

Chapitre 4

Les sources d'information du contrôle de gestion

EXERCICE 04-01, Questions de réflexion

1. **Quelles différences y a-t-il entre l'EVA et des indicateurs financiers plus classiques comme le taux de rentabilité économique ou le taux de rentabilité financière ?**

L'Economic Value Added intègre le coût moyen pondéré du capital sur la période considérée : l'entreprise crée de la valeur pour ses actionnaires si la rentabilité économique en t des capitaux investis est supérieure à ce coût moyen pondéré du capital.

2. **En quoi la qualité des produits influe-t-elle sur la performance économique de l'organisation ?**

Offrir aux clients des produits de bonne qualité, c'est à dire satisfaisant leurs attentes, joue sur la performance économique de plusieurs manières.

D'une part, la satisfaction des clients permet leur fidélisation, et donc leurs réachats ; elle joue donc directement sur le volume du chiffre d'affaires ; ainsi tel constructeur automobile sait que 80% des clients tout à fait satisfaits du service après-vente dans le réseau d'entretien est fidèle à la marque. Par ailleurs, le bouche à oreilles positif peut permettre de gagner de nouveaux clients. La qualité est alors un facteur clé de succès de l'organisation. Si elle doit veiller à ne pas concevoir et fabriquer des produits de mauvaise qualité, l'organisation ne doit pas non plus tomber dans le piège d'une sur-qualité. Dans ce cas, elle offre des produits dont les caractéristiques ne correspondent pas aux attentes des clients, et dont finalement la valeur (ou le rapport qualité-prix) est mauvais : prix trop élevés (et coûts de revient également) pour un produit aux fonctionnalités et niveaux de performance inutiles pour le client.

D'autre part, des produits fabriqués conformément à leurs spécifications, sans défaut, ne génèrent pas de surcoûts de fabrication ou de revient ; en effet, tout défaut détecté sur un produit en cours de fabrication génère des coûts : du temps de travail, du temps machine, des matières ...ont en effet été consommés alors que le produit va être éventuellement mis au rebut et non vendu ; ces défauts peuvent également générer des retouches, consommatrices de ressources supplémentaires. Enfin, un produit de mauvaise qualité peut ne pas avoir été détecté avant sa commercialisation : il est alors susceptible d'occasionner des réclamations de la part des clients, voire des rappels massifs de produits et donc des coûts supplémentaires pour l'entreprise.

Offrir des produits de bonne qualité permet donc d'économiser tous les coûts générés par la non qualité, c'est à dire essentiellement des coûts de correction des produits.

Cependant la qualité a également un coût : coût de mise en place et de pilotage des démarches qualité, coûts de prévention, coûts de détection ...

3. Quelles informations une bonne connaissance de l'activité productive apporte-t-elle au contrôleur de gestion d'un département de production ?

Le contrôleur de gestion au sein d'une unité de production prend en charge essentiellement le contrôle de la performance des activités productives. Il va contribuer à :

- déterminer les objectifs de cette activité productive : volumes de production, taille des lots de production, délais de production et respect de ces délais, coûts de production, qualité des produits, stocks ...
- mettre en place le système d'information et les outils/méthodes adaptés au suivi de ces objectifs, ainsi qu'un système d'animation du processus de contrôle (partage des tâches, réunions, reporting ...)
- évaluer les résultats et détecter les problèmes, mettre en place des plans d'actions.

Ces différentes tâches supposent une bonne connaissance de ce qui se passe dans le département de production :

- connaissance des produits fabriqués et de leurs spécificités : production de masse standardisée/ production en petits lots de produits sur-mesure, nature des clients et de leurs exigences en matière de délai et de qualité, nomenclatures des produits pour la détermination des coûts ...
- connaissance du processus de production et de ses contraintes : gammes opératoires (base du calcul des coûts liés au travail et aux équipements productifs), équipements, agencement des ateliers, existence de stocks d'encours ou de produits finis, maintenance, nombre et qualification du personnel, risques productifs ...
- connaissance du personnel de production avec lequel il sera amené à travailler pour construire ou collecter des informations, détecter des problèmes de performance et élaborer des solutions, mettre en œuvre des plans d'amélioration et les évaluer ...

Une bonne connaissance de l'activité productive et du travail de ce département de production crédibilise l'action du contrôleur de gestion et le légitime dans son rôle d'aide au pilotage de la performance. Il apparaît alors comme une ressource mobilisable dans l'action par ce département.

4. Quels sont les liens entre la performance économique et la performance sociale ?

L'observation des pratiques des entreprises et des organisations en général ainsi que la recherche dans ce domaine ne permet pas d'apporter de réponse certaine à la question posée qui apparaît très complexe. Cependant, un certain nombre d'éléments de réponse peut être proposé :

- d'une part, la performance économique d'une organisation lui donne les moyens d'améliorer sa performance sociale : amélioration des conditions de travail, de la sécurité au travail, des rémunérations, développement de la formation professionnelle, mise en place de plans de carrière, suppression des formes d'emploi précaires... Pour autant, toutes les organisations connaissant une bonne performance économique n'en profitent pas pour améliorer leur performance sociale.
- D'autre part, une bonne performance sociale peut avoir un impact sur la performance économique de l'organisation : meilleure implication des salariés et développement des compétences professionnelles permettant d'améliorer la qualité des biens et services (conception et production) ainsi que la productivité de l'organisation, fidélisation des salariés limitant le turn-over et les risques associés, ...

EXERCICE 04-02

1. Quels sont les grands principes du benchmarking ?

Le *benchmarking*, que l'on traduit par analyse comparative ou étalonnage, consiste pour une organisation à comparer ses pratiques et ses performances à celles d'autres firmes concurrentes ou non. Il s'agit de trouver les entreprises qui réalisent une activité, un processus, une fonction, de la manière la plus performante, d'aller les étudier, d'identifier et de comprendre leurs pratiques et enfin de les réimporter dans sa propre entreprise. L'objectif est de se comparer aux meilleurs dans le domaine étudié afin d'améliorer ses performances.

2. Quel peut être l'apport du benchmarking au contrôle de gestion ?

Le contrôle de gestion peut faire l'objet d'un benchmarking fonctionnel, concurrentiel ou générique (cf page 175, chapitre 4, partie 3) afin d'identifier des bonnes pratiques dans le domaine. Par exemple, la comparaison avec d'autres firmes peut porter :

- sur l'organisation de la fonction contrôle de gestion dans l'entreprise : centralisé/décentralisé, opérationnel/stratégique, définition du rôle des contrôleurs de gestion ...
- sur les objets et niveaux de contrôle : une entreprise souhaite développer le pilotage de la performance de ses processus opérationnels ; elle cherche à repérer des firmes l'ayant mis en place depuis longtemps, dans son secteur ou dans un autre secteur d'activité, et ayant obtenu de bons résultats. Elle les sollicite pour repérer leurs pratiques en la matière : Quels indicateurs ? Quelles compétences du pilote du processus ? Quelle position hiérarchique et quelles responsabilités ? Quelles fréquences et modalités des réunions de processus ? Quels systèmes d'information utilisés ?
- Sur les outils du contrôle de gestion :
 - o une entreprise veut développer ou améliorer un balanced-scorecard ; elle s'intéresse aux entreprises ayant une expérience en la matière et ayant obtenu de bons résultats, cherche à comprendre le contenu et les modalités d'utilisation effective de leur balanced-scorecard, ses apports au suivi et au pilotage de la performance des entreprises. Elle tentera d'identifier des bonnes pratiques lui permettant d'améliorer le contenu et l'usage de son propre balanced-scorecard.
 - o Une autre peut vouloir améliorer son processus budgétaire (Cf par exemple les travaux de l'Institut du Benchmarking sur www.lacademie.info).
- Sur l'appréciation du niveau de certains indicateurs de performance, par exemple des pourcentages de certains types de charges dans l'ensemble des charges : le benchmarking permet d'avoir une référence externe en la matière, utile en cas de mise en place de politique de réduction de leur montant.

Le benchmarking va permettre d'améliorer la fonction Contrôle de gestion en enrichissant les pratiques internes par un retour d'expériences menées dans d'autres entreprises en matière de contrôle de gestion. Il ouvre l'entreprise sur des pratiques différentes, innovantes et contribue à l'apprentissage organisationnel si ces pratiques sont effectivement intégrées à l'entreprise. Il permet également d'avoir une appréciation différente des résultats de certains indicateurs.

3. Quelles en sont les limites ?

Les pratiques de gestion (outils, méthodes, structures...) sont contingentes aux entreprises qui les mettent en œuvre, à leur activité, culture, histoire, stratégie, organisation De fait, elles peuvent se révéler très performantes dans une entreprise et moins dans une autre, car non adaptées à sa situation. De plus, certaines pratiques, érigées en « best practices »,

n'enregistrent pas nécessairement les bonnes performances révélées par les entreprises qui les mettent en œuvre. Celles-ci peuvent être largement sur-estimées. Dans cette situation, l'entreprise qui met en place un benchmark peut avoir des difficultés à vérifier la véracité des propos des entreprises sur ces niveaux de performance.

EXERCICE 04-03

1. Préciser quel est le sujet de réflexion du groupe de *benchmarking* ?

Le groupe de benchmarking réunit cinq d'entreprises afin d'identifier les bonnes pratiques à mobiliser lors de la mise en place d'un CSP ou centre de services partagés, concernant essentiellement les fonctions administratives et comptables. Un CSP regroupe un certain nombre de fonctions support, et est au service des unités opérationnelles. L'ensemble du processus de création et de mise en place d'un CSP a été étudié, de la phase d'étude à la phase de déploiement.

2. Quels sont les résultats produits par le groupe de *benchmarking*. quels en sont les intérêts ? Les limites ?

Malgré la grande diversité des CSP étudiés, que cela soit en termes d'objectifs ou d'organisation, les participants se sont accordés sur un certain nombre de principes à respecter pour qu'un CSP fonctionne de manière performante. Par exemple, une des bonnes pratiques consiste à organiser le CSP par processus, jusqu'à son management. Une autre consiste à instaurer une relation avec les clients que sont les unités opérationnelles sur la base de règles simples : définition des prestations proposées par le CSP, élaboration d'une politique tarifaire, définition des règles d'évaluation des performances (qualité, délai, coûts)

Ces bonnes pratiques, issues de la réflexion des entreprises réunies, constituent un retour d'expérience intéressant pour les entreprises confrontées à la mise en place d'un CSP. Elles soulignent les problèmes rencontrés et les solutions qui apparaissent aux participants comme ayant donné de bons résultats dans leurs propres organisations.

La limite des travaux réside dans le fait que le groupe n'a réuni que 5 entreprises ayant mis en place des CSP et de plus avec des objectifs et organisations variés, ne facilitant pas la comparaison. Les conclusions de ce groupe de travail peuvent-elles alors vraiment être généralisées et s'imposer comme des « best practices » ? Il semble raisonnable de penser que non. Elles constituent des hypothèses de travail, que d'autres travaux devraient valider pour leur donner un caractère plus général.

3. De quel type de *benchmarking* s'agit-il ?

Le groupe réunit des entreprises différentes, il ne s'agit donc pas d'un *benchmarking* interne. Les entreprises appartiennent à des secteurs d'activité très différents. Il ne s'agit donc pas non plus, d'un *benchmarking* concurrentiel. Ce *benchmarking* est un *benchmarking* générique où l'on compare ses pratiques, ses méthodes de travail avec celles d'organisations de secteurs différents. Il est ici organisé, puisque l'institut du benchmarking réunit les participants, anime la discussion et rédige les synthèses des échanges.