

# Chapitre 8



# Corrigés

### ***Question 1. Indicateurs du BSC et stratégie de domination par les coûts***

Le BSC doit refléter les intentions stratégiques. Par conséquent, si l'entreprise choisit de s'orienter plutôt vers une stratégie de domination par les coûts, les choix d'indicateurs pour chaque axe du BSC doivent être cohérents par rapport à cette intention stratégique de réduction des coûts. Les indicateurs de chaque axe doivent en outre rester cohérents entre eux et se traduire dans une carte stratégique qui exprime les conditions de mise en œuvre de la stratégie sous forme de liens de causalité entre les axes et par conséquent, d'un axe à l'autre, entre les indicateurs.

Ainsi, dans le cas d'une stratégie de domination par les coûts, et à titre d'exemples inspirés par ceux du cours, les indicateurs relatifs à chaque axe pourraient être les suivants :

Indicateurs de *l'axe financier* :

- Taux de variation annuel du coût de revient des produits
- Taux de diminution annuel des prix de vente des produits

Indicateurs de *l'axe client* :

- Taux de satisfaction des clients mesuré annuellement
- Taux de variation annuel du coût de distribution par client

Indicateurs de *l'axe processus* :

- Taux de défauts annuel des produits finis
- Taux de variation annuel du coût de production unitaire

Indicateurs de *l'axe apprentissage innovation* :

- Taux de satisfaction des salariés mesuré annuellement
- Taux de défauts détectés en temps réel mesuré annuellement.

A titre de réflexion complémentaire, le lecteur pourra expliciter quelques relations entre indicateurs, et montrer en quoi elles s'inscrivent dans une stratégie dominée par les coûts. Par exemple, le taux de défauts est lié au coût de distribution par le biais des délais, des reprises, des garanties, etc. qui alourdissent évidemment charges et coûts.

**Question 2. La cohérence entre la signification des indicateurs et celle des axes du BSC.**

Pour répondre à cette question, le lecteur doit de nouveau se référer attentivement au cours et aux exemples qu'il développe.

1. Rebut mensuel pièces finies : *processus internes (production)* ;
2. Variation mensuelle prix de vente : *financier (distribution ou global)* ;
3. Variation mensuelle consommation unitaire : *processus internes (fabrication)* ;
4. Satisfaction salariés : *apprentissage innovation (global)* ;
5. Satisfaction clients : *clients (distribution ou global)*
6. Variation mensuelle résultat net : *financier (global)* ;
7. Variation mensuelle taux de marge sur coûts variables : *financier (distribution ou global)* ;
8. Variation mensuelle du coût de distribution : *financier (distribution)*.

Certaines réponses peuvent être nuancées car il n'existe aucun indicateur strictement indépendant des autres, et par suite aucun rattachement fonctionnel indiscutable car non ambigu. D'autres réponses peuvent donc être acceptables.

**Question 3 : Des indicateurs à la mise en place de « cibles » numériques.**

Les cibles numériques, c'est-à-dire chiffrées, proposent une représentation – une traduction en d'autres termes – en principe clarificatrice car *non ambiguë* des « objectifs » poursuivis par l'organisation. Les données ci-dessous sont proposées à titre d'exemple. Elles reflètent plutôt une volonté de réduire les coûts.

1. Rebut mensuel pièces finies :  $\leq 1 \%$  ;
2. Variation mensuelle prix de vente :  $0 \%$  ;
3. Variation mensuelle consommation unitaire :  $- 2 \%$  ;
4. Satisfaction salariés :  $\geq 95 \%$  ;
5. Satisfaction clients :  $\geq 98 \%$  ;
6. Variation mensuelle résultat net :  $+ 2 \%$  ;
7. Variation mensuelle taux de marge sur coûts variables :  $+ 2 \%$  ;
8. Variation mensuelle du coût de distribution :  $- 2 \%$ .

La difficulté est ici de juger de la cohérence entre les valeurs numériques proposées, considérées deux à deux, puis globalement, en l'absence d'indications détaillées relatives aux processus de fabrication. C'est la confirmation au passage que le travail de réflexion sur les tableaux de bord reste forcément *contingent*, c'est-à-dire conditionné par le cas et le moment auxquels il est conduit.

**Question 4. Le problème de la pertinence relative des indicateurs et des cibles.**

Pour symboliser le degré de pertinence, il est commode de le concrétiser à l'aide par exemple d'une note comprise entre 0 et 10, attribuée à chaque variable (en théorie de l'information, cette « valeur » est comprise entre 0 et 1, et varie de façon continue). Pratiquement, la note

peut être suggérée par le contrôleur de gestion puis validée ou modifiée par les acteurs concernés.

1. Rebut mensuel pièces finies : 9 ;
2. Variation mensuelle prix de vente : 2 ;
3. Variation mensuelle consommation unitaire : 9;
4. Satisfaction salariés : 7 ;
5. Satisfaction clients : 8 ;
6. Variation mensuelle résultat net : 8 ;
7. Variation mensuelle taux de marge sur coûts variables : 6 ;
8. Variation mensuelle du coût de distribution : 5.

Les notes sont proposées à titre d'exemple, pour fixer les idées et amorcer la réflexion. Elles se révéleraient certainement très différentes dans la pratique, ou d'un cas à l'autre. Il convient de noter l'absence de note « 0 », significative d'une absence absolue de pertinence, caractéristique d'une donnée parfaitement inutile, ou de note « 10 », représentative d'une pertinence absolue, liée à l'impossibilité radicale de se passer de la donnée en question. C'est une façon de signifier que la pertinence d'une donnée n'existe jamais en soi. Réciproquement, elle ne devient jamais définitivement nulle. Elle ne constitue donc en aucun cas une propriété stable, intangible. Il n'existe autrement dit que des *degrés* de pertinence variables dans le temps et dans l'espace.

Dans le cadre d'un travail en groupe, la réflexion sur cette notion de pertinence peut s'enrichir d'un vote et d'une discussion à propos du degré de pertinence perçu de chacune des huit variables du tableau de bord. Cela donne l'occasion de déceler l'ampleur généralement considérable des écarts de perception à ce sujet, et par suite, de la difficulté de définir des objectifs, critères et cibles, ... objectifs, c'est-à-dire partagés et compris de la même façon par tous au sein d'une organisation donnée.

### ***Question 5. La mesure de la satisfaction des salariés***

La mesure du taux de satisfaction des salariés, repose habituellement sur la construction d'un *questionnaire d'évaluation* de la *motivation* et de l'*implication* des salariés. Dans le cas d'un grand groupe, ce questionnaire peut être diffusé par voie électronique à un échantillon représentatif des salariés avec par exemple un suivi mensualisé. Il peut être complété par un suivi exhaustif destiné à l'ensemble des salariés, par exemple une fois tous les deux ans. En parallèle, des entretiens complémentaires peuvent être organisés avec des salariés jugés particulièrement représentatifs, afin de vérifier la fiabilité des éléments retenus pour la mesure du taux de satisfaction. Dans tous les cas, la mesure de ce taux dépend de la qualité du questionnaire, de la représentativité de l'échantillon, de la pertinence du guide d'entretien, et bien entendu du sérieux donc de la fiabilité des réponses. Diverses techniques statistiques de recoupement permettent cependant d'assurer sur ce point des garanties suffisantes.

En tout cas, la procédure de mise en œuvre de telles mesures est évidemment lourde et coûteuse. Elle doit donc répondre à des besoins de contrôle clairement justifiés et identifiés.

NB : au besoin, le lecteur aura intérêt à revoir, à partir de la GRH et de la théorie des organisations, les théories de la motivation, l'une des plus connues étant celle dite « des attentes », celles de l'implication, avec au passage la question du lien motivation-implication, ou de la relation motivation-comportement. Il lui sera utile également de se référer aux techniques de construction et de dépouillement d'enquête.

### **Question 6. La sensibilité des indicateurs.**

Pour qu'un indicateur garde sa pertinence, et trouve donc un sens durable, il doit évidemment réagir rapidement et clairement aux évènements à gérer par l'utilisateur du dit indicateur. De plus, la réaction doit rester cohérente, c'est-à-dire qu'un évènement donné devra systématiquement entraîner une variation de *même sens* de l'indicateur, avec une valeur absolue ou relative *identique*. Par exemple, l'évènement hausse des prix de 10 % de la concurrence entraînera en tout cas une hausse d'environ 5 % des quantités vendues de l'article A, c'est-à-dire de l'indicateur. Tel est du moins le principe, car la pratique se révèle généralement beaucoup plus instable donc incertaine.

<b>Evènement Indicateur</b>	<b>Nouveau concurrent</b>	<b>Faillite fournisseur</b>	<b>Incidents techniques</b>	<b>Nouvelle réglementation</b>
<b>Rebut mensuel pièces finies</b>	Faible, lente	Moyenne à forte, rapide	Forte, rapide	Faible, lente (sous réserve)
<b>Variation mensuelle prix de vente</b>	Forte, rapide	Moyenne, délai marqué	Faible, lente	Sensibilité possible
<b>Variation mensuelle consommation unitaire</b>	Faible, lente	Moyenne à forte, délai bref à moyen	Forte, rapide	Faible, lente
<b>Satisfaction salariés</b>	Selon agressivité du concurrent	Probablement significative, rapide	Forte, rapide	Forte sensibilité possible
<b>Satisfaction clients</b>	Forte, rapide	Faible, lente en principe	Forte, rapide	Faible
<b>Variation mensuelle résultat net</b>	Selon agressivité du concurrent. Peut-être forte et rapide	Moyenne à forte, délai bref à moyen	Sensible en l'absence de correction rapide	Selon nature des dispositions. Forte sensibilité possible.
<b>Variation mensuelle taux de marge sur coûts variables</b>	Selon agressivité du concurrent. Peut-être forte et rapide	Moyenne à forte, délai bref à moyen	Sensible en l'absence de correction rapide	Selon nature des dispositions. Forte sensibilité possible.
<b>Variation mensuelle du coût de distribution</b>	Moyenne à forte, délai réduite possible	Faible sauf cas particulier	Limité en principe	Faible

Les réponses sont proposées à titre purement indicatif. Elles peuvent être discutées, mais difficilement précisées, sauf à les rapporter à un cas bien spécifié, qui pourrait être en l'occurrence celui de la pizzeria. Une fois encore, c'est le thème de la contingence qui se trouve ainsi mis en avant.

***Question 7. La décomposition hiérarchique descendante, les centres de responsabilité et les centres de coût***

Remarque préalable : à la ligne 4, il faut lire : « ... compte tenu de la structure de l'entreprise ».

La décomposition initiale se trouve en réalité définie par le texte. Elle est classique mais pose à l'évidence des questions relatives à la répartition des responsabilités et des coûts associés. Par exemple : qui va décider et structurer la part de chaque produit dans telle ou telle ou telle campagne de publicité ? De lancer une campagne régionale sur un produit donné ?

La question pourrait alors être complétée de la manière suivante : que deviendrait la décomposition hiérarchique descendante dans le cadre d'une structure modifiée, fondée par exemple sur les familles de produit. Dans ce cas, le chiffre d'affaires, la marge commerciale, le résultat net seraient déclinés par famille de produit, puis par région, puis par magasin puis par rayon.

Cependant, une telle décomposition ne résout pas tous les problèmes de contrôle dans la mesure où les centres de responsabilité par région, puis par famille, ne se confondent toujours pas avec certains centres de coût comme par exemple, le centre entretien, le centre logistique ou le centre système d'information. Ce problème de cohérence pose plus généralement la délicate question de la répartition des charges et de la maîtrise des coûts entre et par les centres de coût. Or, si cette question n'est pas résolue de manière satisfaisante et acceptable par tous, il devient impossible de décomposer le résultat net, à l'exemple de ce que propose le modèle classique de la comptabilité analytique. La décomposition descendante de la marge commerciale reste en revanche envisageable dans pratiquement tous les cas, mais à condition de disposer d'un système comptable suffisamment fiable et détaillé.

***Question 8. La notion de centre de profit et son intérêt pour le contrôle de gestion.***

Intuitivement, un centre de profit peut être compris comme une entité organisationnelle relativement indépendante, donc séparable, pour laquelle il est possible de calculer, de façon significative et compréhensible, une contribution au profit global de l'organisation. En cela, les centres de profit constituent une catégorie plus autonome que les centres de coût, puisqu'ils sont implicitement supposés maîtriser à la fois une fraction des produits et une partie des charges, alors que les centres de coût ne font qu'induire et maîtriser partiellement certaines charges. Il suffit alors, et en principe, pour contrôler la qualité de leur gestion, de suivre l'évolution de la fraction de profit qu'ils réalisent de façon supposée par hypothèse indépendante donc séparable. En cela, ils doivent être gérés « comme » l'organisation dans son ensemble, et « comme » les autres centres de profit. L'idée de mimétisme est d'ailleurs souvent évoquée à ce propos : l'organisation est alors décrite comme composée de sous organisations, de composantes, semblables à elle-même. Réciproquement, les sous organisations « s'additionnent » entre elles pour reconstituer une organisation globalement cohérente, et à son tour semblable à elles-mêmes.



Une organisation décomposable en centres de profits relativement indépendants est en principe plus aisément contrôlable que celle structurée en centres de coût plus ou moins interdépendants, et en tout cas mal séparables, du point de vue notamment de leurs contributions respectives à la création de valeur.

**Question 9. Le problème de la cohérence du système d'objectifs et de cibles.**

*Noter au préalable une correction de texte : à la ligne 2, il faut lire « attribuer » et non pas « intégrer »*

Pour que l'organisation reste cohérente et soudée dans son ensemble – « cohésive » autrement dit – ses responsables et l'ensemble de ses acteurs doivent partager le sentiment que les objectifs et des moyens qui leurs sont attribués sont répartis de manière équitable. C'est un exemple élémentaire d'application de ce principe que propose de discuter la question 9. Formellement, et en première analyse, la cible d'une marge commerciale de 5 % attribuée à chaque magasin apparaît en effet comme parfaitement cohérente.

Mais cette cohérence supposée se heurte évidemment au problème fondamental de la *comparabilité* entre magasins de l'indicateur comptable ainsi privilégié. Rien ne prouve en effet que les conditions d'exercice de l'activité de chacun de ces magasins soient homogènes. Il est même probable que cette homogénéité n'est ni présente, ni réalisable. Ainsi une marge de 2 % à tel endroit et à tel moment peut se révéler largement aussi méritoire qu'une marge de 8 % en un autre lieu et un autre moment. Mais on retrouve alors un dilemme déjà souvent énoncé par cet ouvrage, lié à la tension entre d'une part simplification et clarification, soit ici 5 % pour tous les magasins, et, d'autre part, complexification et adaptation, par exemple 6,1 % pour un magasin, 7,4 % pour un autre, 3,8 % pour un troisième, etc. Pourquoi en effet 6,1 et non pas 6,2 ? Comment justifier de façon précise et acceptable les écarts de cible entre magasins ? Interpréter ensuite les écarts entre prévisions et réalisation ? Un écart de + 0,1 % pour tel magasin a-t-il du sens, et le même sens que + 0,1 % pour tel autre magasin ?

Pour mener à bien ce type démarche, il faut donc faire appel à un traducteur des chiffres et un médiateur du sens, capable par conséquent d'harmoniser les perceptions et les points de vue. C'est là un aspect essentiel du rôle habituellement prêté au contrôleur de gestion, ou attendu de lui.

Ainsi, il n'existe *a priori* guère de lien entre le taux de marge commerciale et la part de marché. La cohérence des évolutions respectives de ces deux variables n'apparaît donc pas évidente. Au contrôleur de gestion de montrer au besoin pourquoi et comment elles sont interdépendantes, si tel est le cas bien entendu.

**Question 10. Le calcul d'écarts détaillés, les tableaux de bord stratégiques et le rôle des contrôleurs de gestion**

Un tableau de bord stratégique correctement conçu échappe à la tentation d'une trop grande complexité. Il ne saurait donc inclure une liste d'écarts trop détaillée. Réciproquement, il peut ainsi tendre vers une représentation synthétique et sélective des éléments de performance de

l'organisation. Autrement dit, il doit viser au seul suivi des écarts les plus significatifs du point de vue de la mise en œuvre de la stratégie choisie. Cela suppose d'avoir au préalable identifié quelques variables pertinentes à partir desquelles calculer les écarts en question, en application de la démarche illustrée par le cours, à propos du cas Délicioso.

En principe, il ne semble pas pertinent de mettre en place un service analyse de coûts et contrôle de gestion indépendant d'un service tableau bord et projet stratégique. En pratique, le service analyse des coûts et le service tableau de bord sont d'ailleurs le plus souvent intégrés dans la fonction contrôle de gestion, ou auprès de la direction correspondante, dans le but de faciliter et accélérer la simplification et la mise en cohérence des procédures. Pour autant, il n'est pas toujours certain que la fonction contrôle de gestion doive à la fois « fabriquer » les données, les mettre en forme, les interpréter et donc en guider les principes d'utilisation. Il n'existe pas en effet de solution unique, de portée générale, on dit parfois « normative ».

De façon générale et fondamentale, la question alors posée devient celle du *pouvoir* des contrôleurs de gestion au sein des organisations. Maîtrisant dans une large mesure l'information de gestion, sa conception, sa diffusion, son interprétation, les contrôleurs risquent en effet de se trouver, volontairement ou non, dans une position qui leur confèrera un statut explicite ou implicite mal accepté, voire conflictuel, du point de vue des autres responsables. Il revient au dirigeant de procéder aux réajustements nécessaires au maintien de la cohésion de son organisation.

