sur le long terme. Les solutions à court terme sont à privilégier s'il s'agit d'un besoin ponctuel de recrutement. Il est préférable de commencer par des solutions internes, moins onéreuses, pour ensuite (éventuellement) penser aux solutions externes.

1.1. Les solutions internes

- **Le recours aux heures supplémentaires**

Mobilisation du personnel interne, connaissant la culture d'entreprise et (de préférence) doté des compétences requises, pour exécuter les tâches du poste.

- **La mobilité professionnelle**

Identifier des personnes en interne ayant les compétences requises et leur proposer une promotion. Enjeu : fidélisation.

- **Retarder un départ à la retraite**

Dans le cas où un salarié serait sur le point de prendre sa retraite, il faudrait lui proposer de reporter sa date de départ...

- **Prolonger un CDD**

Demander à un salarié en fin de CDD de rester plus longtemps que prévu, le temps pour l'entreprise de trouver une solution définitive.

Si l'entreprise ne parvient pas à trouver une solution en interne, elle devra envisager des solutions externes.

1.2. Les solutions externes

- **L'externalisation**

L'entreprise pourrait confier la mission à un prestataire externe spécialisé.

- **Le recrutement d'un stagiaire**

Un stagiaire pourrait être sollicité dans un premier temps. Si son travail est satisfaisant, un CDD/CDI pourrait lui être proposé.

- **Le recrutement d'un apprenti**

Un contrat d'apprentissage pourrait être conclu pour ensuite (éventuellement) aboutir à un CDD/CDI.

- **La location de main d'œuvre**

Le code du travail (articles L. 8241-1 et L. 8241-2) permet aux entreprises de recourir sous conditions (but non lucratif pour l'entreprise « prêteuse »), au prêt de main d'œuvre. Ici, l'entreprise T « emprunterait » à une autre, l'un(e) de ses assistant(e)s de direction pour une durée déterminée. L'entreprise employant l'assistant(e) serait son unique employeur. Elle facturerait à l'entreprise T le salaire de l'assistant(e), les charges sociales qui y sont associées et (éventuellement) les frais professionnels. À la fin de sa mission, l'assistant(e) réintégrerait son entreprise d'origine. Cette solution permet de bénéficier d'une main d'œuvre déjà compétente et de limiter les risques d'un mauvais recrutement.

- **Le recrutement d'un(e) salarié(e) en situation de handicap**

Un contrat de professionnalisation pourrait être proposé à une personne handicapée quel que soit son âge. Cette solution aurait quatre avantages :

- **Conformité à la loi** : nous ne connaissons pas la taille de l'entreprise T. Au cas où elle emploierait au moins 20 personnes, elle devra sous peine de sanctions financières, recruter des personnes en situation de handicap (6 % minimum de l'effectif).

- **Avantage financier** : embaucher une personne handicapée peut permettre à l'entreprise T de bénéficier d'aides financières de l'Agefiph (jusqu'à 5 000 € pour un contrat de professionnalisation en CDI). Par ailleurs, la personne handicapée peut recevoir une aide à l'insertion qui peut aller jusqu'à 3 000 € si elle est âgée de 45 ans ou plus). Si l'emploi est pérennisé, l'employeur peut recevoir jusqu'à 2 000 € pour un CDI à temps plein.

- **Bénéficiaire d'une main d'œuvre qualifiée** : l'entreprise T pourra se rapprocher de Pôle Emploi et/ou du réseau Cap Emploi pour trouver des profils handicapés qualifiés pour le poste.

- **Améliorer l'image de l'entreprise** : le recrutement d'une personne handicapée permettrait à l'entreprise d'améliorer son image en termes de responsabilité sociétale.

- **Le recrutement d'un CDD d'au moins 6 mois.**

Depuis le 18 janvier 2016 et jusqu'au 30 juin 2017, toute entreprise de moins de 250 salariés qui embauche un CDD d'au moins 6 mois ou un CDI reçoit une prime d'embauche : 500 € par trimestre pendant deux ans (soit 4 000 € au total). Condition : la rémunération de la personne embauchée doit être inférieure ou égale à 1,3 SMIC. Cette solution est cumulable avec d'autres types d'aides (aide Agefiph, contrat d'apprentissage, emploi avenir, CICE, etc.).

Les solutions à court terme devraient suffire à l'entreprise si son besoin de recrutement est ponctuel. En revanche, s'il s'agit d'un besoin récurrent, il faudra envisager des solutions à moyen et long termes.

2. Les solutions à moyen et long termes

Ces solutions sont couteuses dans un premier temps. Mais, à terme, elles sont généralement rentables.

2.1. Le développement de la poly-compétence

L'entreprise devra développer une culture organisationnelle encourageant la polyvalence. Concrètement, il faudrait rendre les frontières entre les disciplines plus poreuses. Ex. : un responsable marketing serait encouragé à acquérir des compétences d'un responsable commercial ou de communication. Et inversement. Cela favoriserait le partage des fonctions et des missions et relativiserait, voire supprimerait, certains besoins de recrutement.

2.2. L'innovation technologique ou organisationnelle

L'introduction d'une nouvelle technologie ou le développement de la robotique permettrait de prendre en charge un certain nombre de tâches ordinairement exécutées par l'Homme (ex.: les agents de caisse). Cela permettrait de repousser les besoins de recrutement et ferait évoluer les fonctions des salariés. Ex. : si un robot exécute les tâches de l'assistante de direction (ex. : tenue de l'agenda, logiciel de correction de l'orthographe et de la grammaire, etc.), celle-ci pourrait se voir proposer un élargissement de ses fonctions pour compenser le manque à gagner.

2.3. La restructuration

Au cas où l'entreprise T emploierait au moins 300 personnes, elle devrait, en accord avec la loi du 5 mars 2014, envisager (et éventuellement signer) un accord de GPEC. Ainsi, elle aurait connaissance de ses besoins et ressources prioritaires futurs. Elle pourrait donc envisager des solutions appropriées.

Par exemple, elle pourrait se séparer des activités les moins prioritaires (via des non-renouvellements de CDD, l'essaiage, des départs anticipés à la retraite, etc.), et ainsi réaliser des économies pour ensuite recruter l'assistant(e) de direction dont elle aurait besoin si, bien sûr, il s'agit d'une fonction prioritaire.

Aussi, grâce à la GPEC, l'entreprise T pourrait analyser sa pyramide des âges. Au cas où celle-ci serait en forme de champignon (avec un nombre plus important de salariés ayant une grande ancienneté dans l'entreprise), les dirigeants de T pourraient progressivement inverser la tendance en remplaçant ces salariés onéreux, par des plus jeunes, peu expérimentés. L'objectif : réduire considérablement la masse salariale en provoquant l'effet de Noria². L'argent récupéré serait ensuite investi pour le recrutement d'un(e) assistant(e) de direction.

² L'effet de Noria consiste à réduire considérablement la masse salariale en remplaçant les salariés expérimentés et coûteux par les moins expérimentés.

CHAPITRE 16

EXERCICE 1

Année N

En K€	Base	Taux	Coût du capital
Capitaux propres	13 500	10 %	1 350
Dettes financières	9 166	8,5 % x 2/3 = 5,66 %	519,4
Total	22 666	8,24 %	1 869,4

Le Workonomics Index est égal à :

$$\frac{(22\ 666 - 1\ 869,4)}{338} = 56\ K€$$

Année N+1

En K€	Base	Taux	Coût du capital
Capitaux propres	13 900	10 %	1 390
Dettes financières	8 772	7,2 % x 2/3 = 4,8 %	421
Total	22 672	7,98 %	1 811

Le Workonomics Index est égal à :

$$\frac{(22\ 672 - 1\ 811)}{338} = 61,7\ K€$$

EXERCICE 2

1. Quatre grands thèmes de dysfonctionnements sont repérables d'après les annexes 1 et 2 et permettent de les regrouper : GRH et compétences, clients et nouveaux marchés, organisation du travail et informatique, rentabilité des activités et contrôle de gestion.

Gestion des ressources humaines et des compétences

- **Effectif vieillissant** avec 14 personnes, soit 1/3 du cabinet de plus de 50 ans dont les trois associés : des routines se sont installées et les évolutions vont être difficiles.
- **Difficulté à attirer et fidéliser les jeunes talents de moins de 35 ans.** La faiblesse de « bons dossiers » crée un handicap dans le recrutement de jeunes collaborateurs de niveau master. À terme, cela peut poser un problème pour obtenir des chefs de missions ou des collaborateurs confirmés.
- **Niveau de qualification peu élevé, de N4** ou moins, pour 24 collaborateurs soit 2/3 des collaborateurs. Un des chefs de missions responsable d'un groupe de production n'assume pas correctement cette fonction car sa compétence dans le domaine social en fait une personne ressource pour tous les collaborateurs qui ont à traiter des dossiers de ce type.

Clients et nouveaux marchés

- **Clientèle du cabinet assez âgée qu'il va falloir renouveler** : près de 60 % des clients ont plus de 60 ans.
- **Difficultés** du cabinet LGC pour conquérir de **nouveaux clients** et développer ses affaires :
 - le secteur paie et social pourrait facilement se développer dans le domaine de la gestion sociale (conseil social), mais il demanderait alors des compétences spécifiques et la formation d'une cellule de collaborateurs dédiés qui remettrait en cause la polyvalence à laquelle LGC conseil est attaché.
 - pour la moitié des clients, il serait possible de proposer des missions d'organisation ou de soutien informatique, mais pour cela il faudrait du temps pour construire une offre séduisante et le cabinet est pris par le quotidien.
- **La clientèle de plus grande taille** est insuffisamment développée : elle serait plus profitable et permet à certains ds collaborateurs de développer des compétences. Elle présente aussi l'avantage de renouveler leur intérêt pour leur travail : les dossiers simples et routiniers ne sont pas enthousiasmants pour le personnel.
- **Faiblesse de la relation client** pour revendre des missions à des clients déjà conquis et des actions commerciales pour conquérir de nouveaux clients : pas de vrai fichier clients, équipe assez ancienne et peu rompue aux actions commerciales, ayant été plutôt habituée à ce qu'on lui fournisse des dossiers, mais pas à les conquérir.

Organisation du travail et informatique

- **Manque des procédures écrites** qui standardiseraient le travail et permettraient de rationaliser l'organisation. Le manque de procédures communes nuit à la régulation de l'absentéisme car la tenue des dossiers n'est pas homogène et est source d'erreurs.
- **Les petites absences de moins d'une semaine se sont démultipliées.** Il faudrait avoir un recouvrement partiel des postes pour maintenir la qualité du travail en cas d'absences.
- **Outils informatiques vieillissants**, notamment pour l'activité paie et gestion sociale, pour la dématérialisation des dossiers et le travail des collaborateurs à distance.
- **L'information** pose des problèmes, elle n'est pas fiable et aujourd'hui LGC conseil peut faire mieux.

Rentabilité des activités et contrôle de gestion

- **Le système de facturation est à revoir** : LGC vend encore des heures de collaborateurs alors qu'il faudrait vendre des missions, et éviter de faire trop de prestations gratuites ou sous-évaluées.
 - Les clients du cabinet sont très majoritairement des TPE donc plus fragiles que des PME ou des ETI. Les **créances clients** sont d'un niveau élevé : plus de 1,4 million d'euros soit 144 jours environ de chiffre d'affaires. Les clients demandent des délais de paiement difficiles à refuser.
2. Les coûts des dysfonctionnements seront évalués en utilisant la méthode des coûts cachés. En particulier, les dysfonctionnements prenant la forme de surtemps ou de non-productions seront évalués en recourant à la contribution horaire sur coût variable du cabinet soit en 2011 : marge sur coûts variables/nombre total d'heures rémunérés = 45,51 €.

Nature du dysfonctionnement	Conséquences socioéconomiques
Un absentéisme élevé a touché le cabinet.	Au total, le taux d'absentéisme a été de 11 % en 2011 pour les collaborateurs (pas d'absence chez les associés et les chargés de missions), essentiellement dû à des absences de moins de dix jours pour maladie. Les absences de moins d'un mois ne sont pas remplacées dans le cabinet et le travail est laissé en suspens dans l'attente du retour de l'absent : $11 \% \times (59\,000 \text{ h} - 14\,000 \text{ h}) \times 45,51 \text{ €} = 225\,274 \text{ €}$ de non-productions
Des glissements de fonction conséquents touchent deux associés sur trois.	Deux associés estiment qu'ils passent huit heures par semaine à faire du travail de chargé de missions à la place d'activités plus stratégiques d'associés, par manque de confiance en leurs chargés de missions : $2 \text{ associés} \times 8 \text{ h} \times 44 \text{ semaines} \times (100 \text{ €} - 40 \text{ €}) = 42\,240 \text{ €}$ de sursalaires

Le système informatique fait l'objet de pannes fréquentes.	En 2011, les pannes du système informatique ont empêché tous les salariés du cabinet, ainsi que les trois associés, de travailler environ ½ heure par semaine et par personne : 39 personnes x 0,5 heure x 44 semaines x 45,51 € = 39 047 € de non-productions
La facturation des missions sociales est sous-évaluée.	En raison d'une sous-évaluation des devis et de conseils gratuits donnés aux clients, 300 heures de prestations dans l'activité sociale ont été réalisées mais non facturées aux clients : 300 h x 80 € = 24 000 € de non-productions (à dégrever en fonction du taux de marge sur les missions sociales, non connu ici).
Les dossiers d'expertise comptable sont entachés de nombreux défauts de qualité.	Les chargés de missions, voire les associés, ont détecté de nombreux défauts de qualité dans les dossiers instruits par les collaborateurs qui ont nécessité un total de 1 500 heures de travaux supplémentaires de correction d'erreurs non facturables au client : 1 500 heures x 45,51 € = 68 265 € de surtemps
Les associés et les chargés de missions ne font pas suffisamment d'actions commerciales.	Les associés et les chargés de missions estiment qu'ils pourraient proposer à leurs clients plus de missions qu'ils ne le font actuellement par timidité commerciale ou par manque de temps. Les associés estiment que 150 000 € HT annuels de missions pourraient être ainsi vendus en plus aux clients actuels du cabinet : 150 000 € de non-productions.

Soit 548 826 € au total, soit 14 072 € par personne et par an.