

L'Evaluation de la performance dans les entreprises

Plan

A) – Qu'est ce que la mesure de la performance ?

B) – Les outils de gestion nécessaires à la mesure de la performance.

B-1) – La comptabilité générale

a)– Instrument d'information financière

b) – Outil de gestion

B-2) – La comptabilité analytique

Différences entre la **Comptabilité Analytique** et la **Comptabilité Générale**

La finalité de la Comptabilité Analytique

La **Comptabilité Analytique** est un outil de gestion

Les contraintes de la **Comptabilité Analytique**

Les conceptions de la **Comptabilité Analytique**

B-3) – Le système budgétaire

B-4) – Le tableau de bord

Les Unité d'œuvre

Le Choix d'unité d'œuvre

B-5) – Le système d'information

A) – Qu’est ce que la mesure de la performance ?

Cette expression « mesure de la performance » ne manque pas d’ambiguïté. Elle est assimilée couramment, mais à tort, au contrôle budgétaire.

En effet, la mesure de la performance doit être compatible avec les objectifs et les finalités de l’entreprise. La mesure de la performance constitue la 2^{ème} étape dans le processus de contrôle. On commence par l’établissement des standards, ensuite on mesure les performances et enfin on prend des actions correctives.

La performance peut être mesurée de plusieurs façons :

- Contrôle de points stratégiques,
- Analyse des ratios,
- Analyse statistique comparative,
- Echantillonnage,
- Observation personnelle
- Degré de satisfaction.

Il est donc nécessaire de savoir apprécier les performances de gestion mais il faut faire preuve à cette occasion de la plus grande prudence dans le choix des critères retenus pour cette appréciation.

On constate, à ce niveau, des attitudes et des habitudes qui relèvent le plus souvent d’une grande imprécision, jointe à une part excessive de subjectivité et d’affectivité.

B) – Les outils de gestion nécessaires à la mesure de la performance.

Les outils de gestion portent essentiellement sur la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le système d’information et le contrôle de gestion.

B-1) – La comptabilité générale

La Comptabilité générale sert à beaucoup de choses et à beaucoup de monde. Si l’on simplifie au maximum, on peut dire que la comptabilité est à la fois un instrument d’information financière et un outil de gestion.

a)– Instrument d’information financière

L’entreprise n’est pas une organisation secrète, cachant au public ses activités. C’est une organisation ouverte, transparente, qui doit rendre des comptes aux partenaires avec lesquels elle a des relations constantes ; Ces partenaires, avides d’informations, sont multiples et variés :

- Les salariés qui lui consacrent leur force de travail,
- Les bailleurs de fonds (actionnaires, prêteurs divers, banquiers, etc..) qui lui apportent les capitaux.
- Les clients et les fournisseurs avec lesquels elle est en relations d’affaires
- L’Etat, qui a la responsabilité de la politique économique dans un pays et qui prélève l’impôt au passage.

C’est la Comptabilité générale qui permet d’assurer cette mission d’information financière ; les documents comptables essentiels sont à cet égard le Bilan, le Compte de résultat, l’état des soldes intermédiaires de gestion, le tableau de financement et l’annexe.

b) – Outil de gestion

Si l'on met de plus en plus l'accent sur la comptabilité en tant qu'instrument d'information financière destiné à éclairer les divers partenaires de l'entreprise, il ne faudrait tout de même pas oublier qu'elle a d'abord été et qu'elle demeure un outil de gestion destiné à éclairer les dirigeants de l'entreprise. A cet égard, la comptabilité est une sorte de tableau de bord, composé de toute une série d'instruments de mesures, grâce auquel les dirigeants peuvent piloter l'entreprise et en mesurer les performances. On verra par exemple que la comptabilité générale permet de dégager divers soldes intermédiaires de gestion (marge commerciale, valeur ajoutée, etc...) de calculer différents ratios et de dresser les tableaux de financement.

La comptabilité générale constitue donc un outil de gestion, précieux certes, mais insuffisant. C'est pourquoi les entreprises tiennent parallèlement une Comptabilité analytique, dont la mission essentielle est de déterminer le coût des différents centres d'activité. La Comptabilité analytique est un outil de gestion, qui n'est pas destiné à éclairer le public, mais uniquement les dirigeants de l'entreprise.

B-2) – La comptabilité analytique

L'objectif de la comptabilité analytique est de calculer des coûts grâce à une analyse appropriés des charges.

De son côté, la comptabilité générale a pour mission l'enregistrement de ces charges. Les informations nécessaires à la réalisation des calculs analytiques vont donc être puisées dans la Comptabilité générale. Avec l'arrivée de l'informatique et des progiciels ERP (progiciels intégrés), les charges retenues pour les calculs de coûts concordent désormais exactement avec celles enregistrées en comptabilité générale.

Toutefois, la Comptabilité analytique ne donne pas tous les éléments nécessaires pour dresser un diagnostic correct et complet d'une entreprise et ne permet pas à elle seule une meilleure maîtrise de la gestion, d'où le recours à d'autres outils complémentaires.

Différences entre la Comptabilité Analytique et la Comptabilité Générale

La Comptabilité Analytique est une comptabilité de flux interne avec l'objectif de calcul des coûts de production, alors que la Comptabilité Générale s'intéresse aux flux entre l'entreprise et ses partenaires.

La Comptabilité Générale abouti à la détermination d'un résultat global par la confrontation entre les charges et les produits de l'exercice.

La Comptabilité Analytique propose de déterminer les résultats analytiques par branche ou par groupe.

Ce tableau trace la différence entre Comptabilité Analytique et Comptabilité générale, il constitue une analogie ; un raisonnement par comparaison.

	Comptabilité Générale/CG	Comptabilité Analytique/CA
But	Recherche des résultats globaux	Recherche des coûts et des résultats analytiques
Nature	- Juridiquement obligatoire - Destinée à des utilisateurs internes et externes.	- Juridiquement facultative ; - Destinée à des utilisateurs internes.
Méthode	- Des exercices comptables ; - Placement des charges et produits par nature.	- Des informations à des moments très rapprochés ; - Placement par branche et par fonction.
Horizon	Elle exploite des données des exercices au cours et précédents.	Elle exploite des données constatées au cours et avenir.

Donc la connaissance des résultats globaux tels que la comptabilité générale n'est pas suffisante, la **Comptabilité Analytique** décompose le résultat global en plusieurs résultats sectoriels. La somme algébrique des résultats analytiques sectoriels ne correspond pas aux résultats unifiés de la Comptabilité Générale

La finalité de la Comptabilité Analytique

La Comptabilité Analytique est une technique de collecte, de traitement, d'analyse et d'interprétation, elle vise la résolution des problèmes de gestion courants par l'orientation des décideurs, l'information doit être rapide, pertinente et significative. La Comptabilité Analytique est un mode de traitement de données dont l'objectif est de connaître des coûts et différentes fonctions assurées à l'entreprise.

Pour une analyse des résultats par rapprochement entre le prix de revient et le prix de vente, la Comptabilité Analytique part soit d'une approche complète qui vise la détermination des coûts de revient complets, soit d'une approche partielle, afin de déterminer le coût de revient partiel.

La Comptabilité Analytique a établi la nécessité de lier la comptabilité à la production et ceci à travers l'analyse des coûts, par stade de production, gamme de produit ou activité extraordinaire de production.

La Comptabilité Analytique est une comptabilité très ambitieuse, elle ne subit aucune contrainte particulière de la part de son environnement juridique ou institutionnel.

Cependant, la Comptabilité Analytique rencontre plusieurs difficultés dans son développement, parmi ces difficultés figure l'impossibilité d'affecter parfois à chaque stade de production un niveau équivalent à des coûts.

La Comptabilité Analytique souffre aussi, parfois, d'excès de mécanique comptable sans chercher à exploiter suffisamment ses ressources, toutefois, la Comptabilité Analytique arrive à remplir des fonctions importantes que l'on peut résumer dans les points suivants :

Il y a la détermination des éléments qui composent les prix de revient et par conséquent, la possibilité d'en contrôler la rentabilité de l'entreprise ;

- Le contrôle de la facturation des différents Biens et Services ;
- Le suivi des charges d'exploitations ;

- L'établissement de base d'évolution de la situation de l'entreprise.

La **Comptabilité Analytique** est un outil de gestion

Elle représente trois intérêts :

Elle permet d'établir le prix de revient de chaque produit, et accessoirement, elle permet la détermination de l'origine des résultats issues de l'examen du bilan et de résultats ;

Elle permet, aussi, l'analyse des charges et leurs contrôles, c à d pour*, il y a fallu faire le décompte de tous les coûts pour s'apercevoir par la suite que celles-ci ont augmenté de manière moral, ce qui nous permis de décortiquer les coûts, afin de démineur ces coûts ;

La Comptabilité Analytique permet de déterminer la valeur des stocks.

Les contraintes de la **Comptabilité Analytique**

Pour que la Comptabilité Analytique puisse atteindre son but, il est nécessaire que les conditions suivantes soient préalablement remplies : L'entreprise doit d'abord être organisée, ce travail d'organisation des services de répartition des tâches de détermination des responsabilités permet d'établir un réseau de collecte d'information qui constitue la base essentielle pour le calcul d'un prix de revient.

Comptabilité Générale est remise à des contraintes de forme, la Comptabilité Analytique est soumise à des contraintes de fond, car la Comptabilité Analytique doit être adoptable à des situations diverses.

Les deux conceptions de la **Comptabilité Analytique** :

Dans une première conception étroite de la Comptabilité Analytique qui s'est développée entre les deux guerres, on cherche à mesurer le prix de revient effectif (le problème : pour savoir des prix fixes et les coûts, il faut une longue durée et un procédure coûteuse de plus) c'est pourquoi une évolution s'est produite après la deuxième guerre, alors on commence à parler de Comptabilité de Gestion, c'est ainsi que la Comptabilité Analytique devient un instrument de prévision et donc un contrôle de gestion.

B-3) – Le système budgétaire

Le contrôleur budgétaire peut être défini comme la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- Rechercher les causes d'écarts
- Informer les différents niveaux hiérarchiques
- Prendre des mesures correctives éventuellement nécessaires
- Apprécier l'activité des responsables budgétaires.

En ce sens, le Contrôle budgétaire est une fonction partielle du Contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions.

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de :

- définir les centres de responsabilité, en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchiques ;

- servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres ;
- décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politiques générale de l'entreprise.
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

Sous ces conditions, le contrôle de gestion pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion. Il incitera au dialogue et à la communication.

Certains reprochent à la gestion budgétaire de bloquer l'entreprise dans un système fermé dont le seul but est d'ajuster les réalisations à des prévisions devenues trop rapidement obsolètes.

Aussi de nombreuses entreprises font des réajustements de leurs budgets et n'hésitent pas à revoir leurs prévisions si les événements les y obligent.

B-4) – Le tableau de bord

Le tableau de bord est constitué par un ensemble de renseignements judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques, etc...), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entreprise.

Outil d'aide à la décision et à la prévision, le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux responsables gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur. Il répond donc à une triple question :

- L'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence à l'état et à l'évolution souhaitée ?
- Les délégations s'exercent –elles dans les conditions d'efficacité désirées ?
- Cela va-t-il durer ?

Pour remplir ces fonctions, tout tableau de bord exige non seulement des indicateurs instantanés d'état (nombre de KWH, nombre de commandes, nombre de visites effectuées, tonnages produits, transportés, dimensions des surfaces traitées, etc...) mais surtout un historique de ces indicateurs, car :

- cet historique permet souvent de tirer des renseignements anticipatifs.
- Et donc d'alerter les gestionnaires avant que l'indicateur ait atteint sa zone critique,
- Il permettra aussi de prendre conscience des interactions entre les indicateurs retenus et donc :
- d'éliminer progressivement les doublons et redondances éventuelles,
- d'identifier les indicateurs prémonitoires, ceux dont l'état en T se répercute sur d'autres en T+N

Nota : **Les Unité d'œuvre**

L'unité d'œuvre c'est l'unité de mesure qui permet d'imputer le coût de la section d'analyse au coût des matières ou des produits.

Les types d'unité d'œuvre

On distingue en générale deux types d'unité d'œuvre :

Unités d'œuvre physiques ;

Unités d'œuvre monétaires.

a - les unités d'œuvre physiques

Se sont des unités se mesure qui concernent les sections dont les prestations sont mesurables en terme physique.

Les sections analytiques dont les unités d'œuvre sont physiques sont appelées sections opérationnelles.

* $\text{coût d'un U.O} = \frac{\text{coût de la section}}{\text{Nombre d'U.O}}$

b - les unités d'œuvre monétaires

L'activité d'une section, parfois, ne peut pas être mesurée en terme physique, on utilise ce qu'on appelle les unités d'œuvre monétaires, ces unités de mesure sont prises comme assiette de répartition, de ce cas le nombre d'unité d'œuvre est appelé assiette de frais, et le coût de l'unité d'œuvre est appelé taux de frais.

* $\text{taux de frais} = \frac{\text{coût de la section}}{\text{Assiette de frais}} \quad (\text{en } \%)$

Choix d'unité d'œuvre

Le choix d'une unité d'œuvre est souvent complexe, puisque, cela nécessite l'utilisation de certaines données statistiques.

Le choix d'unité d'œuvre s'effectue en se basant sur le coefficient de corrélation le plus proche de l'unité.

Exemple : une entreprise fabriquant des articles du sport a décidé de mettre en place une CA en se basant sur la méthode de section d'analyse.

On a pu dégager deux sections :

- La section de production ;

- La section de distribution.

Afin de faciliter la recherche d'unité d'œuvre, le comptable a retenu trois unités possibles pour la section production : (le mètre de tissu utilisé ; l'heure de la main d'œuvre ; nombre de produits fabriqués, etc...)

La section distribution, deux unités d'œuvre sont possibles : (Le nombre d'articles livrés ; le poids d'articles livrés, etc...)

La mesure des performances repose sur des éléments financiers et techniques (budgétaires et extra-comptable). Ils doivent faire partie du système d'information des gestionnaires et, par l'intermédiaire du Reporting, de celui de la hiérarchie.

Le Reporting consiste à informer la hiérarchie de la situation à laquelle fait face l'unité et des résultats qu'elle obtient, il comprend très largement les éléments du contrôle budgétaire (mais parfois consolidés et simplifiés) ; il doit aussi, normalement se compléter de variables techniques (extra-comptables) figurant dans les tableaux de bord des unités qui rendent compte.

La définition d'un tableau de bord est incontestablement délicate. Elle est faite « sur mesure ». Elle exige trois phases, intimement liées :

- Le repérage des indicateurs supposés modéliser (c'est-à-dire schématiser) le système à gérer,
- La prise en compte du temps (cycles et délais de réaction),
- L'évaluation de la faisabilité des solutions retenues.

B-5) – Le système d'information

Le système d'information est analysé comme l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation. C'est l'ensemble des informations circulant dans l'entreprise ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements.

Les qualités d'un bon système d'information, c'est-à-dire opérationnel pour la prise de décision sont :

Le système d'information doit permettre de :

- Connaître le présent,
- Prévoir,
- Comprendre,
- Informer rapidement,

Le système d'information doit être :

- Adapté à la nature (taille, structure) de l'organisation,
- Efficace (rapport qualité/coût)

Dans un monde de plus en plus concurrentiel, la mise en place des outils de suivi de la performance dans les entreprises et le suivi de cette performance deviennent quasiment obligatoires.

Avec l'arrivée des ERP (Progiciels intégrés) et des logiciels décisionnels, il est désormais plus aisé de mettre en place des tableaux et Reporting performants dans les entreprises, et gagner du temps en terme de livraison de l'information financière presque (qualité de l'information et délais de livraison de cette information sont désormais des atouts pour les entreprises performantes).