

Chapitre 11 : La performance, mesure et pilotage

5.5.1 Identification, proposition des critères de performance adaptés au contexte		
Données	Savoirs associés	Limites
<ul style="list-style-type: none"> - Une situation professionnelle décrite à partir des données économiques, techniques et comptables de l'organisation et des services et des informations nécessaires à la compréhension du processus de production du produit ou du service, - Un problème de gestion explicité à partir des données relatives au marché et / ou concurrents, - Un environnement numérique, un PGI (modules gestion des achats, gestion des ventes et gestion comptable) avec sa base de données (modèle relationnel). 	<ul style="list-style-type: none"> - Critères de performance - Outils de pilotage de la performance (prix de cession internes, valeur cible). 	Les indicateurs de performance sont limités à ceux se rattachant aux processus métiers. Les modalités de calcul des prix de cession internes et de la valeur cible comme outils de la performance sont explicitées dans le contexte étudié.
Compétence		Résultats attendus
Identifier les critères de performance d'un service, d'une activité, d'un centre de responsabilité.		Une analyse des facteurs explicatifs de la performance, La présentation de critères de performance adaptés au contexte et le calcul, La production d'indicateurs relevant et situant les anomalies constatées.

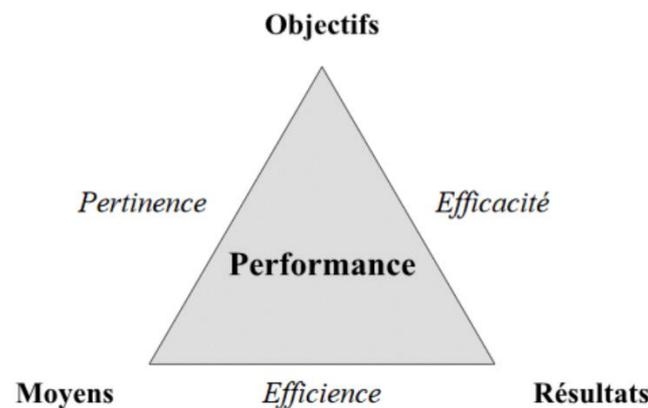
5.5.2 Présentation des tableaux de bord		
Données	Savoirs associés	Limites
Idem 5.5.1+ <ul style="list-style-type: none"> - Tableau de bord à renseigner - Critères de performance - Méthodes en vigueur du contrôle de gestion 	<ul style="list-style-type: none"> - Objectifs d'un tableau de bord, - Indicateurs de performance interne. 	Les processus métiers sont clairement identifiés dans les contextes étudiés.
Compétence		Résultats attendus
Renseigner un tableau de bord et rendre compte des évolutions.		L'identification des sources d'information et contrôle des données collectées (indicateurs de performance, tableau de bord), Une analyse (suivi et actualisation d'un tableau de bord de contrôle budgétaire, mise en évidence des anomalies ou d'une situation critique, et respect des procédures d'alerte), L'interprétation du modèle relationnel, Une extraction de données du PGI exacte (exhaustivité, justesse) fournie, Le renseignement avec exactitude du tableau de bord, Une utilisation du tableau adaptée aux besoins de l'utilisateur.

5.5.3 Participation aux opérations de reporting		
Données	Savoirs associés	Limites
- Idem 5.5.2.	Principes de remontée des comptes (reporting)	Les opérations de remontée des comptes suivent les procédures internes en vigueur dans l'organisation.
Compétence		Résultats attendus
Compléter et transmettre les tableaux de reporting.		L'identification des sources d'informations nécessaires au travail de reporting, La mise en œuvre de la (les) méthode(s) de reporting, L'exploitation des données de façon automatisée et reproductible.

1 La performance

La performance est le degré de réalisation des objectifs fixés.

Une entreprise performante doit être à la fois efficace, pertinente et efficiente. Elle est **efficace lorsqu'elle atteint les objectifs qu'elle s'est fixés**. Elle est **efficiente lorsqu'elle minimise les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés**. Elle est **pertinente lorsqu'il y a une cohérence entre les moyens et les objectifs**.



Triangle de la performance, Gibert 1980.

La performance se mesure avec des critères (ou indicateurs) qualitatifs ou quantitatifs de résultat. Pour mesurer l'efficacité, on utilise un critère qui exprime un rapport entre le résultat obtenu et l'objectif visé. Pour mesurer l'efficience, on utilise un critère qui exprime un rapport entre le résultat obtenu et les moyens mis en œuvre.

Pour évaluer la performance d'une entreprise, il est nécessaire d'effectuer des mesures à tous les niveaux : financier, économique, social, organisationnel et sociétal.

Afin de pouvoir suivre ses performances, une entreprise a besoin d'outils.

2 La mesure et le pilotage de la performance

2.1 Le tableau de bord opérationnel

Il existe 3 niveaux de tableau de bord pour 3 niveaux stratégiques. On va se focaliser sur le niveau opérationnel.

Le tableau de bord opérationnel est une forme particulière de tableau de bord qui traite d'un horizon essentiellement à court terme. C'est un outil de diagnostic, de pilotage et d'aide à la décision.

Un tableau de bord opérationnel est donc un **outil de suivi et un outil d'aide à la décision.**

Le tableau de bord utilise des critères (ou indicateurs) qualitatifs ou quantitatifs de résultat. Pour que ces indicateurs soient pertinents, il faut :

- Prendre en compte les **objectifs fixés par les centres de responsabilité.**
- Tenir compte des **facteurs clés de succès (FCS) de l'entreprise.**

Les indicateurs de performance doivent avoir les qualités d'un instrument de mesure : **être fidèles et simples.**

Exemple : entreprise industrielle. Les 2 FCS découlent de l'atteinte des objectifs de production et du respect de la politique environnementale.

Objectifs	Critères de performance	Indicateurs
L'atteinte des objectifs de production	Productivité horaire	Volume de plaquettes produites par heure Valeur ajoutée par salarié
	Temps de travail effectif	Temps de fonctionnement des machines Temps de travail des salariés Taux d'absentéisme
Le respect de la politique environnementale	Formation du personnel	Nombre d'actions de formation ou de sensibilisation
	Maîtrise des processus de production	Évaluation du bruit Estimation de la qualité de l'air Mesure de la pollution des sols

2.2 Prix de cession interne

2.2.1 Un centre de responsabilité

Il est possible de décomposer l'entreprise en centres de responsabilité afin de faciliter le suivi de l'activité de chaque responsable.

Un centre de responsabilité est constitué d'un **groupe d'acteurs de l'entité regroupés autour d'un responsable disposant de moyens pour réaliser l'objectif qui lui a été attribué.**

Type de centres	Définition	Exemple
Centre de coûts	L'unité concernée doit réaliser une mission au moindre coût avec la meilleure qualité possible, dans un temps imparti.	Atelier Magasin de stockage ou dépôt
Centre de dépenses discrétionnaires	Ce centre a pour mission d'aider les services fonctionnels dans leur activité opérationnelle.	Services administratifs, services comptables, contrôle de gestion
Centre de recettes	Maximiser le chiffre d'affaires Minimiser les frais de distribution.	Services commerciaux
Centre de profit	Il doit dégager la marge maximale par la maximalisation des produits et la minimalisation des coûts.	Usine, unité, établissement, magasin
Centre d'investissement ou de rentabilité	Il doit dégager la meilleure rentabilité des investissements et des capitaux investis.	Usine

2.2.2 Les prix de cession interne

L'organisation en centres de responsabilité est parfois poussée jusqu'au bout : à l'intérieur d'une même entreprise, les centres adoptent une relation de fournisseur à client. Dans ce cas, les échanges entre centres de la même entreprise sont valorisés à un prix de cession interne. Un centre vend son travail à second centre d'une même entreprise.

Le PCI permet de valoriser les échanges entre unités de production d'une même organisation. Un centre vendeur fournit une prestation à un centre acheteur à un prix interne. Le produit constaté par le vendeur constitue un coût pour l'acheteur.

Fixation du PCI :

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.** De plus le résultat global de l'organisation reste identique. Le prix

retenu n'influence que les résultats partiels des centres. Un prix de cession interne est donc neutre sur le résultat global de l'entité.

Il existe différentes façons de déterminer les PCI :

- **Prix du marché** : pour des biens ou services similaires, le centre vendeur est comparé à la concurrence.
- **Prix négocié** : entre le centre vendeur et acheteur.
- En **fonction du coût** (coût réel, standard, marginal, variable, complet).

Exemple : Une entreprise A possède 2 centres de responsabilité, Division 1 et Division 2.

Division 1 produit un sous-produit 1. Ce sous-produit est utilisé dans la production du produit fini au sein de la division 2. Le produit fini vaut 580 € sur le marché.

Entre les 2 divisions, le PCI du sous-produit est de 110 % du coût variable.

Coût variable pour le sous-produit : 260 € - Coût variable pour le produit fini = coût variable du sous-produit + 270 €.

Cas 1 : calcul du résultat de l'entreprise (pour les 2 divisions) :

PV	580 €
Coût du sous-produit	260 €
Coût complémentaire	270 €
Résultat	50 €

Cas 2 : calcul des résultats pour la division 1 et 2 sur le marché interne :

Division 1 :

Prix de vente (PV)	286 €
CV (coût variable)	260 €
Résultat	26 €

$$286 \text{ €} = 260 \text{ €} \times 1,10$$

Division 2 :

PV	580 €
Coût du sous-produit	286 €
Coût complémentaire	270 €
Résultat	24 €

Résultat des 2 divisions : 26 € + 24 € = 50 €, on retrouve le résultat global de l'entreprise.

2.3 La méthode du coût cible

Cette méthode de calcul des coûts a été développée fin des années 70 au sein de l'industrie automobile (Toyota) au Japon. C'est une méthode qui s'inscrit dans une démarche marketing. La méthode du coût cible cherche à améliorer les caractéristiques d'un produit en analysant l'importance relative accordée par le client à ses différentes fonctions.

La méthode du coût cible s'effectue par plusieurs étapes :

- la détermination du coût de revient cible,
- la décomposition du coût cible,
- la détermination du coût estimé,
- la ventilation du coût cible par fonction,
- la comparaison du coût estimé et de la ventilation du coût cible par fonction.

La détermination du coût cible résulte de la fixation du prix par les clients et la fixation de la marge par l'entreprise. Il en résulte le coût cible.

Compte tenu de son savoir-faire et de ses compétences au moment du calcul, l'entreprise fait une estimation du coût qu'elle est capable de réaliser. Ce coût estimé est en général supérieur au coût cible. L'entreprise devra alors s'efforcer de réduire l'écart entre le coût estimé et le coût cible.

2.3.1 La détermination du coût de revient cible

La méthode du coût cible résulte du retournement de l'analyse de gestion :

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente imposé} - \text{Profit cible attendu}$$

Le prix de vente futur du produit à lancer est imposé par le marché. L'entreprise n'a pas de moyen d'action sur lui. Le profit généré par le produit, sur la totalité de son cycle de vie, est imposé par les choix stratégiques et financiers de l'entreprise. Entre la contrainte de prix et la contrainte de profit, le coût est la seule variable d'adaptation de l'entreprise.

Un coût de revient cible se déduit du prix de vente (imposé par le marché) et de la marge souhaitée.

Remarque : la fixation d'un prix de vente par le client peut découler de la notion du **prix psychologique**. Le prix psychologique **est le prix acceptable par le plus grand nombre de clients**. Il est obtenu par interrogation directe sous forme de fourchette de prix dont la limite supérieure correspond au prix au-delà duquel le produit est jugé trop cher et la limite inférieure, au prix en deçà duquel le produit est jugé trop bon marché donc présumé de mauvaise qualité.

Exemple : (basé sur le sujet de DCG UE11 de 2009 – Contrôle de gestion):

Prix public HT	Prix excessif en cumulé croissant	Qualité insuffisante % cumulé décroissant	Non achat	Taux d'acceptabilité
20	0%	100%	100%	0,00%
40	0%	61%	61%	39,00%
60	6%	35%	41%	59,00%
80	19%	20%	39%	61,00%
100	37%	10%	47%	53,00%
120	66%	2%	68%	32,00%
140	98%	0%	98%	2,00%
160	100%	0%	100%	0,00%

Non achat = somme des pourcentages cumulés.

Taux d'acceptabilité = 100% - % non achat.

Le prix psychologique correspond au taux d'acceptabilité le plus élevé soit 61 % donnant un prix de 80€.

En fixant une marge de production de 40 %, Le coût cible sera de :

Coût cible = 80 € – 40 % de 80 € = 48 €.

2.3.2 La décomposition du coût cible

Le coût cible doit être décomposé en coûts cibles par caractéristique du produit. Il faut donc, identifier les différentes fonctions que le produit est censé remplir auprès des consommateurs (fonction de sécurité, de confort ...), mais aussi évaluer l'importance relative accordée par le consommateur à chacune de ces fonctions.

Exemple : Fonctions attendues pour un sèche-cheveux mural (hôtellerie).

FO1	Facilité d'installation	6 *	8,96%
FO2	Facilité d'entretien	7	10,45%
FO3	Dispositif anti-vol	8	11,94%
FO4	Solidité	6	8,96%
FO5	Sécurité de l'utilisateur	9	13,43%
FO6	Légèreté	6	8,96%

FO7	Maniabilité	7	10,45%
FO8	Adaptabilité	6	8,96%
FS1	Design du produit	6	8,96%
FS2	Couleur	6	8,96%
Total		67	100%

*Le cabinet chargé de l'étude de marché a demandé aux clients potentiels interrogés d'évaluer par une note variant de 0 à 10 l'importance qu'ils accordent aux fonctions du produit étudié.

2.3.3 La détermination du coût estimé

Pour analyser les coûts, il est nécessaire d'affecter un coût estimé à chacune des caractéristiques du produit.

Exemple :

Référence composant	Composant	Coût estimé
C 1	Socle mural de fixation	7,00
C 2	Coque métallique blanche	9,00
C 3	Ventilateur silencieux	7,00
C 4	Résistance de chauffage rapide	5,00
C 5	Dispositif Marche / Arrêt automatique	4,50
C 6	Flexible extensible jusqu'à 1,50 mètre	6,00
C 7	Poignée ergonomique	13,00
C 8	Variateur de température	3,00
C 9	Variateur de puissance de souffle	3,00
C 10	Plaquette adhésive de fonctionnement	0,50
		58,00

2.3.4 La ventilation du coût cible par fonction

Il faut répartir le coût cible entre les différents composants des différentes fonctions en se basant sur les préférences des clients (partie 2.2).

Le tableau suivant donne l'estimation, faite par la direction technique, des fonctions remplies par les composants retenus. Cette estimation est donnée en pourcentage de la fonction considérée :

	FO 1	FO 2	FO 3	FO 4	FO 5	FO 6	FO 7	FO 8	FS 1	FS 2
C 1	80		90	30						
C 2	20	70	10	40	30				50	50
C 3					10			20		
C 4								20		
C 5					20					
C 6		10		15	10	40	60		10	10
C 7		20		15	20	60	40		40	40
C 8								30		
C 9								30		
C 10					10					
	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Matrice de coût cible (croisement des composants et des fonctions) %											Total %	Coût cible €
	FO1	FO2	FO3	FO4	FO5	FO6	FO7	FO8	FS1	FS2		
C 1	7,168*	0	10,75	2,69	0	0	0	0	0	0	20,6	9,89
C 2	1,792	7,315	1,194	3,58	4,029	0	0	0	4,48	4,48	26,87	12,9**
C 3	0	0	0	0	1,343	0	0	1,79	0	0	3,135	1,5
C 4	0	0	0	0	0	0	0	1,79	0	0	1,792	0,86
C 5	0	0	0	0	2,686	0	0	0	0	0	2,686	1,29
C 6	0	1,045	0	1,34	1,343	3,58	6,27	0	0,9	0,9	15,38	7,38
C 7	0	2,09	0	1,34	2,686	5,38	4,18	0	3,58	3,58	22,84	10,97
C 8	0	0	0	0	0	0	0	2,69	0	0	2,688	1,29
C 9	0	0	0	0	0	0	0	2,69	0	0	2,688	1,29
C 10	0	0	0	0	1,343	0	0	0	0	0	1,343	0,64
											100	48

$7,168 = 8,96\% \times 80 \%$

$12,90 = 48 \text{ €} \times 26,87 \%$

2.3.5 La comparaison du coût estimé et de la ventilation du coût cible par fonction

L'objectif de la méthode du coût cible est de comparer le coût cible de chaque fonction à son coût estimé, afin d'en tirer des conséquences sur **le choix des fournisseurs, la qualité des matières premières ou l'organisation de la production.**

	Total	Coût cible	Coût estimé	Écart
C 1	20,6	9,89	7	-2,89
C 2	26,87	12,9	9	-3,9
C 3	3,135	1,5	7	5,5
C 4	1,792	0,86	5	4,14
C 5	2,686	1,29	4,5	3,21
C 6	15,38	7,38	6	-1,38
C 7	22,84	10,97	13	2,03
C 8	2,688	1,29	3	1,71
C 9	2,688	1,29	3	1,71
C 10	1,343	0,64	0,5	-0,14
	100	48	58	9,99

2.4 Reporting

Le reporting mensuel est un système d'information, support de la gestion d'une entreprise qui consiste :

- à collecter des données comptables et financières ;
- à synthétiser et analyser ces données.

Le reporting mensuel permet, en outre, dans une entreprise ou un groupe de sociétés, de recenser, mensuellement, les données depuis le niveau opérationnel vers le centre décisionnel.

L'ensemble des procédures de remontée d'information automatisées permettent de construire les indicateurs du tableau de bord.