

SOMMAIRE

Résumé de théorie

LE TABLEAU DE BORD

Système d'information pour le pilotage à court terme
SECTION I : LES INSTRUMENTS DU TABLEAU DE BORD.

A- Les écarts significatifs.

B- les ratios

C- les graphiques :

SECTION II- PRINCIPES ELABORATION ET DE FONCTIONNEMENT.

A- l'architecture du ou des tableaux de bord doit coïncider avec la structure organisationnelle de l'entreprise.

B- Le tableau de bord demeurera très synthétique : seules les informations indispensables à la conduite de l'activité y figureront.

1- Conception d'un tableau de bord.

2- Contenu d'un tableau de bord.

3- La mise en œuvre du tableau de bord conduit à:

C- Le tableau de bord doit être d'établissement rapide.

C'est la condition d'un bon pilotage.

D- La production de l'information doit être d'une périodicité suffisamment rapprochée puisque le tableau de bord permet d'éclairer en permanence la marche de l'entreprise, et notamment, plus l'information porte sur un phénomène incertain mais aux conséquences importantes pour l'entreprise, plus la fréquence d'émission de l'information devra être grande.

E- Enfin, la cadence d'émission des informations sera, en principe, d'autant plus faible que le niveau hiérarchique est élevé.

Exemple d'application

Guide de travaux pratiques

Cas N°1:

CORRIGÉ EXPLIQUÉ Cas N°1

CAS N° 2

Eléments de corrigé Cas N°2

CAS N°3

Eléments de corrigé Cas N°3

CAS N° 4:

CORRIGÉ EXPLIQUÉ Cas N°4

RESUME THEORIQUE

LE TABLEAU DE BORD **Systeme d'information pour le** **pilotage à court terme**

Jusqu'à maintenant, nous avons vu que le système comptable proposait des moyens d'analyse et des moyens de contrôle utiles à la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion.

Mais, les informations produites par le système comptable ne sont pas toujours adaptées aux préoccupations du contrôle de gestion en effet :

- le système comptable fournit de multiples informations sans discerner celles qui sont essentielles et celles qui ne le sont pas;
- malgré l'aide de l'informatique, la procédure d'élaboration des documents comptables reste lourde et complexe et cela entraîne forcément une vue discontinuée des phénomènes;
- le système comptable ne peut fonctionner que lorsque tous les éléments sont mesurés et il fournit ses informations dans le délai d'obtention des données les plus tardives. Il donne donc une vue trop historique des événements.

Aussi dans une optique de contrôle de gestion, il est bien souvent nécessaire de compléter le système comptable par un autre système palliant ces déficiences c'est-à-dire par un système qui fournisse plus rapidement et plus fréquemment les informations essentielles. C'est notamment ce qu'autorise le tableau de bord.

Le tableau de bord correspond, en effet, à un système d'information permettant de connaître en permanence et le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter, dans celle-ci, l'exercice des responsabilités.

Bien évidemment, le tableau de bord puise une bonne partie de ses informations dans la comptabilité (et notamment la comptabilité analytique); cependant, répondant à des besoins différents de nature et de temps, il ne s'identifie pas au système comptable.

Un tableau de bord peut très bien être mis en place par une firme qui ne dispose pas de système budgétaire. Rien ne l'empêche en effet, d'avoir des renseignements sur l'état de ses commandes, sur ses ventes, sur ses principaux ratios financiers, sur l'absentéisme de son personnel, sur le rendement de ses ouvriers etc. Pour juger des résultats obtenus, elle fera référence soit aux résultats correspondant à l'exercice antérieur ou aux résultats de la branche, soit aux prévisions partielles réalisées dans tel ou tel département de l'entreprise.

Un tableau de bord peut donc exister en dehors de tout système budgétaire. Mais il peut exister aussi avec un système budgétaire. Dans ce cas, l'entreprise va se construire un système d'information qui :

- 1) ne retient que les données essentielles du système budgétaire, plus éventuellement quelques autres données (les points clés du bilan et du compte de produits et charges etc.) ;
- 2) et qui fournit en première approximation le "réalisé" concernant ces données clés, de façon essentiellement à pouvoir conduire l'action au jour le jour.

Un tel tableau de bord apparaîtra alors, plus ou moins, comme un perfectionnement de la méthode budgétaire.

Après avoir vu dans une première section, les principaux instruments du tableau de bord, nous examinons, dans une seconde section, ses grands principes d'élaboration et de fonctionnement.

SECTION I : LES INSTRUMENTS DU TABLEAU DE BORD.

Tout tableau de bord comprend, outre des données brutes, des éléments informationnels que l'on peut regrouper en écarts, ratios et graphiques.

A- Les écarts significatifs.

Du contrôle budgétaire, on peut tirer un certain nombre d'écarts. Cependant, pour conduire l'action, les différents responsables ne doivent pas être submergés d'indications : seuls les écarts se rapportant aux points clés de l'activité doivent être retenus.

Exemple : dans le tableau de bord de la Direction Générale, en principe, il ne sera pas indispensable de faire apparaître l'écart de rendement de tel atelier particulier (à moins que celui-ci constitue un point clé de l'activité); par contre, les écarts de ventes par ligne de produits et les écarts de trésorerie devront être connus de la Direction Générale car ils ont une incidence directe sur la vie même de l'entreprise.

A chaque niveau hiérarchique, le tableau de bord comprendra donc les écarts dont la surveillance est indispensable à la bonne marche du centre de responsabilité.

B- les ratios :

1) Définition :

Ce sont des rapports entre des grandeurs significatives concernant la structure ou le fonctionnement de la firme. Certains d'entre eux sont calculés à partir de la comptabilité générale, d'autres proviennent de statistiques d'exploitation.

2) Finalités :

Ces rapports sont intéressants dans la mesure où ils permettent d'effectuer des comparaisons dans le temps et de présenter la réalité en chiffres simples.

Les ratios présentent une double utilité :

- ❖ **Ils sont comparables à des normes : aux ratios de la branche par exemple ;**
- ❖ **Ils peuvent être suivis dans le temps.**

Exemple : une entreprise en expansion rapide a normalement des ratios commerciaux favorables, des ratios de rotation des stocks bons, mais souvent des ratios d'indépendance financière ou de fonds de roulement faible.

3) Objet des ratios :

Toutefois, il convient de souligner qu'un ratio n'a pas d'utilité en soi, il n'est interprétable que dans le cadre d'une batterie de ratios.

Une liste de ratios serait infinie, chaque entreprise particulière exigeant l'emploi de telle batterie sur mesure. Cependant, pour établir un pareil ensemble, on commence par calculer les rapports les plus généraux, puis on recherche le détail dans les domaines cruciaux.

Dans un tableau de bord, les ratios utilisés seront plutôt des ratios de fonctionnement (orientés vers la gestion à court terme) que des ratios de structure (davantage orientés vers la gestion à moyen et long terme) et on ne retiendra que ceux qui mettent l'accent sur les points clés de l'entreprise; ils devront cependant être suffisamment nombreux pour que leur interprétation soit claire et sans ambiguïté.

C- les graphiques :

Les graphiques peuvent ne représenter que les données précédentes ou être des graphiques indépendants.

Leur intérêt est de visualiser rapidement et directement les évolutions et de mieux appréhender les changements de rythme ou de tendance.

SECTION II- PRINCIPES D'ELABORATION ET DE FONCTIONNEMENT.

Le tableau de bord étant un outil de pilotage, il devra répondre aux principes suivants :

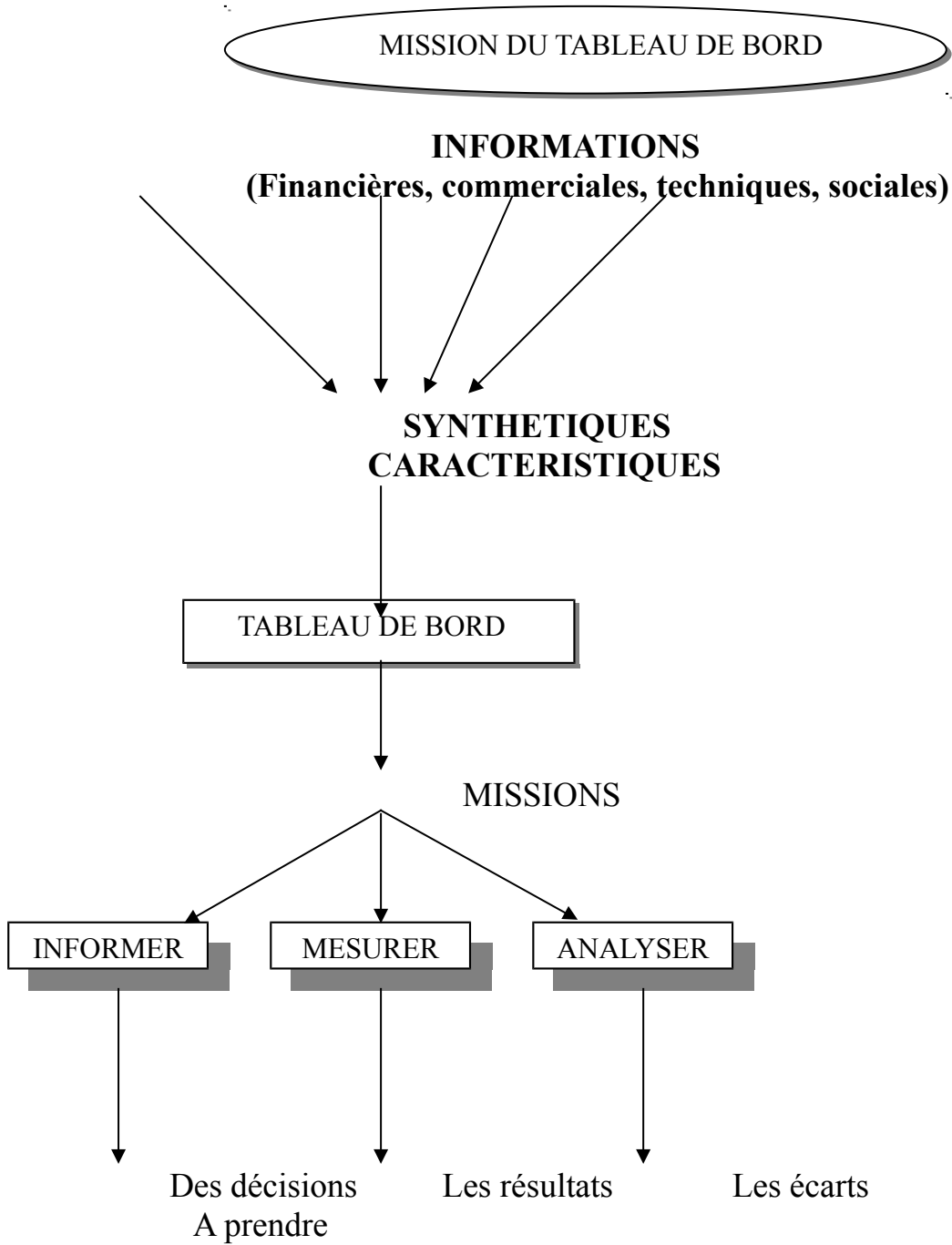
A- l'architecture du ou des tableaux de bord doit coïncider avec la structure organisationnelle de l'entreprise.

En effet, si le tableau de bord facilite l'action, celle-ci s'élaborant au travers de la ligne hiérarchique, l'architecture du système d'information pour agir que constitue le tableau de bord, doit se calquer sur la structure organisationnelle.

En outre, la nature des informations doit correspondre très étroitement aux domaines d'action de chaque niveau hiérarchique; tout responsable doit trouver dans cet outil les éléments dont il a besoin pour conduire son action.

B- Le tableau de bord demeurera très synthétique : seules les informations indispensables à la conduite de l'activité y figureront.

Pour chaque centre de responsabilité, le processus d'élaboration du tableau de bord correspondra donc au graphique suivant :



Le système d'un tableau de bord joue un rôle de plus en plus important dans l'entreprise moderne.

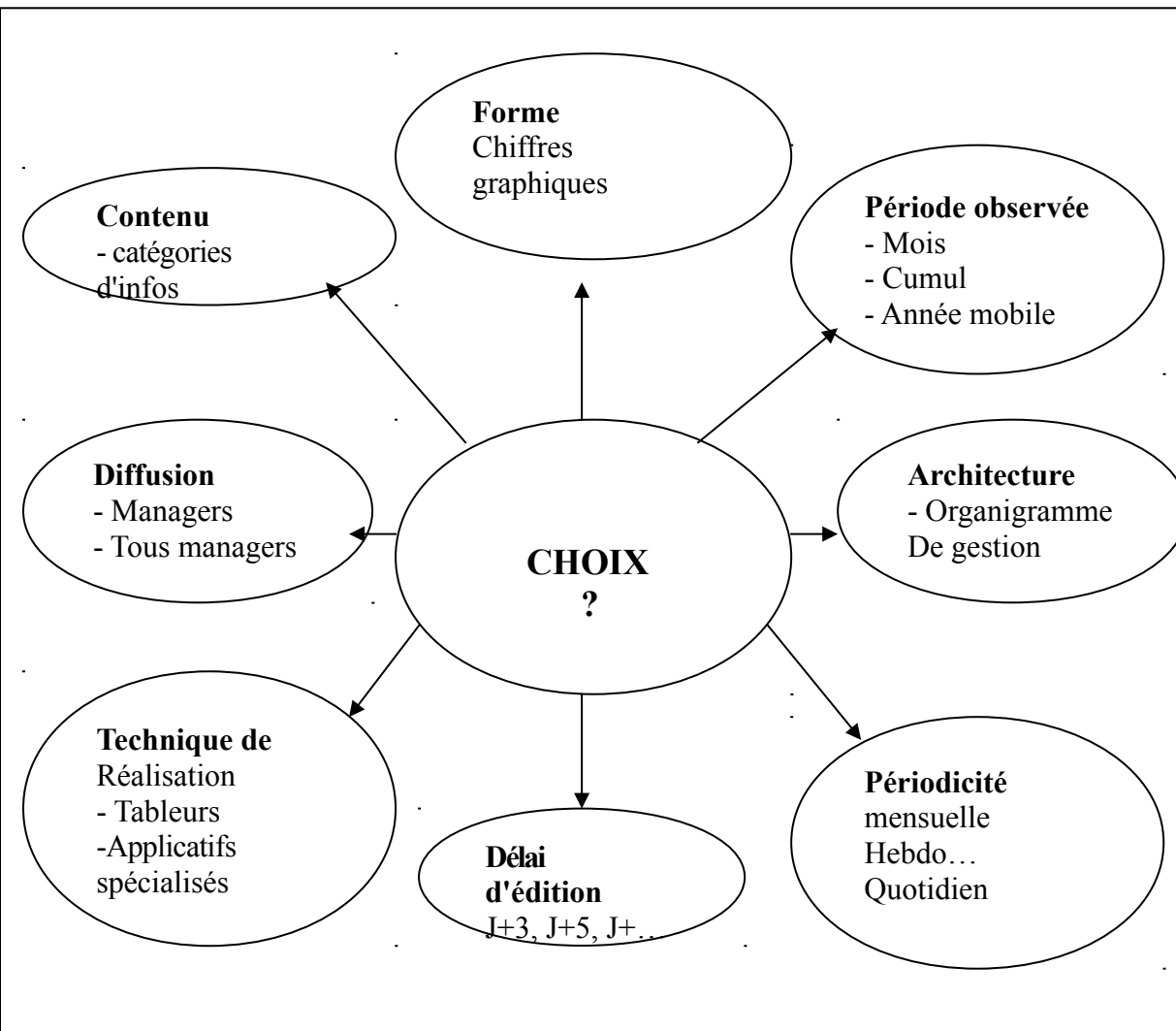
1) Conception d'un tableau de bord.

L'élaboration du tableau de bord doit être cohérente avec l'organigramme de l'entreprise.

La liste des tableaux de bord est en fonction du nombre de responsables dans l'entreprise.

Au niveau de chaque tableau de bord, les informations retenues concernent spécifiquement la gestion du responsable qui en est le premier destinataire et couvrent les points clés de la délégation qu'il a reçue.

CONCEVOIR UN TABLEAU DE BORD

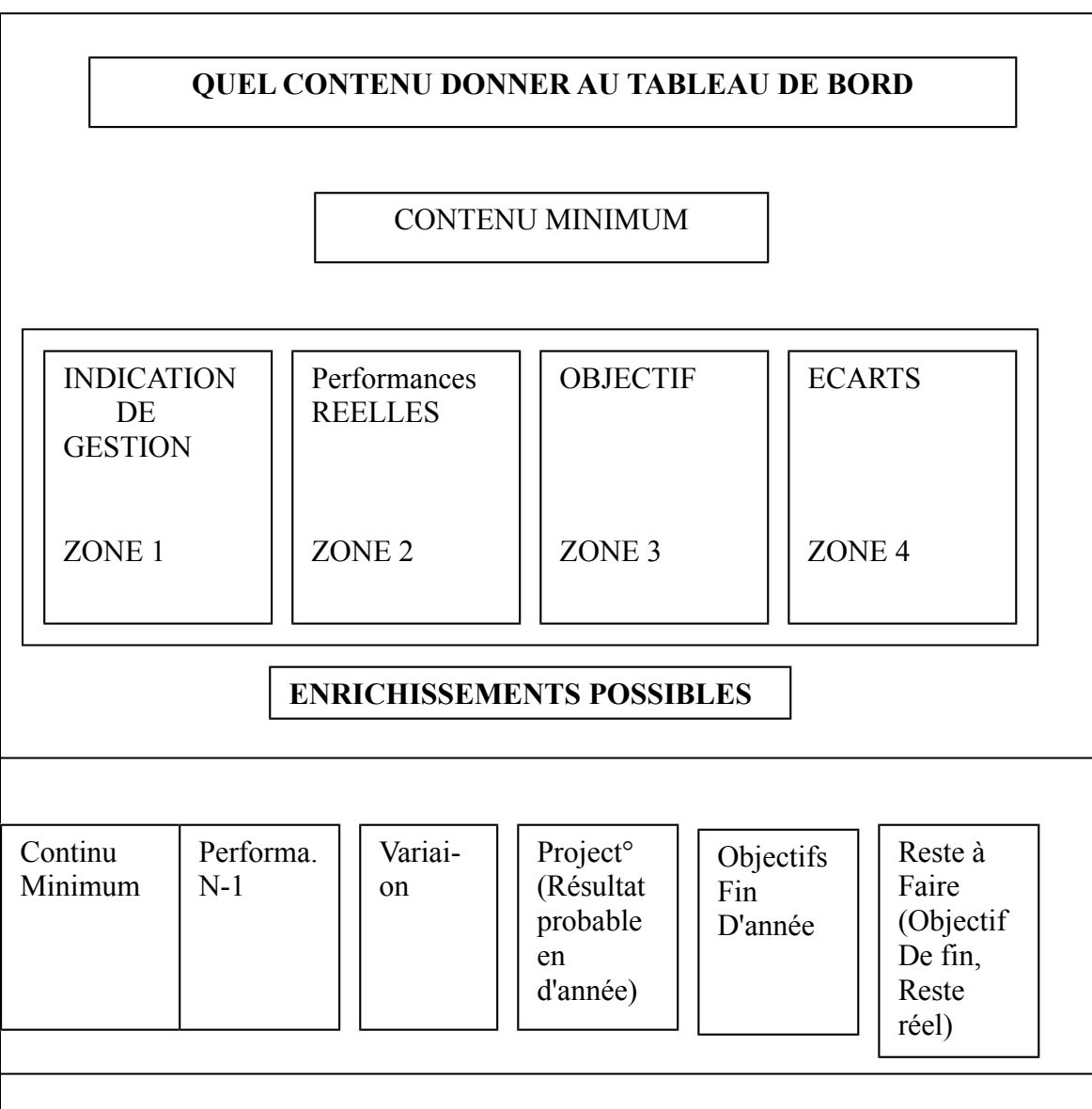


2) Contenu d'un tableau de bord:

Le tableau de bord est réalisé en liaison avec la procédure budgétaire qui détermine les objectifs ou les normes.

Le contenu du tableau de bord dépend des besoins de son destinataire. Les informations sont principalement de nature quantitatives toutefois certaines données qualitatives peuvent y figurer.

L'objectif premier du tableau de bord étant d'attirer l'attention du responsable sur ce qui marche et ce qui ne marche pas.



ATTENTION, le tableau de bord doit rester CLAIR et SIMPLE

Les indicateurs de gestion:

Il faut retenir peu d'indicateurs mais surtout ceux qui sont essentiels: il doivent être significatifs, durables et cohérents entre eux.

D'un point de vue technique, les indicateurs prennent la forme:

- d'indicateurs physiques, (quantité, heures machines, heures travaillées, visites effectuées...)
- d'indicateurs financiers se rapportant aux coûts, aux produits, aux marges, aux résultats;
- de ratios;
- d'indicateurs relatifs à l'environnement (évolution de la concurrence, évolution des statistiques relatives au coût de la vie);
- d'indicateurs relatifs à l'activité (quantités vendues ou fabriquées, chiffre d'affaires réalisé).

Les informations contenues dans le tableau de bord doivent être mises à jour régulièrement.

3) La mise en œuvre du tableau de bord conduit à:

→ Sélectionner les informations: pour réaliser cette sélection, il est intéressant d'identifier les facteurs clés du succès de la mission du responsable dans la réalisation de ses objectifs.

→ Déterminer la fréquence de mise à jour.

La qualité de la présentation d'un tableau de bord n'est pas un aspect accessoire mais un paramètre important. Car au-delà de la clarté et de la pertinence, le tableau de bord a une vertu pédagogique: il facilite la mémorisation des facteurs clés du pilotage d'une unité de gestion. Les tableaux de bord destinés aux responsables regroupent les informations nécessaires au pilotage et à la prise de décision pour atteindre les objectifs prévus.

Illustration : Soit à établir le tableau de bord d'un chef d'atelier d'une entreprise textile (disons une filature).

Les points clés de la mission de chef d'atelier pourraient, par exemple, être résumés par le tableau suivant:

Entreprise Y- Atelier X

Objectifs clés à respecter	Autres départements concernés
Production : 1) Exécuter les programmes Hebdomadaires 2) Respecter les normes de qualité	Service planning de L'usine Service contrôle de qualité
Matières : 3) Gérer les stocks de produits semi-finis Obtenus 4) Gérer les stocks de matières qui seront consommées	Atelier Z Achats
Personnel : 5) Adapter les effectifs aux programmes 6) Obtenir un certain rendement	Personnel -
Equipement : 7) Utiliser efficacement les Machines	Maintenance

Les informations dont a besoin le chef d'atelier pour réaliser ces différentes missions seront alors:

	Information d'alerte	Information d'enquête
Production	<ul style="list-style-type: none"> - Production par type de produit. - Répartition de la production par qualité. 	<ul style="list-style-type: none"> - Pourcentage des capacités de production utilisés. - Répartition de la production de 2^e choix et des rebuts, par nature de défauts.
Matières	<ul style="list-style-type: none"> - Niveau des stocks de matières et de produits semi-finis. 	<ul style="list-style-type: none"> - Pourcentage des séries spéciales à exécuter d'urgence.
Personnel	<ul style="list-style-type: none"> - Pourcentage dans la main-d'œuvre du personnel polyvalent. - Cadences à respecter. 	<ul style="list-style-type: none"> - Qualité des matières reçues. - Taux d'absentéisme. - Taux de refaisage.
Equipements	<ul style="list-style-type: none"> - Rendement des machines 	<ul style="list-style-type: none"> - Qualité des matières reçues

Pour obtenir le tableau de bord de ce responsable, il resterait à fixer les normes que celui-ci doit respecter pour chaque indicateur.

Un autre problème serait ensuite de déterminer les informations que le chef d'atelier doit fournir à sa hiérarchie, en l'occurrence au chef de fabrication et au directeur d'usine.

C- Le tableau de bord doit être d'établissement rapide. C'est la condition d'un bon pilotage.

Quelques jours après une action donnée, et au risque d'une approximation assez large, on doit en connaître les principaux résultats. Comme l'indique Michel Poirée et Xavier Hubert : "il faut préférer une certaine imprécision quantitative, qui permet une transmission rapide des données, plutôt qu'une donnée très précise mais fournie trop tardivement".

Bien évidemment, il conviendra de veiller à ce que l'imprécision ne soit pas telle qu'il devienne impossible d'interpréter les résultats.

D- La production de l'information doit être d'une périodicité suffisamment rapprochée puisque le tableau de bord permet d'éclairer en permanence la marche de l'entreprise, et notamment, plus l'information porte sur un phénomène incertain mais aux conséquences importantes pour l'entreprise, plus la fréquence d'émission de l'information devra être grande.

E- Enfin, la cadence d'émission des informations sera, en principe, d'autant plus faible que le niveau hiérarchique est élevé.

En effet, l'action au jour le jour est généralement menée par les responsables situés au bas de la ligne hiérarchique alors que la Direction Générale est davantage tournée vers le long terme.

Il en résulte que si le bas de la hiérarchie a besoin de la dernière petite information connue pour mener à bien sa mission, le sommet de celle-ci pourra se contenter des grandes tendances.

Ainsi, le tableau de bord est donc un instrument de contrôle des responsabilités en première approximation (et en ce sens, il ne fait pas double emploi avec le système budgétaire). Son principal mérite est de produire de l'information quasi-instantanément (ou du moins d'une façon plus adaptée aux besoins de l'action que ne l'autorise le système comptable) et de permettre d'actionner en temps utile les principaux responsables.

Exemple d'application: Tableau de bord du chef de produit d'une centrale d'achats dans la société Y gérant des hypermarchés.

1) Mission du chef de produit.

Dans cette entreprise, le chef de produit de la centrale d'achats doit:

- a- définir l'assortiment du produit (en fonction des besoins des magasins, d'une étude du marché national et des marchés régionaux, de l'état de la concurrence et du résultat des ventes).
- b- Négocier la gamme aux meilleures conditions de qualité, prix, délais et services des fournisseurs.

Ce qui implique:

- la connaissance technique des produits et des éléments constitutifs des coûts de revient,
 - une information et un contrôle sur les problèmes de qualité et de détail,
 - une prospection intensive des fournisseurs assurant une mise en concurrence systématique,
 - la recherche du meilleur circuit d'approvisionnement (direct, grossiste, importation etc.).
- c- Informer les magasins de la composition de la gamme et des modalités d'approvisionnement (par des présentations de collection aux chefs de rayons, la constitution d'un catalogue etc.).
- d- Assurer la promotion des ventes dans l'entreprise.

En outre, la relation chef de produit –chef de rayon (ou relation centrale d'achats –magasins) est établie comme suit: le chef de produit qui établit la gamme, le chef de rayon reste libre de son choix au sein de cette gamme. Le chef de produit doit, par conséquent, persuader les chefs de rayon de référencer dans leur magasin tel ou tel article.

2) Tableau de bord du chef de produit.

Afin de mener à bien les différentes missions définies précédemment, le tableau de bord des chefs de produits de l'entreprise Y se compose des documents suivants:

A) Un état Journalier.

Chaque chef de produit reçoit chaque matin, globalement et par grande famille d'articles:

- 1- le chiffre d'affaires de la veille, réalisé par magasin et par l'ensemble de la société.
- 2- Une analyse de ce chiffre d'affaires:
 - ce qu'il représente
 - comme ventes au mètre carré,
 - comme part de marché dans le rayon et le magasin,
 - comme nombre d'articles vendus,
 - comme nombre de clients,
 - à quelle valeur de caddy moyen correspond-il?
- 3- Le taux de progression que ce chiffre d'affaires représente par rapport à la même période de l'année précédente.

B) Un état hebdomadaire qui, chaque lundi, récapitule les données de l'état journalier de la semaine précédente.

C) Un état mensuel renseignant sur les délais fournisseurs.

D) Des états à la demande.

Outre les états déjà cités, le chef de produit peut, en effet, obtenir à n'importe quel moment, d'autres statistiques susceptibles de l'informer sur son produit.

Il s'agit de statistiques par article ou par famille d'articles indiquant, par magasin ou globalement, et pour différentes périodes (la semaine, le mois ou plusieurs mois): les quantités vendues, le prix de vente moyen, le niveau de marge obtenu et la part de marché détenue dans le rayon ou le magasin. Ces états lui permettront de suivre la saisonnalité de ses produits et de voir l'impact des promotions effectuées.

Bien évidemment, l'établissement de tels tableaux de bord n'est possible, que parce que l'entreprise Y possède un système informatique efficient permettant de renvoyer l'information rapidement en **Guide des travaux pratique:**

TRAVAUX PRATIQUES

Cas N°1:

Monsieur Rachid, contrôleur de gestion de la société MARAK, doit faire prochainement, devant le comité de direction de la société, une présentation des tableaux de bord qu'il a mis en place. A cet effet, Monsieur Rachid souhaite remettre à tous les participants une note synthétique présentant de manière générale le concept de tableau de bord.

Travail à faire:

Afin de l'aider dans sa tâche, il vous demande d'écrire un rapport abordant les points suivants:

- 1) Définition du tableau de bord de gestion;
- 2) Construction du tableau de bord de gestion;
- 3) Avantages du tableau de bord de gestion;
- 4) Quelques conditions de succès.

CORRIGÉ EXPLIQUÉ:

Cas n°1 :

1) Définition du tableau de bord de gestion:

Les tableaux de bord de gestion sont des instruments d'information à court terme,

- établis dans des délais très brfs,
- centrés sur les facteurs-clés de la gestion,
- construits pour chaque centre de responsabilité,
- et permettant, le cas échéant, de prendre rapidement des actions correctives.

La périodicité des tableaux de bord de gestion est fonction de l'importance des informations qu'ils fournissent pour la prise de décision à court terme.

Les facteurs clés se modifient en fonction de l'évolution de la situation de l'entreprise et de son environnement. Ceci implique une révision périodique des tableaux de bord de gestion.

2) Construction d'un tableau de bord de gestion:

La construction d'un tableau de bord de gestion requiert quatre étapes:

- détection des facteurs clés de gestion,
- choix des indicateurs,
- organisation de la collecte des informations,
- construction et présentation des tableaux de bord de gestion.

a) Détection des facteurs clés de gestion:

Les facteurs clés de gestion d'un centre de responsabilité sont les variables d'action que ce centre doit suivre de très près, car leur évolution conditionne la réalisation des objectifs de l'organisation et ceux du propre centre.

La détermination de ces facteurs clés de gestion est de loin l'étape la plus difficile: elle exige une réflexion très profonde sur les objectifs et la stratégie de l'entreprise, sur les sous-objectifs et les plans d'action du centre de responsabilité et sur les inter-relations entre ce dernier et les autres centre d'activité de l'organisation.

Ceci implique que:

- chaque centre de responsabilité définisse des objectifs principaux,
- les dirigeants concentrent leur attention sur les facteurs essentiels de leur gestion, qui ne peuvent être qu'en nombre limité,
- l'évolution des facteurs-clés de gestion puisse être mesurée à court terme, à l'aide d'indicateurs, et que ce suivi puisse déboucher sur des actions correctives.

b) Choix des indicateurs:

Une fois que les facteurs-clés et sous-facteurs-clés ont été sélectionnés, le choix des indicateurs s'impose. Un indicateur est une information, généralement chiffrée, choisie pour rendre compte de l'évolution d'un facteur clé de gestion. La sélection des indicateurs n'est pas facile pour les raisons suivantes:

- Certains facteurs-clés sont difficilement mesurables (par exemple la satisfaction de la clientèle). Il est alors nécessaire d'utiliser de "faux indicateurs" (nombre de plaintes, retards dans les livraisons...). L'indicateur peut alors donner une image appauvrie ou biaisée du phénomène qu'il prétend représenter.
- Les indicateurs sont intimement liés à l'évolution des performances car ce sont des instruments de mesurer des résultats des responsables.

En effet, suivre un indicateur implique d'une part mesurer un résultat, d'autre part le comparer avec une norme de référence.

Les choix des indicateurs peut, par conséquent, avoir des effets psychologiques défavorables non négligeables et conduire à des comportements irrationnels pouvant perturber la volonté d'améliorer la gestion à court terme que sous-tend la mise en œuvre de tableau de bord de gestion.

C'est la raison pour laquelle il est souhaitable d'expliquer le système de valeurs qui régit l'entreprise, et d'associer étroitement les principaux responsables à la section des indicateurs, de façon à en limiter les effets pervers.

- Les indicateurs doivent être mesurables facilement et dans des délais très brefs. En effet, l'utilité des tableaux de bord décroît très rapidement si le délai séparant la fin de la période analysée de la mesure de l'indicateur est long.
- Les indicateurs doivent avoir les qualités des instruments de mesure : fiabilité, fidélité, objectivité, simplicité de mesure et de compréhension, sensibilité, etc.

c) Organisation de la collecte de l'information:

Celle-ci peut se dérouler en quatre phases:

- déterminer les informations nécessaires pour le suivi des indicateurs,
- vérifier si ces informations existent dans l'organisation,
- détecter les informations manquantes et envisager la manière de les collecter,
- établir un cahier des charges consignant les modalités d'obtention des informations.

d) Construction et présentation des tableaux de bord de gestion:

Une méthode de construction des tableaux de bord de gestion consiste à remplir un tableau intermédiaire permettant de définir successivement les facteurs-clés, les sous-facteurs-clés, les indicateurs et leurs standards, la responsabilité associée à chacun des indicateurs, la périodicité de publication et les délais d'obtention des informations.

3) Avantages d'un tableau de bord de gestion:

Etant donnée l'imprécision des objectifs dans certaines organisations, les responsables ne savent pas toujours dans quelle direction ils doivent orienter leurs actions. Dès lors, ils ont tendance à les orienter dans le sens qui leur est le plus favorable. La détermination des facteurs-clés permet d'orienter plus efficacement leur comportement vers les intérêts de l'entreprise.

Les tableaux de bord de gestion sont centrés sur les informations essentielles pour la prise de décision à court terme. Ils permettent le dialogue permanent entre les partenaires en vue d'une action aussi efficace que possible. Leur élaboration et leur utilisation sont telles qu'ils remplissent une importante fonction pédagogique.

La nécessité du suivi de l'évolution des facteurs-clés dans une organisation permet de justifier et de faire accepter par les responsables la mise en place d'un système d'information qui, d'une autre façon, pourrait leur apparaître contraignant.

4) Quelques conditions de succès:

Un tableau de bord de gestion doit être construit davantage dans une perspective d'action que dans une perspective d'information. La mise en place d'un système de tableau de bord de gestion n'a de sens que si elle reçoit l'appui total de la Direction Générale. La formulation des tableaux de bord doit être, pour un responsable, l'occasion de faire participer ses principaux collaborateurs.

Un tableau de bord de gestion se réfère davantage à des informations opérationnelles qu'à des données comptables qui sont toujours fournies avec un décalage assez grand.

En aucun cas la sortie d'un tableau de bord de gestion ne doit être retardée : si une information manque, elle peut être estimée (et confirmée par la suite). La remontée de l'information doit être rapide (elle emprunte donc souvent des circuits spécifiques).

La présentation des tableaux de bord doit être claire et faciliter l'exploitation des informations (des données ne deviennent des informations que dans la mesure où elles permettent de prendre des actions correctives) : il faut éviter des tableaux trop complexes, et parfois recourir à des graphiques dans la mesure où ils ne sont pas trop sophistiqués.

CAS N° 2

Vous êtes stagiaires au sein d'une entreprise industrielle qui fabrique des tasses et des assiettes en verre. Le directeur de l'usine vous demande de lui proposer un modèle de tableau de bord pour suivre l'évolution de l'activité.

Eléments de corrigé :

Cas N°2

Tableau de bord du Directeur de l'usine

Objectifs	Facteurs de succès	Indicateurs de gestion
<ul style="list-style-type: none">- Production de bonne qualité,- Le respect des délais de production,- Maîtriser la consommation des matières premières,- Diminution de coût de production.	<ul style="list-style-type: none">- Bon choix de matière,- Bon matériel,- Bonne gestion des stocks,- Bonne gestion des commandes (moyen logistique).	<ul style="list-style-type: none">- <u>Quantité produite</u> :<ul style="list-style-type: none">▪ nombre de commandes réaliséesQ. produite/Q. prévue▪ Délais moyens de production : délais prod/D. prévu▪ stocks de matière en nombre de jour de production (nombre de réptures des stocks),▪ stocks de produits finis en nombre de jours de production,- <u>Qualité de la production</u> :<ul style="list-style-type: none">▪ nombre de pièces avec défaut/nombre de pièces produites.▪ utilisation des moyens : absentéisme, les pannes des machines,Nbre Mat.cons/Q.Mat disponible

CAS N°3

CAS SOUDFA :

SOUDFA et Associés, lors de sa création en 1996, avait pour vocation de vendre du matériel informatique aux entreprises.

Progressivement, elle a diversifié ses activités en saisissant les opportunités offertes par le développement des besoins dans ce domaine. Aujourd'hui, elle offre à ses clients les services suivants :

- Vente de tous produits informatiques : matériels, accessoires, logiciels....,
- Formation à certains logiciels grand public : tableurs, traitements de texte....,
- Réparation de matériel informatique et vente de matériel d'occasion.

Le chef d'entreprise envisage d'organiser l'entreprise en centres de responsabilité autonomes : la nouvelle organisation comprendrait 4 centres de profit :

- Le centre : vente de matériel neuf, (le matériel est vendu avec une garantie d'un an),
- Le centre : vente de matériel d'occasion,
- Le centre formation,
- Le centre réparations.

T.A.F. :

Elaborer un tableau de bord destiné au directeur du centre formation selon la méthodologie préconisée dans la fiche conseil.

Eléments de corrigé :

Cas n°3

Tableau de bord de centre de formation

Objectifs	Facteurs de succès	Indicateurs de gestion
<ul style="list-style-type: none">- Bonne rentabilité,- Bonne image de marque,- Augmentation de la part du marché,- Bonne rentabilité	<ul style="list-style-type: none">- conditions de formation convenables,- Recrutement des formateurs qualifiés, expérimentés et compétents,- conditions de formation (matériel, environnement, ambiance...),- Adaptation de la formation aux évolutions des nouvelles technologies de la formation,- offrir des stages en relation avec les besoins du client,- publicité,- maîtriser les charges de fonctionnement.	<ul style="list-style-type: none">- nombre de stagiaires par formation,- nombre d'heures de formation,- la maîtrise de frais généraux,- C.A réalisé par formation,- nombre de réclamation des stagiaires,- nombre de comptes rendus des stagiaires

CAS N° 4:

THÈMES :

- Mesure de performance des magasins,
- Comparaison des magasins.

Monsieur Sobhi, contrôleur de gestion de la société des GALERIES RÉUNIES, Souhaite mettre en place un système de mesure de performance pour suivre l'activité de chaque magasin du groupe et dynamiser leurs directeurs.

TRAVAIL À FAIRE :

Il vous demande :

- 1) De lui proposer plusieurs modèles de tableau de bord prenant en compte les spécificités du secteur de la distribution et axés sur les résultats de chaque magasin. Vous tenterez de dégager les indicateurs de performance.
- 2) De lui indiquer les conditions et les difficultés d'application d'un système de comparaison des magasins.

CORRIGÉ EXPLIQUÉ :

Cas n°4

1- Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance :

D'une manière générale, les critères ou indicateurs de performance apparaissent dans le cadre de tableau de bord de gestion. On va présenter plusieurs types de tableau de bord de gestion et comptes de résultats établis par des groupes de distribution. Abstraction faite des données chiffrées, l'intérêt de cette présentation réside essentiellement dans le cadre, c'est-à-dire les rubriques composant ces tableaux.

a) Les termes et définitions retenus :

Avant de présenter ces tableaux et d'aborder le problème du choix des indicateurs, il est possible de donner quelques explications les concernant. Tout d'abord, il est nécessaire de préciser la notion de marge souvent utilisée dans la distribution. De nombreuses définitions existent. On retiendra les définitions suivantes :

- marge brute : chiffre d'affaires brut moins coût d'achat des marchandises vendues (prix d'achat des marchandises + frais accessoires d'achat – réductions sur achat + ou – variations de stocks de marchandises);
- marge nette = marge brute – démarque connue – démarque inconnue + surmarges + ristournes de fin d'année des fournisseurs – réductions diverses sur vente.

La démarque connue est une baisse volontaire de prix liée par exemple à une action de promotion. La démarque inconnue est une différence constatée lors de l'inventaire. Elle est liée à des erreurs administratives (erreurs, promotions non prévues, casse non enregistrée) et à des vols. La surmarge est une hausse volontaire de prix.

Le taux de marge brute est le rapport entre la marge brute et le coût d'achat. Le taux de marge correspond au rapport entre la marge brute et le chiffre d'affaires.

Il faut également définir la notion de surface :

- surface de rayon : surface occupée par les membres de vente, les allées de circulation à l'intérieur du rayon;
- surface des rayons d'un magasin : total des surfaces de tous les rayons du magasin, excepté les moyens d'accès entre les étages, les caisses et les vitrines;
- surface de vente d'un magasin : surface totale construite du magasin, excepté les surfaces de réserves, de tableau et de services.

b) Modèles de tableaux de bord

On va présenter trois exemples réels de tableaux de bord qu'on va appeler conventionnellement "tableau de bord société A, B et C". Ces tableaux comportent certaine similitude de présentation et des indicateurs analogues. Néanmoins, une étude détaillée des tableaux fait apparaître certaines différences quant au contenu de ces indicateurs.

Tableau de bord Société A :

RUBRIQUES	BUDGET	RÉALISÉ	%C.A TTC		R/B
			B	R	
VENTES TTC.....					
VENTES HT.....					
PROFITS MARCHANDISES... (+)					
RISTOURNES..... (+)					
REDUCTIONS SUR VENTES... (-)					
DEMARQUE INCONNUE..... (-)					
MARGE COMMERCILE NETTE (=)					
PROFITS DIVERS..... (+)					
TOTAL PROFITS..... (=)					
SALAIRES..... (-)					
HEURES SUPPLEMENTAIRES... (-)					
CHARGES SOCIALES..... (-)					
PERSONNEL INTERIMAIRE..... (-)					
TOTAL FRAIS DE PERSONNEL... (=)					
PUBLICITE..... (-)					
ETALAGES PLV (1)..... (-)					
FOURNITURES ADMINISTRATIVES (-)					
FOURNITURES EMBALLAGES (-)					
EAU, ENERGIE..... (-)					
LIVRAISONS APPROVISIONNEMENT (-)					
DEPLACEMENTS ET VOYAGES (-)					
TELEPHONE COURRIER..... (-)					
DEPENSES DIVERSES..... (-)					
TRAVAUX..... (-)					
COMMISS. HONOR. FRAIS PROF. (-)					
INTÉRÊTS SUR STOCK..... (-)					
LOC. CRED. BAIL. MAT. MOB.... (-)					
PERTES SUR CREANCES..... (-)					
Total autres frais responsabilité directe... (=)					
Total frais responsabilité directe..... (=)					
Contribution après frais directs..... (=)					

(1) PLV = publicité sur le lieu de vente.

Légende : B = Budget

R = Réalisé

Tableau de bord Société B :

RUBRIQUES	MONTANT	% CA HT	R/H	R/O
CA TTC				
CA HT				
(+)MARGES BRUTES Théorique.....				
(+)RISTOURNES.....				
(-)DEMARQUES.....				
(+)PREST. ET PROD. ACCESSOIRES				
(=) BENEFICE BRUT				
(-) RESULTAT TRESOT/STOCK				
(+) RESULTAT TRESOR/FOURNIS				
(=) RECETTE GESTION				
(-) CHARGES DE PERSONNEL				
(-) TRANSPORT DEPLACEMENT				
(-) PUBLICITE				
(-) FOURNITURES DIVERSES				
(-) SERVICES INTERNES				
(-) SERV. EXT. NON BANCAIRES				
(-) SERVICES BANCAIRES				
(-) LOYER MATERIEL				
(-) CHARGES LOCATIVES				
(-) ENTRETIEN				
(-) ENERGIE				
(-) PTT				
(-) IMPAYES ET SINISTRES				
(-) ASSURANCES				
(-) TAXES PAYEES A ETAT				
(-) TAXES ORGAN. SOCIAUX				
(-) REDEVANCES				
(=) FRAIS ACTIVITE				
(=) RESULTAT ACTIVITE				
(-) LOYER				
(-) CREDIT BAIL				
(-) CHARGES FINANCIERES				
(-) AMORTISSEMENTS				
(=) RESULTAT GESTION COURANT				
(+ ou -) Résultat sur cession Actifs				
(+ ou -) Résultat sur éléments except				
(=) RESULTET				
(+) SERVICE APRES VENTE				
(+) CENTRE COMMERCIAL				
(=) TOTAL ETABLISSEMENT				

Légende : R = Réalisé

H = Historique

O = Objectif

Tableau de bord Société C :

RUBRIQUES.....	BUDGET	REALISE	% C.A. (1) (3)		A (2)	REA
			A - 1	REA	A-1	BUB
CA NET						
(+) Marges des ventes						
(+) Produits divers						
(+) Marge essence						
(+) Ristourne créée						
(+ ou -) Dif. Inv. V.A.H.T						
(=) MARGE NETTE						
(-) SALAIRES BRUTES						
(-) CHARGES SOCIALES						
(=) TOTAL frais personnel						
(-) Personnel extérieur						
(=) FP. + Personnel extérieur						
(-) FRAIS DIRECTS						
(=) Contribution Magasin						
(-) FRAIS Délégués (4)						
(-) FRAIS Dépôts						
(=) M.B.A.						
(-) TOTAL Amortissements						
(=) Résultat "Direct Magasin"						

Légende : A-1 : Année précédente.

RED : Réalisé.

BUD : Budget.

(1) Tous les éléments de la colonne sont calculés en pourcentage du chiffre net de l'année A-1 (colonne A-1) et de l'année en cours (colonne RED). Ces informations permettent de comparer les structures de chiffre d'affaires.

(2) La colonne A/A-1 permet la comparaison des "réalisés" sur ces deux exercices.

(3) La structure du chiffre d'affaires réalisé est comparée à celle du chiffre d'affaires réalisé l'année précédente (et non du chiffre d'affaires budgété) contrairement au tableau de bord de la société A.

(4) Les frais délégués sont des frais dont la surveillance est déléguée à des services du siège mais qui sont parfaitement affectables au magasin (ex. loyer, publicité).

On remarque que le tableau de bord de la Société A s'arrête à la contribution après frais directs. Ce concept a l'avantage de présenter un résultat intermédiaire provenant d'éléments qui sont en général de la responsabilité du directeur du magasin.

Par contre, le tableau Société B détermine le résultat de l'établissement. Si on veut pouvoir effectuer une comparaison avec le tableau Société A il faudrait s'arrêter au "résultat activité" tout en sachant qu'il n'y a pas identité rigoureuse entre ce résultat et la contribution définie précédemment.

La comparaison des trois tableaux de bord montre la difficulté de mise en place d'un système d'évaluation des performances des directeurs de magasin. En effet, la distinction entre charges directes et charges indirectes, problème

"classique", prend ici une acuité particulière dans la mesure où la prise en compte de certaines charges indirectes, sur lesquelles le responsable de magasin ne peut agir, fausse la signification d'un critère censé évaluer la performance de ce responsable.

En outre, ces tableaux de bord doivent comparer, si possible, une colonne "observations" car il ne faut pas oublier qu'ils doivent être un instrument de dialogue.

c) Les indicateurs retenus :

Il faut rappeler que la plupart des indicateurs mentionnés doivent être rapprochés d'une donnée comparable telle qu'une valeur antérieure ou l'objectif fixé.

c-1) La capacité à "prendre du marché" :

Le chiffre d'affaires est un indicateur essentiel dans la distribution car il représente la capacité du magasin à augmenter sa part de marché. De nombreuses mesures peuvent être effectuées à partir du chiffre d'affaires (C.A) :

- C.A. journalier et comparaison avec le même jour de l'année précédente.
- C.A. par département, par rayon, par produit (en introduisant notamment la distribution alimentaire/non alimentaire).
- Évolution du nombre de débits en caisse.
- Évolution du "panier" (caddy) moyen (rapport entre le C.A. et le nombre de débits).
- C.A. /m².
- C.A./personne employée.

c-2) La capacité à rentabiliser un outil de travail : marges et résultats :

Les groupes de distribution ont recours au calcul de marges et de résultats divers pour évaluer la performance des dirigeants d'un magasin. Les groupes retiennent des notions différentes de résultats. Cette constatation peut s'expliquer par un traitement différent des frais financiers :

- les frais financiers ne sont pris en compte qu'après le résultat direct magasin (cf. tableau société C);
- les frais financiers sont retranchés du résultat d'activité (équivalent de la contribution) pour le calcul du résultat courant de gestion (équivalent du résultat direct magasin) (cf. tableau de bord, société B);
- les frais financiers sont décomposés en :

- Frais financiers sur stocks : ils sont inclus aux frais influençables, c'est-à-dire introduits au même niveau que les charges de personnel pour fournir la "contribution" ou "résultat d'activité" ou "marges sur coûts variables";
- Autres frais financiers : ils sont retranchés du solde précédent pour former le "résultat opérationnel" (équivalent du résultat direct magasin ou résultat courant de gestion).

Le traitement des frais financiers (en particulier des frais sur stocks) s'explique en partie par l'existence d'une gestion sur entrepôt spécifique à certains groupes.

Le résultat direct magasin (n'incluant pas les frais financiers) a un gros défaut car ces frais peuvent être importants en fonction de la gestion des stocks et du pourcentage de produits alimentaires périssables.

Indépendamment de ces modes de calcul les critères retenus doivent être adaptés au niveau de responsabilité dans le magasin : directeur, chefs de département, chefs de rayon.

Pour le directeur, les résultats cités classés en deux catégories, en fonction de l'optique de la mesure de performance :

- critères de responsabilité : contribution, résultat d'activité, marge sur coûts variables...;
- critères de rentabilité : résultat direct magasin, résultat courant de gestion, résultat opérationnel.

Pour les chefs de département (parfois appelés "chefs de groupe").

On retient des objectifs de marge et de niveau de charges de personnel pour l'ensemble des rayons. On calcule par exemple la marge semi-nette (marge commerciale ou marge nette moins frais de personnel).

Enfin, les chefs de rayon peuvent être évalués sur la base de la marge commerciale ou du chiffre d'affaires.

c-3) Le choix d'un indicateur :

Il ne faut pas méconnaître la difficulté (et le danger) du choix d'un indicateur synthétique. En particulier, le choix du critère de profit doit être assorti de conditions précises :

- Le jugement doit porter sur une période de temps suffisamment longue pour être significative ;
- Le jugement doit s'insérer dans une procédure d'évaluation périodique approfondie portant sur les performances réalisées, résultats clés obtenus et méthodes de gestion utilisées dans le centre de responsabilité ;

- Le poids principal doit être donné aux réalisations : on pourra juger ce qui a été accompli en connaissant l'évolution de l'environnement. La performance en valeur absolue et en écart par rapport à l'objectif pourra vraiment être appréciée.

Ainsi, il existe de nombreux indicateurs et chaque critère peut avoir une signification et un intérêt propre.

2) COMPARAISON DES MAGASINS :

La plupart des groupes de distribution ont recours à des comparaisons de leurs magasins.

Cependant, les méthodes employées ne sont pas toujours les mêmes. Ces comparaisons peuvent être effectuées de deux manières :

- étude des tableaux de bord de chaque magasin ;
- étude de critères particuliers.

Avant de s'intéresser davantage à ces études, il est nécessaire de voir quels sont les problèmes généraux liés aux comparaisons.

a) Les problèmes généraux

1) La base de comparaison :

Une comparaison consiste à rapprocher deux éléments pour en déterminer les ressemblances et les dissemblances. A quel élément chaque magasin va-t-il donc être comparé ? Cette question est très importante car il existe plusieurs solutions et donc plusieurs types de comparaisons :

- par rapport à tout autre magasin : cette solution est la plus simple d'application. Cependant, elle n'a pas toujours une grande signification en raison de la multitude des magasins et de leur non-comparabilité provenant de différences trop importants telles que la surface, la répartition de l'activité, leur implantation géographique.... De plus, un directeur de magasin peut toujours trouver un magasin lui offrant une comparaison favorable ;
- par rapport à la concurrence : il faut alors tenir compte de la stratégie et de la politique générale imposé par la direction générale qui varie selon chaque groupe, faussant ainsi les comparaisons. En outre, l'obtention de l'information n'est pas aisée ;
- par rapport au meilleur magasin du groupe ;
- par rapport à la moyenne des magasins du groupe. Ces deux derniers types de comparaison posent le problème de la détermination de normes internes.

Quels types de comparaisons effectuent les groupes de distribution ? La plupart regroupent sur des documents les statistiques par magasin. Ils procèdent ainsi au premier type de comparaison décrit précédemment.

Cependant, les opinions sur la nature d'une éventuelle norme varient. Pour les uns, le meilleur magasin doit être l'objectif. La moyenne permet de déterminer les magasins ne pouvant pas satisfaire de la situation actuelle. Pour d'autres, la norme devrait être la moyenne.

2) La segmentation des magasins :

La segmentation de la population constituée par les magasins est importante.

Les deux critères fondamentaux retenus sont :

- l'implantation géographique ;
- la surface de vente.

Ainsi, d'une part, les magasins sont groupés par zone géographique afin d'être comparés au sein de cette zone. D'une part, ils sont classés par tranche de surface.

Il n'y a pas de règle unique pour déterminer ces tranches. Tout dépend de la taille des magasins. Un groupe de distribution divise ses magasins en trois classes : de 1 000 à 3 500 m² de surface de vente, de 3 500 à 7 500 m² et plus de 7 500 m².

Un autre propose la stratification suivante : moins de 5 000 m² de surface de vente, 5 000-7 000 m², 7 000-10 000 m², plus de 10 000 m².

3) L'objet de la comparaison et les documents utilisés :

Le but premier de la comparaison est de mesurer la performance des magasins, les uns par rapport aux autres. Mais certains groupes poussant plus loin cette étude en comparant chaque département et parfois même chaque rayon.

b) La comparaison des tableaux de bord :

Certains groupes de distribution rapprochent systématiquement les tableaux de bord (ou comptes de résultats) des magasins (cf. question 1) en établissant un document écrit. D'autres groupes ne possèdent pas de document comparatif, ce qui, bien sûr, n'empêche pas les responsables de comparer les tableaux de bord des différents magasins.

c) Les critères de comparaison :

La plupart des groupes utilisent des critères particuliers pour comparer les magasins. On trouvera ci-après deux tableaux établis par un groupe et faisant apparaître dix critères différents. Certains de ces critères sont utilisés par d'autres groupes.

D'autres éléments peuvent être mentionnés :

- contribution (en taux),
- progression du chiffre d'affaires par rapport à l'année précédente,
- pourcentage de frais de personnel par rayon...

Comparaison de magasins (Tableau 1)

Nom du magasin	Chiffres d'affaires en dhs		Surface de vente en m ²	C.A. / m ² En dhs	Profits H.T. en par m ²	Profits H.T. semi-nets dh/ m ² /an
	Montant	Ind. /P.				
-						
- (2)	200 000 000	105.8	11 000	18 180	6 000	5 000
-						
Total						
-						
-						
-						
Total						
-						
-						
-						
Total						
Total général						

(1) Ind. = Indice de réalisation P = Indice de prévision.

(2) Les magasins sont groupés par tranches de chiffre d'affaires.

Comparaison de magasin (Tableau 2)

Nom du magasin	Chiffres d'affaires en dhs		Surface de vente en m ²	C.A./m ² En dhs	Effectif de vente (nombre)	C.A. par vendeur en dhs	T.M. Net H.T (2)	Profits H.T. en par m ²	Taux Semi-Net	Profits H.T. semi-nets dh/m ² /an
	Montant	Ind. / P. (1)								
- - (3) -	200.000.000	105.8	11 000	18 180	300	666 670	32,55	6 000	25,6	5 000
Total										
- - -										
Total										
- - -										
Total										
Total général										

(1) Ind.= Indice de réalisation.

P = Indice de prévision.

(2) T.M. : Taux de marge

(3) Les magasins sont groupés par tranches de chiffre d'affaires.

Des méthodes particulières de comparaison coexistent.

Ainsi, un groupe a recours à un procédé original qu'il appelle "politique du lièvre". Chaque rayon doit rattraper, sur tel ou tel critère, un rayon vendant les mêmes articles, appartenant à un autre magasin du groupe et obtenant de meilleurs résultats. La responsabilité du rayon, et à travers elle celle du magasin, se trouve ainsi davantage engagée.

Un autre groupe compare chaque mois un poste de frais d'activité différent. Par exemple, l'énergie (eau, électricité, gaz...) donne lieu au calcul du prix de revient au kW/h. Le mois suivant, un autre poste est choisi, la publicité par exemple. De plus, dans le même groupe, les stocks font l'objet de comparatifs présentant leur valeur et leur durée en nombre de jours. Un troisième groupe effectue périodiquement des "concours" : magasin réalisant les meilleures économies d'énergie ou la plus faible démarque inconnue.