



UNIVERSITE MOHAMMED V –SOUISSI

\*\*\*\*\*

FACULTE DES SCIENCES JURIDIQUES, ECONOMIQUES, ET SOCIALES DE SALE

\*\*\*\*\*

DEPARTEMENT DES SCIENCE ECONOMIQUES ET SOCIALES

Master Spécialisé

OPTION : ENTREPRENEURIAT ET INGENIERIE MANAGERIALE

Elément :

Contrôle de Gestion

THÈME

# LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

Réalisé PAR :

CHLAGHMIA Sara

Encadré PAR :

Mme. BERYALA Elbatoul

Année UNIVERSITAIRE :

2013/2014



## Sommaire

|                                                                                                          |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Chapitre I : la performance de l'entreprise.....                                                         | 5  |
| 1. Notion de Performance :.....                                                                          | 5  |
| 2. Typologie de performance :.....                                                                       | 6  |
| 3. Mesure de la performance de l'entreprise .....                                                        | 9  |
| 4. Le management de la performance de l'entreprise.....                                                  | 10 |
| 5. L'évaluation des résultats de l'entreprise .....                                                      | 11 |
| Chapitre 2 : le contrôle de gestion comme outils d'évaluation de<br>la performance de l'entreprise ..... | 14 |
| 1. Méthodes de calcul des coûts .....                                                                    | 14 |
| 2. La gestion budgétaire .....                                                                           | 21 |
| 3. Le tableau de Bord et reporting.....                                                                  | 25 |
| Chapitre 3 - quelque exemple pratiques des outils de mesure de<br>la performance .....                   | 28 |
| 1. La méthode de calcul des coûts des coûts .....                                                        | 28 |
| 2. Le contrôle budgétaire : .....                                                                        | 32 |
| 3. Le tableau de bord.....                                                                               | 34 |
| Conclusion Générale .....                                                                                | 36 |
| Table des matières.....                                                                                  | 38 |

## Introduction Générale

Le contrôle de gestion considéré depuis longtemps comme une valeur stratégique a devenu un point très essentiel du fait qu'il source de progrès potentiels dans toutes organisation, c'est une fonction qui amène l'entreprise à un niveau supérieur dont les activités vont contribuer à réaliser les objectifs déjà fixé.

Dans le stade même la réalisation de ces objectifs sont confronté à plusieurs contraintes pour lesquels la recherche des solutions s'impose (coût, organisation).

Le contrôle de gestion est une réponse à ce genre de problème, car la survie d'une entreprise oppose nécessairement par l'amélioration de leur performance.

La survie de telle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

En effet pour maîtriser des situations de plus en plus complexe, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par : la comptabilité avec deux composantes générale et analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord...etc.

Problématique :

La problématique s'articule autour des questions suivantes :

Quel est le rôle et la place de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise industrielle ?

Quels sont les outils, méthodes et modèles de contrôle de gestion qu'il faut mettre en œuvre dans le plan théorique qui sont au service des dirigeants et comment s'organisent et fonctionnent pour aboutir à une performance des entreprises industrielles ?

Le plan de ce travail se divise en 3 pole, pour un premier lieu une définition de notion de la performance, puis comment manager cette performance et enfin la relation entre le contrôle de gestion et la performance renforcer par des applications pratiques

# Chapitre I : la performance de l'entreprise

## 1. Notion de Performance :

« Dans le domaine de la gestion, la performance est le résultat ultime de l'ensemble des efforts d'une entreprise ou d'une organisation. Ces efforts consistent à faire les bonnes choses, de la bonne façon, rapidement, au bon moment, au moindre coût, pour produire les bons résultats répondant aux besoins et aux attentes des clients, leur donner satisfaction et atteindre les objectifs fixés par l'organisation »<sup>1</sup>.

Donc, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience:

### A. L'efficacité

C'est le degré de réalisation de l'objectif initialement fixé, On considère qu'une activité est efficace si les résultats obtenus sont identiques aux objectifs définis. Mais, pour évaluer l'efficacité d'une organisation de manière absolue, il faut s'assurer que l'organisation est en adéquation avec son environnement, c'est-à-dire qu'il faut tenir compte des perceptions des divers intervenants et des groupes concernés par la vie de cette organisation, notamment des salariés eux-mêmes. On pourra alors parler d'organisation efficace<sup>2</sup>

### B. L'efficience

C'est la comparaison des résultats obtenus aux moyens mis en œuvre pour la réalisation de l'objectif. C'est le rapport entre les ressources employées et les résultats atteints. Un groupe est efficient s'il respecte l'enveloppe des moyens attribués ou s'il obtient un meilleur résultat que celui fixé avec des moyens similaires. L'efficience se mesure avec un ratio : résultats obtenus / frais engagés. Ce calcul permet de s'assurer que l'entreprise utilise de manière optimale ses ressources<sup>3</sup>.

Dans une opération basée sur l'efficience, pour ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que

<sup>1</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p8\\_9\\_chap6.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap6.pdf)

<sup>2</sup> <http://www.maxicours.com/soutien-scolaire/communication-et-gestion-des-ressources-humaines/terminale-stg/213109.html> 15/06/2014 à 9 :04

<sup>3</sup> Idem.

l'efficacité correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.<sup>4</sup>

## 2. Typologie de performance :

### A. La performance organisationnelle

Inspirée des études de Taylor et de Fayol, cette approche a dominé le premier demi-siècle.

Elle a nourri les travaux de l'école dite de l'OST (organisation scientifique du travail), introduite en Europe à l'issue de la première guerre mondiale.

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. M. Kalika<sup>5</sup>, professeur à Paris-Dauphine, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- le respect de la structure formelle,
- les relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle),

On pourra pour cela se référer à l'analyse de P. Lawrence et J. Lorsch<sup>6</sup>

- la qualité de la circulation d'informations,
- la flexibilité de la structure.

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation.

Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels. Dans cette théorie, la performance a eu assez spontanément tendance à s'identifier la productivité, elle-même a ramené à sa version (réductrice) de productivité apparente du travail (quantité produite/nombre d'heures travaillées).

### B. La performance stratégique et la performance concurrentielle

Cette école naît aux États-Unis, à la fin des années 50, de l'observation d'un certain nombre d'échecs du modèle taylorien : des entreprises à l'organisation théoriquement parfaite obtiennent de mauvais résultats parce qu'elles n'ont pas

---

<sup>4</sup> Que sais-je N° 2167 ; « l'audit opérationnel » ; édition : PUF

<sup>5</sup> [www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282](http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282)

<sup>6</sup> Adapter les structures de l'entreprise- Intégration et différenciation, Editions d'Organisation, 1990

été capables de prévoir par exemple la transformation de leur marché.<sup>7</sup>

L'approche de la performance par la stratégie a commencé à se répandre à partir des années 60 et est restée dominante jusqu'aux années 80.<sup>8</sup>

La performance est alors celle du maintien d'une « distance » avec les concurrents au travers d'une logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation (base du système de récompense) de tous les membres de l'organisation.

La performance à long terme est donc associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volonté visant le long terme et, in fine, à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge.

Pour Michael Porter<sup>9</sup>, la recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire à s'approprier, les règles du jeu concurrentiel dans un secteur.

La nature du système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétitions qui sont de règle.

C'est en détectant suffisamment finement les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur) que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

La performance peut-être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels par anticipation/construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir.

La performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel.

Mettant l'accent sur la qualité de la stratégie, et donc du stratège, axée sur la compréhension de l'environnement, cette approche a eu spontanément tendance à identifier la performance globale à la compétitivité.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> [http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La\\_performance\\_globale.pdf](http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La_performance_globale.pdf)

<sup>8</sup> [http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La\\_performance\\_globale.pdf](http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La_performance_globale.pdf)

<sup>9</sup> [http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La\\_performance\\_globale.pdf](http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La_performance_globale.pdf)

### C. La performance humaine

Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement et socialement. Les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, à la réalisation des objectifs, voire au projet et donc à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants.

En 1985, reprenant à son compte la célèbre formule d'Einstein,  $E=MC^2$ , J. M. Descarpentries, alors président-directeur général du groupe Carnot, suggérait de considérer l'efficacité humaine ( $E_h$ ) comme résultant toujours du rassemblement de collaborateurs :

- motivés,
- compétents,
- communiquant bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes (ce que l'on désigne en anthropologie par le concept de culture).

L'Efficacité humaine,  $E_h$ , susceptible d'être libérée par un groupe humain s'exprimerait donc par :  $E_h=M.C.C.$

M : motivation à volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun

C : compétence professionnalisme, savoir et savoir-faire (c'est la condition de l'efficacité individuelle)

C : culture, langage commun, valeurs partagées, reconnaissance mutuelle (c'est la condition de l'efficacité collective).

Depuis 1985, de nombreux travaux de recherche ont été réalisés pour mieux cerner cette notion de l'efficacité ou de performance par les hommes. Ces divers travaux, mettent en évidence que la compétence, son acquisition, son développement, sa gestion, s'imposent désormais comme un facteur décisif pour l'obtention de l'efficacité humaine, quelle qu'en soit la forme.

Réfléchissant sur l'obtention de la performance dans une organisation, S. Michel et M. Ledru<sup>11</sup> considèrent que si les compétences sont toujours une source de performance, elles ne suffisent pas à elles seules à en déterminer le niveau.

À compétence égale, les performances peuvent être différentes. C'est que si la compétence est un savoir-faire, la performance présuppose toujours l'existence d'un vouloir-faire ou motivation. Cette motivation (c'est-à-dire ce qui va

---

<sup>10</sup> [http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La\\_performance\\_globale.pdf](http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La_performance_globale.pdf)

<sup>11</sup> S.Michel et M.Ledru « Capital-Compétence dans l'entreprise », éditeur : ESF

conduire l'acteur à s'engager effectivement dans l'action qui lui est proposée par l'entreprise) détermine les stratégies d'actions choisies par l'acteur, stratégies soumises aux données de l'environnement de travail qui rendent plus ou moins possible la réalisation de l'action (pouvoir-faire). Cet environnement peut lui-même être caractérisé par des données d'organisation (rôles prescrits, injonctions, moyens,...) et des données de culture (représentation dominante)<sup>12</sup>

Ainsi d'autre forme de performance existe tel que la performance sociale et celle sociétale et environnementale

### 3. Mesure de la performance de l'entreprise

#### A. Les indicateurs de mesure de performance :<sup>13</sup>

La mise en place d'indicateurs touche toutes les entreprises à différents niveaux. Les outils de suivi de production et de rendement de l'actif concernent toutes forme d'entreprises (petites, PME et grandes) C'est indéniablement un facteur-clé de succès nécessitant l'utilisation de progiciels difficiles à manipuler et donc un investissement humain et financier de taille.

Dans ce contexte, il existe plusieurs indicateurs de performance. Généralement, on trouvera trois grandes familles d'indicateurs ; financier, de marché et organisationnels

##### a. Les indicateurs financiers

C'est un ensemble de ratios employés pour déterminer la santé financière de l'entreprise. Ces indicateurs concernant la solvabilité, voire la croissance de l'activité. Ils offrent la possibilité de comparer les prestations générales d'une entreprise par rapport à son secteur d'activité pour identifier les éventuelles opportunités d'investissement.

On trouvera notamment des indicateurs du type (croissance des ventes , calcul des coûts, rendement de l'actif, besoin en fonds de roulement gestion de trésorerie...)

##### b. Les indicateurs de marché

Ces indicateurs sont mis en place afin d'identifier l'origine détaillée du chiffre d'affaires.

Il peut s'agir du chiffre d'affaires généré par les clients fidèles ou les nouveaux. Grâce à ces indicateurs, l'entreprise pourra déterminer les performances des activités commerciales et marketing dans le cadre de son domaine d'activité. Elle pourra également apprécier sa part de marché sur le secteur étudié.

---

<sup>12</sup> [http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La\\_performance\\_globale.pdf](http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La_performance_globale.pdf)

<sup>13</sup> <http://www.petite-entreprise.net/P-3174-136-G1-les-indicateurs-de-performance-de-l-entreprise.html>

Les principaux indicateurs sont (le degré de satisfaction client, l'étude de la concurrence, le chiffre d'affaires généré par les clients fidèles, le chiffre d'affaires généré par les nouveaux clients, la rentabilité des campagnes publicitaires)

#### c. Les indicateurs organisationnels

C'est un ensemble de ratios employés pour l'analyse de la qualité des processus internes et de l'évaluation des ressources humaines. Ces ratios intègrent plusieurs études différentes ; le service après-vente, la recherche et développement, la gouvernance ainsi que l'étude d'aptitudes des employés. Ces indicateurs permettent également la détermination des coûts de productions et la marge d'économie.

#### d. Les indicateurs individualisés

Il s'agit principalement de :

- les frais de production
- les fluctuations des dépenses dans l'innovation
- le flux d'appels ou de consultation pour le service après-vente
- le niveau de formation
- le degré de satisfaction des salariés.

### 4. Le management de la performance de l'entreprise

#### A. Qu'est-ce que le management <sup>14</sup>?

Pour Peter Drucker, le management concerne tout ce qui affecte la performance de l'entreprise et ses résultats. Pour cela, le management doit planifier, organiser et contrôler l'activité de l'entreprise.

Planifier les activités de l'entreprise consiste à fixer les objectifs qu'elle va devoir atteindre en cohérence avec la stratégie construite. Il s'agit également de définir les moyens qu'elle va utiliser pour les atteindre (ex. : le groupe PSA Peugeot Citroën veut devenir le constructeur européen le plus compétitif d'Europe. Pour cela, Christian Streiff doit réduire ses coûts de production pour améliorer la rentabilité du groupe).

Organiser nécessite de mobiliser les ressources matérielles et humaines afin de permettre la réalisation des objectifs avec une maximisation des moyens : c'est l'efficience.

Contrôler la performance est une nécessité pour pouvoir ajuster le management au regard des résultats obtenus par l'entreprise.

---

<sup>14</sup> Entreprendre et diriger : La performance de l'entreprise, P2

## B. Comment manager la performance<sup>15</sup> ?

Pour manager la performance de l'entreprise, il est nécessaire de bien prendre en compte les différents niveaux de management et leur articulation.

Le management se décline selon l'horizon temporel.

- **À long terme**, l'entreprise doit atteindre les objectifs stratégiques qu'elle s'est fixés et qui dépendent de la stratégie globale définie par la firme. L'ensemble des objectifs se retrouve dans le plan stratégique qui en est la synthèse (ex. : dans le plan 2008-2012, la CNP Assurances ambitionne de doubler son résultat brut d'exploitation, de doubler la valeur des affaires nouvelles, de maintenir ses parts de marché sur le marché français...).

- **À court terme**, il s'agit de gérer la dimension opérationnelle. L'entreprise décline les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels de court terme mis en œuvre par les directions opérationnelles de la firme (ex. : pour aller vers plus de performance et d'efficacité, l'entreprise de BTP Spie Batignolles recherche l'objectif zéro accident du travail).

- **Les deux niveaux** de management, stratégique et opérationnel, sont complémentaires et doivent être cohérents pour ne pas créer de dysfonctionnements. Dans les PME, le niveau stratégique est souvent sacrifié au profit de l'opérationnel.

## 5. L'évaluation des résultats de l'entreprise

La recherche de la performance de l'entreprise est la vocation du management.

### A. Quels sont les critères de la performance<sup>16</sup> ?

La performance se mesure avec des critères quantitatifs mais aussi qualitatifs.

Parmi les nombreux critères quantitatifs, on retrouve habituellement le chiffre d'affaires, le résultat, la marge opérationnelle, les parts de marché...

Parmi les critères qualitatifs, on retrouve la qualité et la notoriété.

Dans la recherche de la compétitivité, les deux dimensions de la performance sont essentielles et complémentaires.

### B. Comment évaluer la performance<sup>17</sup> ?

Pour pouvoir analyser la performance, l'entreprise doit construire des outils pour évaluer ses résultats tels que la construction de tableau de bord et la mise en place d'un contrôle de gestion

La pertinence des indicateurs choisis est essentielle car des indicateurs inappropriés peuvent entraîner une mauvaise analyse des résultats de l'entreprise. La validité du choix des indicateurs doit être régulièrement posée afin de vérifier leur adéquation avec les objectifs poursuivis.

---

<sup>15</sup> Idem.

<sup>16</sup> Entreprendre et diriger : la performance de l'entreprise, P 1

<sup>17</sup> Idem.

### C. La performance externe<sup>18</sup>

La performance peut être appréhendée de multiples façons : du point de vue de l'actionnaire, des créanciers, de l'Etat, etc. Plusieurs indicateurs vont mesurer la performance globale de l'entreprise.

#### a. La profitabilité

Cet indicateur mesure l'écart entre le prix de vente d'un produit ou d'un service et la somme des coûts engendrés par sa mise sur le marché.

Le taux de profitabilité mesure le profit au montant des ventes :

$$\frac{\text{profit}}{\text{ventes}}$$

#### b. La rentabilité

C'est la rente revenant à ceux qui ont apporté les capitaux.

- Pour le capitaliste, l'indicateur est obtenu par le rapport

$$\frac{\text{profit}}{\text{Capitaux propres}}$$

- Pour le gestionnaire (celui qui travaille avec l'ensemble des capitaux), l'indicateur est obtenu par le rapport

$$\frac{\text{profit}}{\text{Capitaux permanents}}$$

La relation entre profitabilité et rentabilité peut s'analyser à travers 3 éléments :

$$\frac{\text{profit}}{\text{Capitaux propres}} = \frac{\text{profit}}{\text{ventes}} \times \frac{\text{ventes}}{\text{Capitaux permanents}} \times \frac{\text{Capitaux permanents}}{\text{Capitaux propres}}$$

L'intérêt d'une activité est dû à sa :

- profitabilité

- l'aptitude des capitaux utilisés à générer un CA important

|                                                              |                                                                                                                                                                          |
|--------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| $\frac{\text{profit}}{\text{ventes}}$                        | ratio de la profitabilité                                                                                                                                                |
| $\frac{\text{ventes}}{\text{Capitaux permanents}}$           | ratio de la rotation des capitaux                                                                                                                                        |
| $\frac{\text{Capitaux permanents}}{\text{Capitaux propres}}$ | ratio d'endettement, aussi appelé « levier financier ». L'entreprise a intérêt à s'endetter si la rentabilité des capitaux utilisés est supérieure au taux des emprunts. |

#### c. La productivité ou efficience

La productivité vise à combiner les facteurs qui assurent le maximum d'effet utile avec le minimum de moyens.

L'amélioration de la productivité se fera à travers plusieurs ratios

|                                                 |                                                                 |                                                          |
|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| $\frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Effectif}}$ | $\frac{\text{Matière consommée}}{\text{NB produits fabriqués}}$ | $\frac{\text{Nb heures travaillées}}{\text{Production}}$ |
|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|

<sup>18</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p8\\_9\\_chap6.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap6.pdf)

En période de crise et de forte concurrence, ce sont souvent les gains de productivité qui permettent aux entreprises de survivre.

#### D. La performance interne<sup>19</sup>

##### a. La performance dans l'entreprise : l'analyse des écarts

Les écarts sont le constat entre les prévisions et les réalisations.

Les écarts peuvent provenir soit :

- des quantités (consommées ou vendues)
- des prix (prix d'achat ou de vente, coût unitaire préétabli)

|                                                                                                            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| $\text{Ecart global} = \text{Donnée réelle constatée} - \text{Donnée préétablie ajustée au réel constaté}$ |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

L'analyse des écarts amène à des actions correctrices qui vise soit :

- à modifier les résultats futurs ;
- à réviser les standards pour le calcul des coûts préétablis.

##### b. La performance des centres de profit : le prix de cession interne

On va détailler ça dans le chapitre suivant

---

<sup>19</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p8\\_9\\_chap6.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap6.pdf)

## Chapitre 2 : le contrôle de gestion comme outils d'évaluation de la performance de l'entreprise

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

### 1. Méthodes de calcul des coûts

Pour piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court terme et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts : il est donc indispensable de comprendre des conditions de validité des démarches mises en œuvre pour juger de la pertinence des coûts obtenus et des contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision. L'un des systèmes les plus utilisés dans ce stade sont : la méthode des centres d'analyse, la méthode ABC, et l'imputation rationnelle.

#### A. La méthode de centres d'analyse

Alors que les charges directes sont affectées aux coûts sans calcul intermédiaire, les charges indirectes doivent subir une répartition préalablement à leur imputation aux coûts. La méthode la plus couramment utilisée est dite méthode des centres d'analyse

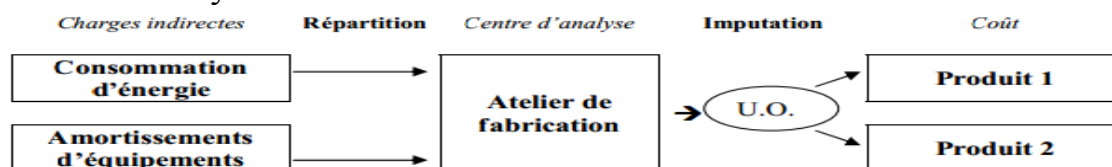


Schéma 1<sup>20</sup>

#### a. Le principe de la méthode des centres d'analyse

Les centres d'analyse sont conçus comme des centres de regroupement de charges indirectes afin de permettre l'imputation de ces charges aux produits aux différents stades du processus.<sup>21</sup>

Un centre d'analyse est une division comptable de l'entreprise correspondant le plus souvent à l'organisation fonctionnelle de l'entreprise (approvisionnement, production, distribution, administration, etc.).<sup>22</sup> Il regroupe des centres principaux et des centres auxiliaires :

<sup>20</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap4.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap4.pdf)

<sup>21</sup> [http://bts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr/Contenu/Cours/Cours\\_P7/02/01\\_Definitions.pdf](http://bts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr/Contenu/Cours/Cours_P7/02/01_Definitions.pdf)

<sup>22</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap4.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap4.pdf)

- un centre principal correspond à une division de l'entreprise dont l'activité est directement transférée à un objet de coût.
- Un centre auxiliaire est un centre qui fournit des services ou prestations aux autres centres auxiliaires ou principaux (les charges indirectes ne correspondent pas à un objet de coût)

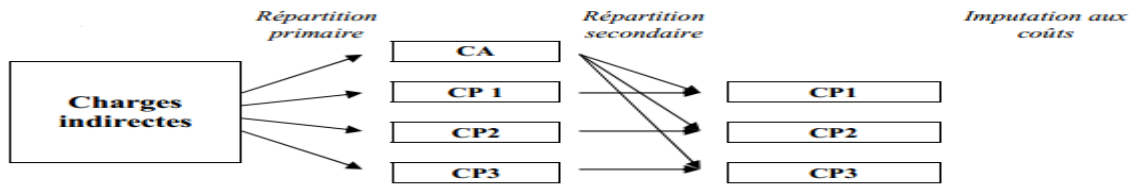


Schéma 2<sup>23</sup>

### b. La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse

#### La répartition primaire

Les charges indirectes sont réparties entre les centres d'analyse selon des clés de répartition. Elles sont généralement traduites sous forme de pourcentages.

La clé de répartition doit traduire au mieux la consommation du centre.<sup>24</sup>

#### La répartition secondaire

La répartition secondaire vise à répartir les charges des centres auxiliaires entre les différents centres (auxiliaires et/ou principaux).<sup>25</sup>

La difficulté peut provenir lorsque les centres auxiliaires s'échangent des prestations : on parle alors de prestation réciproque. Il faut recourir à un système d'équation pour définir le montant qui sera réparti par chaque centre auxiliaire.<sup>26</sup>

### c. L'imputation des charges indirectes aux coûts

L'imputation des charges indirectes aux coûts est réalisée sur la base d'unités d'œuvre (UO) ou des assiettes de frais pour les différents centres.

#### Unité d'œuvre ou assiette de frais

L'unité d'œuvre est une unité physique de mesure de l'activité d'un centre de travail (ou centre opérationnel). Exemple : le kg de matière première acheté pour un centre approvisionnement.<sup>27</sup>

Lorsqu'aucune unité physique n'est possible pour mesurer l'activité d'un centre, l'imputation se fait sur une base monétaire. On parle alors de centre de frais (ou centre de structure).

$$\text{Coût de l'UO} = \frac{\text{Coût\_total\_du\_centre\_travail}}{\text{Nombre\_d'UO}}$$

$$\text{Taux frais} = \frac{\text{Coût\_total\_du\_centre\_frais}}{\text{Assiette\_frais}}$$

<sup>23</sup> [http://www.lipic.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap4.pdf](http://www.lipic.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap4.pdf)

<sup>24</sup> [http://bts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr/Contenu/Cours/Cours\\_P7/02/01\\_Definitions.pdf](http://bts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr/Contenu/Cours/Cours_P7/02/01_Definitions.pdf)

<sup>25</sup> [http://bts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr/Contenu/Cours/Cours\\_P7/02/01\\_Definitions.pdf](http://bts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr/Contenu/Cours/Cours_P7/02/01_Definitions.pdf)

<sup>26</sup> [http://www.lipic.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap4.pdf](http://www.lipic.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap4.pdf)

<sup>27</sup> [http://bts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr/Contenu/Cours/Cours\\_P7/02/01\\_Definitions.pdf](http://bts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr/Contenu/Cours/Cours_P7/02/01_Definitions.pdf)

#### Le choix de l'UO/assiette de frais

Le choix de l'UO/assiette de frais réside sur un indicateur qui rende compte le mieux possible de la consommation par du centre : la charge indirecte est-elle proportionnelle au poids ? Au volume ? Ou à d'autres critères <sup>28</sup>.?

Deux approches sont possibles<sup>29</sup> :

- détermination de façon logique : lorsque l'activité du centre est unique, matière utilisée, main d'œuvre fournie, etc., le choix est dit logique ou intuitif.
- Détermination par méthode mathématique : lorsque l'activité du centre est fonction de plusieurs critères (heures machines, heures ouvrier, consommation de matières) le choix est déterminé par un ajustement linéaire. Le coefficient de corrélation indiquera le choix de l'unité d'œuvre ou assiette de frais.

#### d. Les limites de la méthode des centres d'analyse

Quelles limites à ce modèle<sup>30</sup> :

- le découpage en centre suppose que les activités soient homogènes. Or, en fait, les activités sont rarement homogènes. ;
- les clés de répartition pour déterminer la consommation de chaque centre peuvent être définies plus ou moins arbitrairement. Dès lors la rationalité de l'analyse s'en trouve limitée;
- L'imputation des coûts par une seule unité d'œuvre peut alourdir le coût de certains produits en faveur d'autres et afficher des résultats apparents non représentatifs de la performance réelle de chaque production ;
- avec l'évolution de l'activité, les innovations dans les modes de production, etc., la mise à jour des clés de répartition n'est pas toujours faite ;
- les activités en amont et en aval de l'activité de production prennent de plus en plus d'importance par rapport au processus de production (recherches, études et méthodes, planification, contrôle de qualité, prospection de la clientèle, etc.) ;
- dû à l'automatisation, la part des charges indirectes est grandissante et rend ainsi plus caduque cette méthode d'analyse.

C'est donc une vision simplifiée de l'entreprise qui est traduite par la méthode des centres d'analyse. Celle-ci rend approximative la détermination du coût de revient Un autre modèle vise à élucider ces lacunes : le modèle à base d'activités.

<sup>28</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap4.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap4.pdf)

<sup>29</sup> Idem.

<sup>30</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap4.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap4.pdf)

## B. La méthode ABC (Activity Based Costing ou Comptabilité à base d'activités)

Le modèle à base d'activité, appelé méthode ABC (Activity Based Costing ou Comptabilité à base d'activités) propose une solution alternative au modèle des centres d'analyse. Il s'attache à redéfinir le traitement des charges indirectes et propose une analyse novatrice en découpant l'entreprise en activités. L'objectif de cette méthode est d'instaurer une meilleure traçabilité des charges indirectes.

L'ABC est une méthode consistant à classer un référentiel par ordre décroissant des sorties. On se base sur l'idée communément admise qu'environ 20% des références représentent 80% des ventes. Lors d'une analyse il est donc primordial de s'attaquer en priorité à ces références. La méthode ABC permet de faire une analyse plus fine que le simple calcul du coût de revient.<sup>31</sup>

Il est fait une analyse transversale, et non plus fonctionnelle (ou verticale) de l'entreprise.

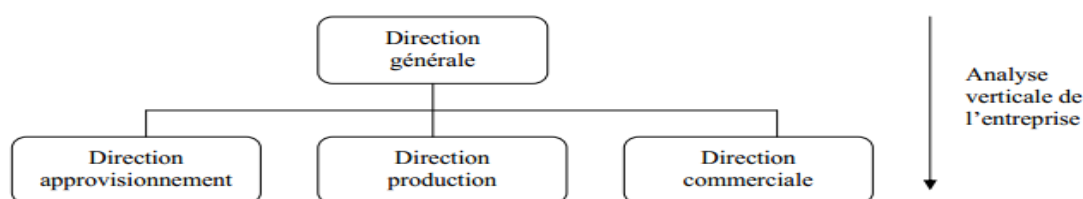


Schéma :<sup>32</sup>

L'approche transversale de l'entreprise consiste à découper l'entreprise par activités et non par fonctions. Cette démarche prend appui sur le concept de chaîne de valeur de M. Porter.

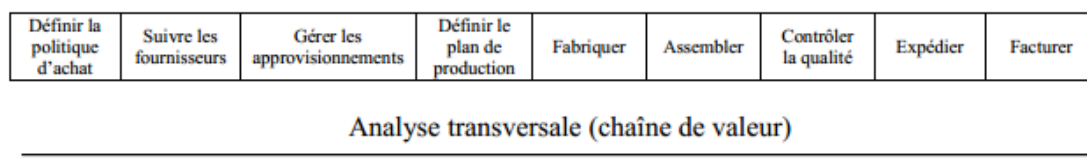


Schéma :<sup>33</sup>

<sup>31</sup> <http://www.l-expert-comptable.com/comptabilite/obligations-comptables/la-methode-abc-une-variante-du-calcul-des-couts-complets.html>

<sup>32</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap6.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap6.pdf)

<sup>33</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap6.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap6.pdf)

#### a. Les principales étapes de la méthode

1. Identifier les activités : Il s'agit de recenser l'ensemble des activités de l'entreprise. Cette analyse est faite à partir de la documentation existant dans l'entreprise et par enquête auprès des personnels des différents niveaux hiérarchiques.
2. Affecter les ressources aux activités : Les ressources sont les charges consommées par chaque activité ; elles sont directes par rapport aux activités définies.
3. Identifier les inducteurs d'activité : Il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux la consommation de ressources.

Un inducteur et un indicateur de volume d'activité. Il traduit une relation de causalité entre la consommation des ressources et les activités.

Exemples :

| Activités                                                                                                                                                                                                                                    | Inducteurs d'activité                                                                                                                                                                                                                             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Réceptionner les approvisionnements</li><li>• Contrôler les approvisionnements</li><li>• Stocker</li><li>• Transformer des matières</li><li>• Distribuer des commandes</li><li>• Publicité</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>⇒ Nb d'approvisionnements reçus</li><li>⇒ Nb d'approvisionnements contrôlés</li><li>⇒ Nb de références</li><li>⇒ Temps de fabrication</li><li>⇒ Nb de lots expédiés</li><li>⇒ Nb de lots expédiés</li></ul> |

Remarque : Les activités qui ont le même inducteur peuvent être regroupées dans un centre.

4. Déterminer le coût de l'inducteur : Le coût de l'inducteur est déterminé selon la formule suivante :

$$\text{Coût de l'inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées par l'activité ou centre de regroupement}}{\text{Volume de l'inducteur}}$$

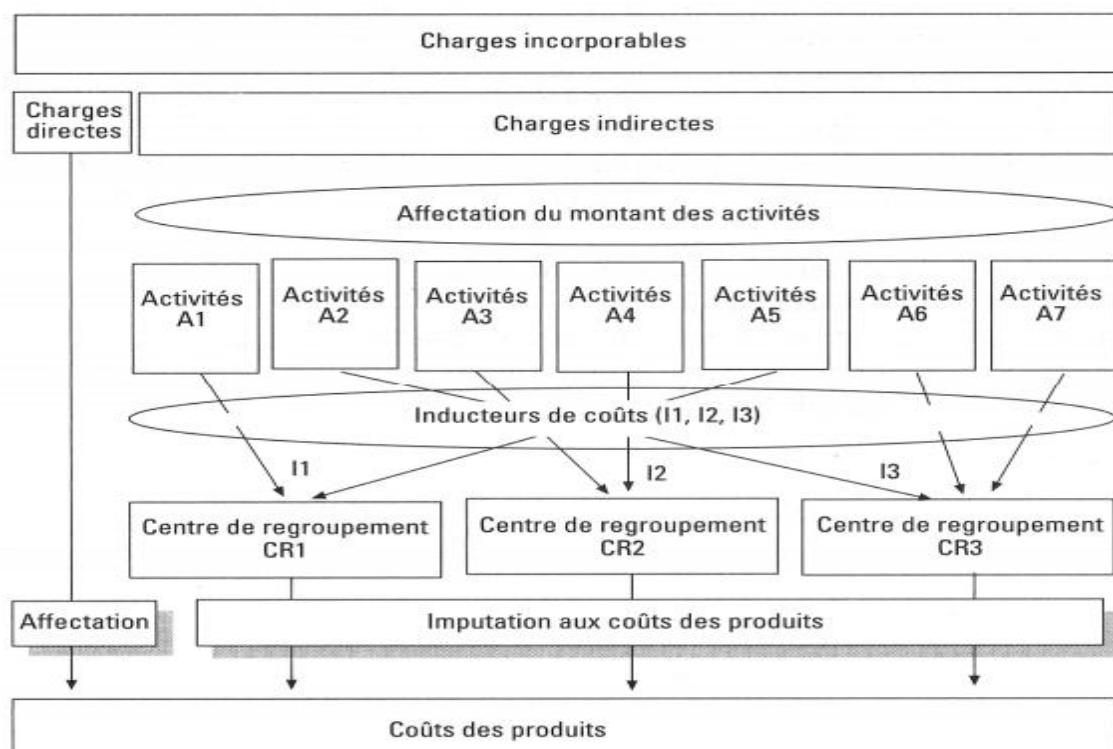
Une fois le coût de l'inducteur obtenu, ce dernier s'imputer aux coûts des produits.

#### b. Intérêts et limites du modèle

**Intérêts :** La **méthode ABC** présente l'avantage d'affecter de manière plus précise les coûts aux produits sans procéder à une répartition des coûts indirects à l'aide d'une unité de mesure souvent arbitraire (par exemple, les heures machines). Une meilleure connaissance des processus permet de dégager les forces et faiblesses d'une organisation à la mise en place de cette méthode.

**Limites :** La **méthode ABC** présente aussi l'inconvénient d'exiger l'intervention longue de spécialistes extérieurs, une implication active du personnel ainsi que l'emploi de solutions informatiques coûteuses, pour être mise en œuvre.

Pour conclure La méthode ABC peut être résumée par le schéma ci-après



c. Différences entre le modèle des centres d'analyse et le modèle de la comptabilité à base d'activités <sup>34</sup>

| Méthode des centres d'analyse                                                                                        | Méthode ABC                                                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Traitement des charges indirectes</b>                                                                             |                                                                                                                                                                              |
| Les charges indirectes transitent dans des centres d'analyse pour être ensuite imputées aux produits à l'aide d'U.O. | Les charges indirectes sont regroupées dans les activités et le coût de chaque activité est déterminé. Ce coût est ensuite réparti entre les produits à l'aide d'inducteurs. |
| <b>Centre d'analyse et activité</b>                                                                                  |                                                                                                                                                                              |
| Un centre d'analyse correspond le plus souvent à une division comptable, comprenant des activités non homogènes.     | Une activité correspond à un ensemble de tâches homogènes. Le fonctionnement de l'entreprise est appréhendé à travers une véritable « carte de ses activités ».              |
| <b>Unité d'œuvre et inducteur</b>                                                                                    |                                                                                                                                                                              |
| L'unité d'œuvre est souvent liée à un volume de production.                                                          | L'inducteur de coût traduit une relation de causalité entre l'activité et la ressource consommée (ou charge).                                                                |

Tableau : <sup>35</sup>

<sup>34</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap6.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap6.pdf)

## C. L'imputation rationnelle des charges fixes

Le coût de revient d'un produit varie en fonction du volume d'activité. Lorsque l'activité est importante, les charges fixes sont absorbées par une plus grande production (économies d'échelles) ; le coût de revient unitaire est moindre. L'imputation rationnelle vise à neutraliser l'effet des variations d'activité dans le calcul des coûts.

### a. Présentation de la méthode <sup>36</sup>

La méthode de l'imputation rationnelle consiste à inclure dans les coûts des charges fixes calculées d'après le rapport entre le niveau réel d'activité et le niveau normal d'activité.

#### i. Le niveau normal d'activité

L'activité normale peut être définie en tenant compte des éléments suivants :

- l'activité courante, habituelle
- l'activité pour laquelle les investissements ont été réalisés
- l'activité pour laquelle les moyens en personnel ont été mis en place,
- l'activité prévue pour la période, etc.

#### ii. Le coefficient d'imputation rationnelle <sup>37</sup>

Le coefficient d'imputation rationnelle mesure le rapport entre l'activité réelle et l'activité normale.

$$Cir = \frac{\text{Activité\_réelle}}{\text{Activité\_normale}}$$

Un coefficient d'activité supérieur à 1 traduit une suractivité (bonne absorption des CF). Alors qu'un coefficient inférieur à 1 traduit une sous-activité.

Le montant des charges fixes imputé sera donc égal à :

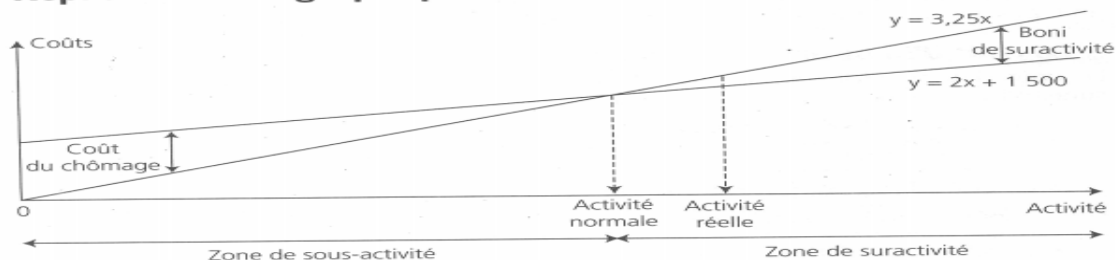
$$CF \text{ imputées} = CF \text{ réelles} \times Cir$$

La différence entre les charges fixes réelles et les charges fixes imputées s'appelle la différence d'imputation rationnelle.

$$\text{Différence d'imputation} = CF \text{ réelles} - CF \text{ imputées}$$

#### iii. Représentation graphique

##### Représentation graphique



<sup>35</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap6.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap6.pdf)

<sup>36</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap10.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap10.pdf)

<sup>37</sup> <http://www.fgm.usj.edu.lb/files/a72013.pdf>

Commentaires :

- la méthode a pour effet de « variabiliser » les charges fixes, ce qui permet de raisonner sur un coût unitaire constant ;
- au-delà de l'activité normale apparaît un gain de suractivités ;
- en deçà de l'activité normale apparaît une perte de sous-activité (ou coût du chômage).

## b. Intérêt et limites de la méthode<sup>38</sup>

### Intérêt

- + La méthode est particulièrement adaptée aux entreprises dont l'activité est saisonnière.
- + Elle permet une meilleure connaissance de leur coût de revient.
- + Elle est une aide à la décision : elle peut servir de base à la fixation du prix de vente.
- + Elle est à la base de l'évaluation des stocks de produits finis en cas de sous-activité.

### Limite

- + Elle suppose résolu le problème de la détermination de l'activité normale; Complexe à mettre en œuvre si les centres d'analyse ont chacun des niveaux d'activité différents ;
- + Même problème que les coûts complets : la répartition des charges indirectes est parfois arbitraire.

## 2. La gestion budgétaire

Malgré les critiques dont elle fait l'objet, la gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises, Mais si presque toutes les entreprises préparent un budget, les pratiques sont extrêmement variables

Le budget est à la fois un instrument d'anticipation permettant de mettre en œuvre une politique volontariste de développement, et un outil de coordination verticale.<sup>39</sup>

Le contrôleur de gestion joue un rôle central dans ce processus de construction budgétaire, il est le garant de la cohérence globale de celle-ci et sa position transversale lui permet d'accompagner l'ensemble des décideurs opérationnels dans la définition de leurs objectifs et le choix de leurs moyens.

### A. La notion des centres de responsabilités

Le budget d'une entreprise est une vue de l'esprit, il regroupe en fait un ensemble cohérent et complet de budgets construits pour les différents C.R.B de

<sup>38</sup> [http://www.lip.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p7\\_chap10.pdf](http://www.lip.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p7_chap10.pdf)

<sup>39</sup> R. CORDIER « LA GESTION PREVISIONNELLE », CHAP –la gestion budgétaire-, page 12

l'entreprise (C.R.B : centre de responsabilité budgétaire). C'est une logique fonctionnelle qui prévaut en général dans le découpage des divers budgets.<sup>40</sup>

C'est une unité élémentaire (ou entité de gestion) résultant du découpage de la structure de l'entreprise. La décomposition de l'organisation en centres de décisions élémentaires est une condition nécessaire à la mise en place d'un système de gestion budgétaire. La mise en place d'un système de gestion repose simultanément sur la délégation de la prise de décision, sur la mesure décentralisée des performances et sur un contrôle centralisé des résultats.<sup>41</sup>

L'autocontrôle au niveau des centres de responsabilité se combine avec le pilotage exercé par la hiérarchie. On distingue cinq types de centres de responsabilité, en fonction des missions qui sont assignées<sup>42</sup>.

■ **Les centres de coûts** L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité possible.

Plusieurs indicateurs peuvent être élaborés par le contrôle de gestion pour mesurer les performances de ces centres : quantité produite, coût unitaire des produits, qualité (taux de rebut, taux de panne, critère de qualité) et délai (délai de réponse à la demande);

■ **les Centre de dépense discrétionnaires** : Pour les services fonctionnels dont la mission est d'aider une activité opérationnelle, un centre de coûts discrétionnaire est créé avec un budget fixé pour gérer au mieux l'opération.

A la différence des centres de coûts, cette solution est utilisée quand il n'est pas possible de rattacher le service directement à un produit. Le contrôle du centre se fait alors sur la capacité à respecter une dotation budgétaire.

Pour mesurer la performance de ce centre, on utilise les indicateurs suivants : coût total du centre, qualité du service en termes de taux de réclamation, etc.

■ **les Centre de recettes** : L'unité doit maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée. Les performances des responsables peuvent être évaluées avec deux optiques différentes :

➤ Dans une vision de contrôle-sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées.

➤ Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possibles tels que le taux de remise consenti au client, le délai de paiement accordé, etc.

---

<sup>40</sup> R Cordier « la Gestion Budgétaire », P- 4/12

<sup>41</sup> J.FORGET « Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Éditions d'Organisation, 2005, Chap. 1, P :15

<sup>42</sup> Claude Alazard, Sabine Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD ,page : 362, 363

■ **les Centre d'investissement** : Le service concerné doit dégager la meilleure rentabilité possible des capitaux investi tout en réalisant un profit.

Les centres d'investissement, à l'inverse des centres de profit qui ne recherchent trop souvent que des bénéfices à court terme, ont une vision à long terme et ils se situent généralement au plus haut niveau hiérarchique.

Les indicateurs de gestion sont les critères de rentabilité classique des capitaux investis : ratio de rendement des actifs : bénéfice /actif ; taux interne de rentabilité ; valeur actuelle nette ; niveau de cash flow ; ratio d'endettement, etc.

■ **Les centres de profit** Le service doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits.

Les vrais centres de profit sont peu nombreux car la marge d'autonomie des responsables couvre rarement la gestion des ressources et la gestion des recettes. Les critères de performance et de gestion sont nombreux puisque tous les domaines influencent plus ou moins directement le profit : résultat net, soldes intermédiaires ; taux de marge, profit/chiffre d'affaires ; ratio de rentabilité du capital investi<sup>43</sup>.

**a. Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion :**

L'autonomie de gestion déléguée au responsable doit être organisée de telle sorte que les unités décentralisées :

- Ne cherchent pas à privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise.
- Connaissent les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter-centres.

Cependant, il est important que le contrôle de gestion soit conscient que la prise en compte de critères simplistes pour l'évaluation de la performance d'entreprise peut entraîner des effets pervers :

➤ Le fonctionnement du centre est alors focalisé sur l'indicateur et pousse à mettre en œuvre les moyens nécessaires à l'obtention d'un « bon indicateur » au détriment de la maîtrise de l'ensemble des facteurs jouant sur la performance.

➤ Il est également important de comprendre la différence entre indicateurs de résultats (qui constatent à posteriori et peut être pas dans le centre des dérives par rapport aux objectifs) et indicateurs de performance (qui doivent permettre de traiter ces dérives lorsqu'elles appariassent).

Enfin, il faut être conscient que la mesure de la performance peut se révéler difficile et qu'un optimum local peut différer d'un optimum global.

---

<sup>43</sup> Idem.

## B. La détermination de prix de cession interne

Les échanges entre les centres d'une même entité doivent être valorisés et réglés selon un prix dit « **prix de cession interne** »<sup>44</sup>.

### a. Notion de prix de cession interne.

Le prix de cession interne permet de valoriser les transferts de prestations entre unités de production<sup>45</sup>. Un centre vendeur fournit une prestation à un centre acheteur à un prix interne. Donc le produit constaté par le vendeur constitue un coût pour l'acheteur.

La fixation du prix de cession interne doit respecter l'autonomie et la performance de chaque centre en veillant à l'intérêt de l'entreprise.

### b. Prix de cession interne et résultat global.

Le prix de cession interne peut être déterminé par rapport au coût ou au prix du marché. Quelle que soit la méthode d'évaluation utilisée, le résultat global de l'entité reste identique, et le prix retenu n'influence que les résultats partiels des centres<sup>46</sup>. Un prix de cession interne est donc neutre sur le résultat global de l'entité

### c. Méthodes fondées sur les coûts<sup>47</sup>.

#### i. Evaluation au coût réel.

Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes est peu utilisée.

#### ii. Evaluation au coût standard.

Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes facilite la mesure de la performance dans le centre vendeur qui pourra mettre en évidence des écarts avec les coûts réels.

#### iii. Evaluation au coût marginal.

Pour un niveau d'activité constant, le coût marginal est composé essentiellement du coût variable.

Il existe une difficulté de mise en œuvre de cette méthode d'évaluation, en raison de la distinction entre maximisation des résultats globaux (optimum économique et financier) et bénéfice maximal sur une opération ponctuelle de cession interne (optimum technique).

<sup>44</sup> <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-3/Compta-gestion-ingenieur/ING-P4-08/Chapitre-03/index.html>

<sup>45</sup> <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-3/Compta-gestion-ingenieur/ING-P4-08/Pdf/ING-P4-08.pdf>

<sup>46</sup> Idem.

<sup>47</sup> <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-3/Compta-gestion-ingenieur/ING-P4-08/Pdf/ING-P4-08.pdf>

#### iv. Evaluation au coût d'opportunité.

Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes est fonction du prix du marché que ce soit pour une acquisition par un centre ou une cession pour un autre centre de responsabilité.

#### d. Méthodes fondées sur le prix du marché.

Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes présente un intérêt du fait de la concurrence entre producteurs. Elle oblige le vendeur à être compétitif au niveau de ses coûts de revient. Le centre acheteur peut s'approvisionner en externe, à un coût moindre. La cession interne peut être réalisée au prix de vente du centre vendeur moins les frais de distribution ou la marge commerciale.

#### e. Critères de choix de la méthode de fixation du prix.<sup>48</sup>

Plusieurs critères de choix de méthode d'évaluation des prix de cession internes peuvent être envisagés (existence ou pas d'un marché, sous-traitance envisageable, interchangeabilité des produits, diversification possible des sources d'approvisionnements, négociation des prix entre les centres vendeur et acheteur.)

### 3. Le tableau de Bord et reporting

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord.

#### A. Principes

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention du responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance. Le tableau de bord<sup>49</sup> :

- permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- est un support de communication entre responsables ;
- favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

#### B. Le reporting

Le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité<sup>50</sup>.

Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

<sup>48</sup> Idem.

<sup>49</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p8\\_9\\_chap8.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap8.pdf)

<sup>50</sup> Idem.

*Le tableau de bord est un outil de pilotage, le reporting est un outil de contrôle.*

### C. Méthode

S'il n'existe pas, par définition, de tableau de bord type, certaines règles quant à sa structure et la qualité des informations qu'il contient s'appliquent à l'ensemble des tableaux de bord.

#### a. L'emboîtement des tableaux de bord

L'entreprise élabore un ensemble de tableaux de bord en cohérence avec l'organigramme :

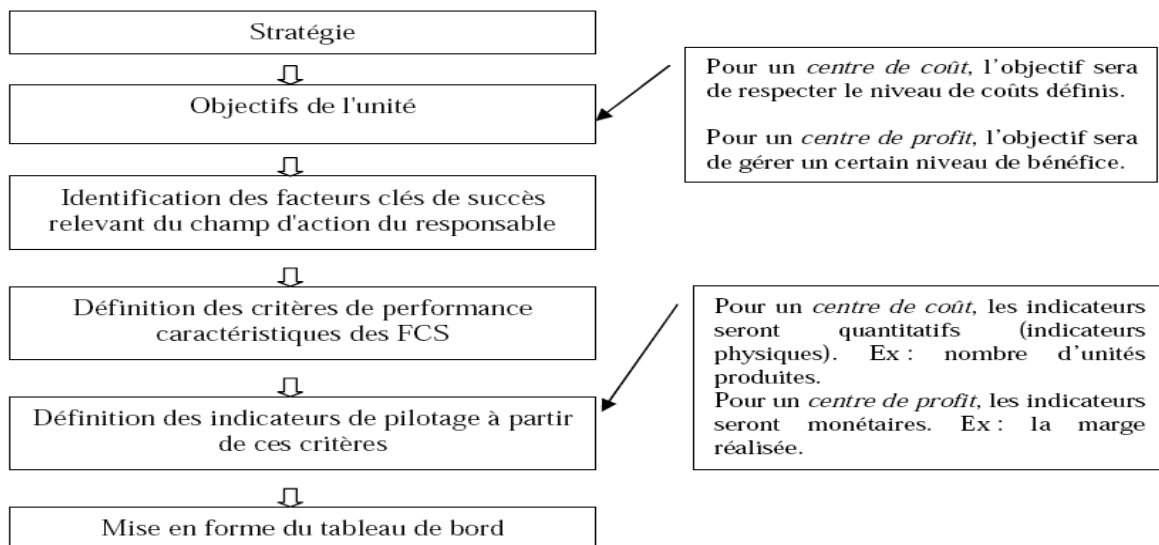
- les informations que contient chaque tableau de bord concernent le champ d'application du responsable ;
- le tableau de bord d'un niveau hiérarchique inclut une synthèse des tableaux de bord de niveau inférieur.

#### b. La périodicité du tableau de bord

Le tableau de bord doit être établi à une fréquence suffisante pour permettre au responsable de réagir à temps<sup>51</sup>. La fréquence ne doit cependant pas être trop élevée, prenant en compte le temps de réaction (inertie) du système afin de mesurer par les indicateurs l'impact des mesures entreprises avant toute autre réaction.

#### c. Méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord

La mise en place d'un tableau de bord suppose une réflexion approfondie sur les paramètres à surveiller (appelés facteurs clés de succès) ainsi que sur les critères de performance caractéristiques de ces facteurs clés de succès.



<sup>51</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p8\\_9\\_chap8.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap8.pdf)

| Centres            | Objectifs                                                   | Facteurs clés de succès                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Production-Montant | Minimiser les coûts                                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Coût de production</li> <li>- Evolution des effectifs</li> <li>- Taux d'absentéisme</li> <li>- Cadence de production</li> <li>- Qualité des produits fabriqués</li> </ul>                                        |
| Commercialisation  | Maximiser les ventes et minimiser les frais de distribution | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Chiffre d'affaires</li> <li>- Taux de marge</li> <li>- Taux de pénétration du marché</li> <li>- Nombre de commandes</li> <li>- Frais de commercialisation</li> <li>- Taux de satisfaction des clients</li> </ul> |

Schéma :<sup>52</sup>

#### d. Le choix des indicateurs

La difficulté d'élaboration du tableau de bord réside dans la sélection d'indicateurs parmi la masse des informations fournies par les systèmes comptable et de contrôle de gestion.

Le tableau de bord est constitué d'indicateurs de pilotage, c'est-à-dire un ensemble d'indicateurs de suivi et de résultat. Les indicateurs doivent être :

- **pertinents** : répondre, au bon moment, aux besoins du responsable auquel le tableau de bord s'adresse ;
- **obtenus rapidement** afin de mener à temps les actions correctives. On privilégie la rapidité d'obtention à la précision de l'information ;
- **synthétiques** : l'ensemble des indicateurs doit offrir une image globale et complète de l'entreprise ou du champ d'activité du responsable ;
- **contingents** : répondre à la situation et aux attentes du moment. Le tableau de bord n'a donc pas un contenu uniforme, ni entre les services, ni dans le temps, même s'il doit présenter une certaine stabilité afin de procéder à des comparaisons dans le temps.

*Remarque* : il ne faut pas confondre critère et indicateur. Exemple : le critère "réactivité" se mesure par l'indicateur "temps moyen de réponse".

#### e. La forme du tableau de bord

- Le tableau de bord doit offrir une structure claire et signifiante.
- Les indicateurs peuvent prendre la forme d'écarts (comparaison des réalisations aux objectifs), de ratios, de graphiques ou de clignotants (valeurs au-delà ou en deçà desquelles le responsable doit intervenir)<sup>53</sup>.

<sup>52</sup> [http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p8\\_9\\_chap8.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap8.pdf)

<sup>53</sup> <http://web.hec.ca/sites/mng/fichiers/presentationch15.pdf>

## Chapitre 3 - quelque exemple pratiques des outils de mesure de la performance

Ce chapitre est une représentation des méthodes de mesure de la performance de l'entreprise

### 1. La méthode de calcul des coûts des coûts

#### A. La méthode des centres d'analyses<sup>54</sup>

Une entreprise fabrique deux produits A et B. Le deuxième produit est une version haut de gamme du premier. Ces produits sont vendus 1000 euros pour le produit A et 2000 pour B. La société en a fabriqué respectivement 10 000 et 2000.

A incorpore des pièces pour 300 euros et B pour 700 euros. Ce sont des charges indirectes qui vont être incorporées directement aux produits A et B.

Toutes les autres charges sont des charges indirectes que l'entreprise a affectées dans trois centres d'analyse :

**Administration** : centre secondaire dont les coûts ne peuvent être rattachés aux produits directement mais doivent être répartis, à l'aide d'une clé de répartition, sur les centres principaux à raison d'une moitié des coûts sur chaque centre principal.

**Montage et commercialisation** : centres principaux dont les coûts sont imputés aux produits à l'aide de leur unité d'œuvre respective, nombre d'heure de main d'œuvre et nombre de pièces vendues). Il faut 1 heure pour monter le produit A et 2,5 heures pour le produit B.

L'ensemble des données concernant les charges indirectes sont reprises dans le tableau ci-dessous :

|                           | Administration | Montage   | Commercialisation        |
|---------------------------|----------------|-----------|--------------------------|
| Affectation des charges   | 1 000 000      | 2 000 000 | 2 500 000                |
| Répartition primaire      | -1 000 000     | 500 000   | 500 000                  |
| Total                     | 0              | 2 500 000 | 3 000 000                |
| Nature de l'unité d'œuvre |                | H de MO   | Nombre de pièces vendues |
| Nombre d'unité d'œuvre    |                | 15 000    | 12 000                   |
| Coût de l'unité d'œuvre   |                | 166,67    | 250,00                   |

Il est possible maintenant de calculer le coût d'un produit A et d'un produit B.

<sup>54</sup> Berland N. (2009), Mesurer et piloter la performance, e-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr) P-32,33

| <b>Coût des produits</b>                | <b>A</b> | <b>B</b> |
|-----------------------------------------|----------|----------|
| Charges directes                        | 300      | 700      |
| Charges indirectes de montage           | 167      | 417      |
| Charges indirectes de commercialisation | 250      | 250      |
| Total des coûts                         | 717      | 1 367    |
| Prix de vente                           | 1 000    | 2 000    |
| Marge par produit                       | 283      | 633      |

Quelques commentaires sont d'ores et déjà nécessaires :

- Nous avons fait l'hypothèse que B consommait 2,5 fois plus d'heures de montage que A mais que l'intensité d'effort du service commercial était le même quel que soit les produits vendus. Ces hypothèses doivent être vérifiées au moment où le calcul est établi pour la première fois et leur stabilité doit être vérifiée régulièrement ensuite.

- De même, au-delà du calcul, il est nécessaire de vérifier ce que signifie la répartition par moitié des charges du centre secondaire administration sur les deux centres principaux. Peut-on donner un sens économique à cette répartition?

Le problème tel que nous l'avons exprimé pour le moment reste extrêmement fruste. En effet, il n'incorpore pas de stocks et il ne permet pas de suivre la façon dont les coûts se construisent peu à peu à chaque étape du processus de production. Pour cela, il est possible de calculer des coûts partiels.

## B. La méthode ABC<sup>55</sup>

Reprenons l'exemple développé précédemment pour illustrer le coût complet. Nous avons les charges indirectes suivantes pour deux catégories de produits l'un vendu à 10 000 exemplaires et l'autre à 2 000 :

|                           | <b>Administration</b> | <b>Montage</b> | <b>Commercialisation</b> |
|---------------------------|-----------------------|----------------|--------------------------|
| Affectation des charges   | 1 000 000             | 2 000 000      | 2 500 000                |
| Répartition primaire      | -1 000 000            | 500 000        | 500 000                  |
| Total                     | 0                     | 2 500 000      | 3 000 000                |
| Nature de l'unité d'œuvre |                       | H de MO        | Nombre de pièces vendues |
| Nombre d'unité d'œuvre    |                       | 15 000         | 12 000                   |
| Coût de l'unité d'œuvre   |                       | 166,67         | 250,00                   |

La répartition des charges indirectes de commercialisation en fonction du nombre de pièces vendues suppose que les deux produits consomment des ressources équivalentes de commercialisation. Or, on peut très bien imaginer que le produit le moins vendu (le produit B) soit un produit de luxe, nécessitant une vente plus complexe. Le temps à consacrer à chaque vente est alors plus important et met en jeu des caractéristiques et des savoir-faire différents.

<sup>55</sup> Berland N. (2009), Mesurer et piloter la performance, e-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr) P- 40,41,42

La répartition des charges indirectes sur la base du nombre de produits vendus ne traduit pas du tout cette complexité ou ces caractéristiques différentes.

De même, on pourrait imaginer que le montage se fasse sur la base de séries de taille différente. Les coûts de lancement de chaque série ne sont pas les mêmes si on les rapporte ensuite à la taille de la série qu'elle concerne. Organiser la production d'une série de 1000 produits A puis une de 200 produits B va générer des coûts sensiblement équivalents. Mais ces coûts, une fois rattachés à chaque produit de la série se traduiront par des coûts unitaires qui n'auront rien à voir.

A titre d'exemple, et en nous limitant au cas du montage, supposons que les coûts du montage (2 500 000 euros) puissent se décomposer en deux éléments :

- Le coût de lancement de chaque série de fabrication qui nécessite des charges liées à l'organisation de la série, au réglage des machines...
- Le montage proprement dit qui nécessite des heures de main d'œuvre dont nous connaissons déjà la répartition.

| <b>Détail des charges indirectes</b> | <b>A</b>         | <b>B</b> |
|--------------------------------------|------------------|----------|
| Nombre de séries lancées             | 7                | 8        |
| Coût de lancement d'une série        | 50 000           |          |
| Coût total du lancement de série     | 750 000          |          |
| Nombre d'heure de montage            | 1.00             | 2.50     |
| Nombre de produits                   | 10 000           | 2 000    |
| Coût de l'heure de main d'œuvre      | 116.67           |          |
| Coût total du montage                | 1 750 000        |          |
| <b>Coût total du montage</b>         | <b>2 500 000</b> |          |

Les coûts totaux de montage sont inchangés mais ils ont simplement été ventilés en deux activités distinctes qui sont consommées différemment par les produits.

Cette complexité n'apparaissait pas auparavant et était noyée dans la moyenne du coût horaire de main d'œuvre. Il est possible de recalculer maintenant les coûts de montage que l'on peut affecter à chaque produit en tenant compte de ces nouvelles informations.

| <b>Coûts</b>                                 | <b>A</b>  | <b>B</b> |           |
|----------------------------------------------|-----------|----------|-----------|
| liés aux séries                              | 350 000   | 400 000  |           |
| liés au montage                              | 1 166 667 | 583 333  |           |
| Coût total                                   | 1 516 667 | 983 333  | 2 500 000 |
| Coût unitaire du montage                     | 151.67    | 491.67   |           |
| Coût unitaire du montage obtenu précédemment | 166.67    | 416.67   |           |
| soit une différence de                       | -15.00    | 75.00    |           |

Avec le nouveau calcul, les coûts de montage du produit A sont de 15 euros moins cher qu'avec l'ancien système alors que ceux du produit B sont plus élevés de 75 euros. Dans l'ancien système de calcul de coûts, le produit A subventionnait le produit B. Le produit A absorbait une partie des coûts de B. Il apparaît maintenant clairement que les coûts de lancement sont répartis sur un plus grand nombre d'unités pour A par comparaison avec B.

L'enjeu est donc important pour les entreprises. Le fait de choisir l'une ou l'autre des méthodes leur donnera une image différente de la rentabilité respective des produits. Une meilleure compréhension des lois de consommation des coûts indirects par les produits est nécessaire pour décider de façon adéquate comment les répartir. C'est précisément ce point que la méthode ABC cherche à aborder.

### C. Imputation rationnelle des charges fixes<sup>56</sup>

Soit une entreprise qui fabrique un produit C. Pour cela, elle dispose d'une machine servie par un opérateur. Chaque produit C nécessite des pièces et des composants qui peuvent être considérés comme des coûts variables dans la mesure où leur proportion est stable, voire identique, à l'unité. Les coûts de ces différents éléments sont indiqués dans le tableau ci-dessous :

| en euros                                                             | Produit C |                    |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|--------------------|
| <b>Salaire mensuel de l'opérateur</b><br>(brut chargé)               | 2 000     | Fixe à court terme |
| <b>Coût mensuel de la machine</b><br>(DAP, maintenance régulière...) | 1 300     | Fixe à court terme |
| <b>Pièces et composants</b>                                          | 1.50      | Par produit        |

Considérons trois mois successifs avec des niveaux de production différents :

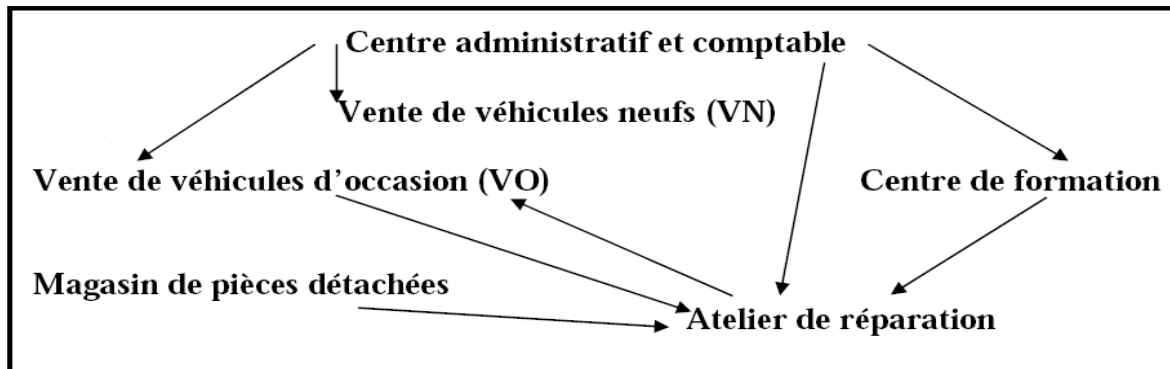
|                                | Mois 1       | Mois 2       | Mois 3       |
|--------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Production du mois             | 3 000        | 4 000        | 2 000        |
| Salaire mensuel de l'opérateur | 2 000        | 2 000        | 2 000        |
| Coût mensuel de la machine     | 1 300        | 1 300        | 1 300        |
| Pièces et composants           | 4 500        | 6 000        | 3 000        |
| <b>Coût de revient total</b>   | <b>7 800</b> | <b>9 300</b> | <b>6 300</b> |
| Coût de revient unitaire       | 2.60         | 2.33         | 3.15         |

Comme décrit précédemment, le coût de revient varie en fonction des quantités produites. Pourtant, la seule variable qui ait été modifiée est le nombre d'unités produites. Les évolutions constatées ne correspondent donc pas à une efficacité plus ou moins marquée des activités productives de l'entreprise dont les coûts rendent compte.

<sup>56</sup> Berland N. (2009), Mesurer et piloter la performance, e-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr) P-36,37

## 2. Le contrôle budgétaire :

### A. Les centres de responsabilités<sup>57</sup>



Le centre administratif et comptable assure le suivi des tâches administratives relatives à la vente de véhicules neufs, d'occasion et aux réparations (facturation, encaissements,...).

L'atelier de réparation effectue les réparations des véhicules d'occasion et à la mise en circulation puis l'entretien des véhicules neufs (plaques d'immatriculation, révisions, contrôles, ...).

Le magasin de pièces détachées fournit les éléments nécessaires à l'atelier de réparation.

Le centre de formation assure la formation professionnelle continue des mécaniciens et carrossiers.

### B. Détermination de prix de cession interne<sup>58</sup> :

Une opération de restructuration interne est envisagée pour une société industrielle dont l'activité est organisée autour de deux centres de responsabilité C1 et C2.

Caractéristiques de l'entité :

- Le centre C1 fabrique des pièces P1.
- La quantité hebdomadaire vendue sur le marché est de 1800 unités au prix unitaire du marché soit 1200 €.
- La capacité hebdomadaire de production est de 2400 unités.
- Les coûts unitaires de P1 s'élèvent à 760 € dont 520 € de charges variables et 240 € de charges fixes.
- Le centre C2 fabrique des pièces P2.
- Il est envisagé de faire fabriquer par ce centre C2, un nouveau produit P3, à partir de la pièce P1.
- Le nouveau produit P3 pourrait être vendu 2000 € l'unité.

<sup>57</sup> <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-3/Compta-gestion-ingenieur/ING-P4-08/Pdf/ING-P4-08.pdf> p-5

<sup>58</sup> <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-3/Compta-gestion-ingenieur/ING-P4-08/Pdf/ING-P4-08.pdf> p- 9,10,11

- Le service de contrôle de gestion a estimé le coût unitaire additionnel de fabrication par le centre C2 à 600 € pour la partie variable et à 400 € pour la partie fixe.
- La fabrication mensuelle serait de 600 unités.
- Le prix de cession interne serait évalué au prix du marché.
- Selon une étude de marché, la pièce P1 vendue au prix de 1190 € entrainerait une vente en quantité de 2120 unités.
- Par hypothèse, on considère que le centre C1 fonctionne à pleine capacité et vend le complément au centre C2.

1/

L'entreprise a-t-elle intérêt à fabriquer le produit P3 ?

|                                                             |                  |
|-------------------------------------------------------------|------------------|
| Prix de vente :                                             | 2 000 €          |
| Coût additionnel : 520 € (centre C1) + 1000 € (centre C2) = | 1 520 €          |
| → <b>marge unitaire</b>                                     | <b>480 €</b>     |
| → <b>marge totale = 480 x 600</b>                           | <b>288 000 €</b> |

2/

Le prix de cession interne envisagé permet-il d'optimiser le résultat global de l'entreprise ?

|                                                            |                  |
|------------------------------------------------------------|------------------|
| Coût total de P3 pour le centre C2 = 1000 € + 1200 €       | 2 200 €          |
| Prix de cession interne                                    | 1 200 €          |
| → <b>résultat négatif</b>                                  | <b>- 1 000 €</b> |
| → <b>impossible de faire fabriquer P3 par le centre C2</b> |                  |

3/ En utilisant Tableau de calcul de la différence de résultat, Expliquer la différence de résultat entre les deux stratégies.

| Eléments                                     | Stratégie actuelle |          |                     | Stratégie envisagée |          |                     |
|----------------------------------------------|--------------------|----------|---------------------|---------------------|----------|---------------------|
|                                              | Prix unitaire      | Quantité | Montants            | Prix unitaire       | Quantité | Montants            |
| Ventes de P1                                 | 1 200,00           | 1 800    | 2 160 000,00        | 1 200,00            | 1 800    | 2 160 000,00        |
| Ventes de P3                                 |                    |          |                     | 2 000,00            | 600      | 1 200 000,00        |
| <b>Total des ventes</b>                      |                    |          | <b>2 160 000,00</b> |                     |          | <b>3 360 000,00</b> |
| Charges variables                            | 520,00             | 1 800    | 936 000,00          | 520,00              | 2 400    | 1 248 000,00        |
| Charges fixes                                | 240,00             | 2 400    | 576 000,00          | 240,00              | 2 400    | 576 000,00          |
| Charges additionnelles                       |                    |          |                     | 1 000,00            | 600      | 600 000,00          |
| <b>Total des charges</b>                     |                    |          | <b>1 512 000,00</b> |                     |          | <b>2 424 000,00</b> |
| <b>Résultats</b>                             |                    |          | <b>648 000,00</b>   |                     |          | <b>936 000,00</b>   |
| <b>Différence de résultat : 288 000,00 €</b> |                    |          |                     |                     |          |                     |

4/ Déterminer les limites du prix de cession interne afin qu'il soit acceptable par les deux centres C1 et C2.

Soit  $P_u$  le prix de cession interne.

Pour C2, la vente est rentable si  $P_u + 1000 < 2000$  € soit  $P_u < 1000$  €.

Pour C1, la vente est rentable si  $P_u$  couvre les charges variables soit 520 €.

→ Le prix de cession interne  $P_u$  devrait se situer entre 520 et 1000 €.

5/ En utilisant Tableau de calcul du résultat au prix de vente du marché, calculer le résultat si l'entreprise et le centre C1 ne s'adressent qu'au marché extérieur.

| Eléments          | Stratégie externe |          |              |
|-------------------|-------------------|----------|--------------|
|                   | Prix unitaire     | Quantité | Montants     |
| Ventes de P1      | 1 190,00          | 2 120    | 2 522 800,00 |
| Charges variables | 520,00            | 2 120    | 1 102 400,00 |
| Charges fixes     |                   |          | 576 000,00   |
| Total des charges |                   |          | 1 678 400,00 |
| Résultat          |                   |          | 844 400,00   |

Ce résultat est bien supérieur au résultat actuel mais inférieur à celui qui serait obtenu par la fabrication et la vente de P3.

### 3. Le tableau de bord<sup>59</sup>

IICI est un importateur de composants informatiques. Cette société s'est spécialisée dans le montage et la vente de micro-ordinateurs, via deux établissements situés en région parisienne et à Lyon.

L'établissement de Lyon dispose d'un service après-vente (SAV) qui assure le suivi de tous les ordinateurs vendus par la société et offre des prestations diverses (conception et vente de configurations spécifiques, vente d'autres périphériques, opérations de maintenance sur d'autres matériels...).

De nombreuses réclamations concernant le SAV parviennent à la secrétaire commerciale d'IICI de Lyon. La plupart des clients considèrent que le temps d'intervention est beaucoup trop long. En effet, le temps d'attente moyen est de 72 heures pour les clients d'Île-de-France et de 18 heures pour ceux de Lyon.

Les clients évoquent la qualité des prestations offertes par l'agence commerciale concurrente : mise à disposition de matériels, service "numéro d'urgence" 24 heures / 24, 7 jours / 7, maintenance sur site, délai moyen d'intervention de 12 heures...

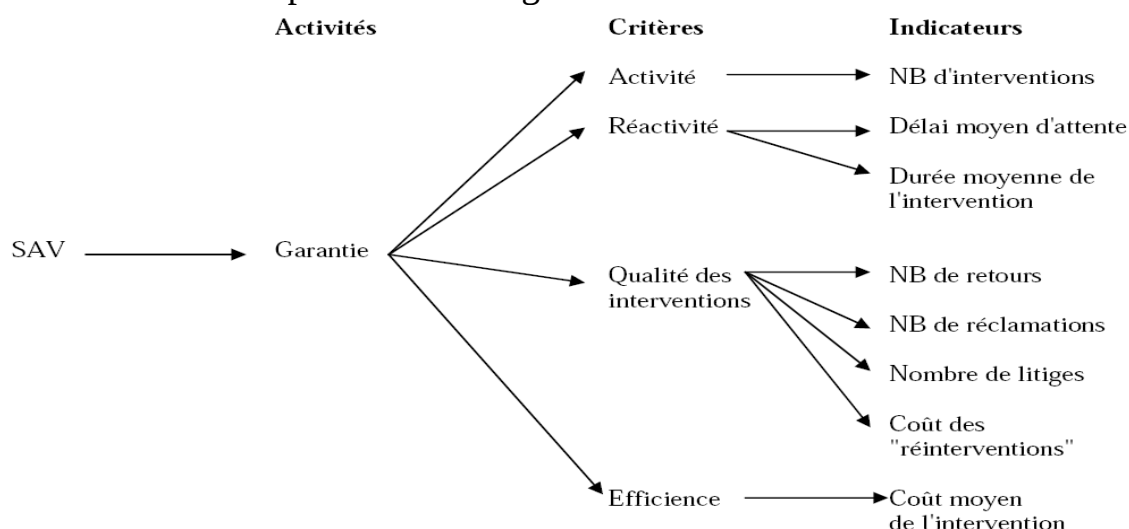
<sup>59</sup>[http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS\\_cgo/p8\\_9\\_chap8.pdf](http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap8.pdf) p-3,4,5

Pour satisfaire au mieux la clientèle, le contrôleur de gestion propose en particulier pour l'année à venir :

- la création d'un SAV en Île-de-France via un transfert de techniciens issus de Lyon ;
- l'assistance téléphonique ;
- des actions de parrainage auprès des bureaux des élèves des grandes écoles lyonnaises ;
- la vente de formations sur matériel ou sur logiciel.

**Proposer un tableau de bord "qualité" pour le SAV d'IICI. LA périodicité de ce document serait annuelle**

- Démarche adaptée à l'activité garantie du SAV :



Proposition de tableau de bord

| Tableau de bord du SAV                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                    |                   |        |                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------|--------|---------------------|
| Responsable : M. Moreau                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                    |                   |        | Exercice N          |
| Critères                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Valeurs exercice N | Valeurs objectifs | Écarts | Valeur exercice N-1 |
| <b>GARANTIE</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nombre d'interventions</li> <li>- Délai moyen d'attente</li> <li>- Durée moyenne intervention</li> <li>- Nombre de retours</li> <li>- Nombre de réclamations</li> <li>- Nombre de litiges</li> <li>- Coût total des "réinterventions"</li> <li>- Coût moyen de l'intervention</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                             |                    |                   |        |                     |
| <b>PRESTATIONS HORS GARANTIE</b> <b>Assistance téléphonique</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nombre d'appels</li> <li>- Durée moyenne d'attente</li> <li>- Taux de non-réponses</li> </ul> <b>Vente de matériels</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Délai moyen de livraison</li> <li>- Nombre d'interventions après-vente (garantie)</li> </ul> <b>Maintenance</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nombre d'interventions</li> <li>- Délai moyen d'attente</li> <li>- Nombre de réclamations</li> <li>- Nombre d'interventions répétées</li> <li>- Coût des interventions répétées</li> </ul> |                    |                   |        |                     |

## Conclusion Générale

Le contrôle de gestion est l'ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées.<sup>60</sup>

La performance est le résultat ultime de l'ensemble des efforts d'une entreprise ou d'une organisation. Ces efforts consistent à faire les bonnes choses, de la bonne façon, rapidement, au bon moment, au moindre coût, pour produire les bons résultats répondant aux besoins et aux attentes des clients, leur donner satisfaction et atteindre les objectifs fixés par l'organisation

La recherche de la performance de l'entreprise est la vocation du management, ainsi Pour pouvoir analyser la performance, l'entreprise doit construire des outils pour évaluer ses résultats.(tableau de bord, contrôle de gestion), Pour manager la performance de l'entreprise, il est nécessaire de bien prendre en compte les différents niveaux de management et leur articulation.

Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise, parmi ces outils on cite :

La méthode de calcul des coûts qui englobe trois méthodes (la méthode de centre d'analyse, la méthode ABC, l'imputation rationnelle). Cette méthode consiste à calculer le coût de revient de chaque produit et de rendre ce coût de revient indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise.

La gestion budgétaire permet l'organisation de l'entreprise en centres de responsabilité pour le calcul de la performance du gestionnaire responsable, tout en définissant des prix de cession qui permettent le respect de l'efficacité de l'entreprise et la maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre pour l'évaluation de la performance globale de l'entreprise.

Le tableau de bord fournit un ensemble des informations quantitatives et qualitatives nécessaires pour le pilotage de la performance de l'entreprise grâce à son rôle important comme élément de contrôle, de dialogue, de communication et d'aide à la prise de décision.

---

<sup>60</sup> Définition du Plan comptable général Français

## Bibliographie

### Ouvrage :

- Alazard, S. Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD
- Berland N. Mesurer et piloter la performance, Edition 2009
- J.FORGET « Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Éditions d'Organisation, 2005
- Adapter les structures de l'entreprise- Intégration et différenciation, Editions d'Organisation, 1990

### Rapports :

- Que sais-je N° 2167 ; « l'audit opérationnel » ; édition : PUF
- Entreprendre et diriger :La performance de l'entreprise, P2
- S. Michel et M. Ledru « Capital-Compétence dans l'entreprise », éditeur : ESF
- R Cordier « la Gestion Budgétaire »

## Webographie

[www.management.free.fr](http://www.management.free.fr) 05/06/2014  
<http://web.hec.ca/sites/> 05/06/2014  
[www.creg.ac-versailles.fr](http://www.creg.ac-versailles.fr) 10/06/2014  
[www.performance-publique.budget.gouv.fr](http://www.performance-publique.budget.gouv.fr) 10/06/2014  
[www.demos.fr](http://www.demos.fr) 10/06/2014  
[www.petite-entreprise.net](http://www.petite-entreprise.net) 15/06/2014  
<http://www.maxicours.com> 15/06/2014 à 9 :04  
<http://bts-cgo-delacroix.perso.sfr.fr/> 15/06/2014  
[www.l-expert-comptable.com](http://www.l-expert-comptable.com) 16/06/2014  
[www.fgm.usj.edu.lb](http://www.fgm.usj.edu.lb) 16/06/2014  
[www.editions-eyrolles.com](http://www.editions-eyrolles.com) 18/06/2014  
[www.escem.rnu.tn](http://www.escem.rnu.tn) 20/06/2014  
[www.unit.eu](http://www.unit.eu) 21/06/2014  
[www.chefdentreprise.com](http://www.chefdentreprise.com) 21/06/14  
[www.licp.fr](http://www.licp.fr) 21/06/2014  
[www.crefige.dauphine.fr](http://www.crefige.dauphine.fr) 21/06/2014

# Table des matières

|                                                                                                       |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Chapitre I : la performance de l'entreprise .....                                                     | 5  |
| 1. Notion de Performance : .....                                                                      | 5  |
| A. L'efficacité .....                                                                                 | 5  |
| B. L'efficience .....                                                                                 | 5  |
| 2. Typologie de performance : .....                                                                   | 6  |
| A. La performance organisationnelle .....                                                             | 6  |
| B. La performance stratégique et la performance concurrentielle .....                                 | 6  |
| C. La performance humaine .....                                                                       | 8  |
| 3. Mesure de la performance de l'entreprise .....                                                     | 9  |
| A. Les indicateurs de mesure de performance .....                                                     | 9  |
| 4. Le management de la performance de l'entreprise .....                                              | 10 |
| A. Qu'est-ce que le management ? .....                                                                | 10 |
| B. Comment manager la performance ? .....                                                             | 11 |
| 5. L'évaluation des résultats de l'entreprise .....                                                   | 11 |
| A. Quels sont les critères de la performance ? .....                                                  | 11 |
| B. Comment évaluer la performance ? .....                                                             | 11 |
| C. La performance externe .....                                                                       | 12 |
| D. La performance interne .....                                                                       | 13 |
| Chapitre 2 : le contrôle de gestion comme outils d'évaluation de la performance de l'entreprise ..... | 14 |
| 1. Méthodes de calcul des coûts .....                                                                 | 14 |

|                                                                                     |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----|
| A. La méthode de centres d'analyse.....                                             | 14 |
| B. La méthode ABC (Activity Based Costing ou Comptabilité à base d'activités) ..... | 17 |
| C. L'imputation rationnelle des charges fixes .....                                 | 20 |
| 2. La gestion budgétaire .....                                                      | 21 |
| A. La notion des centres de responsabilités .....                                   | 21 |
| B. La détermination de prix de cession interne .....                                | 24 |
| 3. Le tableau de Bord et reporting.....                                             | 25 |
| A. Principes .....                                                                  | 25 |
| B. Le reporting.....                                                                | 25 |
| C. Méthode.....                                                                     | 26 |
| Chapitre 3 - quelque exemple pratiques des outils de mesure de la performance ..... | 28 |
| 1. La méthode de calcul des coûts des coûts.....                                    | 28 |
| A. La méthode des centres d'analyses .....                                          | 28 |
| B. La méthode ABC .....                                                             | 29 |
| C. Imputation rationnelle des charges fixes .....                                   | 31 |
| 2. Le contrôle budgétaire : .....                                                   | 32 |
| A. Les centres de responsabilités .....                                             | 32 |
| B. Détermination de prix de cession interne : .....                                 | 32 |
| 3. Le tableau de bord.....                                                          | 34 |
| Conclusion Générale .....                                                           | 36 |
| Table des matières .....                                                            | 38 |