

Chapitre 6

L'évaluation des performances

Ouvrage de référence : chap. 8

Plan du chapitre 6

- La ou les performances
- La mesure comptable de la performance financière : enjeux
- Les impacts des différentes méthodes

Plan du chapitre 6

- La ou les performances
- La mesure comptable de la performance financière : enjeux
- Les impacts des différentes méthodes

Problématique

1. La performance d'un produit, d'une entité est sa contribution à la performance de l'ensemble dont ils font partie



Deux niveaux de difficulté

2. Comment traiter la performance (notamment celle d'un manager) ?

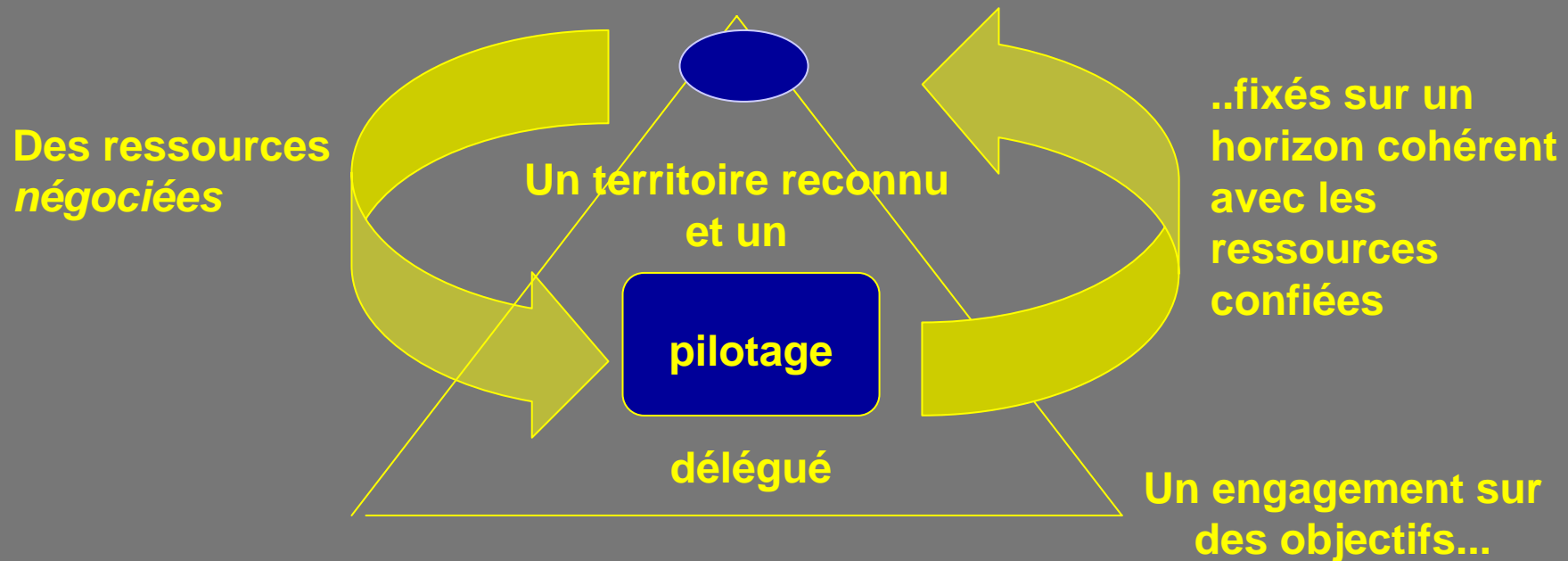


La mesurer (résultats, contrôlabilité)
ou l'évaluer ?

Problématique (suite)

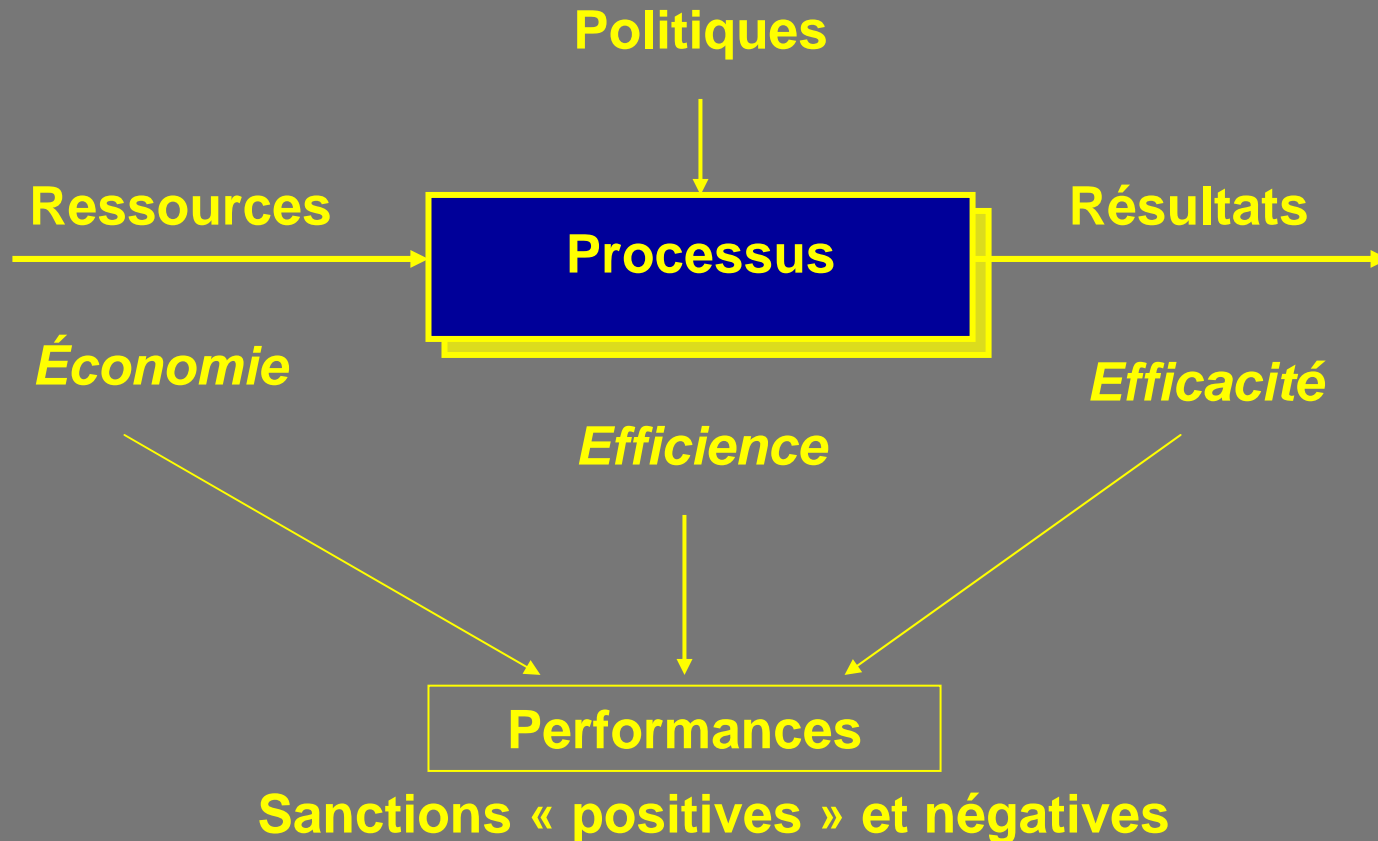
3. Performance, responsabilité, «*accountability*» : retracer, expliquer, assumer

LE CENTRE DE RESPONSABILITE



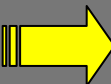
Un « contrat » qui engage chacun

Fonctionnement d'un centre de responsabilité



La carte classique des centres de responsabilité

| Maîtrise de : | | | Type de centre | Performances : |
|---------------|---|--|--------------------------|---|
| Les recettes | Les coûts | Les investissements | | |
| | Sans proportion ou sans lien simple avec les recettes | Non significatifs | Chiffre d'affaires | Commerciales |
| Pas de vente | | Non décidés par le centre de responsabilité, qui est simple exploitant | Coût | Coûts, délais, qualité |
| Pas de vente | | Non décidés par le centre de responsabilité, qui est simple exploitant | Coûts discrétionnaires | Coûts/avantages |
| | | Non maîtrisés à ce niveau | Profit | Résultat financier |
| | | | Investissement ou profit | Rentabilité pour création de valeur (ROI, EVA). Souvent SBU |



La typologie d'Henry Mintzberg (*Structure et dynamique des organisations*)

N'oublions pas où est né le contrôle de gestion

| 5 TYPES DE CONFIGURATIONS... | FONDÉES SUR 5 TYPES DE COORDINATIONS DOMINANTES... | QUI DÉSIGNENT 5 PARTIES CLÉS DE L'ORGANISATION... | ET PERMETTENT PLUS OU MOINS LA DÉCENTRALISATION |
|--|--|--|---|
| La structure simple (PME en rateau) | Supervision directe | Le sommet stratégique | Centralisation complète |
| La bureaucratie mécaniste (Administration) | Standardisation des procédés | La "technostructure" des fonctionnels qui définissent les normes (Plan, ordonnancement, méthodes...) | Peu de décentralisation (elle n'est pas nécessaire) |
| La bureaucratie professionnelle (Hôpital, Université) | Standardisation des qualifications | Les opérationnels | Décentralisation forte |
| La structure divisionnelle (GM, Du Pont) | Standardisation des résultats | L'encadrement (la ligne hiérarchique) | Décentralisation verticale encadrée |
| L'adhocratie (Conseil, Pub, NASA, Génie civil) | Ajustement mutuel | Les fonctionnels de support logistique (DRH, RD,..) | Décentralisation par projets |

Rappel : le ROI, le BSC

- On traite ici la performance financière, sachant
- Qu'elle n'est pas la seule (développement durable, parties prenantes),
- Que la finance est « le résultat des courses », du management des équipes, des processus, des produits. Le bon management financier repose donc sur un bon management de ces réalités (contrôle de gestion au centre).

Le ROI a un concurrent

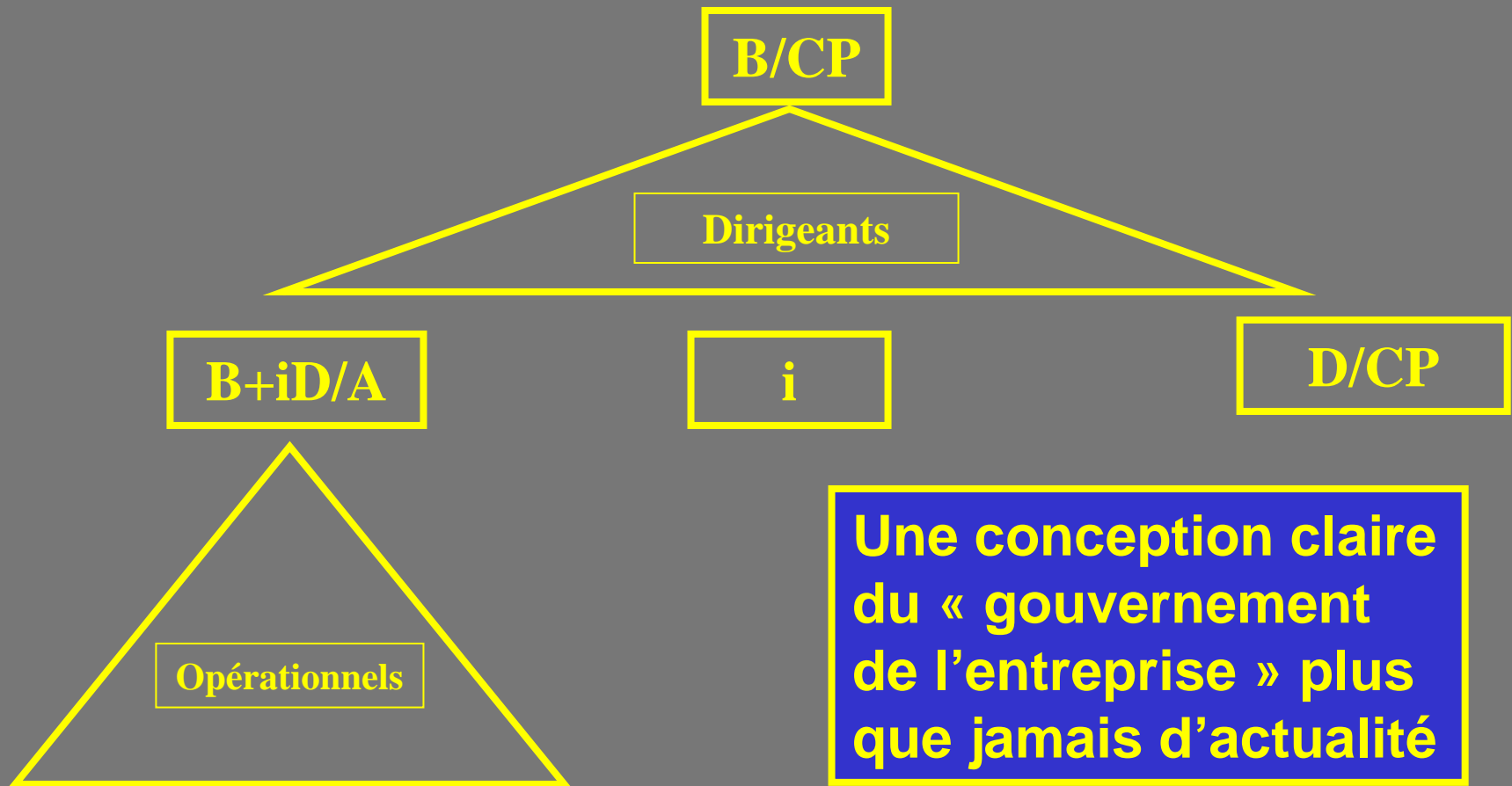
Une variante : le « bénéfice résiduel »
(Résultat - coût du capital), tel que EVA :

$$EVA = (B + iD) - K.A$$

EVA équivaut à ROI :

$$ROI > K \Leftrightarrow EVA > 0$$

Le ROI, mode de gouvernement d'entreprise



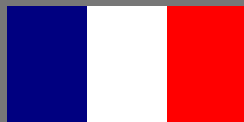
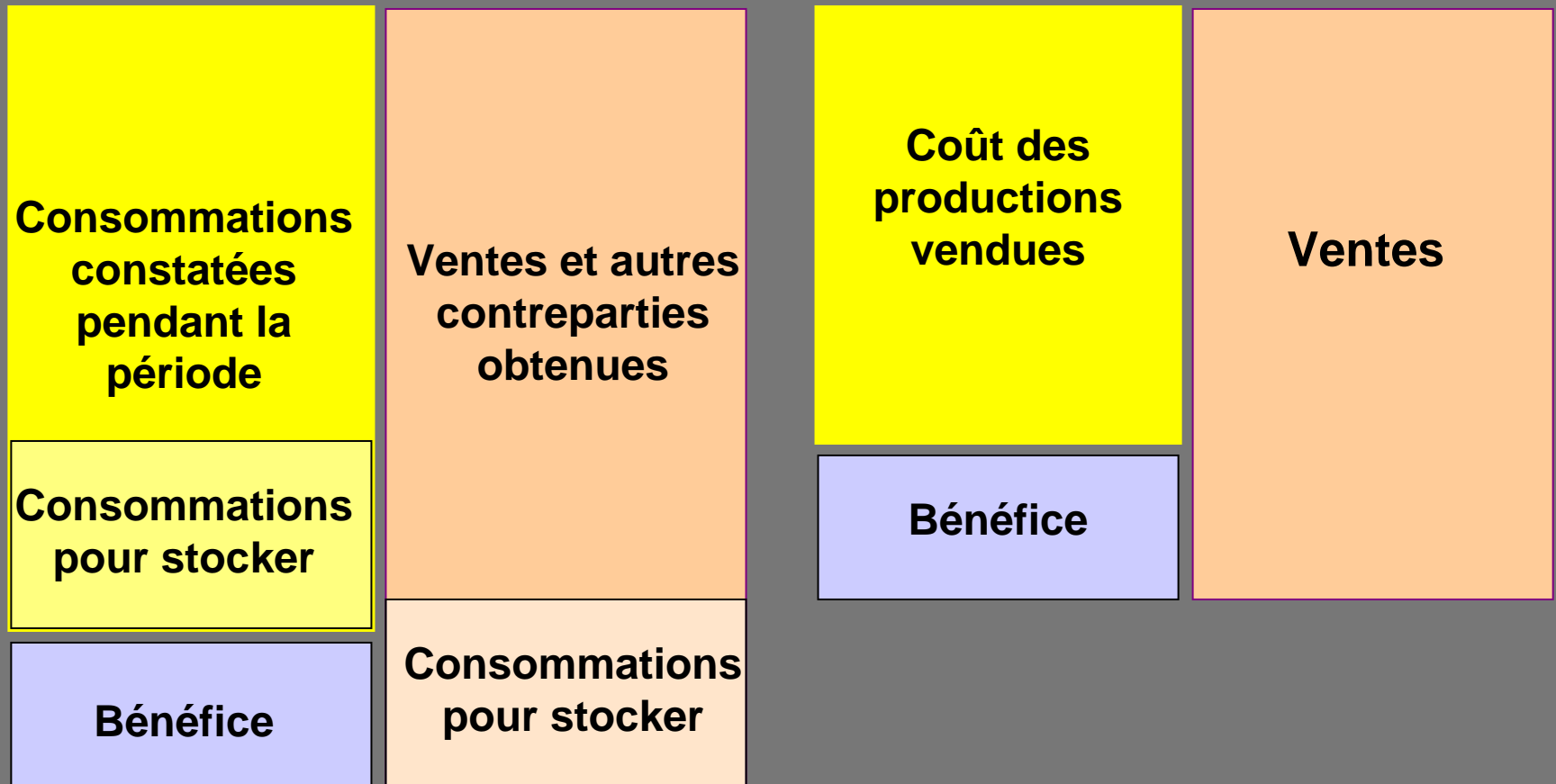
Les limites

- Les performance non financières
- Les stakeholders
- La transversalité

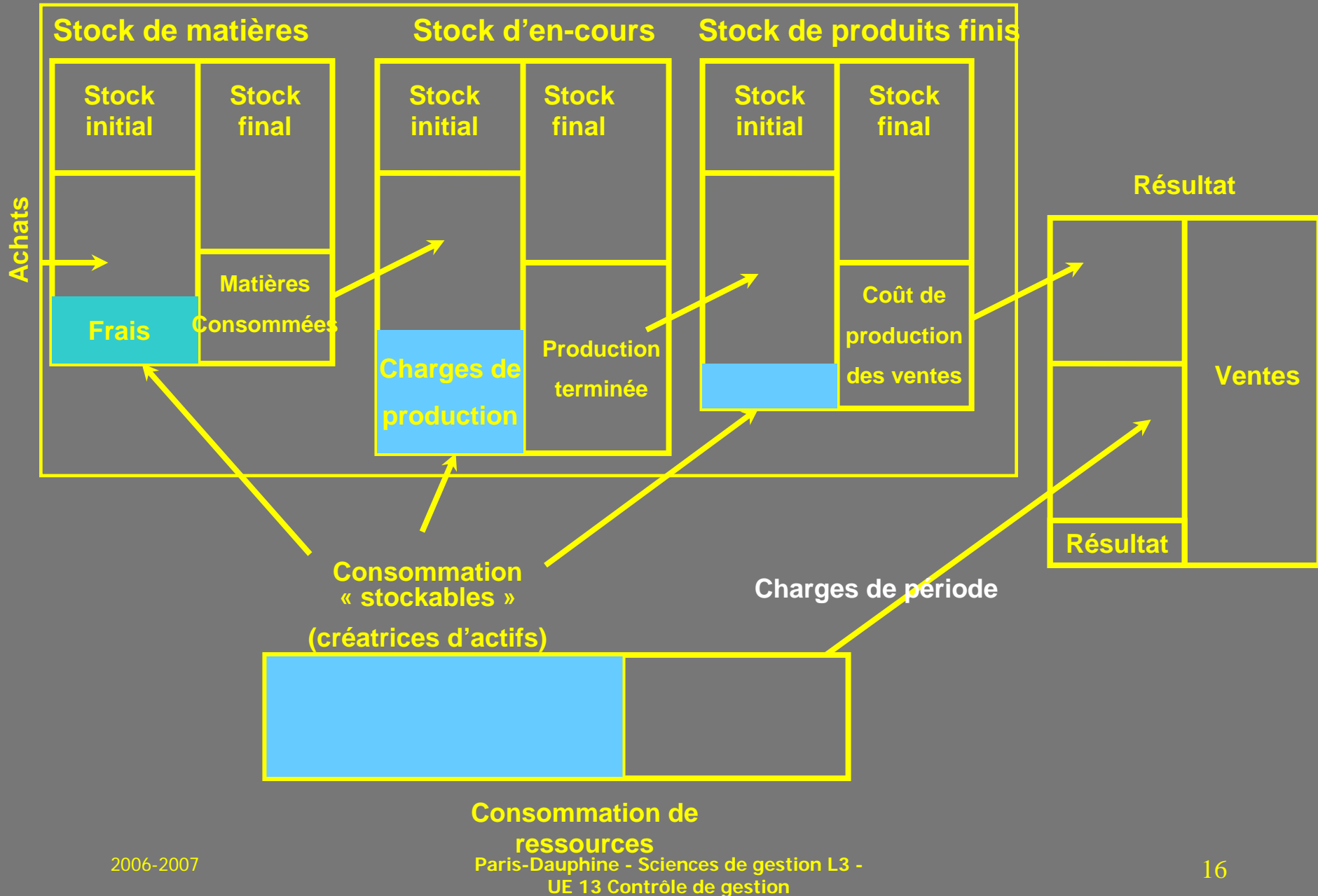
Plan du chapitre 6

- La ou les performances
- La mesure comptable de la performance financière : enjeux
- Les impacts des différentes méthodes

Deux rappels importants :



Entreprise



Valoriser la contrepartie non vendue des consommations

Les stocks sont évalués à leur coût, d'où deux choix nécessaires :

- **sur la base de quel montant ?**
- **selon quelle convention d'ordre ? (FIFO, LIFO, CUMP)**

Principe

Valorisation par le calcul d'une moyenne (CUMP)

Exemple.

| Date | Mouvement | Quantité | Coût unitaire | Montant |
|------|-------------|----------|---------------|---------|
| 1/1 | SI | 1000 | 16 | 16 000 |
| 12/1 | Achat | 2000 | 20 | 40 000 |
| | stock dispo | 3000 | 18,67 | 56 000 |
| 14/1 | Sortie | (2500) | 18,67 | 46 667 |
| | stock dispo | 500 | 18,67 | 9 333 |
| 16/1 | Achat | 6000 | 18 | 108 000 |
| | stock dispo | 6500 | 18,05 | 117 333 |

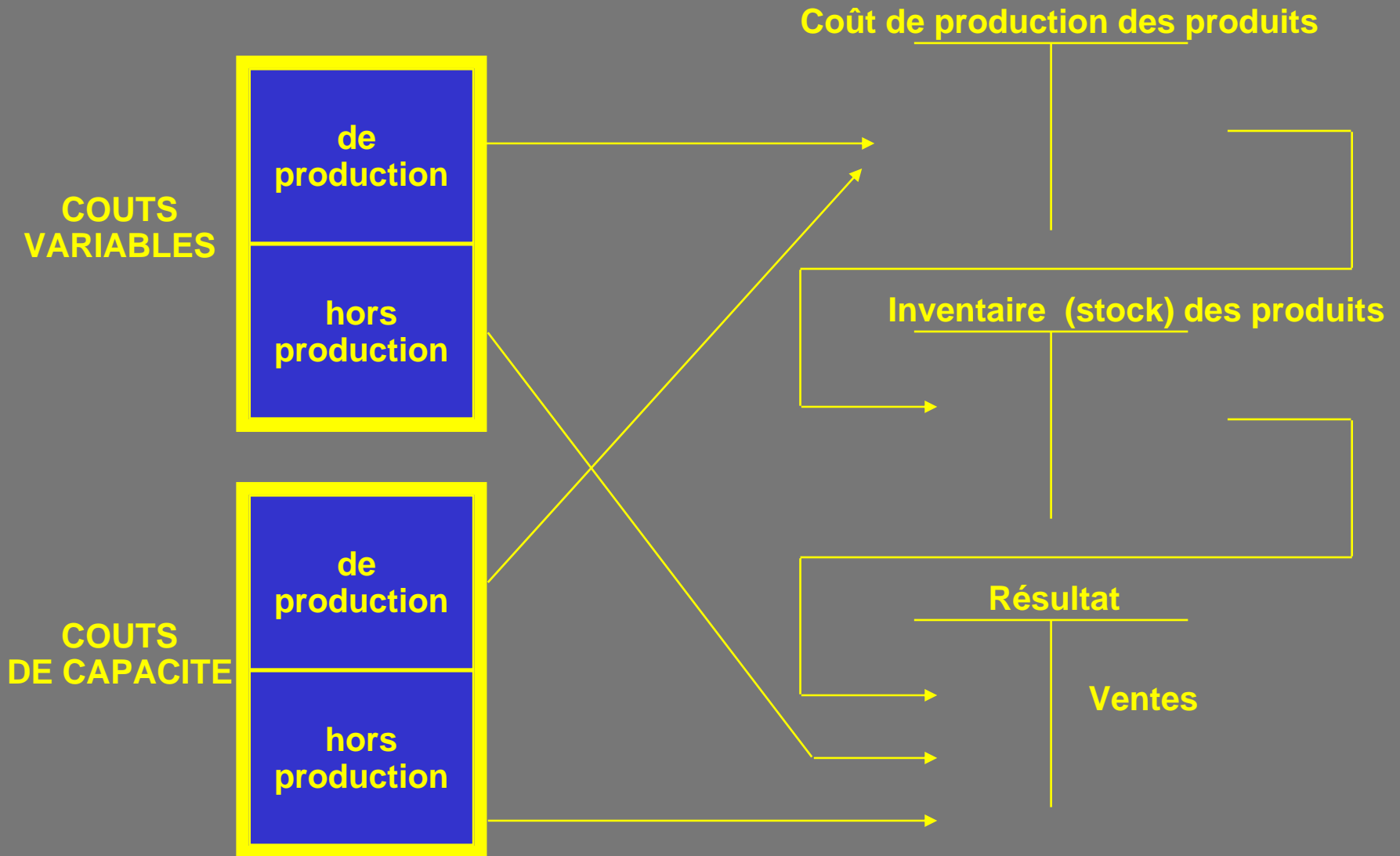
Principe

Valorisation par les méthodes d'épuisement des lots

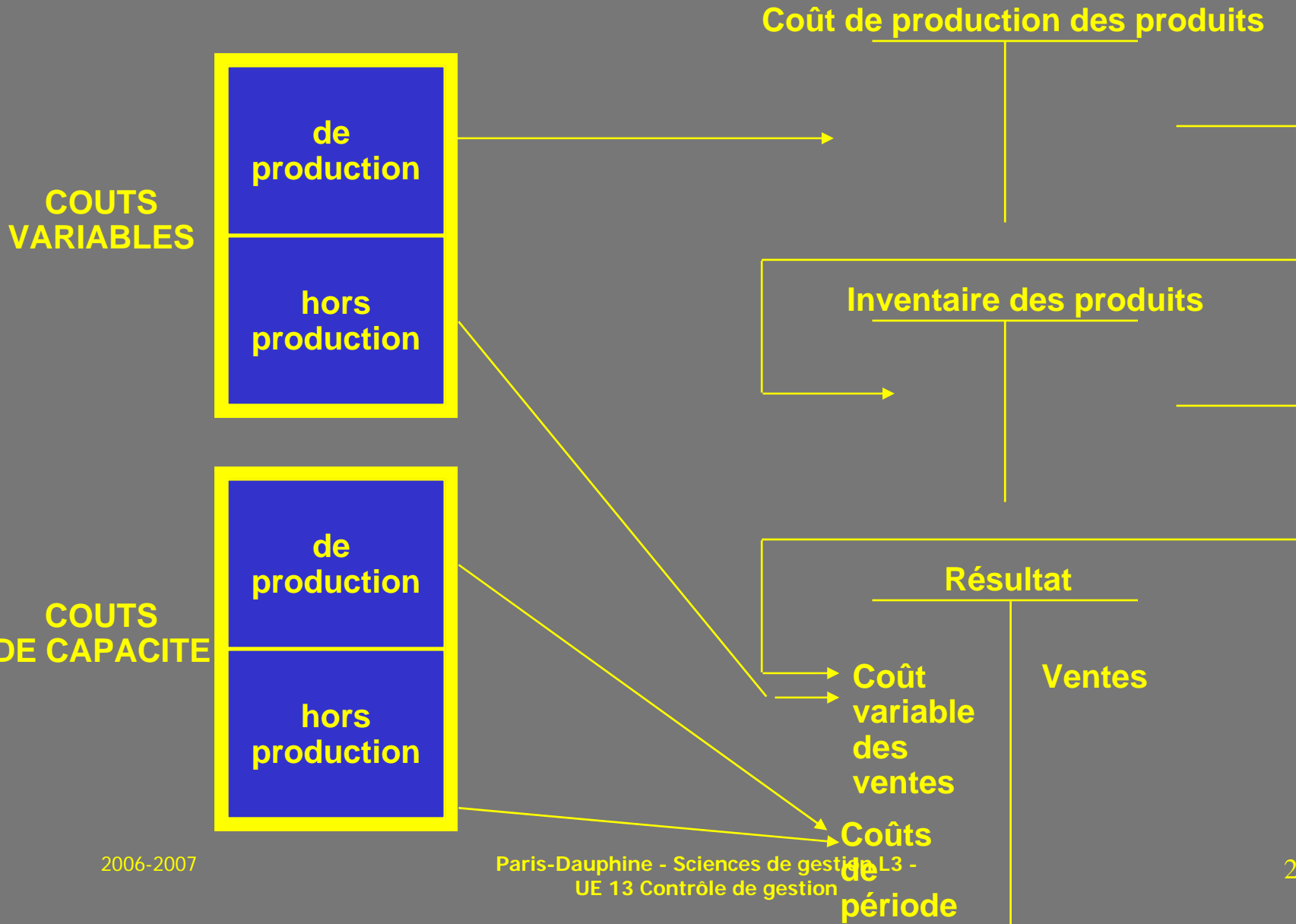
Exemple. PEPS ou FIFO

| Date | Mouvement | Quantité | Coût unitaire | Montant |
|------|----------------|----------|---------------|---------|
| 1/1 | SI | 1000 | 16 | 16 000 |
| 12/1 | Achat | 2000 | 20 | 40 000 |
| 14/1 | Sortie (2500u) | (1000) | 16 | 16 000 |
| | | (1500) | 20 | 30 000 |
| | stock dispo | 500 | 20 | 10 000 |
| 16/1 | Achat | 6000 | 18 | 108 000 |
| 19/1 | Sortie (5500u) | (500) | 20 | 10 000 |
| | | (5000) | 18 | 90 000 |
| | stock dispo | 1000 | 18 | 18 000 |

RESULTAT SELON LE COUT COMPLET



RESULTAT SELON LE DIRECT COSTING



RESULTAT SELON L'IMPUTATION RATIONNELLE

**COUTS
VARIABLES**

de
production

hors
production

Coût de production des produits

**COUTS
DE CAPACITE
DE
PRODUCTION**

Absorbés
 $F \times n/N$

Coût de
sous-activité

Inventaire des produits

**COUTS
DE CAPACITE
HORS
PRODUCTION**

Absorbés
 $F \times n/N$

Coût de
sous-activité

Résultat

Ventes

CSA
(perte)

Plan du chapitre 6

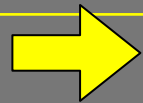
- La ou les performances
- La mesure comptable de la performance financière : enjeux
- Les impacts des différentes méthodes

Exemple

On vend 800 unités alors que l'on en produit 1 000.

- prix de vente : 5 950 € par unité (4 760 k€)
- coûts variables de production : 1 600 € par unité (1 600 k€)
- coûts de capacité en production : 3 600 k€
- capacité : 1 250 unités
- les autres coûts (traités à l'identique) sont ignorés.

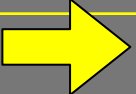
Exemple : coût complet

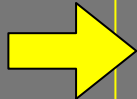


Coût complet

| | Quantité | Montant unitaire (€) | Montant total (k€) |
|--|----------|----------------------|--------------------|
| Ventes | 800 | 5 950 | 4 760 |
| Coût complet des produits vendus | | | |
| Variables | 800 | 1 600 | 1 280 |
| Fixes | 800 | 3 600 | 2 880 |
| Total | 800 | 5 200 | 4 160 |
| Marge sur coût de production | 800 | 750 | 600 |
| Pour mémoire : charges de capacité stockées | | | 720 |

Exemple : coût variable

|  Coût variable | Quantité | Montant unitaire (€) | Montant total (k€) |
|--|-----------------|-----------------------------|---------------------------|
| Ventes | 800 | 5 950 | 4 760 |
| Coût variable des ventes | 800 | 1 600 | 1 280 |
| Marge sur coûts variables | 800 | 4 350 | 3 480 |
| Charges de capacité | | | 3 600 |
| Marge sur coût de production | | | - 120 |
| Pour mémoire : charges de capacité stockées | | | 0 |



| Imputation rationnelle Traitement préalable | Coûts de capacité absorbés | Coût de sous-activité | Total |
|---|-----------------------------------|------------------------------|--------------|
| Montant des coûts de capacité | 2 880 | 720 | 3 600 |
| Soit, en pourcentage | 1 000/1 250 | 250/1 250 | |

| Imputation rationnelle | Quantité | Montant unitaire (€) | Montant total (k€) |
|--|-----------------|-----------------------------|---------------------------|
| Ventes | 800 | 5 950 | 4 760 |
| Coûts variables | 800 | 1 600 | 1 280 |
| Marge sur coûts variables | 800 | 4 350 | 3 480 |
| Charges de capacité absorbées et imputables aux ventes | 800 | 2 880 | 2 304 |
| Marge en imputation rationnelle | 800 | 1 470 | 1 176 |
| Coût de sous-activité | | | 720 |
| Marge sur coût de production | | | 456 |
| Pour mémoire : charges de capacité stockées | | | 576 |

IV. Analyse

En coût variable

Montant
constaté
3 600

Production
vendue
3 600

Au résultat :
3 600

IV. Analyse

- **Constat : on peut ne pas atteindre le « point mort » et afficher des bénéfices...**
- **Résultat comptable : court et long terme**
- **Évaluer des stocks et livrer un résultat significatif : deux aspects distincts ?**

Conclusion du cours

- **Le contrôle de gestion est une part du processus du management qui concerne tout manager**
- **Ce processus dépend de la stratégie et du Business Model de l'entreprise**
- **Ce processus est soumis à deux tendances complémentaires aujourd'hui**
 - **la logique de la création de valeur**
 - **le rapprochement contrôleurs - opérationnels**