

**UTILITÉ DE L'ANALYSE DES  
RÉSULTATS FINANCIERS  
MENSUELS POUR LA GESTION**

Par Hugues Boisvert

Cahier de recherche CICMA 09-02

Septembre 2009

Issn : 1498-2722



## RÉSUMÉ

Ce cahier présente les résultats d'un sondage visant à évaluer l'utilité de l'analyse des résultats financiers mensuels pour la gestion. À cet effet, on a demandé à deux catégories de participants, des comptables et des gestionnaires, d'évaluer l'utilité d'une version d'un rapport d'un contrôleur. Il y avait deux versions du rapport utilisées dans le sondage, ce qui nous a permis d'évaluer aussi l'utilité relative des deux versions. Les principales conclusions tirées sont qu'un rapport qui modélise les activités et intègre des données opérationnelles s'avère plus utile aux gestionnaires en plusieurs points qu'un rapport qui analyse seulement les données financières. En effet, il s'avère plus utile pour conclure des points suivants : utilisation des matières premières (MP), productivité de la main-d'œuvre directe (MOD), productivité des équipements, évaluation des coûts de fabrication autres que MP et MOD et suggestions pour améliorer la rentabilité de l'usine dans le cas donné. Sur l'ensemble des huit points évalués, la version intégrant des données opérationnelles du rapport présente une utilité moyenne pondérée de 47 % comparativement à 33 % pour la version qui ne traite que les données financières du rapport.

Ce rapport suggère aussi qu'il y a des différences de perception entre les comptables, les préparateurs de l'information et les gestionnaires qui sont les utilisateurs de l'information produite pour la gestion. Des différences significatives de perception sont apparues sur les points suivants : utilisation des MP, productivité de la MOD, coûts de fabrication autres que MP et MOD et facteurs de rentabilité.

Enfin, quant à l'utilité des deux versions du rapport pour évaluer la stratégie d'exploitation et fournir une rétroaction à la refonte du budget, les versions utilisées ne révèlent aucune différence. Par ailleurs, les commentaires reçus permettent d'espérer concevoir une autre expérimentation pour explorer cette question.



# TABLE DES MATIÈRES

<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>11</b>
<b>1 UTILITÉ DE L'INFORMATION POUR LA GESTION</b> .....	<b>12</b>
1.1 RAISONS DE L'ÉTUDE.....	12
<b>2 MÉTHODOLOGIE</b> .....	<b>13</b>
2.1 DESCRIPTION DES DEUX ÉCHANTILLONS.....	14
<b>3 ANALYSE DES RÉSULTATS</b> .....	<b>15</b>
3.1 UN PORTRAIT GLOBAL DES RÉSULTATS .....	15
3.1.1 <i>Analyse de la question 1 : Stratégie d'exploitation</i> .....	18
3.1.2 <i>Analyse de la question 2 : Utilisation des matières premières</i> .....	22
3.1.3 <i>Analyse de la question 3 : Utilisation de la main-d'œuvre directe</i> .....	25
3.1.4 <i>Analyse de la question 4 : Productivité des équipements</i> .....	27
3.1.5 <i>Analyse de la question 5 : Importance des frais généraux de fabrication</i> .....	29
3.1.6 <i>Analyse de la question 6 : Fixation du prix de vente</i> .....	30
3.1.7 <i>Analyse de la question 7 : Facteurs de rentabilité</i> .....	32
3.1.8 <i>Analyse de la question 8 : Suggestions pour améliorer la rentabilité</i> .....	34
<b>CONCLUSION</b> .....	<b>37</b>
<b>ANNEXE A QUESTIONNAIRE SUR L'USINE ABC, VERSION UTILISATEUR</b> .....	<b>39</b>
<b>ANNEXE B QUESTIONNAIRE SUR L'USINE ABC, VERSION PRÉPARATEUR</b> .....	<b>45</b>
<b>ANNEXE C CAS USINE ABC, VERSION F</b> .....	<b>52</b>
<b>ANNEXE D CAS USINE ABC, VERSION O</b> .....	<b>62</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE</b> .....	<b>78</b>



## LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 Questions relatives à l'utilité du rapport .....	15
Tableau 2 Statistiques du groupe de stagiaires comptables .....	16
Tableau 3 Statistiques du groupe d'utilisateurs de l'information .....	17
Tableau 4 Utilité moyenne perçue du rapport pour évaluer la stratégie d'exploitation .....	19
Tableau 5 Tests d'hypothèses relatifs à l'évaluation de la stratégie d'exploitation.....	19
Tableau 6 Stratégie d'exploitation selon le groupe référence .....	20
Tableau 7 Informations additionnelles souhaitées par le groupe de stagiaires comptables .....	21
Tableau 8 Utilité moyenne perçue du rapport pour évaluer l'utilisation des matières premières.....	22
Tableau 9 Tests d'hypothèses relatifs à l'évaluation de l'utilisation des matières premières .....	23
Tableau 10 Diagnostic de l'utilisation des matières premières.....	24
Tableau 11 Information additionnelle souhaitée selon le groupe de répondants.....	25
Tableau 12 Utilité perçue pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe .....	25
Tableau 13 Tests d'hypothèses relatifs à l'évaluation de l'utilisation de la main-d'œuvre directe .....	26
Tableau 14 Diagnostic de la productivité de la main-d'œuvre directe .....	27
Tableau 15 Information souhaitée selon le groupe de répondants .....	27
Tableau 16 Utilité moyenne perçue pour évaluer la productivité des équipements.....	27
Tableau 17 Tests d'hypothèses relatifs à l'évaluation de la productivité des équipements.....	28
Tableau 18 Diagnostic de la productivité des équipements.....	29
Tableau 19 Utilité moyenne perçue pour évaluer l'importance des frais généraux de fabrication.....	29
Tableau 20 Tests d'hypothèses relatifs à l'évaluation de l'importance des frais généraux de fabrication...30	30
Tableau 21 Utilité moyenne perçue pour évaluer la fixation du prix de vente .....	31
Tableau 22 Tests d'hypothèses relatifs à l'évaluation de la fixation du prix de vente.....	31
Tableau 23 Utilité moyenne perçue pour identifier les facteurs de rentabilité .....	32
Tableau 24 Tests d'hypothèses relatifs à l'identification des facteurs de rentabilité .....	33
Tableau 25 Diagnostic des principaux facteurs de rentabilité.....	34
Tableau 26 Diagnostic détaillé des principaux facteurs de rentabilité.....	34
Tableau 27 Utilité moyenne perçue pour identifier des suggestions pour améliorer la rentabilité .....	35
Tableau 28 Tests d'hypothèses relatifs à des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité.....	35
Tableau 29 Suggestions pour améliorer la rentabilité.....	36
Tableau 30 données opérationnelles de novembre 2008.....	55
Tableau 31 résultats financiers comparatifs des six usines du Groupe.....	57
Tableau 32 résultats financiers de l'usine ABC.....	58
Tableau 33 Évolution des indicateurs financiers .....	59
Tableau 34 évolution des ressources utilisées par unité produite.....	61
Tableau 35 données opérationnelles de novembre 2008.....	65
Tableau 36 résultats financiers comparatifs des six usines du groupe .....	68
Tableau 37 résultats financiers de l'usine abc.....	69
Tableau 38 Évolution des indicateurs financiers .....	70
Tableau 39 résultats de novembre 2008, de l'étape 1 .....	72
Tableau 40 Analyse des résultats de novembre 2008, de l'étape 2 .....	73
Tableau 41 Analyse des résultats de novembre 2008, de l'étape 3 .....	74
Tableau 43 Rentabilité d'un contrat de 100 unités selon la ligne de production utilisée .....	75
Tableau 44 Rentabilité de 100 unités produites sur la ligne de production n° 1 selon le type de finition demandé.....	75
Tableau 45 Rentabilité de 100 unités produites sur la ligne de production n° 3 selon le type de finition demandé.....	76





## **LISTE DES FIGURES**

Figure 1 Utilité de l'information comptable pour la gestion .....	12
Figure 2 Utilité de l'information produite selon les stagiaires comptables.....	16
Figure 3 Utilité de l'information produite selon les gestionnaires d'expérience .....	17
Figure 4 Représentation du processus Production de l'usine ABC.....	54
Figure 5 Évolution des ventes par semaine .....	59
Figure 6 Évolution des indicateurs financiers en pourcentages des ventes .....	60
Figure 7 évolution des ressources utilisées par unité produite.....	61
Figure 8 Représentation du processus Production de l'usine ABC.....	64
Figure 9 Évolution des ventes par semaine .....	70
Figure 10 Évolution des indicateurs financiers en pourcentages des ventes .....	70



## **INTRODUCTION**

Ce rapport présente les résultats d'une expérimentation visant à évaluer l'utilité de l'analyse des résultats financiers mensuels pour la gestion. Ce projet s'intègre dans le cadre plus général d'une étude de l'utilité de l'information comptable pour la gestion.

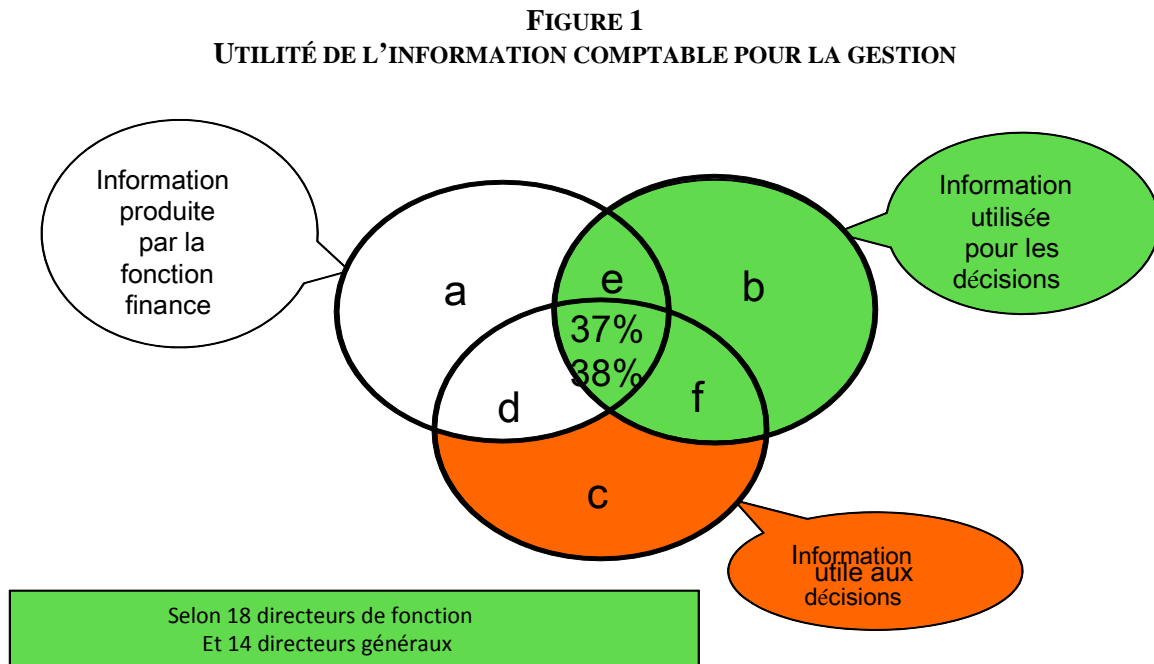
# 1 UTILITÉ DE L'INFORMATION POUR LA GESTION

L'utilité de l'information pour la gestion est jugée en fonction des décisions qu'elle influence. Une information sera jugée utile par le gestionnaire dans la mesure où cette information l'influencera dans les décisions qu'il aura à prendre. Cette information l'influencera si elle clarifie la question ou le problème auquel il est confronté.

Donc, l'analyse des résultats financiers mensuels sera jugée utile si elle influence la gestion, suscite des décisions.

## 1.1 Raisons de l'étude

Lors d'une autre étude réalisée en 2005, nous avons estimé que seulement de 37 % à 38 % de l'information produite par la fonction finance dans nos entreprises québécoises était à la fois perçue utile et était effectivement utilisée par les responsables des fonctions pour la gestion (CICMA 05-01), comme l'illustre le graphique suivant tirée de cette étude.



Bien que l'échantillon ait été petit (18 directeurs de fonction et 14 directeurs généraux), cette étude a soulevé une série de questions que nous allons aborder dans le contexte particulier d'un rapport qui analyse les résultats financiers mensuels d'une usine.

1. Pourquoi l'analyse des résultats financiers mensuels n'est-elle pas davantage utilisée pour prendre des décisions?
2. Pourquoi l'analyse des résultats financiers mensuels n'est-elle pas davantage perçue par les gestionnaires étant comme utile à la gestion?

3. Quelles seraient les caractéristiques d'un rapport qui présente l'analyse des résultats financiers mensuels, à la fois susceptible d'être perçues utiles et utilisées pour prendre des décisions?
4. Comment faire évoluer le rapport d'analyse des résultats financiers mensuels pour accroître son influence sur la prise de décision?

Les questions étudiées relatives à l'analyse des résultats financiers mensuels seront généralisées à l'ensemble de l'information comptable produite par la fonction finance pour la gestion lors d'expérimentations subséquentes. Dans ce cahier de recherche, nous présentons les résultats d'une expérimentation auprès de futurs préparateurs de l'information produite, 87 candidats à l'expertise comptable, et d'utilisateurs de l'information, 27 gestionnaires d'expérience.

## 2 MÉTHODOLOGIE

Nous avons développé deux versions d'un rapport d'un contrôleur d'usine qui présente une analyse des résultats financiers mensuels d'une usine. Les deux versions présentent l'analyse des résultats du mois de novembre 2008 de l'usine ABC<sup>1</sup>. Les deux versions diffèrent par l'information présentée. Il y a une version « F » qui présente l'analyse financière habituelle d'un rapport mensuel, et une version « O » qui ajoute à l'analyse financière habituelle quelques analyses qui intègrent des données opérationnelles. L'analyse financière habituelle est celle que nous avons pu observer dans de nombreux cas où nous avons assisté à la présentation d'une analyse des résultats mensuels au comité de direction. Plus précisément, dans une analyse financière habituelle, on commente l'évolution au fil des mois des indicateurs financiers suivants; montant des ventes, valeur ajoutée, résultats avant amortissement et impôt, résultats nets. Ces indicateurs sont comparés aux résultats passés, aux résultats comparatifs des autres unités du groupe le cas échéant et au budget.

L'expérimentation consiste à demander à des préparateurs de l'information comptable, des comptables, ainsi qu'à des utilisateurs de l'information, des gestionnaires, d'évaluer l'utilité pour la prise de décision des analyses qui sont présentées dans chacune des deux versions du rapport. Chaque répondant ne voit qu'une version du rapport, soit la version F ou la version O, mais non les deux. Lorsqu'un échantillon est choisi, une version du cas est envoyée à 50 % des individus de l'échantillon et l'autre version est envoyée à l'autre moitié du groupe.

Ainsi, nous avons réalisé l'expérimentation décrite dans ce cahier de recherche avec deux échantillons, un échantillon de préparateurs de l'information, des stagiaires comptables et avec un échantillon d'utilisateurs de l'information, des gestionnaires d'expérience. Et, avec chacun des deux échantillons, 50 % du groupe avait reçu une version du rapport, et l'autre moitié du groupe, l'autre version du rapport.

Le questionnaire utilisé pour recueillir les données de l'échantillon de stagiaires comptables couvre les mêmes thèmes que celui des gestionnaires d'expérience. Cependant, la formulation des questions a été légèrement modifiée pour être adaptée au rôle de chacun dans l'entreprise. Les deux questionnaires sont reproduits en annexe.

---

<sup>1</sup> Le nom est fictif, il s'agit d'un cas réel maquillé afin qu'on ne puisse reconnaître l'usine.

Nous estimons qu'il faut au plus trois (3) heures pour lire le rapport et répondre au questionnaire. Pour chacun des huit (8) éléments du questionnaire (stratégie d'exploitation, utilisation des matières premières, productivité de la main-d'œuvre directe, productivité des équipements, importance des frais généraux de fabrication, fixation du prix de vente, facteurs clés de rentabilité, suggestions pour améliorer la rentabilité), nous demandons trois (3) questions : un diagnostic, leur perception de l'utilité de l'information produite dans leur version du cas ainsi que l'information qui n'y est pas mais qu'ils auraient aimé avoir ou produire par rapport à l'élément concerné. Dans le questionnaire destiné aux comptables, nous leur demandons aussi comment ils s'y prendraient pour produire un budget révisé à la baisse pour l'année 2009 ainsi que les difficultés anticipées à produire ce budget.

Donc pour chacun des huit éléments, il y a une donnée quantitative, soit leur perception de l'utilité de l'information produite évaluée sur une échelle en 7 points et, il y a des données sous forme de texte, soit le diagnostic ainsi que l'information qu'ils auraient aimé retrouver dans le rapport.

L'analyse des résultats vise à déterminer la perception de l'utilité du rapport produit sur chacun des huit (8) éléments du questionnaire. Elle vise aussi à identifier des facteurs contextuels susceptibles d'expliquer les différences de perception observée. Les facteurs contextuels susceptibles d'expliquer l'utilité des deux versions que nous avons analysées sont : la version du rapport du contrôleur, soit la version F ou la version O, le rôle des répondants, soit celui de préparateur ou d'utilisateur de l'information ainsi que l'expérience des répondants, toutefois en lien direct avec le rôle des répondants lors de cette expérimentation.

L'analyse des données quantitatives nous donne une distribution de l'utilité perçue des deux versions par les deux échantillons de répondants à l'aide de moyennes et de statistiques de dispersion. L'analyse des données sous forme de texte nous apporte des explications. Les données sous forme de texte ont d'abord été codées à l'aide de mots clés, ce qui nous a permis de quantifier l'information. Ainsi, pour chacun des huit (8) éléments du questionnaire, nous avons défini et décrit à l'aide de mots clés un nombre fini de diagnostics ainsi qu'un nombre fini d'éléments d'information que les répondants souhaitaient retrouver dans le rapport du contrôleur. Puis, dans une deuxième étape, nous avons analysé la distribution des informations codées.

## ***2.1 Description des deux échantillons***

L'échantillon de préparateurs de l'information comptable comptait 179 candidats, et 87 ont répondu au questionnaire (taux de participation de 48,6 %), dont 48 répondants avec la version F du cas et 39 répondants avec la version O du cas. Il s'agit d'un groupe de candidats à l'expertise comptable de HEC Montréal à qui on a demandé une participation volontaire. Leur formation est homogène, puisqu'ils ont tous obtenu leur BAA (Baccalauréat en administration des affaires) de HEC Montréal, ainsi que leur DESS en comptabilité publique, également de HEC Montréal, qu'ils sont stagiaires en vérification publique et qu'ils se préparent à un examen d'expertise comptable. Ce groupe est jeune, sans grande expérience de travail, sinon un début de stage en vérification publique et une expérience de travail d'été; tous les répondants de ce groupe s'expriment en français et résident au Québec. Nous allons y référer comme étant le groupe des stagiaires comptables.

L'échantillon d'utilisateurs de l'information comptable comptait 27 gestionnaires, et tous ont répondu au questionnaire (taux de participation de 100 %), dont 14 avec la version F du cas et 13 avec la version O du cas. Outre le fait qu'ils ont principalement acquis leur expérience dans le

secteur des services financiers et des assurances, leur provenance est internationale et majoritairement européenne. Nous avons profité de leur passage à HEC Montréal dans le cadre du programme « Executive MBA-FSI » offert conjointement par HEC Montréal, Vlerick Leuven Gent Management School et University of St. Gallen, pour demander leur participation. Ils ont tous répondu au questionnaire en anglais, leur langue d'origine étant l'allemand, le danois, le flamand, l'espagnol, le portugais et le français.

### 3 ANALYSE DES RÉSULTATS

Nous allons d'abord présenter un portrait global des résultats, puis nous allons analyser dans l'ordre les huit (8) éléments spécifiques des questionnaires, soit :

1. Stratégie d'exploitation
2. Utilisation des matières premières
3. Productivité de la main-d'œuvre directe
4. Productivité des équipements
5. Frais de fabrication autres que matières premières et main-d'œuvre directe
6. Fixation du prix de vente
7. Facteurs clés de rentabilité
8. Suggestions pour améliorer la rentabilité

Nous terminerons avec l'analyse de l'élément additionnel du questionnaire destiné aux préparateurs de l'information comptable, les stagiaires comptables, soit les difficultés à préparer un budget révisé correspondant à une baisse de 10 % du chiffre d'affaires du budget initial.

#### 3.1 Un portrait global des résultats

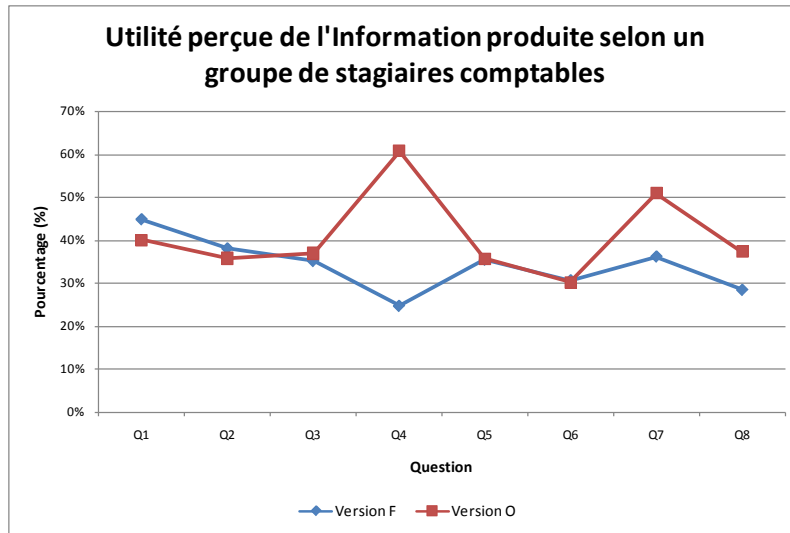
Le tableau 1 rappelle les huit (8) questions relatives à l'utilité du rapport

**TABLEAU 1**  
**QUESTIONS RELATIVES À L'UTILITÉ DU RAPPORT**

N°	Question
1	Quelle est l'utilité du rapport pour évaluer la stratégie d'exploitation?
2	Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de l'utilisation des matières premières?
3	Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de la productivité de la main-d'œuvre directe?
4	Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de la productivité des équipements?
5	Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de l'importance des frais généraux de fabrication?
6	Quelle est l'utilité du rapport pour juger de la pertinence des prix demandés lors des soumissions?
7	Quelle est l'utilité du rapport pour déterminer les trois principaux facteurs qui influent sur la rentabilité?
8	Quelle est l'utilité du rapport pour faire trois suggestions pour améliorer la rentabilité de l'usine?

La figure 2 présente l'utilité de l'information produite selon l'échantillon de 87 stagiaires comptables, soit 48 ayant évalué la version F et 39 ayant évalué la version O du cas.

**FIGURE 2**  
**UTILITÉ DE L'INFORMATION PRODUITE SELON LES STAGIAIRES COMPTABLES**



Le tableau 2 donne les statistiques (moyenne, écart moyen et écart-type) des huit questions en fonction de la version du cas, F ou O, du groupe de stagiaires comptables.

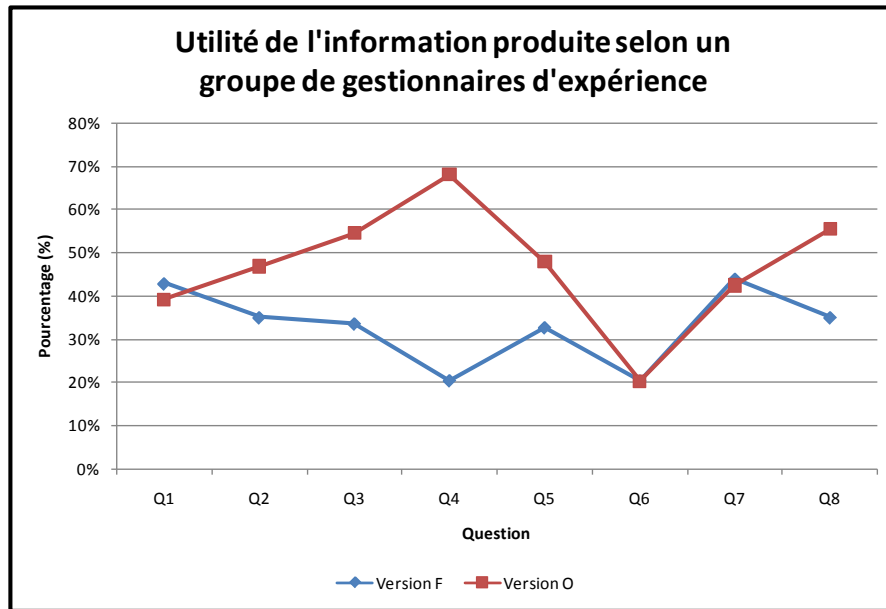
**TABLEAU 2**  
**STATISTIQUES DU GROUPE DE STAGIAIRES COMPTABLES**

Question	Version F			Version O		
	Moyenne	Écart moyen	Écart-type	Moyenne	Écart moyen	Écart-type
1	44,90%	18,67%	23,60%	40,00%	19,49%	22,54%
2	38,13%	19,48%	22,89%	35,77%	17,69%	22,87%
3	35,21%	20,67%	24,03%	36,92%	21,60%	26,02%
4	24,79%	17,27%	23,06%	60,64%	22,68%	26,31%
5	35,52%	18,55%	21,91%	35,68%	21,45%	25,99%
6	30,73%	23,47%	28,36%	30,26%	20,37%	26,97%
7	36,25%	22,66%	26,95%	50,90%	24,14%	28,37%
8	28,51%	20,31%	26,02%	37,31%	24,40%	28,02%
<b>Moyenne</b>	<b>34,25%</b>			<b>40,93%</b>		



La figure 3 présente l'utilité de l'information produite selon l'échantillon de 27 gestionnaires d'expérience, soit 14 ayant eu la version F et 13 ayant eu la version O du cas.

**FIGURE 3**  
**UTILITÉ DE L'INFORMATION PRODUITE SELON LES GESTIONNAIRES D'EXPÉRIENCE**



Le tableau 3 donne les statistiques (moyenne, écart moyen et écart-type) des huit questions en fonction de la version du cas, F ou O, du groupe d'utilisateurs de l'information.

**TABLEAU 3**  
**STATISTIQUES DU GROUPE D'UTILISATEURS DE L'INFORMATION**

Question	Version F			Version O		
	Moyenne	Écart moyen	Écart-type	Moyenne	Écart moyen	Écart-type
1	42,86%	21,73%	24,91%	39,23%	23,79%	27,09%
2	35,00%	19,29%	22,44%	46,92%	27,46%	30,61%
3	33,57%	17,45%	18,70%	54,62%	25,80%	29,32%
4	20,42%	19,05%	25,87%	68,08%	16,80%	22,83%
5	32,69%	20,22%	23,88%	47,92%	18,40%	24,37%
6	20,36%	15,46%	19,68%	20,36%	15,90%	20,41%
7	43,93%	26,79%	30,01%	42,50%	14,23%	17,04%
8	35,00%	20,71%	23,75%	55,45%	15,73%	19,46%
<b>Moyenne</b>	<b>32,98%</b>			<b>46,88%</b>		

## Observations

- Si on prend la moyenne pondérée des huit (8) questions, on obtient pour le groupe des stagiaires comptables (tableau 2) respectivement 34 % avec la version F et 41 % avec la version O. De même, pour le groupe des gestionnaires d'expérience (tableau 3), on obtient 33 % avec la version F et 47 % avec la version O. Comparé à la moyenne obtenue lors d'un sondage effectué en 2005<sup>2</sup>, la version F se situe légèrement en deçà des pourcentages obtenus en 2005 de 37 % et de 38%, alors que la version O se situe nettement au-dessus.
- Par ailleurs, l'écart moyen et l'écart-type sont relativement grands, ce qui signifie que la perception des stagiaires comptables, comme celle des gestionnaires d'expérience, n'est pas uniforme. Nous allons analyser plus en détail la variation des opinions par rapport à chacun des huit (8) éléments d'information.
- Chez les stagiaires comptables, la version O apparaît plus utile pour les questions 4 (productivité des équipements), 7 (facteurs de rentabilité) et 8 (suggestions d'amélioration) alors que chez les gestionnaires d'expérience, elle apparaît plus utile pour les questions 2 (utilisation des MP), 3 (productivité de la MOD), 4 (productivité des équipements), 5 (importance des frais généraux) et 8 (suggestions d'amélioration). Curieusement, elle n'apparaît pas plus utile pour la question 7 (facteurs de rentabilité). Nous tenterons d'expliquer cette perception paradoxale à la section 3.1.7 du rapport.

### ***3.1.1 Analyse de la question 1 : Stratégie d'exploitation***

Le rapport du contrôleur est tout aussi muet sur la stratégie d'exploitation, selon l'une ou l'autre version. Dans les deux versions, le contrôleur analyse les résultats financiers du mois sans référence à la stratégie d'exploitation de l'usine. Cela soulève la question du rôle d'un rapport d'analyse des résultats financiers mensuels. Ce rapport doit-il lier l'analyse des résultats mensuels à la stratégie d'exploitation? Aux indicateurs clés de performance habituellement en lien avec la stratégie? Ou bien doit-il demeurer neutre et ne se concentrer que sur les explications de l'évolution des principaux indicateurs financiers sans les lier à la stratégie?

L'utilité moyenne perçue du rapport pour évaluer la stratégie d'exploitation se situe entre 39 % et 45 % selon les groupes de répondants et les versions utilisées. Le tableau 4 donne les statistiques recueillies de la moyenne et de l'écart-type selon les groupes de répondants et la version utilisée.

---

<sup>2</sup> Voir CICMA 05-01

**TABLEAU 4**  
**UTILITÉ MOYENNE PERÇUE DU RAPPORT POUR ÉVALUER LA STRATÉGIE D'EXPLOITATION**

	Version F		Version O	
	Moyenne	Écart-type	Moyenne	Écart-type
Stagiaires comptables	44,90%	23,60%	40,00%	22,54%
Gestionnaires d'expérience	42,86%	24,91%	39,23%	27,09%

Le tableau 5 présente les tests d'hypothèses relatifs aux différences de perception entre les groupes de répondants et les versions pour évaluer la stratégie d'exploitation.

**TABLEAU 5**  
**TESTS D'HYPOTHÈSES RELATIFS À L'ÉVALUATION DE LA STRATÉGIE D'EXPLOITATION**

<p>H<sub>0</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer la stratégie d'exploitation.</p> <p>H<sub>1</sub> : Les stagiaires comptables ont une meilleure perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer la stratégie d'exploitation que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>0</sub> acceptée; t de Student = -0,2953</p>
<p>H<sub>2</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer la stratégie d'exploitation.</p> <p>H<sub>3</sub> : Les stagiaires comptables ont une meilleure perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer la stratégie d'exploitation que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>2</sub> acceptée; t de Student = -0,0985</p>
<p>H<sub>4</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les stagiaires comptables pour évaluer la stratégie d'exploitation.</p> <p>H<sub>5</sub> : La version F du rapport est mieux perçue que la version O du rapport chez les stagiaires comptables pour évaluer la stratégie d'exploitation.</p> <p>H<sub>4</sub> refusée avec un seuil d'erreur de 10 %, acceptée avec un seuil moindre; t de Student = -1,340</p>
<p>H<sub>6</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer la stratégie d'exploitation.</p> <p>H<sub>7</sub> : La version F du rapport est mieux perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer la stratégie d'exploitation.</p> <p>H<sub>6</sub> acceptée; t de Student = -0,4642</p>

Or il semble que la version F soit mieux perçue que la version O chez les stagiaires comptables avec un seuil d'erreur de 10 %, la différence de perception chez les gestionnaires d'expérience n'étant pas statistiquement significative. La seule hypothèse d'explication plausible de la plus grande utilité moyenne perçue de la version F vient du fait que la version O est mieux perçue relativement à des éléments opérationnels comme la productivité des équipements, ce qui la fait

moins bien percevoir par rapport à la stratégie d'exploitation, car il n'y a rien dans le rapport qui justifie une plus grande utilité de la version F pour évaluer la stratégie d'exploitation.

À la question « Comment évaluez-vous la stratégie d'exploitation de l'usine? », une majorité de répondants ont souligné le manque d'information par rapport à celle-ci. En fait, plusieurs ont dit que le rapport ne permettait pas d'identifier une stratégie spécifique, d'autres ont présumé d'une stratégie. Le tableau 6 donne les statistiques selon les mots clés codés. Comme il n'y a pas de différence significative entre la version F et la version O chez les stagiaires comptables comme chez les gestionnaires, nous avons présenté les réponses par groupe sans indiquer la version (F ou O) utilisée par le répondant.

**TABLEAU 6**  
**STRATÉGIE D'EXPLOITATION SELON LE GROUPE RÉFÉRENCE**

<b>Stratégie</b>	<b>Stagiaires comptables</b>	<b>Gestionnaires d'expérience</b>
Aucune identifiée	45,98%	70,37%
Coût le plus bas	32,18%	25,93%
Différenciation	6,90%	0,00%
Différenciation et coût	3,45%	0,00%
Maintien	2,30%	3,70%
Productivité	3,45%	0,00%
Ventes	5,75%	0,00%

Pour les gestionnaires d'expérience, 70,37 % ont écrit qu'il n'était pas possible de savoir quelle était la stratégie d'exploitation poursuivie alors que pour 25,93 % d'entre eux, l'usine devait suivre une stratégie du coût le plus bas. Il est vrai que le rapport ne faisait pas allusion à la stratégie d'exploitation ou à des indicateurs clés non financiers de performance qui auraient pu révéler la stratégie. Les stagiaires comptables qui ont répondu une stratégie de «Différenciation» ou «Différenciation et coût» ont justifié leur réponse en disant que l'entreprise fabriquait sur mesure et que, en conséquence, il leur semblait logique d'avoir une telle stratégie.

À la question «Quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé produire?», nous avons répertorié pas moins de 64 mots clés provenant des 70 (sur 87) stagiaires comptables ayant répondu à cette question. Les réponses allaient dans toutes les directions. De même, chez les gestionnaires d'expérience, nous n'avons pas identifié un ou plusieurs éléments d'information souhaités par plusieurs répondants. Le tableau 7 présente une liste d'informations additionnelles souhaitées par les stagiaires comptables dont aucune n'était évoquée par un nombre significatif de répondants.

**TABLEAU 7**  
**INFORMATIONS ADDITIONNELLES SOUHAITÉES PAR LE GROUPE DE STAGIAIRES COMPTABLES**

Relatives aux données comptables		Relatives à des calculs comptables	
MP détaillées	MOD détaillée	Marges en général	Marge par ligne de production
Frais fixes	Autres charges	Marge par type de finition	Marge par contrat
Coûts détaillés	Coûts contrôlables	Marge par vendeur	Bénéfices détaillés
Frais de ventes	Prix de vente	Valeur ajoutée	Valeur actualisée nette (VAN) projets
Ventes	Résultats annuels	Indicateurs financiers	Ratios
Budgets détaillés	Budgets révisés	<b>Relatives à des données liées au secteur</b>	
Structure du capital		Forces, faiblesses, menaces, opportunités (FFMO)	Nature du produit
<b>Relatives à des analyses</b>		Concurrence	Nature des contrats
Lignes de production en général	Ligne #2	Avantage concurrentiel	Satisfaction de la clientèle
Ligne #3	Optimisation des lignes	Facteurs de risque	Ressources disponibles
Étapes de production	Étape #3	Part de marché	Facteurs clés de succès
Comparaison usines	Comparaison secteur		
Comparaison à long terme	Compromis coût/qualité		
Capacité			
<b>Relatives à des informations de gestion</b>			
Mission	Objectifs, cibles	Stratégie communiquée	Gestion des RH
Principales décisions	Fonctionnement de l'usine	Avis du directeur de l'usine	Explications du DG
Règles soumissions	% soumissions acceptées	Raisons soumissions perdues	Indicateurs non financiers
Analyse qualitative	Analyse des arrêts de production	Suggestions et des idées d'amélioration	

**Limites à l'expérimentation par rapport à la stratégie d'exploitation**

Plusieurs ont souligné avec raison le manque d'information, en particulier la non-connaissance du secteur d'activité de l'usine, ainsi que l'absence d'indicateurs clés de rendement, ce qui nous amène à tirer la leçon suivante lors d'une prochaine expérimentation : nous préciserons l'activité de l'usine dans les deux versions du rapport, et nous identifierons des indicateurs clés de performance souvent utilisés dans le secteur d'activité.

### **3.1.2 Analyse de la question 2 : Utilisation des matières premières**

L'utilité moyenne perçue du rapport pour évaluer l'utilisation des matières premières se situe entre 35 % et 47 % selon les groupes de répondants et les versions utilisées. Le tableau 8 donne les statistiques recueillies de la moyenne et de l'écart-type selon les groupes de répondants et la version utilisée.

**TABLEAU 8**  
**UTILITÉ MOYENNE PERÇUE DU RAPPORT POUR ÉVALUER L'UTILISATION DES MATIÈRES PREMIÈRES**

	<b>Version F</b>		<b>Version O</b>	
	<b>Moyenne</b>	<b>Écart-type</b>	<b>Moyenne</b>	<b>Écart-type</b>
Stagiaires comptables	38,13%	22,89%	35,77%	22,89%
Gestionnaires d'expérience	35,00%	22,44%	46,92%	30,61%

Le tableau 9 présente les tests d'hypothèses relatifs aux différences de perception entre les groupes de répondants et les versions pour évaluer l'utilisation des matières premières.

**TABLEAU 9**  
**TESTS D'HYPOTHÈSES RELATIFS À L'ÉVALUATION DE L'UTILISATION DES MATIÈRES**  
**PREMIÈRES**

<p>H<sub>0</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer l'utilisation des matières premières.</p> <p>H<sub>1</sub> : Les stagiaires comptables ont une meilleure perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer l'utilisation des matières premières que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>0</sub> acceptée; t de Student = -0,5029</p>
<p>H<sub>2</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer l'utilisation des matières premières.</p> <p>H<sub>3</sub> : Les stagiaires comptables ont une moins bonne perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer l'utilisation des matières premières que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>2</sub> refusée avec un seuil d'erreur de 15%, acceptée avec un seuil moindre; t de Student = 1,2618</p>
<p>H<sub>4</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les stagiaires comptables pour évaluer l'utilisation des matières premières.</p> <p>H<sub>5</sub> : La version F du rapport est mieux perçue que la version O du rapport chez les stagiaires comptables pour évaluer l'utilisation des matières premières.</p> <p>H<sub>4</sub> acceptée; t de Student = -0,6356</p>
<p>H<sub>6</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer l'utilisation des matières premières.</p> <p>H<sub>7</sub> : La version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer l'utilisation des matières premières.</p> <p>H<sub>6</sub> refusée avec un seuil d'erreur de 11%, acceptée avec un seuil moindre; t de Student = -1,3490</p>

Si on accepte de se donner un seuil d'erreur relativement élevé de 15 % et de 11 %, il y aurait deux différences statistiquement significatives, à savoir que les stagiaires comptables ont une moins bonne perception de l'utilité de la version O du rapport que les gestionnaires d'expérience (seuil d'erreur de 15 %), et que la version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience (seuil d'erreur de 11 %) pour évaluer l'utilisation des matières premières.

Donc, on peut conclure que les stagiaires comptables ne voient pas une version du rapport comme étant plus utile que l'autre, alors que les gestionnaires d'expérience perçoivent la version O comme étant plus utile que la version F à cet égard. Comment expliquer ce résultat?

Une analyse des tableaux 10 et 11 nous permet de poser une hypothèse d'explication de ce résultat, à savoir que les stagiaires comptables déplorent dans les deux versions l'absence d'une analyse détaillée des écarts de MP, alors que les gestionnaires en voient moins la nécessité puisque le coût des MP est déterminé par le marché d'une part, et que l'efficacité de l'utilisation des MP est déterminée principalement par les équipements, comme cela est présenté plus loin dans le rapport du contrôleur. On peut poser comme hypothèse d'explication que les gestionnaires d'expérience évaluent l'utilité du rapport relativement à la question des MP en fonction de l'information disponible dans la totalité du rapport, alors que les stagiaires comptables en

évaluent l'utilité en ne regardant que l'information spécifique et plus technique qui touchent directement les MP.

Le tableau 10 présente les réponses (codées selon des mots clés) relatives au diagnostic en fonction du groupe de stagiaires comptables et du groupe de gestionnaires d'expérience selon la version F et la version O du rapport. Le tableau 11 présente les réponses (codées selon des mots clés) relatives aux éléments d'information qu'ils auraient aimé retrouver dans le rapport en fonction des mêmes sous-groupes que le tableau 10.

Tous s'accordent pour reconnaître l'importance des MP comme facteur de rentabilité, respectivement 37,88 %, 31,37 %, 35,71 % et 38,48 % selon les sous-groupes. Cependant, davantage de gestionnaires ont souligné le manque d'information pour conclure, soit 28,57 % et 30,77% chez les gestionnaires d'expérience contre 15,15 % et 17,65 % chez les stagiaires comptables. Le rapport du contrôleur dans les deux versions indique que le coût des matières premières représente 40 % des charges mensuelles à l'état des résultats et, en conséquence, que le coût des matières premières est donc un élément important de coût. Le prix des matières premières est déterminé par un marché extérieur, alors que la quantité de matières premières utilisées est relativement stable par unité produite d'un contrat donné. Près de la moitié des stagiaires comptables osent poser un diagnostic d'efficience (que ce soit consommation stable, augmentation coûts, non contrôlable et non efficient), soit 47,97 % et 50,98 % alors que seulement le tiers environ des gestionnaires d'expérience, plus précisément 35,71 % et 30,77 %, posent un tel diagnostic.

À la question « Quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé produire ou avoir? », les stagiaires comptables déplorent le fait de ne pas avoir une analyse détaillée des écarts de MP, en particulier des écarts de quantité et de composition, du gaspillage (rejets, rebuts) des MP, soit 49,00 % et 49,32 %. Les gestionnaires d'expérience ayant la version F ont en majorité demandé d'autres informations, soit 60,00 % alors que ceux avec la version O ont davantage compris l'influence du marché extérieur sur le prix des MP, en particulier en souhaitant avoir plus d'information sur les prix, la nature et la qualité des MP (47,06 %). Notons aussi le taux de 17,65 % de gestionnaires avec la version O qui ne souhaitent aucune information additionnelle relativement à ce point.

**TABLEAU 10**  
**DIAGNOSTIC DE L'UTILISATION DES MATIÈRES PREMIÈRES**

	<b>Stagiaires comptables Version F</b>	<b>Stagiaires comptables Version O</b>	<b>Gestionnaires d'expérience Version F</b>	<b>Gestionnaires d'expérience Version O</b>
Important	37,88%	31,37%	35,71%	38,46%
Manque d'information	15,15%	17,65%	28,57%	30,77%
Diagnostic	47,97%	50,98%	35,71%	30,77%



**TABLEAU 11**  
**INFORMATION ADDITIONNELLE SOUHAITÉE SELON LE GROUPE DE RÉPONDANTS**

	<b>Stagiaires comptables Version F</b>	<b>Stagiaires comptables Version O</b>	<b>Gestionnaires d'expérience Version F</b>	<b>Gestionnaires d'expérience Version O</b>
Aucune réponse	6,00%	4,11%	0,00%	17,65%
Composition, quantité, gaspillage	49,00%	49,32%	25,00%	23,53%
Prix, nature, qualité	17,00%	16,44%	15,00%	47,06%
Autre	28,00%	30,14%	60,00%	11,76%

### ***3.1.3 Analyse de la question 3 : Utilisation de la main-d'œuvre directe***

L'utilité moyenne perçue pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe se situe entre 33 % et 55 % selon les groupes de répondants et les versions utilisées. Le tableau 12 donne les statistiques recueillies de la moyenne et de l'écart-type selon les groupes de répondants et la version utilisée.

**TABLEAU 12**  
**UTILITÉ PERÇUE POUR ÉVALUER L'UTILISATION DE LA MAIN-D'ŒUVRE DIRECTE**

	<b>Version F</b>		<b>Version O</b>	
	<b>Moyenne</b>	<b>Écart-type</b>	<b>Moyenne</b>	<b>Écart-type</b>
Stagiaires comptables	35,21%	24,03%	36,92%	26,02%
Gestionnaires d'expérience	33,57%	18,70%	54,62%	29,32%

Le tableau 13 présente les tests d'hypothèses relatifs aux différences de perception entre les groupes de répondants et les versions pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe.

**TABLEAU 13**  
**TESTS D'HYPOTHÈSES RELATIFS À L'ÉVALUATION DE L'UTILISATION DE LA MAIN-D'ŒUVRE DIRECTE**

<p>H<sub>0</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe.</p> <p>H<sub>1</sub> : Les stagiaires comptables ont une meilleure perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>0</sub> acceptée; t de Student = -0,3162</p>
<p>H<sub>2</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe.</p> <p>H<sub>3</sub> : Les stagiaires comptables ont une moins bonne perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>2</sub> refusée avec un seuil d'erreur de 5%; t de Student = 2,0912</p>
<p>H<sub>4</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les stagiaires comptables pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe.</p> <p>H<sub>5</sub> : La version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les stagiaires comptables pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe.</p> <p>H<sub>4</sub> acceptée; t de Student = 0,4051</p>
<p>H<sub>6</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe.</p> <p>H<sub>7</sub> : La version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe.</p> <p>H<sub>6</sub> refusée avec un seuil d'erreur de 2,5%; t de Student = 2,4870</p>

Deux différences de perception sont statistiquement significatives. La première est que les stagiaires comptables ont une moins bonne perception de l'utilité de la version O du rapport que les gestionnaires d'expérience, et la deuxième est que la version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer l'utilisation de la main-d'œuvre directe.

Une analyse des tableaux 14 et 15 nous permet de poser une hypothèse d'explication de ce résultat quantitatif. Comme dans le cas de l'utilisation des MP, les stagiaires comptables déplorent dans les deux versions l'absence d'une analyse détaillée des écarts de MOD. Les gestionnaires d'expérience relient davantage les informations produites dans la partie du rapport qui indique clairement dans la version O que la productivité est fonction de la modernisation des équipements à l'étape #2 de la production. Le tableau 14 présente les réponses (codées selon des mots clés) relatives au diagnostic en fonction du groupe de répondants, et le tableau 15 présente les réponses (codées selon des mots clés) relatives aux éléments d'information qu'ils auraient aimé avoir en fonction du groupe de répondants.

**TABLEAU 14**  
**DIAGNOSTIC DE LA PRODUCTIVITÉ DE LA MAIN-D'ŒUVRE DIRECTE**

	Stagiaires comptables		Gestionnaires d'expérience	
	Version F	Version O	Version F	Version O
Aucun	1,28%	1,47%	15,00%	6,25%
Manque d'information	17,95%	13,24%	15,00%	6,25%
Équipement, ligne ou étape	16,67%	39,71%	15,00%	37,50%
Productivité	20,51%	4,41%	15,00%	25,00%
Autre	43,59%	41,18%	40,00%	25,00%

**TABLEAU 15**  
**INFORMATION SOUHAITÉE SELON LE GROUPE DE RÉPONDANTS**

	Stagiaires comptables		Gestionnaires d'expérience	
	Version F	Version O	Version F	Version O
Aucune	4,21%	6,67%	20,00%	40,00%
Heures standards	32,63%	42,67%	40,00%	13,33%
Équipement, étape #3	18,95%	17,33%	6,67%	0,00%
Autre	44,21%	33,33%	33,33%	46,67%

### *3.1.4 Analyse de la question 4 : Productivité des équipements*

L'utilité moyenne perçue pour évaluer la productivité des équipements se situe entre 20 % et 69 %. Le tableau 16 donne les statistiques recueillies de la moyenne et de l'écart-type selon les groupes de répondants et la version utilisée.

**TABLEAU 16**  
**UTILITÉ MOYENNE PERÇUE POUR ÉVALUER LA PRODUCTIVITÉ DES ÉQUIPEMENTS**

	Version F		Version O	
	Moyenne	Écart-type	Moyenne	Écart-type
Stagiaires comptables	24,79%	23,06%	60,64%	26,31%
Gestionnaires d'expérience	20,42%	25,87%	68,08%	22,83%

Le tableau 17 présente les tests d'hypothèses relatifs aux différences de perception entre les groupes de répondants et les versions pour évaluer la productivité des équipements.

**TABLEAU 17**  
**TESTS D'HYPOTHÈSES RELATIFS À L'ÉVALUATION DE LA PRODUCTIVITÉ DES ÉQUIPEMENTS**

<p><math>H_0</math> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer la productivité des équipements.</p> <p><math>H_1</math> : Les stagiaires comptables ont une meilleure perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer la productivité des équipements que les gestionnaires d'expérience.</p> <p><math>H_0</math> acceptée; t de Student = -0,6091</p>
<p><math>H_2</math> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer la productivité des équipements.</p> <p><math>H_3</math> : Les stagiaires comptables ont une moins bonne perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer la productivité des équipements que les gestionnaires d'expérience.</p> <p><math>H_2</math> refusée avec un seuil d'erreur de 15%; t de Student = 1,1289</p>
<p><math>H_4</math> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les stagiaires comptables pour évaluer la productivité des équipements.</p> <p><math>H_5</math> : La version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les stagiaires comptables pour évaluer la productivité des équipements.</p> <p><math>H_4</math> refusée avec un seuil d'erreur de 0,01 %; t de Student = 8,3996</p>
<p><math>H_6</math> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer la productivité des équipements.</p> <p><math>H_7</math> : La version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer la productivité des équipements.</p> <p><math>H_6</math> refusée avec un seuil d'erreur de 0,01%; t de Student = 7,2317</p>

Donc, la version F est moins bien perçue que la version O du rapport chez les stagiaires comptables comme chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer la productivité des équipements, et cela est statistiquement significatif. De plus, les gestionnaires d'expérience ont une meilleure perception de la version O du rapport que les stagiaires comptables.

Une analyse du tableau 18 nous permet de poser une hypothèse d'explication de ce résultat quantitatif. Les répondants, stagiaires comptables et gestionnaires d'expérience, déplorent le peu d'information ou d'information non concluante pour poser un diagnostic, soit respectivement 70,83 % et 64,28 %, alors que les répondants avec la version O ont posé un diagnostic dans plus de 80 % des cas. Les stagiaires comptables ont identifié spécifiquement la ligne 1 comme productive et la ligne 3 comme non productive pour 84,62 %, alors que 7,69 % ont simplement dit « Productivité déficiente ou variée ». Les gestionnaires d'expérience ont spécifiquement identifié la ligne 1 comme productive et la ligne 3 comme étant non productive pour 53,85 % alors que 23,07 % ont simplement dit « Productivité déficiente ou variée ».

**TABLEAU 18**  
**DIAGNOSTIC DE LA PRODUCTIVITÉ DES ÉQUIPEMENTS**

	Stagiaires comptables		Gestionnaires d'expérience	
	Version F	Version O	Version F	Version O
Non répondu	0,00%	0,00%	14,29%	7,69%
Peu d'information ou peu concluant	70,83%	7,69%	64,28%	15,38%
Productivité déficiente ou variée	22,92%	7,69%	21,43%	23,07%
Ligne 1 productive; ligne 3 non productive	6,25%	84,62%	0,00%	53,85%

Quant à l'information additionnelle souhaitée, le peu de réponses ne permet pas de présenter des résultats significatifs.

### ***3.1.5 Analyse de la question 5 : Importance des frais généraux de fabrication***

L'utilité moyenne perçue pour évaluer l'utilisation des frais de fabrication autres que les matières premières et la main-d'œuvre directe se situe entre 33 % et 55 %. Le tableau 19 donne les statistiques recueillies de la moyenne et de l'écart-type selon les groupes de répondants et la version utilisée.

**TABLEAU 19**  
**UTILITÉ MOYENNE PERÇUE POUR ÉVALUER L'IMPORTANCE DES FRAIS GÉNÉRAUX DE FABRICATION**

	Version F			
	Moyenne	Écart-type	Moyenne	Écart-type
Stagiaires comptables	35,50%	21,91%	35,68%	25,99%
Gestionnaires d'expérience	32,69%	23,88%	47,92%	24,37%

Le tableau 20 présente les tests d'hypothèses relatifs aux différences de perception entre les groupes de répondants et les versions pour évaluer l'importance des frais généraux de fabrication.

**TABLEAU 20**  
**TESTS D'HYPOTHÈSES RELATIFS À L'ÉVALUATION DE L'IMPORTANCE DES FRAIS GÉNÉRAUX DE FABRICATION**

<p>H<sub>0</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer l'importance des frais généraux de fabrication.</p> <p>H<sub>1</sub> : Les stagiaires comptables ont une meilleure perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer l'importance des frais généraux de fabrication que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>0</sub> acceptée; t de Student = -0,4243</p>
<p>H<sub>2</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer l'importance des frais généraux de fabrication.</p> <p>H<sub>3</sub> : Les stagiaires comptables ont une moins bonne perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer l'importance des frais généraux de fabrication que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>2</sub> refusée avec un seuil d'erreur de 10%; t de Student = 1,7399</p>
<p>H<sub>4</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les stagiaires comptables pour évaluer l'importance des frais généraux de fabrication.</p> <p>H<sub>5</sub> : La version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les stagiaires comptables pour évaluer l'importance des frais généraux de fabrication.</p> <p>H<sub>4</sub> acceptée; t de Student = 0,0427</p>
<p>H<sub>6</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer l'importance des frais généraux de fabrication.</p> <p>H<sub>7</sub> : La version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer l'importance des frais généraux de fabrication.</p> <p>H<sub>6</sub> refusée avec un seuil d'erreur de 5%; t de Student = 2,1649</p>

Deux différences de perception apparaissent comme statistiquement significatives. La première est que les stagiaires comptables ont une moins bonne perception de l'utilité de la version O du rapport que les gestionnaires d'expérience, et la deuxième est que la version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer l'importance des frais généraux de fabrication.

Il y a peu que l'on puisse tirer des questions touchant le diagnostic et les informations qu'ils n'ont pas, mais qu'ils auraient aimé avoir sinon que ces coûts ne sont pas les plus importants et qu'il faudrait se donner des points de repère (*benchmarks*) pour être capable de poser un diagnostic d'efficience.

### ***3.1.6 Analyse de la question 6 : Fixation du prix de vente***

L'utilité moyenne perçue pour évaluer la fixation du prix de vente se situe entre 20 % et 31 %. Le tableau 21 donne les statistiques recueillies de la moyenne et de l'écart-type selon les groupes de répondants et la version utilisée.

**TABLEAU 21**  
**UTILITÉ MOYENNE PERÇUE POUR ÉVALUER LA FIXATION DU PRIX DE VENTE**

	Version F		Version O	
	Moyenne	Écart-type	Moyenne	Écart-type
Stagiaires comptables	30,73%	28,36%	30,26%	19,68%
Gestionnaires d'expérience	20,36%	26,97%	26,67%	20,41%

Le tableau 22 présente les tests d'hypothèses relatifs aux différences de perception entre les groupes de répondants et les versions pour évaluer la fixation du prix de vente.

**TABLEAU 22**  
**TESTS D'HYPOTHÈSES RELATIFS À L'ÉVALUATION DE LA FIXATION DU PRIX DE VENTE**

<p>H<sub>0</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer la fixation du prix de vente.</p> <p>H<sub>1</sub> : Les stagiaires comptables ont une meilleure perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer la fixation du prix de vente que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>0</sub> refusée avec un seuil d'erreur de 10%; t de Student = -1,3863</p>
<p>H<sub>2</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer la fixation du prix de vente.</p> <p>H<sub>3</sub> : Les stagiaires comptables ont une meilleure perception de l'utilité de la version O du rapport pour évaluer la fixation du prix de vente que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>2</sub> acceptée; t de Student = -0,6093</p>
<p>H<sub>4</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que chez les stagiaires comptables pour évaluer la fixation du prix de vente.</p> <p>H<sub>5</sub> : La version F du rapport est mieux perçue que la version O du rapport chez les stagiaires comptables pour évaluer la fixation du prix de vente.</p> <p>H<sub>4</sub> acceptée; t de Student = -0,1472</p>
<p>H<sub>6</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer la fixation du prix de vente.</p> <p>H<sub>7</sub> : La version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience pour évaluer la fixation du prix de vente.</p> <p>H<sub>6</sub> acceptée; t de Student = 1,0710</p>

Une seule différence de perception est statistiquement significative, soit que les stagiaires comptables ont une meilleure perception de l'utilité de la version F du rapport pour évaluer la fixation du prix de vente que les gestionnaires d'expérience. Il n'y a rien pour justifier cette perception, car les informations relatives à cette question sont les mêmes dans les deux versions du rapport. La seule hypothèse d'explication possible est semblable à celle que nous avons posée

relativement à la stratégie d'exploitation, à savoir que l'utilité perçue plus grande de la version O en plusieurs points la fait moins bien percevoir en d'autres points.

### ***3.1.7 Analyse de la question 7 : Facteurs de rentabilité***

L'utilité moyenne perçue pour identifier les facteurs de rentabilité se situe entre 36 % et 51 %. Le tableau 23 donne les statistiques recueillies de la moyenne et de l'écart-type selon les groupes de répondants et la version utilisée.

**TABLEAU 23**  
**UTILITÉ MOYENNE PERÇUE POUR IDENTIFIER LES FACTEURS DE RENTABILITÉ**

	<b>Version F</b>		<b>Version O</b>	
	<b>Moyenne</b>	<b>Écart-type</b>	<b>Moyenne</b>	<b>Écart-type</b>
Stagiaires comptables	36,25%	26,95%	50,90%	28,37%
Gestionnaires d'expérience	43,93%	30,01%	42,50%	17,04%

Le tableau 24 présente les tests d'hypothèses relatifs aux différences de perception entre les groupes de répondants et les versions pour identifier les facteurs de rentabilité.



**TABLEAU 24**  
**TESTS D'HYPOTHÈSES RELATIFS À L'IDENTIFICATION DES FACTEURS DE RENTABILITÉ**

<p>H<sub>0</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version F du rapport pour identifier les facteurs de rentabilité.</p> <p>H<sub>1</sub> : Les stagiaires comptables ont une moins bonne perception de l'utilité de la version F du rapport pour identifier les facteurs de rentabilité que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>0</sub> acceptée; t de Student = 0,9227</p>
<p>H<sub>2</sub> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version O du rapport pour identifier les facteurs de rentabilité.</p> <p>H<sub>3</sub> : Les stagiaires comptables ont une meilleure perception de l'utilité de la version O du rapport pour identifier les facteurs de rentabilité que les gestionnaires d'expérience.</p> <p>H<sub>2</sub> refusée avec un seuil d'erreur de 10%; t de Student = -1,7077</p>
<p>H<sub>4</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les stagiaires comptables pour identifier les facteurs de rentabilité.</p> <p>H<sub>5</sub> : La version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les stagiaires comptables pour identifier les facteurs de rentabilité.</p> <p>H<sub>4</sub> refusée avec un seuil d'erreur de 0,1%; t de Student = 3,1832</p>
<p>H<sub>6</sub> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les gestionnaires d'expérience pour identifier les facteurs de rentabilité.</p> <p>H<sub>7</sub> : La version F du rapport est mieux perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience pour identifier les facteurs de rentabilité.</p> <p>H<sub>6</sub> acceptée; t de Student = -0,2907</p>

Deux différences de perception sont statistiquement significatives. La première est que les stagiaires comptables ont une meilleure perception de l'utilité de la version O du rapport que les gestionnaires d'expérience, et la deuxième est que la version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les stagiaires comptables pour identifier les facteurs de rentabilité. Par ailleurs, les gestionnaires d'expérience jugent les deux versions du rapport comme équivalentes du point de vue de l'utilité, mais leur diagnostic est différent comme on peut le voir par le tableau 25. Le tableau 26 est une reprise plus détaillée du tableau 25.

Cela semble paradoxal alors que la version O est perçue comme supérieure sur plusieurs questions (2, 3, 4, 5 et 8) par les gestionnaires. Mais, considérant qu'ils provenaient tous du secteur des services financiers et que le questionnaire en anglais utilisait les termes de «factors that influence profitability», il est à se demander s'ils n'ont pas été influencés par les facteurs de rentabilité que l'on retrouve généralement dans ce secteur d'activité et qu'on ne retrouvait pas dans le cas.

**TABLEAU 25**  
**DIAGNOSTIC DES PRINCIPAUX FACTEURS DE RENTABILITÉ**

	Stagiaires comptables		Gestionnaires d'expérience	
	Version F	Version O	Version F	Version O
Coûts	54,17%	25,00%	43,59%	34%
Volume ventes	7,64%	2,78%	10,26%	0,00%
Prix soumission	26,39%	29,63%	25,64%	21,88%
Gestion production	9,03%	40,74%	12,82%	43,75%
Autres	2,78%	1,85%	7,69%	0,00%

Le tableau 25 montre clairement l'influence de la version (F ou O) sur le diagnostic. Les répondants des deux groupes ayant lu la version F ont indiqué les coûts comme principal facteur de rentabilité, le prix des soumissions étant le deuxième facteur en importance. Les répondants ayant lu la version O ont indiqué la gestion de la production comme le principal facteur de rentabilité.

**TABLEAU 26**  
**DIAGNOSTIC DÉTAILLÉ DES PRINCIPAUX FACTEURS DE RENTABILITÉ**

	Stagiaires comptables		Gestionnaires d'expérience	
	Version F	Version O	Version F	Version O
Coûts MP	14,58%	12,96%	20,51%	12,5%
Coûts MOD	10,42%	0,00%	12,82%	9,38%
Coûts autres	29,17%	12,04%	10,26%	12,50%
Volume ventes	7,64%	2,78%	10,26%	0,00%
Prix soumission	26,39%	29,63%	25,64%	21,88%
Productivité ligne	9,03%	26,85%	10,26%	28,13%
Type de finition	0,00%	8,33%	0,00%	9,38%
Autres, production	0,00%	5,56%	2,56%	6,26%
Autres	2,78%	1,85%	7,69%	0,00%

### ***3.1.8 Analyse de la question 8 : Suggestions pour améliorer la rentabilité***

L'utilité moyenne perçue pour identifier des suggestions pour améliorer la rentabilité se situe entre 28 % et 56 %. Le tableau 27 donne les statistiques recueillies de la moyenne et de l'écart-type selon les groupes de répondants et la version utilisée.

**TABLEAU 27**  
**UTILITÉ MOYENNE PERÇUE POUR IDENTIFIER DES SUGGESTIONS POUR AMÉLIORER LA RENTABILITÉ**

	Version F		Version O	
	Moyenne	Écart-type	Moyenne	Écart-type
Stagiaires comptables	28,51%	26,02%	37,31%	28,02%
Gestionnaires d'expérience	35,00%	23,75%	55,45%	19,46%

Le tableau 28 présente les tests d'hypothèses relatifs aux différences de perception entre les groupes de répondants et les versions pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité.

**TABLEAU 28**  
**TESTS D'HYPOTHÈSES RELATIFS À DES SUGGESTIONS SUSCEPTIBLES D'AMÉLIORER LA RENTABILITÉ**

<p><math>H_0</math> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version F du rapport pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité.</p> <p><math>H_1</math> : Les stagiaires comptables ont une moins bonne perception de l'utilité de la version F du rapport pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité que les gestionnaires d'expérience.</p> <p><math>H_0</math> acceptée; t de Student = 0,99853</p>
<p><math>H_2</math> : Les stagiaires comptables et les gestionnaires d'expérience ont la même perception de l'utilité de la version O du rapport pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité.</p> <p><math>H_3</math> : Les stagiaires comptables ont une moins bonne perception de l'utilité de la version O du rapport pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité que les gestionnaires d'expérience.</p> <p><math>H_2</math> refusée avec un seuil d'erreur de 0,5%; t de Student = 3,2291</p>
<p><math>H_4</math> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les stagiaires comptables pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité.</p> <p><math>H_5</math> : La version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les stagiaires comptables pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité.</p> <p><math>H_4</math> refusée avec un seuil d'erreur de 5%; t de Student = 1,9360</p>
<p><math>H_6</math> : La version F et la version O du rapport sont aussi bien perçues l'une que l'autre chez les gestionnaires d'expérience pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité.</p> <p><math>H_7</math> : La version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité.</p> <p><math>H_6</math> refusée avec un seuil d'erreur de 0,25%; t de Student = 3,6403</p>

Trois différences de perception paraissent comme statistiquement valides. La première est que les stagiaires comptables ont une moins bonne perception de l'utilité de la version O du rapport pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité que les gestionnaires d'expérience. La deuxième est que la version F du rapport est moins bien perçue que la version O

du rapport chez les stagiaires comptables pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité. La troisième est que la version F du rapport est moins bien perçue que la version O du rapport chez les gestionnaires d'expérience pour apporter des suggestions susceptibles d'améliorer la rentabilité.

Le tableau 29 présente les suggestions pour améliorer la rentabilité de l'entreprise selon les groupes de répondants et la version utilisée.

**TABLEAU 29**  
**SUGGESTIONS POUR AMÉLIORER LA RENTABILITÉ**

	Stagiaires comptables		Gestionnaires d'expérience	
	Version F	Version O	Version F	Version O
Gérer les coûts	38,97%	24,78%	31,71%	22,22%
Gérer les prix	16,91%	15,93%	21,95%	13,89%
Assurer la rentabilité des contrats	13,24%	6,19%	9,76%	13,89%
Accroître les ventes	2,21%	6,19%	0,00%	2,78%
Gérer la production	22,06%	40,71%	21,95%	36,11%
Améliorer la stratégie	2,21%	0,88%	4,88%	2,78%
Gérer la performance	4,41%	5,31%	9,76%	8,33%

La première suggestion des répondants des deux groupes avec la version F est de mieux gérer les coûts, alors que la première suggestion des répondants des deux groupes avec la version O est de mieux gérer la production, ce qui est cohérent avec le résultat obtenu à la question précédente où les répondants avec la version F indiquaient que le principal facteur de rentabilité était les coûts, et ceux avec la version O la gestion de la production.

## CONCLUSION

Ce sondage confirme les résultats de projets antérieurs qui situaient l'utilité de l'information produite par la fonction finance pour la gestion autour de 37 %, 38 %. L'expérimentation conçue suggère une piste pour améliorer l'utilité de l'analyse des résultats mensuels dans ce cas particulier, soit celle de développer un modèle expliquant la productivité en intégrant des données opérationnelles aux données financières. En effet, la version O du rapport utilisant une comptabilité par activité simple et intégrant des données opérationnelles s'avère plus utile aux gestionnaires en plusieurs points : utilisation des MP, productivité de la MOD, coûts de fabrication autres que MP et MOD ainsi que suggestions pour améliorer la rentabilité.

Les deux versions du rapport d'analyse ne permettent pas de conclure qu'une version est plus utile que l'autre pour évaluer la stratégie d'exploitation, ce que ne cherchait pas à faire ni l'une ni l'autre version. On peut présumer qu'il faudrait relier l'analyse des données à un modèle décrivant la stratégie, comme la carte stratégique et les indicateurs clés de rendement, ce que nous explorerons lors d'une prochaine expérimentation.

Enfin, l'analyse des données de texte nous a posé plusieurs difficultés que nous tenterons de résoudre lors d'une prochaine expérimentation. Nous sommes aussi conscients des limites de cette expérimentation qui consistait à évaluer l'utilité d'un rapport d'analyse des résultats financiers mensuels d'un contrôleur d'une usine, donc du secteur manufacturier. Les résultats auraient-ils été différents dans le secteur des services financiers? Ou dans n'importe quel autre secteur?



# ANNEXE A QUESTIONNAIRE SUR L'USINE ABC, VERSION UTILISATEUR

---

## OBJECTIF

L'objectif de ce questionnaire est d'évaluer l'utilité de l'information actuellement produite par le contrôleur de l'usine et de connaître vos suggestions en tant qu'**utilisateur de l'information** qui devrait être produite pour la prise de décision.

## Travail à faire

Vous êtes directeur de l'usine ABC et, à ce titre, vous devez réfléchir à la stratégie d'exploitation et refaire la planification de l'année 2009 en prévision d'un ralentissement économique déjà amorcé à la fin de 2008. Le plan proposé doit assurer une rentabilité minimale à l'entreprise à long terme. Il est clair que, advenant une diminution des ventes, l'entreprise devra réduire ses coûts et trouver des moyens pour améliorer sa productivité.

À partir de l'information actuellement disponible relativement à chacun des points énoncés, on vous demande :

- de faire des suggestions;
- d'évaluer l'utilité de l'information produite;
- d'identifier un élément d'information non présent que vous aimeriez avoir.

### 1. Stratégie d'exploitation

a. Comment évaluez-vous la stratégie d'exploitation de l'usine?


b. Quelle est l'utilité du rapport pour évaluer la stratégie d'exploitation?

<i>Pas du tout utile</i> ----- <i>Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. Quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé avoir relativement à ce point?


**2. Utilisation des matières premières**

a. Selon le budget de 2008, les matières premières représentent près de 40 % du chiffre d'affaires. Que concluez-vous de l'utilisation des matières premières?


b. Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de l'utilisation des matières premières?

<i>Pas du tout utile</i> ----- <i>Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. Quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé avoir relativement à ce point?


**3. Productivité de la main-d'œuvre directe**

a. Selon le budget de 2008, la main-d'œuvre directe représente près de 20 % du chiffre d'affaires. À l'aide d'équipements, la main-d'œuvre directe transforme des matières premières en produits finis. Que concluez-vous de la productivité de la main-d'œuvre directe?




b. Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de la productivité de la main-d'œuvre directe?

<i>Pas du tout utile</i> ----- <i>Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. Quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé avoir relativement à ce point?


#### 4. Productivité des équipements

a. Que concluez-vous de la productivité des équipements utilisés par la main-d'œuvre directe pour transformer les matières premières en produits finis?


b. Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de la productivité des équipements?

<i>Pas du tout utile</i> ----- <i>Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. Quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé avoir relativement à ce point?


**5. Importance des frais de fabrication autres que matières premières et main-d'œuvre directe**

- a. Selon le budget 2008, les frais de fabrication autres que matières premières et main-d'œuvre directe représentent 17,7 % auxquels on peut ajouter 7,8 % pour la dotation à l'amortissement des équipements, donc un total de 25,5 %. Que concluez-vous de l'importance des frais de fabrication?


- b. Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de l'importance des frais de fabrication?

<i>Pas du tout utile ----- Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

- c. Quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé avoir relativement à ce point?


**6. Fixation du prix de vente**

- a. L'entreprise vend par soumission, et les vendeurs sont appelés à préparer environ 250 soumissions par mois. Si le prix d'une soumission est trop élevé, cela pourrait entraîner la perte d'un contrat et, s'il est trop bas, cela pourrait signifier un contrat déficitaire. Que concluez-vous de la performance de la fixation du prix de vente?


b. Quelle est l'utilité du rapport pour juger de la pertinence des prix demandés lors des soumissions?

<i>Pas du tout utile ----- Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. Quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé avoir relativement à ce point?


### 7. Facteurs de rentabilité

a. Quels sont, par ordre d'importance, les trois principaux facteurs qui influent sur la rentabilité?

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_

b. Quelle est l'utilité du rapport pour déterminer les trois principaux facteurs qui influent sur la rentabilité de l'usine?

<i>Pas du tout utile ----- Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. Quelle information n'ayant pas été donnée par le contrôleur auriez-vous aimé avoir relativement à ce point?


## 8. Suggestions

a. Faites, par ordre de priorité, trois suggestions pour améliorer la rentabilité de l'usine (soyez bref, une seule phrase)?

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_

b. Quelle est l'utilité du rapport à cet égard?

<i>Pas du tout utile</i> ----- <i>Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. Quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé avoir relativement à ce point?


## ANNEXE B QUESTIONNAIRE SUR L'USINE ABC, VERSION PRÉPARATEUR

---

### OBJECTIF

L'objectif de ce questionnaire est d'évaluer l'utilité de l'information actuellement produite par le contrôleur et de connaître vos suggestions en tant que **préparateur de l'information** qui devrait être produite pour la prise de décision.

### Travail à faire

Vous postulez pour le poste de contrôleur de l'usine ABC et, à ce titre, vous devez réfléchir à la préparation du rapport mensuel que vous devez remettre au directeur de l'usine. Vous savez que ce dernier doit repenser la stratégie d'exploitation et refaire la planification de l'année 2009 en prévision d'un ralentissement économique déjà amorcé à la fin de 2008. Le plan qu'il doit proposer doit assurer une rentabilité minimale de l'usine à long terme. Il est clair que, advenant une diminution des ventes, l'entreprise devra réduire ses coûts et trouver des moyens pour améliorer sa productivité.

À partir de l'information produite par le contrôleur actuel de l'usine relativement à chacun des points énoncés, on vous demande :

- de commenter l'information produite;
- d'évaluer l'utilité de l'information produite;
- d'identifier un élément d'information non présent que vous aimeriez produire.

### 1. Stratégie d'exploitation

a. Comment évaluez-vous la stratégie d'exploitation de l'usine?

---

---

---

---

b. Quelle est l'utilité du rapport pour évaluer la stratégie d'exploitation?

<i>Pas du tout utile</i> ----- <i>Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. S'il y a lieu, quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé produire?


## 2. Utilisation des matières premières

a. Selon le budget de 2008, les matières premières représentent près de 40 % du chiffre d'affaires. Que concluez-vous de l'utilisation des matières premières?


b. Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de l'utilisation des matières premières?

<i>Pas du tout utile</i> ----- <i>Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. S'il y a lieu, quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé produire?


**3. Productivité de la main-d'œuvre directe**

- a. Selon le budget de 2008, la main-d'œuvre directe représente près de 20 % du chiffre d'affaires. À l'aide d'équipements, la main-d'œuvre directe transforme des matières premières en produits finis. Que concluez-vous de la productivité de la main-d'œuvre directe?


- b. Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de la productivité de la main-d'œuvre directe?

<i>Pas du tout utile ----- Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

- c. S'il y a lieu, quelle information ne se trouvant pas dans le rapport, auriez-vous aimé produire?


**4. Productivité des équipements**

- a. Que concluez-vous de la productivité des équipements utilisés par la main-d'œuvre directe pour transformer les matières premières en produits finis?


- b. Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de la productivité des équipements?

<i>Pas du tout utile ----- Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. S'il y a lieu, quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé produire?


**5. Importance des frais de fabrication autres que matières premières et main-d'œuvre directe**

a. Selon le budget 2008, les frais de fabrication autres que matières premières et main-d'œuvre directe représentent 17,7 % auxquels on peut ajouter 7,8 % pour la dotation à l'amortissement des équipements, donc un total de 25,5 %. Que concluez-vous de l'importance des frais de fabrication?


b. Quelle est l'utilité du rapport pour conclure de l'importance des frais de fabrication?

<i>Pas du tout utile ----- Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. S'il y a lieu, quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé produire?




## 6. Fixation du prix de vente

- a. L'entreprise vend par soumission et les vendeurs sont appelés à préparer environ 250 soumissions par mois. Si le prix d'une soumission est trop élevé, cela pourrait entraîner la perte d'un contrat et si le prix est trop bas, cela pourrait signifier un contrat déficitaire. Que concluez-vous de la fixation du prix de vente?


- b. Quelle est l'utilité du rapport présenté pour juger de la pertinence des prix demandés lors des soumissions?

<i>Pas du tout utile</i> ----- <i>Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

- c. S'il y a lieu, quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé produire?


## 7. Facteurs de rentabilité

- a. Quels sont, par ordre d'importance, les trois principaux facteurs qui influent sur la rentabilité?

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_

- b. Quelle est l'utilité du rapport pour déterminer les trois principaux facteurs qui influent sur la rentabilité de l'usine?

<i>Pas du tout utile</i> ----- <i>Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. S'il y a lieu, quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé produire?


**8. Suggestions**

a. Faites, par ordre de priorité, trois suggestions pour améliorer la rentabilité de l'usine?

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_

b. Quelle est l'utilité du rapport à cet égard?

<i>Pas du tout utile ----- Très utile</i>						
0 %	15 %	30 %	50 %	70 %	85 %	100 %
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

c. S'il y a lieu, quelle information ne se trouvant pas dans le rapport auriez-vous aimé produire?


**9. Proposez un budget révisé pour 2009 en supposant qu'il n'y aura aucune augmentation des prix.**

Budget annuel 2008 en milliers de \$		Budget annuel 2009 en milliers de \$	
Ventes	140 316 \$	Ventes (diminution de 10 %)	126 284 \$
Matières premières	55 968 \$	Matières premières	
<b>Valeur ajoutée</b>	<b>84 348 \$</b>	<b>Valeur ajoutée</b>	
Main-d'œuvre directe	27 996 \$	Main-d'œuvre directe	
<b>Contribution</b>	<b>56 352 \$</b>	<b>Contribution</b>	
Frais de fabrication	24 816 \$	Frais de fabrication	
Amortissement fabrication	10 884 \$	Amortissement fabrication	
<b>Bénéfices bruts</b>	<b>20 652 \$</b>	<b>Bénéfices bruts</b>	
Frais de vente	5 832 \$	Frais de vente	
Frais d'administration	5 760 \$	Frais d'administration	
<b>Bénéfices avant frais fin. et impôts</b>	<b>9 060 \$</b>	<b>Bénéfices avant frais fin. et impôts</b>	
Frais financiers	1 080 \$	Frais financiers	
<b>Bénéfices avant impôts</b>	<b>7 980 \$</b>	<b>Bénéfices avant impôts</b>	
Impôts	900 \$	Impôts	
<b>Bénéfices nets</b>	<b>7 080 \$</b>	<b>Bénéfices nets</b>	

**10. Quelles sont les trois principales difficultés que vous avez eues pour faire le budget de 2009?**

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_

## ANNEXE C CAS USINE ABC, VERSION F

---

Les pages 49 à 54 présentent l'usine ABC, et les pages 54 à 58 le rapport détaillé du contrôleur de l'usine concernant l'analyse des résultats de novembre 2008, dont voici le sommaire de gestion.

### SOMMAIRE DE GESTION

- Il n'y a pas eu d'accroissement significatif ou de réduction significative des écarts entre les principaux indicateurs financiers des usines du Groupe au cours des cinq derniers mois.
- Les ventes sont légèrement inférieures à celles du même mois de l'an dernier (novembre 2007). Par ailleurs, elles ont connu un redressement significatif ce mois-ci après avoir chuté de manière surprenante en octobre de cette année.
- Le bénéfice avant intérêts et impôts (BAII) par dollar de vente a suivi de très près l'évolution des ventes au cours des derniers mois, ce qui signifie qu'il a connu une baisse importante le mois dernier (octobre) pour se redresser en novembre. Il en est de même d'un autre indicateur, la valeur ajoutée (VA) par dollar de vente.
- Le coût des matières premières se maintient à un niveau satisfaisant, suivant l'inflation qui est à son plus bas niveau depuis des mois.
- La productivité de main-d'œuvre directe a connu une légère augmentation en novembre, ce qui est tout aussi satisfaisant.
- Les charges d'usine par unité ont légèrement augmenté, ce qui pourrait devenir inquiétant si la tendance observée en novembre se maintenait.
- Par ailleurs, les autres charges indirectes par unité ont présenté, au cours des derniers mois, une évolution inversement proportionnelle à l'évolution des ventes, ce qui est inquiétant dans un contexte de récession économique anticipée en 2009.

Somme toute, les résultats de novembre 2008 sont satisfaisants vu les circonstances. Cependant, à la lumière des relations entre les principaux indicateurs de rentabilité au cours des derniers mois, il faut s'inquiéter du ralentissement économique prévu en 2009 qui ne manquera pas d'avoir un impact direct sur le bénéfice avant intérêts et impôts (BAII) par dollar de vente du fait que les BAII par dollar de vente ont brutalement chuté lorsque les ventes ont diminué. Il faut donc faire des plans dès maintenant en vue de sabrer les charges indirectes, considérées comme fixes, si l'on peut présenter un résultat positif en 2009.

## **L'usine ABC**

L'usine ABC est sise dans la couronne Nord de Montréal. Elle fait partie d'un groupe qui compte six usines en Amérique du Nord. L'usine compte une centaine d'employés et réalise un chiffre d'affaires annuel qui se situe entre 130 et 140 millions de dollars canadiens. Le secteur est très compétitif, et la concurrence venant de pays comme la Chine se fait de plus en plus pressante.

### ***L'exploitation de l'usine ABC***

L'usine ABC fabrique sur mesure, c'est-à-dire que l'entreprise obtient des contrats par présentation de soumissions préparées en fonction des besoins d'un client. Dans ce contexte, la décision prise quotidiennement qui a le plus d'impact sur la rentabilité est certainement le prix demandé dans une soumission. En effet, si celui-ci est trop élevé, l'entreprise perdra un contrat qui aurait pu lui procurer des bénéfices. En contrepartie, si le prix demandé est trop bas, l'entreprise pourrait avoir à absorber un déficit.

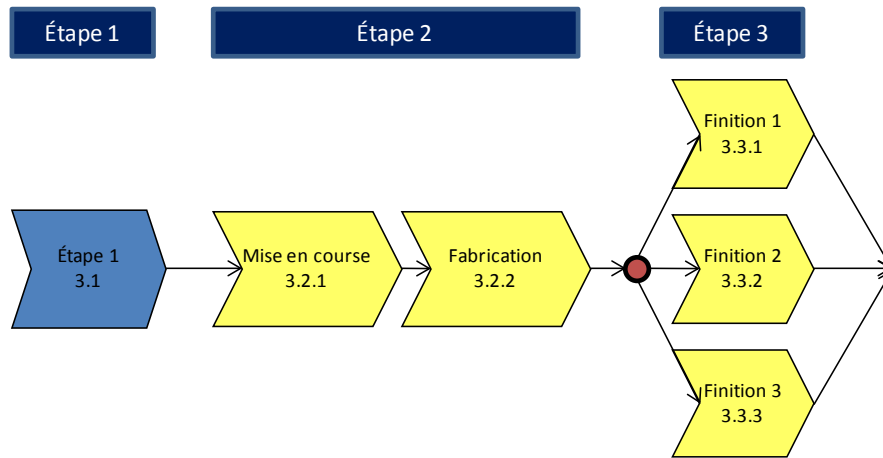
Avec plus de deux cents contrats signés par mois, l'entreprise doit tous les jours décider des prix des contrats en se basant sur les informations des *prix du marché* et sur celles des coûts estimés des contrats. En théorie, les *prix du marché* fournissent le prix maximal (plafond) et les coûts estimés d'un contrat fournissent le prix minimal (plancher). Le vendeur dispose ainsi d'une fourchette de prix pour soumissionner. En pratique, les vendeurs, payés en partie à la commission, ont tendance à demander un prix qui se rapproche le plus souvent du prix minimal afin de maximiser leurs chances de succès.

La soumission comporte toujours une description exhaustive du produit, de ses caractéristiques et de ses spécifications techniques ainsi que des éléments logistiques relatifs à la livraison, aux garanties et au service après-vente, le cas échéant. *A priori*, rien n'est gratuit pour l'entreprise, c'est-à-dire que chacune des caractéristiques et des spécifications techniques, ainsi que chacun des autres éléments particuliers apparaissant dans une soumission génèrent un coût pour l'entreprise.

### ***Les activités de l'usine ABC***

Dans l'usine étudiée, le processus *Production* compte pour 90,4 % des coûts du mois de novembre. La figure 4 décrit sommairement le processus *Production* qui compte trois étapes, l'étape 1, l'étape 2 et l'étape 3 qui comporte trois cheminements possibles.

**FIGURE 4**  
**REPRÉSENTATION DU PROCESSUS PRODUCTION DE L'USINE ABC**



L'étape 1 a trait à la préparation de moules qui seront utilisés à l'étape 2. Le processus est relativement homogène, et il est raisonnable d'estimer le coût de production d'un moule en fonction d'une unité équivalente de moules produits et utilisés sur l'un des trois équipements que l'on retrouve à l'étape 2. Il y a trois types de moules : simple, double et quadruple. Un moule double est équivalent à deux moules simples, et un moule quadruple est équivalent à quatre moules simples en termes de travail effectué, donc de coûts. Le nombre de moules produits équivalant aux moules simples est une bonne mesure de la production à l'étape 1.

À l'étape 2, il y a deux sous-étapes : la mise en course et la fabrication. Il y a trois lignes de production. Techniquement, tous les contrats peuvent être réalisés sur l'une ou sur l'autre des trois lignes de production, et chacune requiert le même nombre de personnes pour fonctionner, soit quatre. Le choix d'une ligne de production se fait selon leur disponibilité, mais aussi selon les exigences techniques particulières d'un contrat, la mise en course relative à un contrat complexe se faisant beaucoup plus rapidement avec un type d'équipement plus récent disponible sur la ligne de production la plus récente. L'entreprise continue d'utiliser les trois lignes de production à cause du coût élevé de remplacement de certains équipements, du fait que plusieurs équipements sont totalement amortis et qu'ils permettent encore de faire le travail exigé par un contrat, tout en étant consciente que leur productivité, mesurée par le nombre d'unités produites à l'heure, est moins élevée.

Dans un processus largement automatisé, comme celui de l'étape 2 de l'usine ABC, la main-d'œuvre prépare un équipement pour la production, alimente l'équipement en matières premières, appuie sur des boutons et en surveille le fonctionnement. La main-d'œuvre doit connaître le fonctionnement de l'équipement, mais elle n'a pas d'impact sur le nombre d'unités produites à l'heure. La productivité est liée à la performance de l'équipement.

À l'étape 3, il y a trois cheminements possibles selon le type de finitions exigé dans le contrat. Cette étape n'est que partiellement automatisée de sorte que la productivité de l'étape 3 est fonction du nombre de personnes requises pour réaliser le type de finitions demandé dans contrat. La mesure de la production de cette étape s'exprimera donc en nombre de produits de type 1, de type 2 et de type 3.

Les données opérationnelles présentées au tableau 30 concernent les mesures du volume d'activité (de travail) de novembre 2008.

**TABLEAU 30**  
**DONNÉES OPÉRATIONNELLES DE NOVEMBRE 2008**

<b>Données sur les volumes</b>				
Nombre de contrats		232		
Nombre de moules		952		
Nombre de produits		434		
Nombre de produits incluant MP		342		
Nombre d'unités produites		10 960		
Nombre d'unités produites incluant MP		8 728		
Nombre de mises en course		434		
<b>Données relatives à la finition</b>				
	<b>Type 1</b>	<b>Type 2</b>	<b>Type 3</b>	
Nombre de produits	48	242	144	<b>434</b>
Nombre d'unités produites	1 210	6 120	3 630	<b>10 960</b>
MP spécifiques à l'étape 3	-\$	160 000 \$	32 000 \$	192 000 \$

### *Le rôle du contrôleur*

L'usine fonctionne comme un centre de profit. La fonction finance du Groupe présente une structure décentralisée. Ainsi, le contrôleur de l'usine se rapporte au directeur de l'usine tout en ayant un lien fonctionnel avec le contrôleur de la division à laquelle l'usine appartient. L'orientation de sa tâche est plus opérationnelle que fonctionnelle, comme en témoignent les six énoncés suivants :

1. La plus grande partie de son travail est déterminée par les besoins de l'usine.
2. Une plus grande portion de son travail quotidien se fait avec des gestionnaires.
3. Il est imputable directement au directeur de l'usine et indirectement au contrôleur de la division.
4. Sa performance est basée de manière à peu près égale sur sa contribution à l'usine et sur celle de la fonction finance.
5. Il répondrait probablement à la demande d'un cadre de la fonction finance en premier.
6. Il voit son rôle plutôt rattaché à l'usine

En matière d'analyse de la performance organisationnelle, chaque mois, le contrôleur doit expliquer les résultats financiers mensuels. Il expliquera la performance financière du mois qui vient de se terminer en utilisant l'historique des résultats de chacune des usines du Groupe, le budget et les résultats du même mois de l'année précédente. Il utilisera aussi des données opérationnelles sur le fonctionnement des équipements et des informations non publiées, comme

les primes de départ cumulées dans le mois, ou encore tout autre événement qui aurait pu affecter exceptionnellement les résultats du mois.

L'activité *Assurer l'intégrité de l'organisation* prend un temps relativement important; elle représente 20 % de son temps de travail. *Gérer les ressources financières*, qui comprend les budgets, prend encore plus de temps, avec 25 % de son temps de travail, alors qu'*Analyser les affaires* prend relativement peu de temps avec 10 % du temps. C'est *Gérer la performance organisationnelle* qui prend le plus de temps; elle représente 30 % de son temps de travail. Le contrôleur explique lui-même ce qu'il fait relativement à cette activité en ces termes :

«C'est d'être éveillé aux indicateurs de performance indiquant un manque de contrôle, par exemple les données opérationnelles. [...] Si je vois un déclin, je vais allumer une lumière et essayer de voir d'où cela vient. [...] S'assurer d'avoir un prix de revient adéquat, mis à jour [...], s'assurer que les contrats sont rentables. À partir de là, aiguiller notre comité de direction si des choses reviennent fréquemment et suggérer des explications afférentes. Il faut produire un diagnostic et le communiquer à la direction.»

Relativement à sa participation au développement de plans visant à réaliser la stratégie, il dit :

«Moi, j'ai beaucoup participé. [...] Justement, on essaie de voir partout où il est possible d'économiser des coûts pour rendre l'entreprise la plus rentable, et je participe, avec l'équipe de direction, beaucoup à ça. On fait des plans pour un, deux, trois ans. Par exemple l'automatisation des équipements, comment est-ce que l'on peut économiser de l'argent avec ça, car nous avons des gens qui travaillent manuellement autour de nos équipements?»

Relativement aux projets d'amélioration continue, il répond :

«On a fait la réingénierie du processus de mise en course, des gens n'étaient pas satisfaits sur le plancher. [...] Nous avons travaillé sur des façons d'améliorer ça. Aussi, les délais de facturation qui étaient très longs, nous avons fait un projet Kaizen, c'est participatif ici. [...] Je suis personnellement très impliqué dans ces projets. [...] J'étais membre des projets et j'ai donné des formations, il faut connaître les opérations. On détecte les secteurs où cela va moins bien, où il y a des problèmes, et l'on fait un projet Kaizen.»

Relativement à un modèle d'analyse des affaires, il dit :

«Nous avons développé des indicateurs de performance (tableau de bord). Le tableau de bord m'appartient ici. [...] C'est mon équipe qui le fait. Alors, on détermine des objectifs avec les autres départements et l'on s'organise pour avoir les données que l'on présente une fois par mois.»

En conclusion de l'évolution de son rôle au fil des ans, quoique dans un contexte favorable à son évolution, puisque la fonction finance est décentralisée versus centralisée et que l'orientation de sa tâche est plutôt opérationnelle versus fonctionnelle, le contrôleur et son assistant conservent malgré tout un rôle traditionnel, celui d'assurer l'intégrité de l'organisation (20 % du temps) et de gérer les ressources financières (25 % du temps), auquel s'intègre un volet lié aux transactions et à la préparation des états financiers (25 % du temps, soit 15 % + 10 %). Ce rôle n'est pas tellement différent de celui reproduit dans l'offre d'emploi ci-après, publiée par BC Ressources humaines le 20 juin 2008.



### Description du poste

Relevant du président, le contrôleur est responsable de l'ensemble des activités de la comptabilité générale ainsi que de la supervision du personnel du service. Il est notamment responsable des activités suivantes : préparer et analyser les états financiers mensuels, préparer les fins de mois et les fins d'année, s'assurer du maintien des contrôles de base et également assurer un suivi des écarts budgétaires, préparer les budgets futurs, faire les prévisions, produire les rapports, etc. Le contrôleur fera partie de l'équipe de gestion pour les différents projets d'expansion de l'entreprise.

En résumé, le contrôleur doit prioritairement suivre et expliquer les résultats financiers qui sont produits par le système SAP qui est centralisé. Il est responsable de l'alimentation du système en données financières provenant des transactions du mois. Il explique les données *a posteriori* : « intuitivement », selon son expertise, sa connaissance des opérations et en s'appuyant sur des données opérationnelles provenant d'autres systèmes d'information. La section suivante explique comment sont analysés les résultats financiers mensuels.

## RAPPORT DÉTAILLÉ DU CONTRÔLEUR

### *Les résultats financiers de novembre 2008*

Le tableau 31 présente un extrait des résultats financiers comparatifs des six usines du Groupe de novembre 2008 en milliers de dollars.

**TABLEAU 31**  
**RÉSULTATS FINANCIERS COMPARATIFS DES SIX USINES DU GROUPE**

Indicateurs financiers	Nov-08					
	Usine ABC	Usine 2	Usine 3	Usine 4	Usine 5	Usine 6
Ventes (V)	11 136 \$	35 424 \$	15 683 \$	22 622 \$	13 989 \$	29 357 \$
Valeur ajoutée (VA)	6 614 \$	23 606 \$	9 515 \$	15 436 \$	8 020 \$	19 623 \$
Bénéfices avant amort., frais financiers et impôts (BAII)	1 151 \$	6 794 \$	1 629 \$	4 481 \$	1 689 \$	5 154 \$
Bénéfices avant frais financiers et impôts (BII)	244 \$	5 559 \$	674 \$	3 029 \$	573 \$	4 183 \$
Bénéfices nets (BN)	92 \$	2 096 \$	254 \$	1 142 \$	453 \$	1 577 \$
Bénéfices nets (BN) en pourcentages (%)	0,8 %	5,9 %	1,6 %	5,0 %	3,2 %	5,4 %

Le contrôleur explique que les écarts entre les usines du Groupe sont les mêmes de mois en mois. Il n'a donc pas vu d'évolution d'accroissement ou de réduction des écarts au cours des six derniers mois. Des caractéristiques de l'environnement des entreprises expliquent les écarts. L'usine 2 est située dans la région de Toronto et ses ventes sont nettement plus importantes que toutes les autres usines du Groupe. De plus, elle vend des lots de plus grandes tailles, ce qui lui permet de répartir les coûts liés aux mises en course sur un plus grand nombre d'unités et, en bout

de piste, d'afficher une meilleure rentabilité. Quant à l'usine 5, elle évolue dans une région des maritimes où les salaires sont nettement plus bas; elle peut ainsi engager des frais de transport plus élevés et quand même afficher un rendement satisfaisant compte tenu de ses ventes.

Le tableau 32 présente les résultats financiers de l'usine ABC de novembre 2008 en milliers de dollars.

**TABLEAU 32**  
**RÉSULTATS FINANCIERS DE L'USINE ABC**

Poste	Novembre 2008 — Usine ABC							
	Actuel (\$)	(%)	Budget (\$)	(%)	Écart (%)	An passé (\$)	(%)	Écart (%)
Ventes	11 136 \$	100,0 %	11 693 \$	100,0 %	4,8 %	11 253 \$	100,0 %	1,0 %
Matières premières	4 522 \$	40,6 %	4 664 \$	39,9 %	3,0 %	4 613 \$	41,0 %	2,0 %
<b>Valeur ajoutée</b>	<b>6 614 \$</b>	<b>59,4 %</b>	<b>7 029 \$</b>	<b>60,1 %</b>	<b>5,9 %</b>	<b>6 640 \$</b>	<b>59,0 %</b>	<b>0,4 %</b>
Main-d'œuvre directe	2 670 \$	24,0 %	2 333 \$	20,0 %	-14,4 %	2 662 \$	23,7 %	-0,3 %
<b>Contribution</b>	<b>3 944 \$</b>	<b>35,4 %</b>	<b>4 696 \$</b>	<b>40,2 %</b>	<b>16,0 %</b>	<b>3 978 \$</b>	<b>35,4 %</b>	<b>0,9 %</b>
Frais de fabrication	1 966 \$	17,7 %	2 068 \$	17,7 %	4,9 %	2 003 \$	17,8 %	1,8 %
Amortissement fabrication	907 \$	8,1 %	907 \$	7,8 %	0,0 %	806 \$	7,2 %	-12,5 %
<b>Bénéfices bruts</b>	<b>1 071 \$</b>	<b>9,6 %</b>	<b>1 721 \$</b>	<b>14,7 %</b>	<b>37,8 %</b>	<b>1 169 \$</b>	<b>10,4 %</b>	<b>8,4 %</b>
Frais de vente	363 \$	3,3 %	486 \$	4,2 %	25,3 %	581 \$	5,2 %	37,5 %
Frais d'administration	464 \$	4,2 %	480 \$	4,1 %	3,3 %	341 \$	3,0 %	-36,1 %
<b>Bénéfices avant frais financiers et impôts</b>	<b>244 \$</b>	<b>2,2 %</b>	<b>755 \$</b>	<b>6,5 %</b>	<b>67,7 %</b>	<b>247 \$</b>	<b>2,2 %</b>	<b>1,2 %</b>
Frais financiers	152 \$	1,4 %	90 \$	0,8 %	-68,9 %	75 \$	0,7 %	-102,7 %
<b>Bénéfices avant impôts</b>	<b>92 \$</b>	<b>0,8 %</b>	<b>665 \$</b>	<b>5,7 %</b>	<b>86,2 %</b>	<b>172 \$</b>	<b>1,5 %</b>	<b>46,5 %</b>
Impôts	0 \$	0,0 %	75 \$	0,6 %	100,0 %	0 \$	0,0 %	
<b>Bénéfices nets</b>	<b>92 \$</b>	<b>0,8 %</b>	<b>590 \$</b>	<b>5,0 %</b>	<b>84,4 %</b>	<b>172 \$</b>	<b>1,5 %</b>	<b>46,5 %</b>

Les ventes sont inférieures au budget, préparé en se basant sur les ventes de novembre 2007 et les commentaires des vendeurs. Il y a donc eu une légère baisse du chiffre d'affaires par rapport à l'an dernier. Le coût des matières a augmenté plus qu'on ne l'avait anticipé. Les coûts de main-d'œuvre ont diminué, s'expliquant par le fait qu'il n'y a eu aucune prime de départ payée ce mois-ci. En fait, considérant la diminution des ventes en novembre et le fait qu'il était possible de reporter au mois suivant (en décembre) l'enregistrement des primes de départ, cette comptabilité a été privilégiée. Enfin, les frais de vente ont augmenté durant ce mois, la direction voulant ajouter à l'effort de vente compte tenu du contexte compétitif difficile.

### *L'évolution des indicateurs financiers*

Le contrôleur suit attentivement l'évolution des indicateurs financiers suivants :

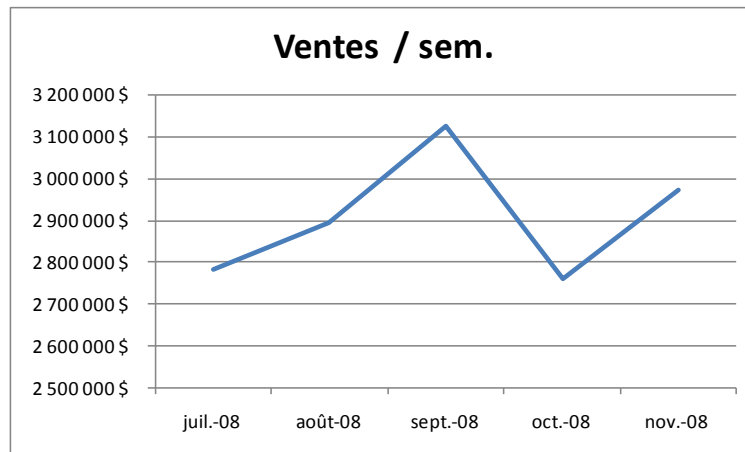
- ventes (V)/semaine,
- valeur ajoutée (VA)/\$ de vente,
- bénéfices avant amortissement, intérêts et impôts (BAII)/\$ de vente,
- bénéfices nets (BN)/\$ de vente.

Le tableau 33 présente ces indicateurs financiers pour les cinq derniers mois. La figure 5 illustre l'évolution des ventes alors que la figure 6 illustre l'évolution des trois autres indicateurs.

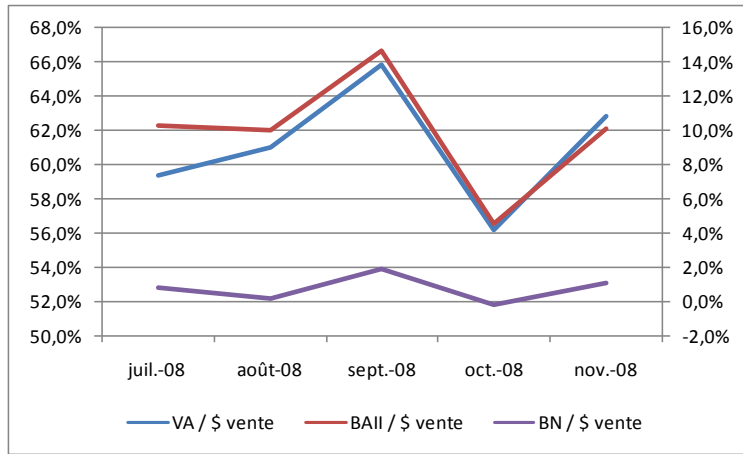
**TABLEAU 33**  
**ÉVOLUTION DES INDICATEURS FINANCIERS**

Indicateurs financiers	Juil.-08	Août-08	Sept.-08	Oct.-08	Nov.-08
V/sem.	2 784 000 \$	2 894 000 \$	3 123 000 \$	2 760 000 \$	2 970 000 \$
VA/\$ vente	59,4 %	61,0 %	65,8 %	56,2 %	62,8 %
BAIL/\$ vente	10,3 %	10,0 %	14,7 %	4,6 %	10,1 %
BN/\$ vente	0,8 %	0,2 %	1,9 %	-0,2 %	1,1 %

**FIGURE 5**  
**ÉVOLUTION DES VENTES PAR SEMAINE**



**FIGURE 6**  
**ÉVOLUTION DES INDICATEURS FINANCIERS EN POURCENTAGES DES VENTES**



Selon la figure 5, on voit que les ventes par semaine ont augmenté de juillet à septembre, mais ont chuté en octobre pour finalement reprendre en novembre 2008. Les deux ratios VA/\$ vente et BAI/\$ vente suivent de très près le même mouvement que les ventes. L'amplitude du mouvement de l'indicateur BN/\$ vente est atténuée par les charges d'amortissement et les frais financiers, y compris l'effet du taux de change. On voit donc que la performance financière de l'usine s'est améliorée de juillet à septembre, mais qu'elle a chuté en octobre pour reprendre en novembre. La direction a de quoi se réjouir de la performance de septembre et de la reprise de novembre, mais doit s'inquiéter des résultats d'octobre. Elle doit s'inquiéter d'autant plus que l'on prévoit un ralentissement important de l'activité économique en 2009. Si la diminution des ventes d'octobre 2008 est une bonne indication de l'évolution des principaux ratios de rentabilité, il vaut mieux voir, dès maintenant, à sabrer les charges fixes qui affectent le ratio BAI/\$ vente lorsque les ventes diminuent.

### ***L'évolution du coût de revient***

L'évolution du coût de revient concerne l'évolution du coût par unité des principales ressources utilisées, soit :

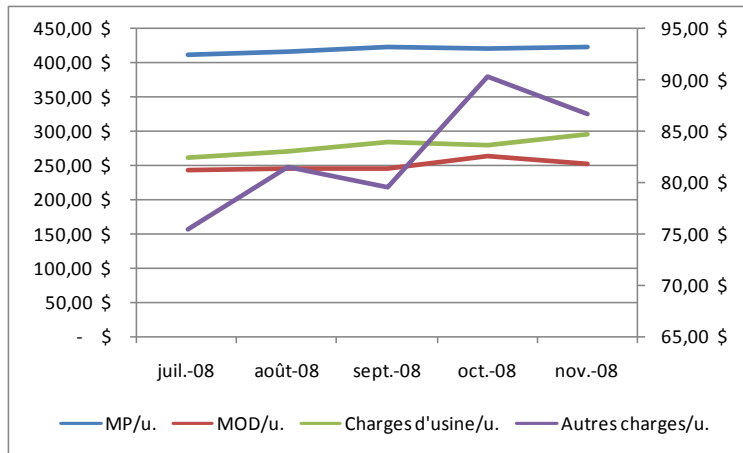
- matières premières (MP)/unité,
- main-d'œuvre directe (MOD)/unité,
- charges d'usine/unité,
- autres charges indirectes/unité.

Le tableau 34 présente l'évolution de ces indicateurs. La figure 7 illustre l'évolution des indicateurs pour les cinq derniers mois.

**TABLEAU 34**  
**ÉVOLUTION DES RESSOURCES UTILISÉES PAR UNITÉ PRODUITE**

Coût de revient	juil-08	août-08	sept-08	oct-08	nov-08
MP/u.	412,59 \$	416,44 \$	422,34 \$	421,28 \$	422,36 \$
MOD/u.	243,61 \$	246,50 \$	244,86 \$	263,65 \$	253,56 \$
Charges d'usine/u.	262,14 \$	272,19 \$	284,67 \$	279,95 \$	296,25 \$
Autres charges/u.	75,46 \$	81,60 \$	79,63 \$	90,38 \$	86,65 \$

**FIGURE 7**  
**ÉVOLUTION DES RESSOURCES UTILISÉES PAR UNITÉ PRODUITE**



Le coût des matières premières suit l'inflation. Le coût de la main-d'œuvre directe semble aussi suivre l'inflation, et ce, malgré le fait que l'on ait connu une légère diminution en novembre attribuable au fait qu'il y ait eu moins d'arrêts des lignes de production. Les charges d'usine semblent augmenter à un rythme légèrement plus vite que l'inflation. Cependant, les autres charges indirectes augmentent de manière inversement proportionnelle aux ventes. Cela confirme l'inquiétude déjà évoquée plus tôt qui est que si l'activité diminue en 2009, il faudra voir comment intervenir dans les autres charges indirectes.

## ANNEXE D CAS USINE ABC, VERSION O

---

Les pages 59 à 64 présentent l'usine ABC, et les pages 65 à 73 le rapport détaillé du contrôleur de l'usine concernant l'analyse des résultats de novembre 2008, dont voici le sommaire de gestion.

### SOMMAIRE DE GESTION

- Il n'y a pas eu d'accroissement significatif ou de réduction significative des écarts entre les principaux indicateurs financiers des usines du Groupe au cours des cinq derniers mois.
- Les ventes sont légèrement inférieures à celles du même mois de l'an dernier (novembre 2007). Par ailleurs, elles ont connu un redressement significatif ce mois-ci après avoir chuté de manière surprenante en octobre de cette année.
- Le bénéfice avant intérêts et impôts (BAII) par dollar de vente a suivi de très près l'évolution des ventes au cours des derniers mois, ce qui signifie qu'il a connu une baisse importante le mois dernier (octobre) pour se redresser en novembre. Il en est de même d'un autre indicateur, la valeur ajoutée (VA) par dollar de vente.
- L'utilisation de la ligne de production n° 3 fait perdre de l'argent. Les équipements de la ligne n° 3 sont environ 10 fois moins productifs que ceux de la ligne 1 et, de ce fait, coûtent environ 2 millions de dollars par mois en trop en main-d'œuvre directe.
- Le type de finitions demandé affecte quelque peu la rentabilité des contrats. Cependant, l'entreprise peut facilement compenser en demandant un prix équivalant au coût additionnel pour la finition de type 3.

Somme toute, les résultats de novembre 2008 sont positifs vu les circonstances. Cependant, à la lumière du ralentissement économique prévu en 2009 qui ne manquera pas d'avoir un impact direct sur le bénéfice avant intérêts et impôts (BAII) par dollar de vente du fait que les BAII par dollar de vente ont brutalement chuté lorsque les ventes ont diminué, il faut planifier dès maintenant l'abandon de la ligne de production n° 3. L'entreprise pourrait même abaisser le prix des contrats pour stimuler la demande et montrer un bénéfice positif. Dans le cas où l'entreprise réussirait à stimuler suffisamment la demande, il faudrait voir au remplacement des équipements de la ligne de production n° 2 qui deviendrait déficitaire si le prix des contrats diminuait.

## L'USINE ABC

L'usine ABC est sise dans la couronne Nord de Montréal. Elle fait partie d'un groupe qui compte six usines en Amérique du Nord. L'usine compte une centaine d'employés et réalise un chiffre d'affaires annuel qui se situe entre 130 et 140 millions de dollars canadiens. Le secteur est très compétitif, et la concurrence venant de pays comme la Chine se fait de plus en plus pressante.

### *L'exploitation de l'usine ABC*

L'usine ABC fabrique sur mesure, c'est-à-dire que l'entreprise obtient des contrats par présentation de soumissions préparées en fonction des besoins d'un client. Dans ce contexte, la décision prise quotidiennement qui a le plus d'impact sur la rentabilité est certainement le prix demandé dans une soumission. En effet, si celui-ci est trop élevé, l'entreprise perdra un contrat qui aurait pu lui procurer des bénéfices. En contrepartie, si le prix demandé est trop bas, l'entreprise pourrait avoir à absorber un déficit.

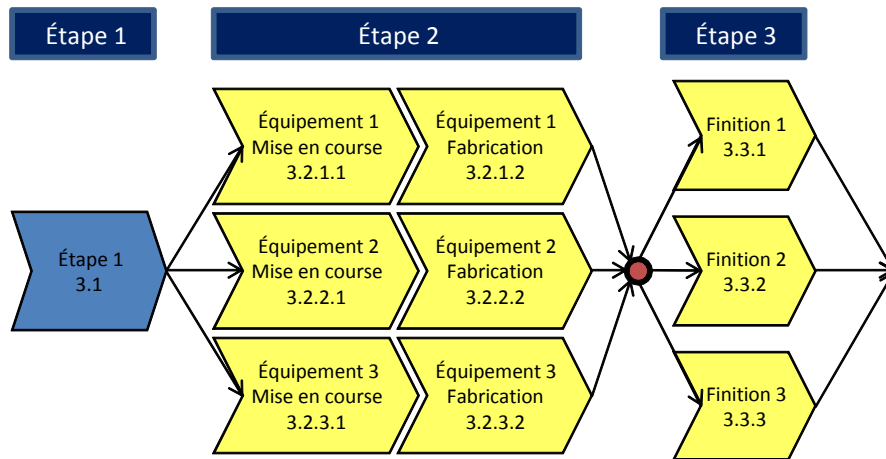
Avec plus de deux cents contrats signés par mois, l'entreprise doit tous les jours décider des prix des contrats en se basant sur les informations des *prix du marché* et sur celles des coûts estimés des contrats. En théorie, les *prix du marché* fournissent le prix maximal (plafond) et les coûts estimés d'un contrat fournissent le prix minimal (plancher). Le vendeur dispose ainsi d'une fourchette de prix pour soumissionner. En pratique, les vendeurs, payés en partie à la commission, ont tendance à demander un prix qui se rapproche le plus souvent du prix minimal afin de maximiser leurs chances de succès.

La soumission comporte toujours une description exhaustive du produit, de ses caractéristiques et de ses spécifications techniques ainsi que des éléments logistiques relatifs à la livraison, aux garanties et au service après-vente, le cas échéant. *A priori*, rien n'est gratuit pour l'entreprise, c'est-à-dire que chacune des caractéristiques et des spécifications techniques et que chacun des autres éléments particuliers apparaissant dans une soumission génèrent un coût pour l'entreprise.

### *Les activités de l'usine ABC*

Dans l'usine étudiée, le processus *Production* compte pour 90,4 % des coûts du mois de janvier. La figure 8 décrit ce processus qui compte trois étapes : l'étape 1; l'étape 2, qui comporte trois lignes de production qui se distinguent par le type d'équipements utilisé, et l'étape 3, qui comporte trois cheminements possibles selon le type de finitions requis par un contrat.

**FIGURE 8**  
**REPRÉSENTATION DU PROCESSUS PRODUCTION DE L'USINE ABC**



L'étape 1 a trait à la préparation de moules qui seront utilisés à l'étape 2. Le processus est relativement homogène, et il est raisonnable d'estimer le coût de production d'un moule en fonction d'une unité équivalente de moules produits et utilisés sur l'un des trois équipements que l'on retrouve à l'étape 2. Il y a trois types de moules : simple, double et quadruple. Un moule double est équivalent à deux moules simples et un moule quadruple est équivalent à quatre moules simples. Le nombre de moules produits équivalant aux moules simples est une bonne mesure de la production pour l'étape 1.

À l'étape 2, il y a trois cheminements possibles qui correspondent à chacune des trois lignes de production qui font essentiellement le même travail, mais qui offrent une performance qui diffère largement l'une de l'autre en ce qui concerne le temps de mise en course et le nombre d'unités produites à l'heure. Les équipements utilisés sur chacune des lignes de production ont été acquis à des périodes différentes, et les avancements technologiques des dernières années expliquent les écarts de performance. L'équipement utilisé sur la ligne de production n° 1 est récent, sa performance est largement supérieure aux deux autres, mais sa valeur nette aux livres est très élevée. L'équipement utilisé sur la ligne de production n° 2 offre une performance moyenne comparativement aux deux autres, et sa valeur nette aux livres est moyenne. L'équipement utilisé sur la ligne de production n° 3 est le plus vieux, il offre la moins bonne performance, mais sa valeur résiduelle aux livres est nulle.

Techniquement, tous les contrats peuvent être réalisés sur l'une ou l'autre des trois lignes de production qui requièrent le même nombre de personnes, soit quatre, pour fonctionner. Le choix de réaliser un contrat sur une ligne de production plutôt que sur une autre se fait selon leur disponibilité, mais aussi selon les exigences techniques particulières d'un contrat, la mise en course d'un contrat complexe se faisant beaucoup plus rapidement avec l'équipement utilisé sur la ligne de production n° 1, plus récent. L'entreprise continue d'utiliser la ligne de production n° 3 à cause du coût élevé de remplacement de l'équipement utilisé sur cette ligne, cet équipement étant totalement amorti et permettant encore de faire le travail exigé par un contrat, tout en étant conscient que sa performance est moins bonne.



Dans un processus largement automatisé comme celui de l'étape 2 de l'usine ABC, la main-d'œuvre prépare un équipement pour la production, alimente l'équipement en matières premières, appuie sur des boutons et en surveille le fonctionnement. La main-d'œuvre doit connaître le fonctionnement de l'équipement, mais elle n'a pas d'impact sur la productivité. La productivité est sans équivoque liée à la performance de l'équipement : un contrat réalisé avec l'équipement utilisé sur la ligne de production n° 1 ne générera pas le même coût qu'un contrat réalisé sur la ligne de production n° 2 ou sur la ligne de production n° 3.

À l'étape 3, il y a aussi trois cheminements possibles selon le type de finitions exigé par le contrat. Cette étape n'est que partiellement automatisée de sorte que la productivité de l'étape 3 est fonction du nombre de personnes exigées pour réaliser le type de finitions demandé au contrat. La mesure de la production de cette étape s'exprimera donc en nombre de produits de type 1, de type 2 et de type 3.

Les données opérationnelles présentées au tableau 35 concernent les mesures du volume d'activité (de travail) de novembre 2008.

**TABEAU 35**  
**DONNÉES OPÉRATIONNELLES DE NOVEMBRE 2008**

<b>Données sur les volumes</b>				
Nombre de contrats	232			
Nombre de moules	952			
Nombre de produits	434			
Nombre d'unités produites	10 960			
	<b>Équipement 1</b>	<b>Équipement 2</b>	<b>Équipement 3</b>	<b>Total</b>
Nombre de mises en course	280	96	58	<b>434</b>
<b>Données sur les produits</b>				
	<b>Équipement 1</b>	<b>Équipement 2</b>	<b>Équipement 3</b>	
Nombre de produits	280	96	58	<b>434</b>
Nombre de produits incluant MP	224	77	41	<b>342</b>
Nombre d'unités produites	8 960	1 536	464	<b>10 960</b>
Nombre d'unités produites incluant MP	7 168	1 232	328	<b>8 728</b>
<b>Heures d'opération</b>				
	<b>Équipement 1</b>	<b>Équipement 2</b>	<b>Équipement 3</b>	<b>Total</b>
Préparation incluant nettoyage	42	96	124	<b>262</b>
Temps productif	442	244	255	<b>941</b>
Temps perdu	8	98	115	<b>221</b>
Temps inutilisé	36	90	34	<b>160</b>
<b>Temps régulier</b>	<b>528</b>	<b>528</b>	<b>528</b>	<b>1 584</b>
<b>Données relatives à la finition</b>				
	<b>Type 1</b>	<b>Type 2</b>	<b>Type 3</b>	
Nombre de produits	48	242	144	<b>434</b>
Nombre d'unités produites	1 210	6 120	3 630	<b>10 960</b>
MP	- \$	160 000 \$	32 000 \$	192 000 \$

## ***Le rôle du contrôleur***

L'usine fonctionne comme un centre de profit. La fonction finance du Groupe présente une structure décentralisée. Ainsi, le contrôleur de l'usine se rapporte au directeur de l'usine tout en ayant un lien fonctionnel avec le contrôleur de la division à laquelle l'usine appartient. L'orientation de sa tâche est plus opérationnelle que fonctionnelle, comme en témoignent les six énoncés suivants :

1. La plus grande partie de son travail est déterminée par les besoins de l'usine.
2. Une plus grande portion de son travail quotidien se fait avec des gestionnaires.
3. Il est imputable directement au directeur de l'usine et indirectement au contrôleur de la division.
4. Sa performance est basée de manière à peu près égale sur sa contribution à l'usine et sur celle de la fonction finance.
5. Il répondrait probablement à la demande d'un cadre de la fonction finance en premier.
6. Il voit son rôle plutôt rattaché à l'usine

En matière d'analyse de la performance organisationnelle, chaque mois, le contrôleur doit expliquer les résultats financiers mensuels. Il expliquera la performance financière du mois qui vient de se terminer en utilisant l'historique des résultats de chacune des usines du Groupe, le budget et les résultats du même mois de l'année précédente. Il utilisera aussi des données opérationnelles sur le fonctionnement des équipements et des informations non publiées comme les primes de départ cumulées dans le mois, ou encore tout autre événement qui aurait pu affecter exceptionnellement les résultats du mois.

L'activité *Assurer l'intégrité de l'organisation* prend un temps relativement important; elle représente 20 % de son temps de travail. *Gérer les ressources financières*, qui comprend les budgets, prend encore plus de temps, avec 25 % de son temps de travail, alors qu'*Analyser les affaires* prend relativement peu de temps avec 10 % du temps. C'est *Gérer la performance organisationnelle* qui prend le plus de temps, elle représente 30 % de son temps de travail. Le contrôleur explique lui-même ce qu'il fait relativement à cette activité en ces termes :

«C'est d'être éveillé aux indicateurs de performance indiquant un manque de contrôle, par exemple les données opérationnelles. [...] Si je vois un déclin, je vais allumer une lumière et essayer de voir d'où cela vient. [...] S'assurer d'avoir un prix de revient adéquat, mis à jour [...], s'assurer que les contrats sont rentables. À partir de là, aiguiller notre comité de direction si des choses reviennent fréquemment et suggérer des explications afférentes. Il faut produire un diagnostic et le communiquer à la direction.»

Relativement à sa participation au développement de plans visant à réaliser la stratégie, il dit :

«Moi, j'ai beaucoup participé. [...] Justement, on essaie de voir partout où il est possible d'économiser des coûts pour rendre l'entreprise la plus rentable, et je participe, avec l'équipe de direction, beaucoup à ça. On fait des plans pour un, deux, trois ans, par exemple l'automatisation des équipements, comment est-ce que l'on peut économiser de l'argent avec ça, car nous avons des gens qui travaillent manuellement autour de nos équipements?»

Relativement aux projets d'amélioration continue, il répond :

«On a fait la réingénierie du processus de mise en course, des gens n'étaient pas satisfaits sur le plancher. [...] Nous avons travaillé sur des façons d'améliorer ça. Aussi, les délais de facturation qui étaient très longs, nous avons fait un projet Kaizen, c'est participatif ici. [...] Je suis personnellement très impliqué dans ces projets. [...] J'étais membre des projets et j'ai donné des formations, il faut connaître les opérations. On détecte les secteurs où cela va moins bien, où il y a des problèmes, et l'on fait un projet Kaizen.»

Relativement à un modèle d'analyse des affaires, il dit :

«Nous avons développé des indicateurs de performance (tableau de bord). Le tableau de bord m'appartient ici. [...] C'est mon équipe qui le fait. Alors, on détermine des objectifs avec les autres départements et l'on s'organise pour avoir les données que l'on présente une fois par mois.»

En conclusion de l'évolution de son rôle au fil des ans, quoique dans un contexte favorable à son évolution, puisque la fonction finance est décentralisée versus centralisée et que l'orientation de sa tâche est plutôt opérationnelle versus fonctionnelle, le contrôleur et son assistant conservent malgré tout un rôle traditionnel, celui d'assurer l'intégrité de l'organisation (20 % du temps) et de gérer les ressources financières (25 % du temps), auquel s'intègre un volet lié aux transactions et à la préparation des états financiers (25 % du temps, soit 15 % + 10 %). Ce rôle n'est pas tellement différent de celui reproduit dans l'offre d'emploi ci-après, publiée par BC Ressources humaines le 20 juin 2008.

#### **Description du poste**

Relevant du président, le contrôleur est responsable de l'ensemble des activités de la comptabilité générale ainsi que de la supervision du personnel du service. Il est notamment responsable des activités suivantes : préparer et analyser les états financiers mensuels, préparer les fins de mois et les fins d'année, s'assurer du maintien des contrôles de base et également assurer un suivi des écarts budgétaires, préparer les budgets futurs, faire les prévisions, produire les rapports, etc. Le contrôleur fera partie de l'équipe de gestion pour les différents projets d'expansion de l'entreprise.

En résumé, le contrôleur doit prioritairement suivre et expliquer les résultats financiers qui sont produits par le système SAP qui est centralisé. Il est responsable de l'alimentation du système en données financières provenant des transactions du mois. Il explique les données *a posteriori* : « intuitivement », selon son expertise, sa connaissance des opérations et en s'appuyant sur des données opérationnelles provenant d'autres systèmes d'information. La section suivante explique comment sont analysés les résultats financiers mensuels.

## RAPPORT DÉTAILLÉ DU CONTRÔLEUR

### *Les résultats financiers de novembre 2008*

Le tableau 36 présente un extrait des résultats financiers comparatifs des six usines du Groupe de novembre 2008 en milliers de dollars.

**TABLEAU 36**  
**RÉSULTATS FINANCIERS COMPARATIFS DES SIX USINES DU GROUPE**

Indicateurs financiers	Nov-08					
	Usine ABC	Usine 2	Usine 3	Usine 4	Usine 5	Usine 6
Ventes (V)	11 136 \$	35 424 \$	15 683 \$	22 622 \$	13 989 \$	29 357 \$
Valeur ajoutée (VA)	6 614 \$	23 606 \$	9 515 \$	15 436 \$	8 020 \$	19 623 \$
Bénéfices avant amort., frais financiers et impôts (BAII)	1 151 \$	6 794 \$	1 629 \$	4 481 \$	1 689 \$	5 154 \$
Bénéfices avant frais financiers et impôts (BII)	244 \$	5 559 \$	674 \$	3 029 \$	573 \$	4 183 \$
Bénéfices nets (BN)	92 \$	2 096 \$	254 \$	1 142 \$	453 \$	1 577 \$
Bénéfices nets (BN) en pourcentages (%)	0,8 %	5,9 %	1,6 %	5,0 %	3,2 %	5,4 %

Le contrôleur explique que les écarts entre les usines du Groupe sont les mêmes de mois en mois, donc il n'a pas vu d'évolution d'accroissement ou de réduction des écarts au cours des six derniers mois. Des caractéristiques de l'environnement des entreprises expliquent les écarts. L'usine 2 est située dans la région de Toronto, et ses ventes sont nettement plus importantes que toutes les autres usines du Groupe. De plus, elle vend des lots de plus grandes tailles, ce qui lui permet de répartir les coûts liés aux mises en course sur un plus grand nombre d'unités et, en bout de piste, d'afficher une meilleure rentabilité. Quant à l'usine 5, elle évolue dans une région des maritimes où les salaires sont nettement plus bas; elle peut ainsi engager des frais de transport plus élevés et quand même afficher un rendement satisfaisant compte tenu de ses ventes.

Le tableau 37 présente les résultats financiers de l'usine ABC de novembre 2008 en milliers de dollars.

**TABLEAU 37**  
**RÉSULTATS FINANCIERS DE L'USINE ABC**

Poste	Novembre 2008 — Usine ABC							
	Actuel (\$)	(%)	Budget (\$)	(%)	Écart (%)	An passé (\$)	(%)	Écart (%)
Ventes	11 136 \$	100,0 %	11 693 \$	100,0 %	4,8 %	11 253 \$	100,0 %	1,0 %
Matières premières	4 522 \$	40,6 %	4 664 \$	39,9 %	3,0 %	4 613 \$	41,0 %	2,0 %
<b>Valeur ajoutée</b>	<b>6 614 \$</b>	<b>59,4 %</b>	<b>7 029 \$</b>	<b>60,1 %</b>	<b>5,9 %</b>	<b>6 640 \$</b>	<b>59,0 %</b>	<b>0,4 %</b>
Main-d'œuvre directe	2 670 \$	24,0 %	2 333 \$	20,0 %	-14,4 %	2 662 \$	23,7 %	-0,3 %
<b>Contribution</b>	<b>3 944 \$</b>	<b>35,4 %</b>	<b>4 696 \$</b>	<b>40,2 %</b>	<b>16,0 %</b>	<b>3 978 \$</b>	<b>35,4 %</b>	<b>0,9 %</b>
Frais de fabrication	1 966 \$	17,7 %	2 068 \$	17,7 %	4,9 %	2 003 \$	17,8 %	1,8 %
Amortissement fabrication	907 \$	8,1 %	907 \$	7,8 %	0,0 %	806 \$	7,2 %	-12,5 %
<b>Bénéfices bruts</b>	<b>1 071 \$</b>	<b>9,6 %</b>	<b>1 721 \$</b>	<b>14,7 %</b>	<b>37,8 %</b>	<b>1 169 \$</b>	<b>10,4 %</b>	<b>8,4 %</b>
Frais de vente	363 \$	3,3 %	486 \$	4,2 %	25,3 %	581 \$	5,2 %	37,5 %
Frais d'administration	464 \$	4,2 %	480 \$	4,1 %	3,3 %	341 \$	3,0 %	-36,1 %
<b>Bénéfices avant frais financiers et impôts</b>	<b>244 \$</b>	<b>2,2 %</b>	<b>755 \$</b>	<b>6,5 %</b>	<b>67,7 %</b>	<b>247 \$</b>	<b>2,2 %</b>	<b>1,2 %</b>
Frais financiers	152 \$	1,4 %	90 \$	0,8 %	-68,9 %	75 \$	0,7 %	-102,7 %
<b>Bénéfices avant impôts</b>	<b>92 \$</b>	<b>0,8 %</b>	<b>665 \$</b>	<b>5,7 %</b>	<b>86,2 %</b>	<b>172 \$</b>	<b>1,5 %</b>	<b>46,5 %</b>
Impôts	0 \$	0,0 %	75 \$	0,6 %	100,0 %	0 \$	0,0 %	
<b>Bénéfices nets</b>	<b>92 \$</b>	<b>0,8 %</b>	<b>590 \$</b>	<b>5,0 %</b>	<b>84,4 %</b>	<b>172 \$</b>	<b>1,5 %</b>	<b>46,5 %</b>

Les ventes sont inférieures au budget, préparé en se basant sur les ventes de novembre 2007 et les commentaires des vendeurs. Il y a donc eu une légère baisse du chiffre d'affaires par rapport à l'an dernier. Le coût des matières a augmenté plus qu'on ne l'avait anticipé. Les coûts de main-d'œuvre ont diminué, s'expliquant par le fait qu'il n'y a eu aucune prime de départ payée ce mois-ci. En fait, considérant la diminution des ventes en novembre et le fait qu'il était possible de reporter au mois suivant (en décembre) l'enregistrement des primes de départ, cette comptabilité a été privilégiée. Enfin, les frais de vente ont augmenté durant ce mois, la direction voulant ajouter à l'effort de vente compte tenu du contexte compétitif difficile.

### *L'évolution des indicateurs financiers*

Le contrôleur suit attentivement l'évolution des indicateurs financiers suivants :

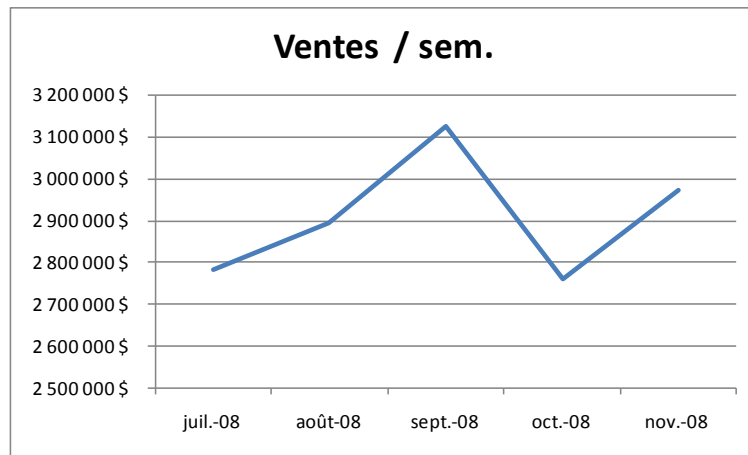
- ventes (V)/semaine,
- valeur ajoutée (VA)/\$ de vente,
- bénéfices avant amortissement, intérêts et impôts (BAII)/\$ de vente,
- bénéfices nets (BN)/\$ de vente.

Le tableau 38 présente ces indicateurs financiers pour les cinq derniers mois. La figure 9 illustre l'évolution des ventes alors que la figure 10 illustre l'évolution des trois autres indicateurs.

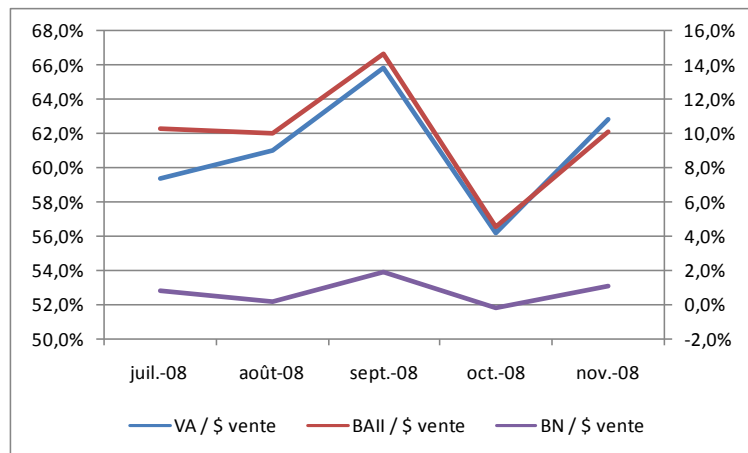
**TABLEAU 38**  
**ÉVOLUTION DES INDICATEURS FINANCIERS**

Indicateurs financiers	Juil.-08	Août-08	Sept.-08	Oct.-08	Nov.-08
V/sem.	2 784 000 \$	2 894 000 \$	3 123 000 \$	2 760 000 \$	2 970 000 \$
VA/\$ vente	59,4 %	61,0 %	65,8 %	56,2 %	62,8 %
BAlI/\$ vente	10,3 %	10,0 %	14,7 %	4,6 %	10,1 %
BN/\$ vente	0,8 %	0,2 %	1,9 %	-0,2 %	1,1 %

**FIGURE 9**  
**ÉVOLUTION DES VENTES PAR SEMAINE**



**FIGURE 10**  
**ÉVOLUTION DES INDICATEURS FINANCIERS EN POURCENTAGES DES VENTES**



Selon la figure 9, on voit que les ventes par semaine ont augmenté de juillet à septembre, mais ont chuté en octobre pour reprendre en novembre 2008. Les deux ratios VA/\$ vente et BAII/\$ vente suivent de très près le même mouvement que les ventes. L'amplitude du mouvement de l'indicateur BN/\$ vente est atténuée par les charges d'amortissement et les frais financiers, y compris l'effet du taux de change. On voit donc que la performance financière de l'usine s'est améliorée de juillet à septembre, mais qu'elle a chuté en octobre pour reprendre en novembre. La direction a de quoi se réjouir de la performance de septembre et de la reprise de novembre, mais doit s'inquiéter des résultats d'octobre. Elle doit s'inquiéter d'autant plus que l'on prévoit un ralentissement important de l'activité économique en 2009. Si la diminution des ventes d'octobre 2008 est une bonne indication de l'évolution des principaux ratios de rentabilité, il vaut mieux voir dès maintenant à sabrer les charges fixes qui affectent le ratio BAII/\$ vente lorsque les ventes diminuent.

### ***Les résultats d'exploitation***

Le processus *Production* compte pour plus de 90,4 % des coûts. L'analyse des résultats d'exploitation comprend :

- une analyse de l'efficacité de l'utilisation des ressources;
- une analyse de la productivité de la main-d'œuvre directe et des équipements;
- une analyse des coûts de soutien.

### ***L'efficacité de l'utilisation des ressources et de la productivité***

L'efficacité de l'utilisation des ressources par l'activité est définie par un indicateur qui met en relation les matières premières utilisées et le nombre d'unités produites, et ce, pour chacune des étapes de production. La productivité d'une activité donnée est définie comme le ratio *Nombre d'unités produites par heure* ou encore son corollaire le temps ou le coût par unité produite. On peut utiliser, selon le cas, les heures de main-d'œuvre directe ou bien les heures-machines.

## Résultats de l'étape 1

Le tableau 39 présente l'efficacité de l'utilisation des matières à l'étape 1.

**TABLEAU 39**  
**RÉSULTATS DE NOVEMBRE 2008, DE L'ÉTAPE 1**

<b>Coûts de l'étape 1 (3.1)</b>	
MP	445 000 \$
MOD	285 000 \$
Structure	50 000 \$
Infrastructure	114 000 \$
	<b>894 000 \$</b>
Coûts ajoutés à l'étape 1 (3.1)	449 000 \$
<b>Coût moyen (3.1) par moule</b>	<b>939,08 \$</b>
MP	467,44 \$
ajouté	471,64 \$
dont MOD	299,37 \$

Le coût moyen par moule n'a pas évolué de manière considérable dans un sens ou dans l'autre au cours des cinq derniers mois. On peut donc conclure que l'efficacité de l'utilisation des ressources et la productivité à l'étape 1 sont satisfaisantes.

## Résultats de l'étape 2

À l'étape 2, il y a deux activités distinctes (décrites à la figure 1), l'activité *Mise en course* (3.2.x.1) et l'activité *Fabrication* (3.2.x.2), et trois cheminements possibles selon la ligne de production choisie pour réaliser un contrat.



Le tableau 40 présente l'analyse des résultats de l'étape 2.

**TABLEAU 40**  
**ANALYSE DES RÉSULTATS DE NOVEMBRE 2008, DE L'ÉTAPE 2**

<b>Coûts de l'étape 2 (3.2)</b>	<b>Équipement 1</b>	<b>Équipement 2</b>	<b>Équipement 3</b>	<b>Total</b>
MP	3 190 614 \$	548 387 \$	145 999 \$	<b>3 885 000 \$</b>
MOD	477 667 \$	477 667 \$	477 667 \$	<b>1 433 000 \$</b>
Structure	491 875 \$	196 750 \$	98 375 \$	<b>787 000 \$</b>
Infrastructure	566 667 \$	566 667 \$	566 667 \$	<b>1 700 000 \$</b>
	<b>4 726 822 \$</b>	<b>1 789 470 \$</b>	<b>1 288 707 \$</b>	<b>7 805 000 \$</b>
Coûts ajoutés à l'étape 2 (3.2)	1 536 208 \$	1 241 083 \$	1 142 708 \$	3 920 000 \$
<b>Coût moyen par 1000 unités</b>	<b>Équipement 1</b>	<b>Équipement 2</b>	<b>Équipement 3</b>	<b>En moyenne</b>
MP	445 119 \$	445 119 \$	445 119 \$	<b>445 119 \$</b>
ajouté	171 452 \$	807 997 \$	2 462 733 \$	<b>357 664 \$</b>
ajouté - MOD	53 311 \$	310 981 \$	1 029 454 \$	<b>130 748 \$</b>
ajouté - structure	54 897 \$	128 092 \$	212 015 \$	<b>71 807 \$</b>
ajouté - infrastructure	63 244 \$	368 924 \$	1 221 264 \$	<b>155 109 \$</b>
	<b>616 571 \$</b>	<b>1 253 116 \$</b>	<b>2 907 853 \$</b>	<b>802 783 \$</b>
<b>Nombre d'unités produites par 100 000\$</b>	<b>Équipement 1</b>	<b>Équipement 2</b>	<b>Équipement 3</b>	<b>En moyenne</b>
ajouté - MOD	1 876	322	97	765
ajouté - structure	1 822	781	472	1 393
ajouté - infrastructure	1 581	271	82	645
<b>Productivité des équipements</b>	<b>Équipement 1</b>	<b>Équipement 2</b>	<b>Équipement 3</b>	<b>En moyenne</b>
Nombre de produits à l'heure	0,63	0,39	0,23	0,46
Nombre d'unités produites à l'heure	20,27	6,30	1,82	14,76
Productivité relative	100,0 %	31,1 %	9,0 %	72,8 %

Les résultats de l'étape 2 ne sont pas tellement différents de ceux des mois précédents. La troisième ligne de production (équipement 3) est 10 fois moins productive que la première et donc coûte, par unité, environ 10 fois plus. Il est vrai que ce sont de vieux équipements totalement amortis, mais ces équipements nous coûtent cher en main-d'œuvre. Il y a bien quatre personnes affectées à chacune des trois lignes de production, mais, étant donné que l'équipement 1 permet de produire 10 fois plus d'unités dans un même laps de temps, il nous coûte 10 fois moins en main-d'œuvre.

### Résultats de l'étape 3

À l'étape 3, il y a trois cheminements possibles, selon le type de finitions exigé par un contrat.

Le tableau 41 présente l'analyse des résultats de l'étape 3.

**TABLEAU 41**  
**ANALYSE DES RÉSULTATS DE NOVEMBRE 2008, DE L'ÉTAPE 3**

Coûts de l'étape 3 (3.3)	Type 1	Type 2	Type 3	Total
MP	0 \$	160 000 \$	32 000 \$	<b>192 000 \$</b>
MOD	105 290 \$	530 839 \$	315 871 \$	<b>952 000 \$</b>
Structure		58 333 \$	11 667 \$	<b>70 000 \$</b>
Infrastructure	16 811 \$	84 756 \$	50 433 \$	<b>152 000 \$</b>
	<b>122 101 \$</b>	<b>833 928 \$</b>	<b>409 971 \$</b>	<b>1 366 000 \$</b>
Coûts ajoutés à l'étape 3 (3.3)	122 101 \$	673 928 \$	377 971 \$	1 174 000 \$
<b>Coût moyen par unité traitée</b>	<b>100,91 \$</b>	<b>136,26 \$</b>	<b>112,94 \$</b>	<b>124,64 \$</b>
MP	0,00 \$	26,14 \$	8,82 \$	17,52 \$
ajouté	100,91 \$	110,12 \$	104,12 \$	107,12 \$

### *La rentabilité des contrats*

La rentabilité des contrats dépend du prix demandé au client et du coût engagé pour réaliser le contrat. Celui-ci (le coût engagé) est fonction :

- de l'utilisation d'un moule simple, double ou quadruple;
- du fait que le client fournisse ou non les matières à être moulées;
- du nombre nécessaire de mises en course;
- de la ligne de production choisie pour réaliser le contrat
- du nombre d'unités du produit à faire;
- du type choisi de finitions.

Cependant, les deux principaux facteurs qui expliquent la rentabilité d'un contrat donné sont la ligne de production choisie et le type de finitions demandé par le client. Le tableau 43 calcule la rentabilité d'un contrat de 100 000 unités d'un produit selon que celui-ci est réalisé sur la ligne de production n° 1, la n° 2 ou la n° 3 en utilisant le coût moyen de l'activité *Finition* (3.3), donc sans tenir compte du type de finitions demandé.

**TABLEAU 43**  
**RENTABILITÉ D'UN CONTRAT DE 100 UNITÉS**  
**SELON LA LIGNE DE PRODUCTION UTILISÉE**

<b>Rentabilité estimée de 100 unités produites incluant matières selon l'équipement utilisé</b>				
	Équipement 1	Équipement 2	Équipement 3	En moyenne
Prix de vente moyen du contrat	109 934 \$	109 934 \$	109 934 \$	109 934 \$
Coût moyen des matières utilisées par unité	44 512 \$	44 512 \$	44 512 \$	44 512 \$
Coût ajouté moyen excluant activité 3.2	29 115 \$	29 115 \$	29 115 \$	29 115 \$
Coût ajouté activité 3.2	17 145 \$	80 800 \$	246 273 \$	35 766 \$
<b>Bénéfice généré selon l'équipement utilisé</b>	<b>19 161 \$</b>	<b>-44 493 \$</b>	<b>-209 967 \$</b>	<b>540 \$</b>
<b>Marge générée par équipement de l'activité 3.2</b>	<b>92 788 \$</b>	<b>29 134 \$</b>	<b>-136 340 \$</b>	<b>74 167 \$</b>
Marge en pourcentages des ventes	84,40 %	26,50 %	-124,02 %	67,47 %

Considérant que les coûts de soutien, autres que ceux associés à la production, sont de près de 10 %, il est évident que les contrats réalisés sur la ligne de production n° 1 subventionnent certainement les contrats réalisés sur la ligne de production n° 3 et possiblement, mais de façon minimale, ceux réalisés sur la ligne de production n° 2.

Le tableau 44 calcule le coût d'un contrat de 100 unités réalisé sur la ligne de production n° 1 selon le type de finitions et le tableau 10 calcule le coût d'un contrat de 100 unités réalisé sur la ligne de production n° 3 selon le type de finitions.

**TABLEAU 44**  
**RENTABILITÉ DE 100 UNITÉS PRODUITES SUR LA LIGNE DE PRODUCTION N° 1**  
**SELON LE TYPE DE FINITION DEMANDÉ**

<b>Rentabilité estimée de 100 unités produites sur l'équipement 1 selon le type de finition demandé</b>				
	Type 1	Type 2	Type 3	En moyenne
Prix de vente moyen du contrat	109 934 \$	109 934 \$	109 934 \$	109 934 \$
Coût moyen des matières utilisées par unité	44 512 \$	44 512 \$	44 512 \$	44 512 \$
Coût ajouté moyen excluant activité 3.3	33 797 \$	33 797 \$	33 797 \$	33 797 \$
MP ajoutées à l'activité 3.3	0 \$	2 614 \$	882 \$	1 752 \$
Coût ajouté activité 3.3	10 091 \$	11 012 \$	10 412 \$	10 712 \$
<b>Marge générée selon le type de finition de l'activité 3.3</b>	<b>21 534 \$</b>	<b>17 999 \$</b>	<b>20 331 \$</b>	<b>19 161 \$</b>
Marge en pourcentages des ventes	19,59 %	16,37 %	18,49 %	17,43 %

**TABLEAU 45**  
**RENTABILITÉ DE 100 UNITÉS PRODUITES SUR LA LIGNE DE PRODUCTION N° 3**  
**SELON LE TYPE DE FINITION DEMANDÉ**

<b>Rentabilité estimée de 100 unités produites sur l'équipement 3 selon le type de finition demandé</b>				
	<b>Type 1</b>	<b>Type 2</b>	<b>Type 3</b>	<b>En moyenne</b>
Prix de vente moyen du contrat	109 934 \$	109 934 \$	109 934 \$	109 934 \$
Coût moyen des matières utilisées par unité	44 512 \$	44 512 \$	44 512 \$	44 512 \$
Coût ajouté moyen excluant activité 3.3	262 925 \$	262 925 \$	262 925 \$	262 925 \$
MP ajoutées à l'activité 3.3	0 \$	2 614 \$	882 \$	1 752 \$
Coût ajouté activité 3.3	10 091 \$	11 012 \$	10 412 \$	10 712 \$
<b>Marge générée selon le type de finition de l'activité 3.3</b>	<b>-207 594 \$</b>	<b>-211 129 \$</b>	<b>-208 797 \$</b>	<b>-209 967 \$</b>
Marge en pourcentages des ventes	-188,84 %	-192,05 %	-189,93 %	-190,99 %

Les contrats réalisés sur la ligne de production n° 3 sont déficitaires, et ceux réalisés sur la ligne de production n° 2 le sont possiblement aussi. En effet, selon le tableau 43, la marge générée par équipement de l'activité 3.2 d'un contrat de 100 unités, qui représente près de 10 % de la production mensuelle, réalisé sur la ligne de production n° 1 serait de 97 788 \$ alors qu'elle serait négative de (136 340 \$) lorsque le contrat est réalisé sur la ligne de production n° 3, soit un différentiel de 234 128 \$ favorable à la ligne de production n° 1. Cela ferait plus de deux millions de dollars par mois pour l'ensemble de la production. Or, les coûts de structure, et principalement l'amortissement de l'équipement utilisé sur la ligne de production n° 1, sont de 491 875 \$ par mois selon le tableau alors que ceux de l'équipement utilisé sur la ligne de production n° 3 sont de 98 375 \$ par mois, soit un différentiel de 395 500 \$ par mois favorable à l'équipement utilisé sur la ligne de production n° 3.



## **BIBLIOGRAPHIE**

**CAHIER DE RECHERCHE CICMA 05-01 LA GESTION DE LA PERFORMANCE DE L'ORGANISATION ET SES COMPTES : PRATIQUES PERFORMANTES ET ORIENTATIONS STRATÉGIQUES PAR HUGUES BOISVERT, MARIE-ANDRÉE CARON ET ALEXANDER MERSEREAU, OCTOBRE 2005.**

**CAHIER DE RECHERCHE CICMA 07-01 LE PROFIL DU COMPTABLE EN ENTREPRISE D'APRÈS SON IMPLICATION DANS LA GESTION DE LA PERFORMANCE ORGANISATIONNELLE PAR HUGUES BOISVERT, MARIE-ANDRÉE CARON ET ALEXANDER MERSEREAU, NOVEMBRE 2007.**