



UNIVERSITE MOULOU MAMMERIDE TIZI-OUZOU

**Faculté des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales
Département des Sciences de Gestion
Filière des Sciences Financières et Comptabilité**

MEMOIRE

**De fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en Finance et
Comptabilité
Spécialité : Audit et Contrôle de gestion**

THEME

**« Le contrôle de gestion des coûts de distribution de
l'électricité »**

**Cas de la société Nationale d'Electricité et de Gaz de
Tizi-Ouzou**

Réalisé par :

Encadrée par : Mr BERKANI

**DAHMANI Kamilia
OUARTI Lylia**

Membres du jury :

- Président : Mr GUERCHOUH Mouloud, MCA / FSEG/UMMTO**
- Examineur : Mr MOULAI Kamel, MCA/ FSEG/UMMTO**
- Rapporteur : Mr BERKANI Chabane, MACA / FSEG/UMMTO**

7^{ème} Promotion

Année universitaire 2020/2021

En préambule de ce mémoire nous remercions Dieu pour nous avoir donné la volonté et le plaisir de réaliser ce travail.

Nous remercions tout particulièrement, Mr BERKANI, notre promoteur pour sa patience et ses judicieux conseils.

Nous réservons nos remerciements à l'entreprise SONELGAZ d'avoir donné la chance d'effectuer notre stage et spécialement Mr HADJ MOHAND Tahar qui nous a beaucoup aidées, et à toute l'équipe pour leurs soutiens et leurs patiences tout au long de notre stage.

Au département SEGC en général et surtout nos professeurs qui ont fournis les outils nécessaires à la réussite de nos études spécialement Mme SAHEB.Z qui fut la première à faire découvrir le sujet qui a guidé notre mémoire.

Dédicaces

Je dédie ce travail :

*A mes très chers parents qui m'ont offert la vie et
Orienté mes pas, et qui continuent à me guider vers
Le chemin de la réussite.*

A mon mari KARIM qui a toujours été à mes côtés

A ma famille

A ma sœur LETICIA

A mes deux frères KIKI et LOUNES

A ma belle famille

A ma chère binôme LYLIA et sa famille

*A mes copines FARIDA, FAZIA, OUARDIA
ARZIKA, HANDA, PICHOU, LOLOJ, KHALIDA,
LOUISE et mes amies de promo KENZA et DALIA.*

KAMILIA

Dédicaces

*Je dédie ce travail à mes parents qui m'ont soutenu
et encouragé durant ces années d'étude, qu'ils
trouvent ici le témoignage de ma profonde
reconnaissance,*

*A mon frère YANIS, mes grands-parents ainsi qu'à
ma chère cousine WISSAM,*

A ma chère binôme KAMILIA ainsi qu'à sa famille,

*A mes amis : IMANE, KENZA, ASMA, LYCIA et
MANEL*

*Qui m'ont chaleureusement encouragée tout au long
de mon parcours et à qui je souhaite beaucoup de
succès.*

Lydia



SOMMAIRE

Sommaire

Introduction Générale.....	6
Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion et la fonction de distribution.....	9
Introduction.....	9
Section 1 : Introduction au contrôle de gestion	9
I- Définitions et évolution historique du contrôle de gestion.....	10
II- Objectifs, missions et mise en place du contrôle de gestion	15
Section 2 : Les outils de contrôle de gestion	19
I- Comptabilité Générale	19
II- Comptabilité Analytique	19
III- Tableau de bord	20
IV- Gestion Budgétaire	26
V- Contrôle Budgétaire	27
Section 3 : La fonction distribution	28
I- Définition de la distribution	28
II- Fonctions de la distribution	28
III- Formes de la distribution	29
IV- Spécificités de la distribution de l'électricité	31
Chapitre II : Contrôle de gestion des coûts de distribution	38
Introduction	38
Section 1 : Présentation et calcul des coûts	38
I- Les charges et coûts	38
I-1 : Les charges	38
I-1-A : Définition des charges	38
I-1-B : Types de charges	39
I-2 : Les coûts	40
I-2-A : Définition de coût	40
I-2-B : Typologie des coûts	40
I-3 : Les coûts et charges relatifs à la distribution d'électricité	43
II- Calcul des coûts par le biais de la comptabilité analytique	44
II-1 : La méthode des centres d'analyse	45
II-1-A : Définition de la méthode des centres d'analyse	45
II-1-B : Principe de la méthode des centres d'analyse	45
II-1-C : Les différentes étapes de calcul des coûts	47
II-2 : La méthode ABC	48
II-2-A : Définition de la méthode ABC	49
II-2-B : Mise en œuvre de la méthode	49
Section 2 : La gestion budgétaire	51
I- Définition de la gestion budgétaire	51
II- Procédure de la gestion budgétaire	51

II-1 : La prevision	51
II-2 : L'élaboration budgétaire	52
III-3 : Le contrôle budgétaire	54
III- Rôles de la gestion budgétaire	56
Section 3 : Analyse des écarts	57
I- Elaboration des coûts préétablis	57
I-1 : Les coûts préétablis des matières premières	57
I-2 : Les coûts préétablis de main-d'œuvre	58
I-3 : Les coûts préétablis des unités d'œuvre	58
II- Présentation des écarts budgétaires	60
II-1 : Elaboration des écarts budgétaires	60
II-2 : Analyse des écarts	60
II-3 : Calcul des écarts	61
II-3 : Mise en œuvre des actions correctives	68
Conclusion	68
Chapitre III : Cas pratique dans la SDC T-O	69
Introduction	69
Section01 : Présentation de la société nationale de distribution d'électricité et du gaz.....	69
I- Historique de la SONEGAS	69
II- Présentation de la Direction de Distribution de Tizi-Ouzou	70
II-1 : Sociétés de Distribution de l'Électricité et du Gaz	71
II-2 : Direction de Distribution de Tizi-Ouzou	72
II-3 : Présentation de l'organigramme de la SDC TO	73
II-4 : Les Divisions de la SDC de TO	74
II-5 : Les missions et les attributions de la Société de distribution de centre Tizi-Ouzou...	80
II-6 : Les activités de la SDC	80
Section 02 : Les outils de contrôle de gestion mis en œuvre par la SDC de Tizi-Ouzou.....	81
I- Analyse de l'évolution du coût de revient	81
II- Le budget d'investissement et diagnostic de la gestion budgétaire de la SDC.....	85
III- Le Tableau de bord au niveau de la SDC de TO	91
Conclusion	95
Conclusion générale	96



*LISTE DES
ABBREVIATIONS*

Liste des abréviations

- **ABC** : Activity-Based-Costing
- **AC** : Agence Commerciale
- **AO** : abonné ordinaire
- **AP** : Autorisation programme
- **BF** : Budget Flexible
- **BP** : Basse pression
- **BS** : Budget standard
- **BTA** : Basse tension aérienne
- **BT** : Basse tension
- **CA** : Comptabilité analytique
- **C^hA** : Chapitre article
- **CB** : Contrôle budgétaire
- **CE** : Code unité
- **C^hF** : Charges Fixes
- **CG^{le}** : Comptabilité générale
- **CG** : Contrôleur de gestion
- **CP** : Coût préétabli
- **CU** : Coût unitaire
- **C^hV** : Charges variables
- **DD** : Direction de distribution
- **D.F.C** : Division finance et Comptabilité
- **D.G.D** : Direction Générale de Distribution
- **DG** : Direction générale
- **D.G.S.I** : Division Gestion Des Systèmes Informatiques
- **DO/RO** : Directeurs ou Responsables Opérationnels
- **D.R.C** : Division Relations Commerciales
- **D.R.H** : Division Ressource Humaine
- **D.T.E** : Division Technique d'électricité
- **EGA** : Electricité et gaz d'Algérie
- **EPIC** : Etablissement Publique à caractère Industriel et Commercial
- **ETTERKIB** : Le montage industriel
- **GB** : Gestion Budgétaire
- **GRTE** : Gestionnaire réseau transport électricité
- **GRTG** : Gestionnaire réseau transport gaz
- **GWH**: Giga watt heures
- **HP** : Haute pression
- **HT** : Haute tension
- **KAHRIF** : Travaux d'électricité
- **KANAGAZ** : Réalisation des canalisations de transport et de distribution du gaz
- **KDA**: Kilos dinars
- **KHRAKIB** : Montage des infrastructures et installation d'électricité (lignes et postes haute

tension) ;

- **KM** : Kilomètre
- **KW**: Kilo watts
- **MDA**: Million de dinars
- **MP** : Moyenne pression
- **MT** : Moyenne tension
- **MTA** : Moyenne Tension Aérienne
- **MTS** : Moyenne Tension Sous-terrain
- **RCN** : Raccordement Client Nouveau
- **SDA** : Société de distribution de l'électricité et du gaz d'Alger
- **SDC** : Société de distribution de l'Électricité et du Gaz de centre
- **SDE** : Société de distribution de l'Électricité et du Gaz de l'Est.
- **SDC TO** : Société de distribution de l'électricité et du gaz centre de TIZI OUZOU
- **SDO** : Société de distribution de l'Électricité et du Gaz de l'Ouest
- **SPE** : SONELGAZ production électricité
- **TB** : Tableau de bord
- **UO** : Unité d'œuvre



*LISTE DES
FIGURES*

LISTE DES FIGURES

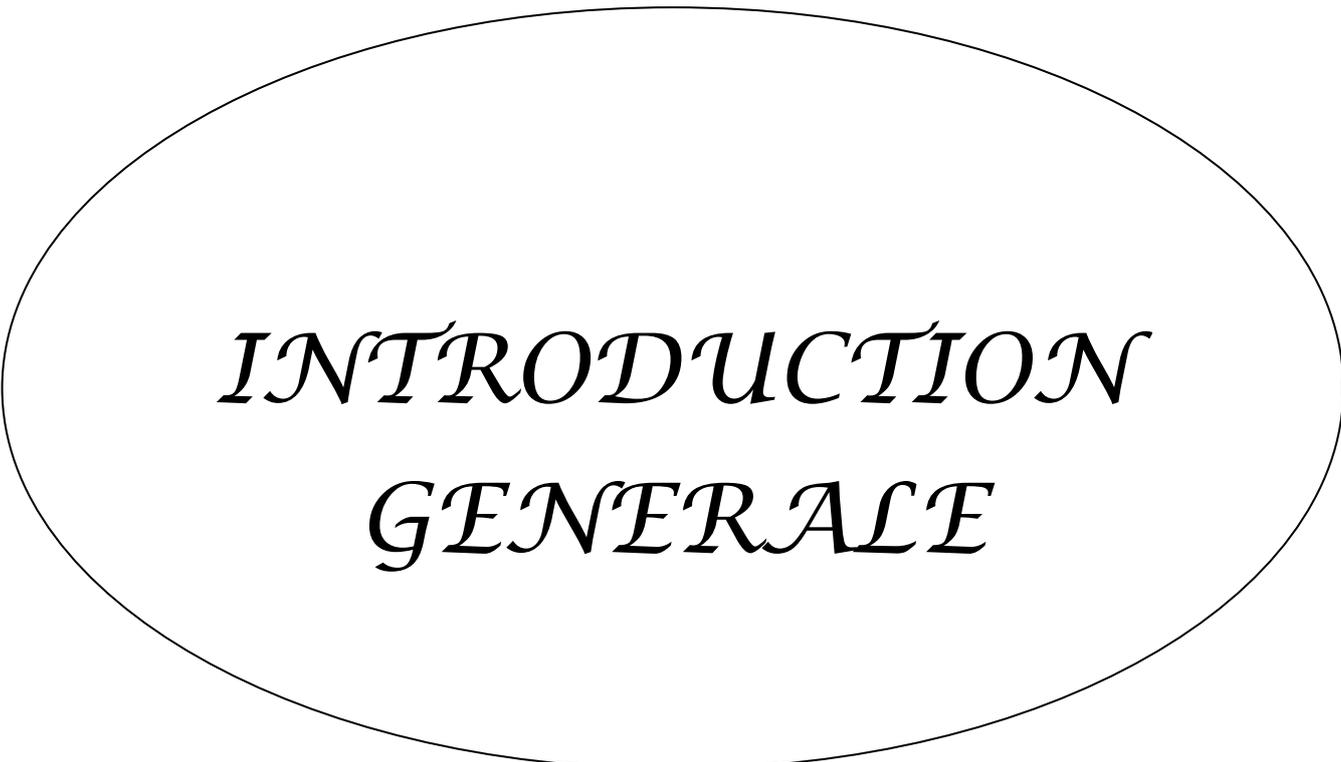
Figure n° 1: Le triangle du contrôle de gestion	11
Figure n° 2 : Le processus du contrôle de gestion	18
Figure n° 3 : Gestion budgétaire	27
Figure n° 4 : Les quatre caractéristiques des services	35
Figure n° 5 : Allocation des coûts	42
Figure n° 6 : Les produits consomment les activités, et ces activités consomment les ressources	50
Figure n° 7 : Analyse des écarts et des actions correctives	55
Figure n° 8 : Calcul d'écart sur chiffre d'affaire	62
Figure n° 9 : Écart sur matières premières	64
Figure n° 10 : Écart sur les charges indirectes	67
Figure n° 11 : Organigramme Sociétés de Distribution de l'Électricité et du Gaz	71
Figure n° 12 : Organigramme de la société de distribution du centre (SDC) TO	72
Figure n° 13 : Organigramme de la division finance et comptabilité de (DFC)	79
Figure n° 14 : Evolution du coût de revient par rapport au prix de vente de l'électricité	84
Figure n° 15 : Rapprochement entre les prévisions et réalisations des investissements de 2020 et 2021	91



*LISTE DES
TABLEAUX*

Liste des tableaux

Tableau n° 1 : Différences entre un bien matériel et un service	36
Tableau n° 2 : Exemple d'inducteur de coût	49
Tableau n° 3 : Le mode de calcul des coûts préétablis	57
Tableau n° 4 : Evolution du chiffre d'affaire	82
Tableau n° 5 : Evolution du coût de revient par rapport aux prix de vente du produit « Electricité »	83
Tableau n° 6 : Répartition du budget d'investissement durant l'année 2021	88
Tableau n° 7 : Prévisions et réalisations d'investissement de l'année 2020	89
Tableau n° 8 : Prévisions et réalisations d'investissement de l'année 2021	90
Tableau n° 9 : Evolution des achats, ventes et pertes d'électricité	94



INTRODUCTION
GENERALE

INTRODUCTION GENERALE

INTRODUCTION GENERALE

Avec la mondialisation de l'économie, la compétitivité accrue des entreprises, la restructuration organisationnelle, l'émergence de nouvelles technologies ainsi que le caractère extrêmement turbulent de l'environnement, il devient nécessaire pour les entreprises de se doter d'outils de gestion performants.

Le contrôle de gestion constitue l'un de ces outils; les dirigeants des entreprises ont besoin d'informations d'aide à la décision et spécialement d'aide à l'anticipation. Il permet d'identifier les points forts et les risques, anticiper, ainsi que d'assurer une meilleure maîtrise des situations les plus complexes et ce grâce à ses dispositifs d'alerte (tableaux de bord), d'analyse, d'anticipation (simulations financières, plans et budgets) et de suivi.

Le contrôle de gestion intervient dans toute entreprise qu'elle soit industrielle ou commerciale. Nous assistons aujourd'hui à l'émergence de ses nouveaux outils et instruments, comme moyen de pilotage de la performance de l'organisation : la comptabilité par activité, le contrôle budgétaire, le tableau de bord prospectif, etc., ils permettent aux responsables d'agir en toute cohérence avec les objectifs fixés.

La fonction de distribution est une fonction assez-sensible pour toute entreprise et surtout de type industriel qui produit un nombre important de produits finis. C'est également le cas des entreprises de service dont la distribution est spécifique, car la consommation d'un service ne peut être dissociée de sa production puisqu'il ne peut pas être stocké, comme c'est le cas de l'électricité.

Une entreprise de distribution doit alors maîtriser parfaitement les outils managériaux et marketing, et avoir l'œil attentif sur tous les changements qui affectent le volume de ses ventes, d'où la nécessité de la mise en place d'un système de contrôle de gestion.

Ainsi, l'analyse des coûts de distribution permet aux entreprises de comprendre le choix entre distribuer soi-même ou faire distribuer à travers des intermédiaires, surtout lorsque l'environnement est rapide et complexe d'une part, et la rationalité des agents est très limitée, d'autre part. Dans ce cas, le décideur est orienté suivant les avantages de chaque choix.

Pour atteindre leurs objectifs et améliorer leurs performances notamment en matière de maîtrise des coûts de distribution, les entreprises font recours aux instruments de contrôle de gestion, ce qui nous amène à poser la question suivante : **Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à l'amélioration de la maîtrise des coûts de distribution ?**

De cette question principale découle un certain nombre de questions à savoir :

- ✚ Quelle est l'utilité d'instaurer un système de contrôle de gestion dans une entreprise ?
- ✚ Quelles sont les spécificités de distribution de l'électricité ?
- ✚ Quel est l'apport du contrôle de gestion pour une entreprise de distribution de l'électricité, en l'occurrence la SDC T-O ?

INTRODUCTION GENERALE

Pour répondre efficacement à notre problématique de recherche, nous avons formulé les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : Le contrôle de gestion est un système indispensable pour toute entreprise de distribution, car il permet de maîtriser les situations les plus complexes et anticiper les risques.

Hypothèse 2 : Les outils de contrôle de gestion exercés à la société de distribution d'électricité et de gaz permettent d'améliorer sensiblement sa maîtrise des coûts.

Notre travail de recherche se divise en trois (03) chapitres :

-Le premier chapitre est dédié aux généralités sur le contrôle de gestion, où nous allons présenter son évolution historique, ses différents outils et objectifs. Nous présenterons également la fonction de distribution et nous aborderons les spécificités de distribution de l'électricité.

-Le deuxième chapitre est consacré à l'analyse des coûts de distribution ainsi qu'aux outils de contrôle de gestion, qui sont indispensables à la fonction de distribution.

-Le troisième chapitre est consacré au cas pratique, que nous avons effectué au niveau de la société de distribution du centre SDC Tizi-Ouzou et qui traite le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la maîtrise des coûts de distribution de cette dernière.

L'objectif du travail

Le choix du sujet est porté sur l'impact des instruments de contrôle de gestion sur la maîtrise des coûts de distribution.

L'objectif principal de ce travail consiste à :

- Connaître le processus de contrôle de gestion et son importance au sein d'une entreprise ;
- Comprendre la spécificité de distribution des entreprises de services, notamment celle de distribution de l'électricité ;
- Savoir comment les outils de contrôle de gestion permettent de mieux calculer, analyser et maîtriser les coûts de distribution.

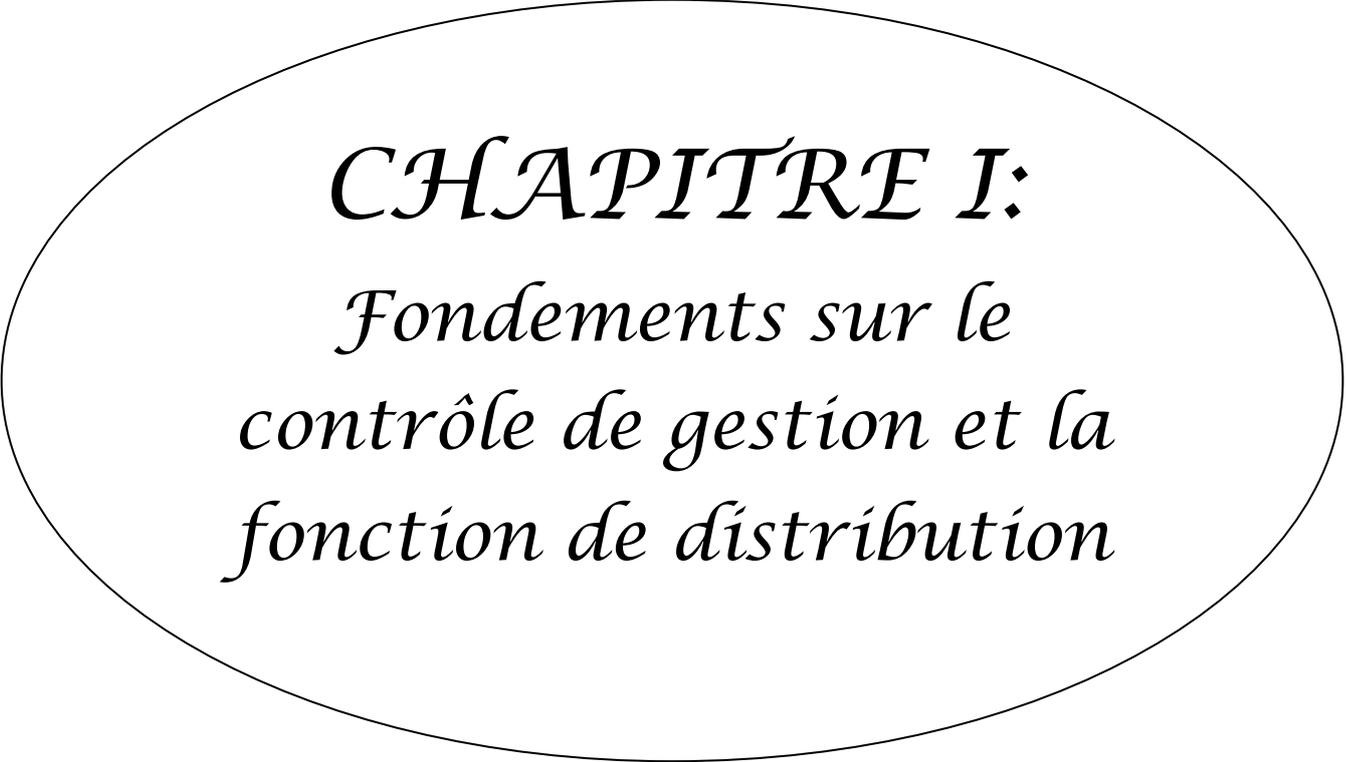
Démarche méthodologique

Afin de répondre à la problématique préalablement citée, la démarche méthodologique adoptée pour notre travail est descriptive et analytique, pour l'étude théorique. Nous avons eu recours à une recherche bibliographique basée sur la consultation de divers ouvrages, des travaux universitaires, de revues et des recherches sur internet pour présenter les principaux concepts de notre thème.

INTRODUCTION GENERALE

Suivi ensuite d'une étude empirique. Plus précisément une étude de cas, ou nous avons collecté des informations, au sein de la SDC-TO pour notre cas pratique.

Quant à la partie pratique, nous avons opté d'une part, pour une étude qualitative sous forme d'entretiens et d'observations comme outils de collecte de données, et de l'autre part, pour une étude quantitative auprès du service budget et contrôle de gestion de la division finance et comptabilité, ou nous avons collecté des données et analysé l'existant et effectué le traitement de ces données sur la base de nos lectures et investigations, pour pouvoir évaluer le niveau de la maîtrise des coûts de distribution de l'électricité au niveau du contrôle de gestion exercé au sein de la SONELGAZ Tizi-Ouzou.



CHAPITRE I:
*Fondements sur le
contrôle de gestion et la
fonction de distribution*

Introduction

L'environnement concurrentiel dans lequel opère l'entreprise oblige les dirigeants à appliquer des systèmes stricts et efficaces afin d'assurer la gestion. Ces derniers doivent donc pouvoir accéder à la situation de l'entreprise et d'avoir un contrôle permanent des procédés mis en œuvre dans la réalisation des objectifs fixés.

Les outils et les techniques de gestion traditionnellement utilisés ne répondent plus aux nouvelles données de la concurrence actuelle. Ces derniers exigent la conception d'un véritable système de contrôle de gestion orienté vers le diagnostic et le pilotage de la gestion. Aussi, la maîtrise des nouvelles techniques du contrôle de gestion apparaît comme une réponse pour relever les défis de la compétitivité, de l'anticipation et de la réactivité nécessaires à maîtriser le devenir des organisations.

Nous nous intéresserons dans le cadre du chapitre I à la fonction de distribution, qui est devenue une fonction fondamentale de l'économie et du commerce, et nous aborderons également les spécificités de distribution de l'électricité afin de comprendre la logique particulière de la distribution des entreprises de services.

Ce chapitre est composé de trois sections principales : la première est consacrée à une introduction au contrôle de gestion, sa définition selon les auteurs, son évolution historique, ainsi que ses objectifs et missions.

La deuxième est consacrée à l'étude des principaux outils de contrôle de gestion à savoir la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le tableau de bord, le Reporting et la gestion budgétaire.

Enfin, la troisième est dédiée à la fonction de distribution compte tenu de ses spécificités.

Section 01 : Introduction au contrôle de gestion

Dans cette première section, nous allons présenter les notions préliminaires relatives au contrôle de gestion afin de mieux cerner ce concept. Sa relation avec l'audit, son évolution historique, ses objectifs, ses missions et sa mise en place.

I-Définitions et évolution du contrôle de gestion

Avant d'aborder l'évolution du contrôle de gestion au fil des années, dans un premier temps, nous avons jugé utile de présenter quelques définitions de ce dernier :

I-1-Définitions du contrôle de gestion

Avant de définir le contrôle de gestion, il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle / gestion :

-Contrôle : c'est-à-dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.

-Gestion : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Partant de ce qui précède, la fonction contrôle de gestion peut être définie comme étant un processus qui permet aux dirigeants de prendre de meilleures décisions afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise d'une manière rationnelle avec les moyens nécessaires.

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de diverses définitions, on cite parmi eux: R. N. ANTHONY, A. KHEMAKHEM, H. BOUQUIN.

Définition 01

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». ¹

Le même auteur ajoute : «le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies». ²

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour cet auteur suppose l'existence d'objectifs préalables que le manager est chargé de réaliser à travers l'action d'autre individus, tout en s'assurant la mise en œuvre des stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

Définition 02

« Le contrôle de gestion a pour mission d'obtenir une mobilisation permanente et efficace des énergies (les hommes) et des ressources (biens, capitaux...) » ³

L'auteur insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité.

Définition 03

« On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ». ⁴

¹Nicolas BERLAND, « Mesurer et piloter la performance », édition : e-book, paris, 2009, page 15

²Idem, page 16

³A.KHEMAKHEM, J.L.ARDOIN, « INTRODUCTION AU CONTROLE DE GESTION », édition BORDAS Paris-Montréal imprimé en France, à Vendôme. Imprimerie des Presses Universitaires de France Imp. n° 22 624, 1971

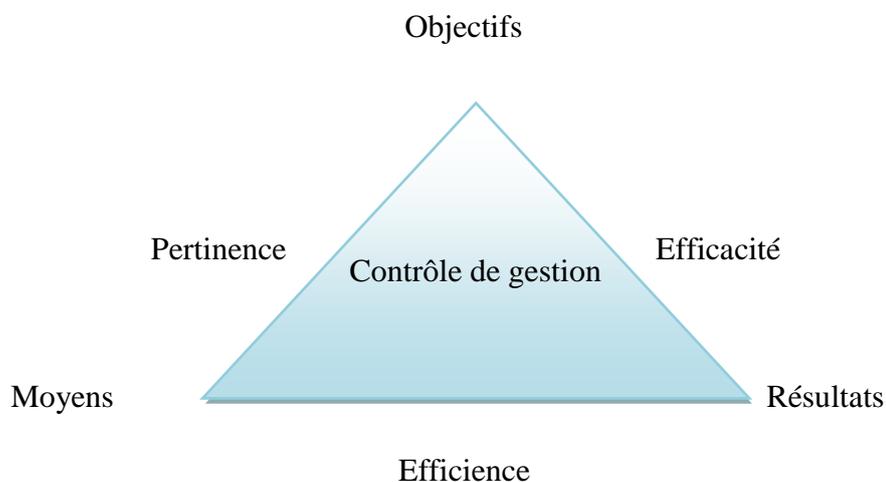
⁴H. Bouquin (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris ; page : 12

Selon H. BOUQUIN les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoins de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie.

En se basant sur les définitions précédemment citées, nous pouvons donc définir le contrôle de gestion comme l'une des fonctions principales de l'organisation, l'aidant à prendre de meilleures décisions allant dans le sens d'améliorer la performance de l'entreprise.

Par conséquent, le contrôle de gestion traite trois dimensions, comme illustré dans le schéma suivant :

Figure n° 1 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Hélène L, Véronique M, Jérôme M, Yvon P, 2013, « contrôle de gestion », paris, 4ème édition, DUNOD, page 7

Tout système de contrôle de gestion repose sur trois bases : les objectifs, les moyens et les résultats. L'analyse des liens entre ces trois éléments fait découler ces concepts nécessaires que nous allons définir : Efficacité\ Efficience\ Pertinence, et nous avons jugés nécessaire d'expliquer également les concepts : Rentabilité et performance qui représentent l'objectif principal du contrôle de gestion de toutes entreprises.

. **L'efficacité** : Elle se définit par rapport à un objectif donné, elle indique à quel point l'objectif est atteint. Elle est complètement indépendante du coût.

. **L'efficience** : Elle représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre un objectif. Un système de production est efficient s'il produit un nombre donné d'unités, d'une qualité donnée, au moindre coût.

. **La pertinence** : Les objectifs doivent être en rapport avec les moyens existants ou mobilisable en peu de temps.

.La rentabilité : Elle présente le rapport entre les revenus d'une société et les sommes qu'elle a mobilisé pour les obtenir. C'est un élément privilégié pour évaluer la performance de l'entreprise.

.La performance : Le concept de performance peut être défini pour une entreprise, comme étant le niveau de réalisation des résultats par rapport aux efforts engagés et aux ressources consommées. Il s'appuie largement sur les notions d'efficacité et d'efficience. Pour analyser la performance d'un processus, on distingue trois méthodes, chacune de ces méthodes dépend du type et de la nature du processus : par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs, par calcul des ressources dépensées, par le processus et par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée.

Le contrôle de gestion et l'audit sont deux fonctions complémentaires qui permettent d'avoir une vision globale sur la gestion de l'entreprise ; différences, forces, objectifs... Par ce qui suit on présentera ces fonctions en définissant l'audit et donnant un aperçu sur la différence qui existe entre ces dernières.

I-2- Distinction entre le contrôle de gestion et l'audit

Ce sont deux fonctions clés inhérentes au pilotage de la performance de l'entreprise.

Avant d'aborder la différence entre les deux concepts nous allons en premier lieu définir l'audit.

- **Définition de l'audit**

L'audit est une opération qui vise à vérifier l'ensemble des comptes et les rapports annuels d'une entreprise. Il permet de s'assurer que sa comptabilité est tenue dans le respect des normes comptables en vigueur. Ce contrôle permet de mettre en évidence les éventuelles fraudes ou omissions. L'audit comprend souvent plusieurs composantes : une analyse du marché, l'analyse de l'environnement et l'analyse interne de l'entreprise.⁵

Ainsi nous pouvons dire que l'objectif de l'audit est de s'assurer de la régularité, la sincérité et l'image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

On distingue deux types d'audit : L'audit interne qui est réalisé par un collaborateur de l'entreprise. Sa mission consiste à contrôler le respect des procédures et l'audit externe qui est un examen indépendant et formel de l'entreprise. L'auditeur externe diagnostique la situation de l'entreprise cliente et émet des recommandations au chef d'entreprise.

- **Différences entre le contrôle de gestion et l'audit**

- ✓ Le contrôle de gestion analyse toutes les activités de l'entreprise et pilote sa performance de façon à optimiser les processus et pérenniser son activité économique. Il s'appuie sur les systèmes d'information de l'entreprise pour recueillir des données pertinentes et pouvoir faire des prévisions justifiées et documentées. Ce sont toutes ces informations qui servent de fondements aux

⁵ <https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-economique-et-financier/1198817-audit-definition-traduction/> consulté le 26/11/2021 à 16h00.

décisions du chef d'entreprise. Alors que l'audit est une opération qui vise à vérifier l'ensemble des comptes, des rapports et des processus d'une entreprise. L'objectif étant de s'assurer du respect des normes et des procédures et de mettre en évidence les éventuelles fraudes ou omissions.

- ✓ Le contrôle de gestion s'effectue au quotidien et sur la durée, l'audit se réalise de manière ponctuelle en fonction des besoins de l'entreprise ;
- ✓ L'audit contrôle les processus alors que le contrôle de gestion analyse les résultats ;
- ✓ L'audit cherche les faits et interroge les collaborateurs tandis que le contrôle de gestion utilise les informations produites par les systèmes informatiques ;
- ✓ L'approche Audit est analytique et détaillée alors que le contrôle de gestion va du global vers le plus fin en se limitant aux principaux points.

Nous pouvons pu déduire que le contrôle de gestion va permettre de piloter l'audit. Les recommandations reçues à la suite de l'audit vont être un levier très utile pour améliorer les procédures existantes, adapter les budgets et suivre les performances des opportunités qui auront pu être identifiées durant l'audit.

I-3- Evolution historique du contrôle de gestion

Pour mieux cerner la notion de contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur son évolution, ainsi nous proposons un historique sur le développement du contrôle de gestion à travers son évolution.

Le contrôle de gestion est apparu comme fonction spécifique au sein de l'entreprise dans les années 1920, des grandes entreprises aux Etats-Unis comme General Motors ou du Pont de Nemours. La taille de ces entreprises ne permettait plus le contrôle direct par les dirigeants, et cette nouvelle fonction est née du besoin de contrôle par les responsables de ces grandes organisations. A cette époque, les premiers systèmes de contrôle de gestion ont prit la forme d'un ensemble de contrôles financiers, avec un langage commun qui est le langage financier qui permet de comparer leurs activités industrielles de plus en plus diversifiées conduites au sein d'une même entreprise.

Dans les années 80, le contrôle de gestion devient organisationnel avec un objectif de déploiement de la stratégie. Bouquin met en avant deux objectifs importants du contrôle : la qualité du système décisionnel et l'évaluation de la performance. Il justifie sa place entre le contrôle opérationnel et la planification stratégique au sein des entreprises.

Le contrôle organisationnel est structuré en trois niveaux :⁶

-Un niveau de planification ou de contrôle stratégique qu'il définit comme étant « le processus qui consiste à décider des buts de l'organisation et des stratégies à employer pour atteindre ces buts. » Son orientation est à long terme et centrée sur les évolutions de l'environnement externe.

⁶ Yves de Rongé et Karine CERRADA, « contrôle de gestion », 3^{ème} éd : Pearson synthex économie et gestion, page: 8

-Un niveau de contrôle de gestion qui assure la cohérence entre la stratégie et le quotidien des actions des membres de l'entreprise.

-Un niveau de contrôle opérationnel, entendu comme « le processus qui consiste à garantir les tâches spécifiques sont mises en œuvre de façon efficiente et efficace. »⁷. Son orientation est à court terme et centrée sur le fonctionnement interne de l'organisation.

Retenant trois niveaux de contrôle, le contrôle de gestion se définit comme : « l'intersection de trois missions fondamentales. Il est la charnière entre la stratégie et le quotidien, dont il doit assurer l'interaction, en garantissant que les actions courantes sont en cohérence avec la stratégie, mais aussi en permettant aux managers d'infléchir leur approche stratégique en fonction des faits constatés dans le fonctionnement courant de l'organisation. Il est un vecteur, comme tous les processus de contrôle d'orientation des comportements des acteurs, perçus, et en quelque sorte, institués comme des décideurs autonomes, à travers la gestion déléguée de couple ressource\ résultat. Son objet, enfin étant le fonctionnement économique des organisations, il s'appuie sur une modélisation des relations existant entre les résultats poursuivis et les ressources à mobiliser et à consommer, pour les atteindre. »⁸. Dans cette définition, deux points méritent d'être commentés car ils traduisent bien l'évolution du contrôle :

L'objectif du contrôle de gestion n'est plus seulement de s'assurer que les actions courantes vont permettre d'atteindre les objectifs, mais aussi d'identifier les évolutions internes et externes à l'organisation qui peuvent remettre en cause la réalisation des objectifs.

Le rôle du contrôle de gestion est d'orienter le comportement des acteurs au sein de l'entreprise.

Les types de systèmes de contrôle sont :

- Les systèmes de croyance, qui visent à définir la mission de l'entreprise et ses valeurs.
- Les systèmes de frontière, qui sont les systèmes de règles éthiques, les codes de conduite et de déontologie.
- Le système de contrôle diagnostic ou programmé est focalisé sur les écarts de performance par rapport à des objectifs clairement pré-identifiés.
- Le système de contrôle interactif porte sur les zones d'incertitudes stratégiques identifiées par les dirigeants.

La combinaison de ces deux systèmes de contrôle permet d'assurer un compromis entre, d'une part les exigences de la flexibilité pour s'adapter aux demandes changeantes des clients et de l'environnement concurrentiel, et d'autre part la nécessité de maintenir le contrôle et la maîtrise de l'organisation dans son ensemble avec toutes ses composantes.

⁷Béatrice et Francis, « l'essentiel du contrôle de gestion », éd : Gualino, page : 50

⁸Yves de Rongé et Karine CERRADA, op.cit, page : 5

En ce sens, les trois premiers systèmes de contrôle décrits par SIMONS assurent la pérennité du contrôle de l'organisation, alors que les systèmes de contrôle interactif permettent l'introduction de la flexibilité dans l'organisation tout en sauvegardant le contrôle.

Enfin, dans la conception actuelle, le contrôle de gestion résulte en l'activité visant la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les événements, et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens.

Le contrôle de gestion doit être présent à tous les niveaux et dans toutes les fonctions avec des missions et buts bien définis que nous allons résumer dans ce qui suit.

II –Objectifs, missions et mise en place du processus de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une forme de contrôle organisationnel adaptée aux structures qui veulent s'adapter à leurs environnements. Le contrôle de gestion est l'affaire de tous les managers car contrôler la gestion d'une entreprise c'est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements et s'adapter à une solution évolutive.

II-1-Objectifs du Contrôle de gestion :⁹

-L'amélioration de la performance de l'entreprise : le pilotage doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser la qualité, le coût, et le délais, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, outils de gestion de la qualité..... le contrôle de gestion doit aussi aider à piloter des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes ;

-L'amélioration permanente de l'organisation: Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnel et en processus support pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée ;

-La prise en compte des risques: Dans le pilotage de la performance, le gouvernement d'entreprise et le risque deviennent indissociables, il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur les parties prenantes en intégrant le risque lié ;

-Orienter la stratégie de l'entreprise ;

-Déterminer les points forts et les points faibles de l'entreprise ;

⁹ Voir notamment : Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « contrôle de gestion », édition: Dunod, Paris 2010, P.20

- Etablir un diagnostic ;
- Analyser les écarts entre la réalisation et les prévisions d'un projet ;
- Contribuer à la définition d'un projet ;

Le contrôle de gestion doit être présent à tous les niveaux et dans toutes les fonctions avec deux buts principaux :

-Permettre à chaque manager de piloter son unité de gestion pour prévoir et programmer des moyens et des étapes, contrôler les performances et réagir ;

-Permettre à chaque manager de présenter les résultats qu'il a obtenus, les décisions qu'il a prises afin de réaliser l'objectif envers lequel il se dirige.

II-2-Missions du contrôle de gestion :

-Evaluer les performances : L'évaluation de la performance se fait à travers trois éléments; l'efficacité, l'efficience et l'économie ;

-Aider à la prise de décision: Le contrôle de gestion avec son expertise dans la modélisation des problèmes complexes contribue à la compréhension des phénomènes et à l'identification de variables d'action. En cela le contrôle de gestion, remplit la mission d'aide à la décision. Exemple: le choix d'investissement ;

-Aligner la stratégie: Appliquer les stratégies fixées par l'entreprise ;

-Favoriser l'exercice des responsabilités : Chaque acteur de l'entreprise assume sa responsabilité ;

-Orienter les comportements : C'est le rôle fondamental du contrôle de gestion puisqu'il fait objet d'intermédiation entre les objectifs fixés par la Direction générale et les opérationnels ;

-Contrôler, mesurer et analyser une activité, une organisation, un service, un marché, un client, un produit.

II-3-Etapes du processus de contrôle de gestion

La mise en place d'un contrôle de gestion implique de penser à son organisation administrative et son système d'information, pour récupérer rapidement les informations nécessaires et les traiter, ce processus se divise en plusieurs phases, qui sont :

a- La planification: Le point de départ du contrôle de gestion et une planification au cours de laquelle définir les objectifs, à traduire ensuite en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines et de gestion financière. Dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie concernant: Les couples produit/marchés; les investissements et désinvestissements; l'organisation et la gestion des ressources humaines; l'adaptation de l'outil de production de cas échéant; financement.

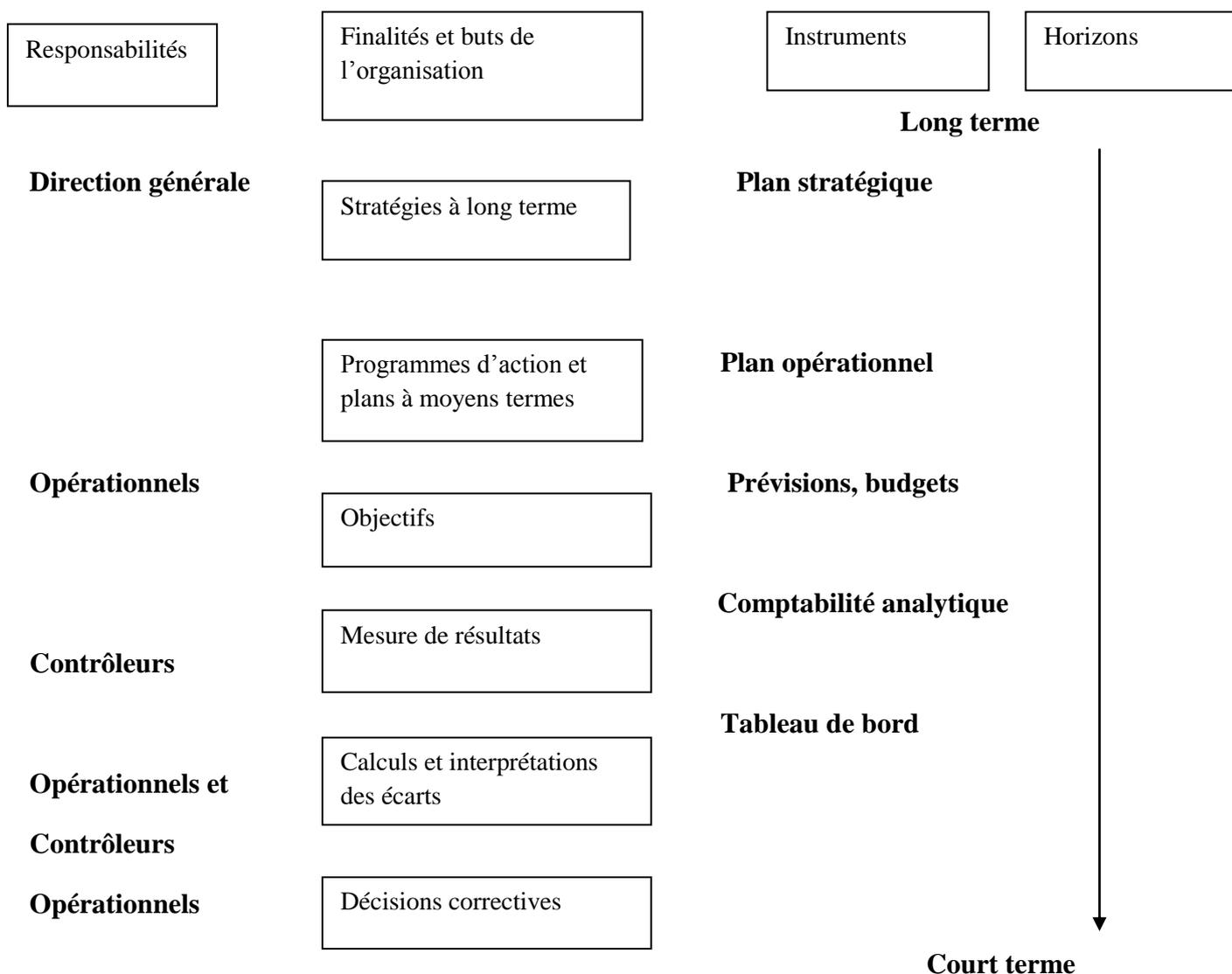
b- La budgétisation: La phase budgétaire commence par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent des programmes d'action en moyen terme, et tiennent compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir. L'essentiel de cette phrase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en œuvre commerciale de production, d'achat, des moyens humains, financiers... En évaluant les résultats futurs, en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats et en modifiant l'exécution et les plans d'action.

c- L'action et suivi des réalisations: La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'exécution des plans d'action, leur traduction en faits pour atteindre les objectifs. Le processus de contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action. La mise en place d'un contrôle de gestion se fait grâce à l'utilisation de type divers notamment les plans à long et moyen terme, les études économiques ponctuelles, les statistiques extracomptables, la comptabilité générale et la comptabilité analytique la technique des radios, les tableaux de bord.

d- La mesure des résultats: La dernière étape consiste à analyser les résultats afin d'identifier les mesures correctives. Les décideurs ne demandent pas seulement au contrôle de gestion de calculer les coûts et de mesurer les résultats à posteriori, mais de suivre en permanence la performance de l'ensemble des activités pour aider en temps réel les prises de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel.

De ce fait le processus du contrôle de gestion peut être résumé par le schéma suivant :

Figure n° 2 : Le processus du contrôle de gestion



Source : LANGLOIS G, BONNIER C, «le contrôle de gestion », 4^{ème} éd : supfoucher, page 243

On ne peut pas effectuer un contrôle de gestion sans l'aide des différents outils qui le constituent et les moyens qui permettent aux contrôleurs de passer par les étapes citées précédemment.

Dans la section suivante on essayera de donner un aperçu sur les outils de contrôle de gestion que nous avons jugés l'importance d'en parler par rapport à notre thématique de base.

Section 02 : Les outils de contrôle de gestion

Dans le cadre de son fonctionnement, un système de contrôle de gestion accompagne l'entreprise pour l'atteinte de ses objectifs à travers ces différents outils, que nous allons présenter dans cette deuxième section.

I- La comptabilité générale (financière): Il s'agit de la première source de données pour la gestion de l'entreprise. Puisqu'elle est une obligation légale, la comptabilité générale est normalement correctement tenue et reflète la réalité de l'ensemble des activités de l'entreprise, elle analyse le patrimoine de l'entreprise, à savoir son actif et son passif, et mesure les performances de l'entreprise en analysant ses résultats. Le logiciel de comptabilité permet au contrôle de gestion d'extraire les comptes utiles au suivi.

La comptabilité générale, encore appelée comptabilité financière, est à la fois une technique d'enregistrement, de stockage et de traitement de l'information et un système d'information normalisé et réglementé ayant pour objet d'offrir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise.¹⁰ Elle constitue le socle de la comptabilité analytique.

II- La comptabilité analytique :

« La comptabilité analytique est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies... »¹¹

La comptabilité analytique est une méthode de calcul des coûts des produits d'une organisation. Elle est souvent présentée comme un outil d'aide aux décisions stratégiques de l'entreprise, son rôle serait de pouvoir maîtriser les coûts et la rentabilité de l'entreprise c'est un outil indispensable au contrôleur de gestion.

Elle est conçue pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions, le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations.¹²

Voici les missions principales de la comptabilité analytique :

- Clarifier la répartition des coûts entre les différentes activités de l'organisation (par produit, activité, commande ...);
- Réaliser, calculer, analyser les coûts qui sont nécessaires à la mesure et au contrôle des résultats;
- Amener aux dirigeants les informations essentielles et précieuses à leurs décisions;

¹⁰<https://www.beaboss.fr/Definitions-Glossaire/Comptabilite-generale-239901.htm> consulté le 10/11/2021 à 16h

¹¹Nicolas BERLAND Op.cit., p : 18

¹² S.BARA, F. BELAID mémoire fin de cycle(2013) intitulé «Mise en place d'un système de calcul de coût par la méthode ABC cas entreprise Danone Djurdjura », page 5.

- Améliorer la performance de l'organisation;
- Déterminer les bases de calcul de certains éléments de bilan (amortissement, sortie de stock...)
- Comparer les prévisions et les réalisations;
- Dégager des écarts éventuels, les expliquer et les corriger;
- Etablir des prévisions des coûts et produits courants (coût préétabli, taux prévisionnel).

La comptabilité analytique, contrairement à la comptabilité générale, n'est pas une obligation légale, mais est un outil fortement conseillé dans la gestion d'une société. Elle présente une vue détaillée de toutes les activités de l'entreprise en identifiant l'ensemble des coûts supportés par chaque département et les charges qui constituent chaque coût.

III- Le tableau de bord :

C'est l'outil de pilotage, de gestion au quotidien d'un agent opérationnel, d'un manager ou d'un directeur.

III-1-Définition du tableau de bord

« Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer ». ¹³

Un tableau de bord est un outil très important qui présente synthétiquement les activités et les résultats de l'entreprise par processus sous forme d'indicateurs qui permet de contrôler la réalisation des objectifs fixés et de prendre les décisions nécessaires.

III-2-Les types de tableau de bord

Il existe un nombre très important de tableaux de bord, chaque entreprise l'utilise selon ses critères, dans notre recherche nous avons choisis de traiter trois grandes catégories qui sont : Le tableau de bord de gestion, le tableau de bord stratégique et le tableau de bord opérationnel.

a- Le tableau de bord de gestion

Appelé aussi tableau de bord de contrôle des coûts ou tableau de bord budgétaire il est davantage utilisé pour contrôler l'état financier de l'entreprise.

¹³ALAZARD Claude, SEPARI Sabine Op.cit., p : 591

Le principal objectif de ce type de tableau de bord est de piloter le niveau de performance de la gestion de l'entreprise. Il servira donc à évaluer les performances financières pour les comparer aux prévisions et objectifs qui ont été fixés en amont.

Un tableau de bord de gestion est établi de manière assez régulière, c'est-à-dire toutes les semaines ou tous les mois pour permettre une réactivité à toute épreuve. Il s'agit d'un outil de pilotage à moyen terme.

b- Le tableau de bord stratégique (balanced score card)

Le tableau de bord stratégique décline la stratégie d'une entreprise ou un ensemble d'indicateurs de performance afin de permettre aux dirigeants de la piloter.

Ce type de tableau de bord permet de clarifier la vision stratégique d'une entreprise et d'identifier les leviers d'action de la performance. Enfin, son but est de décliner les objectifs à long terme en objectifs à court terme afin de mettre en œuvre des plans d'actions.

Sa fréquence de réalisation est généralement annuelle, semestrielle, trimestrielle ou mensuelle, c'est un outil de pilotage à long terme.

c- Le tableau de bord opérationnel

Un tableau de bord opérationnel a pour objectif de mesurer l'avancement ainsi que la performance des plans d'actions déployés. Il contient deux types d'indicateurs : Des indicateurs de performance et des indicateurs de pilotage.

Ce tableau de bord est réalisé de manière journalière, hebdomadaire ou mensuelle. Il représente un outil de pilotage à court terme.

III-3- Les missions du tableau de bord

Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison, mais grâce au système d'information qui le rend un outil de communication ainsi qu'un outil d'aide à la prise de décision.¹⁴

-Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison : Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

- Permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire ;
- Attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues ;
- Permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

¹⁴Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, Op.cit., P 552

-Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication : Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

- Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques ;

- Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises ;

- En attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

-Le tableau de bord est un 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 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.

III-4-Les instruments du tableau de bord

Les instruments fréquemment utilisés par le tableau de bord sont : les ratios, l'écart et les graphes.

a- Les ratios : Le ratio peut se définir comme un rapport entre deux grandeurs

significatives du fonctionnement de l'entreprise. Un ratio seul n'a pas de signification ; c'est son évolution dans l'espace qui est significative. Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

b- Les écarts : Le suivi budgétaire permet de calculer les différents écarts entre les réalisations et les prévisions. Mais le tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.

c- Les graphes : Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance de différentes situations de l'entreprise.

III-5- Les indicateurs de performance

Les indicateurs de performance délivrent une information quantifiée pertinente à destination des décideurs pour mesurer et évaluer les résultats d'une ou plusieurs actions. Ils permettent également de suivre l'évolution de la performance et analyser une situation présente. Ils sont utilisés à différents niveaux de l'entreprise. Ils prennent place dans des tableaux de bord.

Etablir une liste d'indicateurs de performance permet de donner au chef d'entreprise un aperçu global de l'état de santé de son entreprise. C'est un véritable tableau de bord qui parcourt tous les champs d'application de l'entreprise. On catégorise généralement ces indicateurs de performance selon 4 axes : ¹⁵

a- L'axe financier

Les indicateurs de performance vont chercher à mettre en avant la valeur et la rentabilité de l'investissement, pour un associé ou un investisseur, dans un objectif de plus-value à la revente par exemple ; ils sont à chercher en priorité dans les documents comptables. Les plus couramment utilisés sont :

- Le taux de marge
- Le seuil de rentabilité
- Les besoins en fonds de roulement
- Le coût de revient
- La capacité d'autofinancement
- La trésorerie nette
- L'EBE (l'excédent brut d'exploitation)
- Retour sur investissement

b- L'axe client

Les indicateurs de performance permettront de connaître la satisfaction du client et la qualité de la relation client ; par exemple, on trouvera ces indicateurs sur des forums internet, via des enquêtes clients. Les indicateurs de performance de cet axe sont :

- Le taux de mentions négatives sur internet ;
- Les parts de marché par segments ;
- Le chiffre d'affaires moyen par client ;
- La part de chiffre d'affaires issu des nouveaux clients ;
- Le taux de satisfaction des clients ;
- Le taux de fidélité ;
- Le taux de réclamations ;
- Le délai moyen de livraison.

¹⁵<https://www.petite-entreprise.net/p-3174-136-g1-les-indicateurs-de-performance-de-l-entreprise.html> : consulté le 04/12/2021 à 12h:00.

c- L'axe interne

Tous les processus internes à l'entreprise peuvent être suivis par des indicateurs de performance dans un objectif d'amélioration de la rentabilité et de l'efficacité du service ou de l'organisation. Les indicateurs les plus utilisés sont :

- Temps passé aux procédures administratives ;
- Taux d'absence et taux de démission des employés ;
- Taux de formation ;
- Nombre de contacts émis par collaborateur ;
- Le nombre de lancements de nouveaux produits ;
- Les délais de développements de nouveaux produits ;
- Le nombre de dépôts de brevets ;
- Le taux de rendement de la production ;
- Le délai moyen de la production des commandes ;
- La durée moyenne de périodes d'inactivité.

d- L'axe marché

Les indicateurs de performance vont produire des informations sur la plus-value apportée par le produit ou service, l'innovation de l'entreprise, la notoriété de la marque ; les indicateurs les plus couramment utilisés sont :

- Le nombre de clients ;
- Le nombre de prospect ;
- Le nombre de commandes ;
- Le chiffre d'affaires par région ;
- Le chiffre d'affaires par client ;
- Le taux de transformation client ;
- Le nombre de RDV réalisés ;
- Le taux de satisfaction ;
- Le taux de retours ;
- Le délai de livraison moyen ;
- Le pourcentage d'atteinte de l'objectif ;

- Le chiffre d'affaires par catégorie de produit ;
- Le nombre de visiteurs uniques ;
- La part du chiffre d'affaires par segments de clients.

Une fois que l'on connaît la ou les cibles des indicateurs de performance, on peut facilement définir un tableau de bord contenant ces indicateurs de performance et les actions à mener ainsi que le suivi de celles-ci.

IV-Le Reporting :

Le **reporting** est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit à posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité.

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

Le **reporting** est probablement l'application la plus utilisée de l'informatique décisionnelle, cela permet aux gestionnaires :

- De sélectionner des données relatives à telle période, telle production, tel secteur de clientèle, etc.
- De trier, regrouper ou répartir ces données selon les critères de leur choix ;
- De réaliser divers calculs (totaux, moyennes, écarts, comparatif d'une période à l'autre...) ;
- De présenter les résultats d'une manière synthétique ou détaillée, le plus souvent graphique selon leurs besoins ou les attentes des dirigeants de l'entreprise.

Le reporting est complété par le **tableau de bord**, qui lui est un outil d'évaluation de l'organisation d'une entreprise ou d'une institution constitué de plusieurs indicateurs de sa performance à des moments donnés ou sur des périodes données.

Voici quelques exemples concrets de ce que permettent les reportings selon les secteurs d'activité :

-Reporting ressources humaines

Permet d'analyser les écarts de salaires, de charges, les absences et plannings des équipes, analyser les effectifs (recrutement, turn over, etc.), la répartition de la masse salariale, la pyramide des âges, l'évolution des départs en formation par statut, etc.

-Reporting Commercial

Permet de suivre les ventes, de mesurer le nombre de clients et prospects visités, le nombre de propositions commerciales établies, le taux de transformation en commande, l'évolution du chiffre d'affaires, des marges commerciales, connaître les classements par produit, par client, par région etc.

-Reporting décisionnel Financier

Permet de suivre de près la trésorerie, d'analyser les écarts entre le réalisé et le budgété, de disposer de tableaux de synthèse pour la comptabilité, les achats, les ventes et les stocks, calculer les soldes intermédiaires de gestion en temps réel etc.

V- La gestion budgétaire

V-1-Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire peut se définir comme suit : « une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre ». ¹⁶

Afin de mieux appréhender la gestion budgétaire nous avons jugé nécessaire de définir quelques concepts:

-Budget : C'est une affectation prévisionnelle quantifiée aux centres de responsabilité de l'entreprise, chaque budget exprime des objectifs à réaliser et des moyens à mobiliser pour une période déterminée limitée à court terme.

-Budgétisation : Il s'agit de la définition des objectifs, et des moyens nécessaires pour les atteindre.

-Prévision : C'est une étude préalable de la décision, possibilité et volonté de l'accomplir.

-Ecart : C'est la différence entre la réalisation et la prévision.

-Contrôle : Une procédure qui compare à posteriori les réalisations et les prévisions du budget d'un centre de responsabilité.

V-2-Importance de la gestion budgétaire : ¹⁷

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par:

- Une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement ;
- Une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre ;
- Une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ces objectifs ;
- L'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage.

¹⁶BENKAID K, BENKHELOUF F (2014), « Conception et élaboration d'un tableau de bord de gestion pour une entreprise », Mémoire fin de cycle, p12.

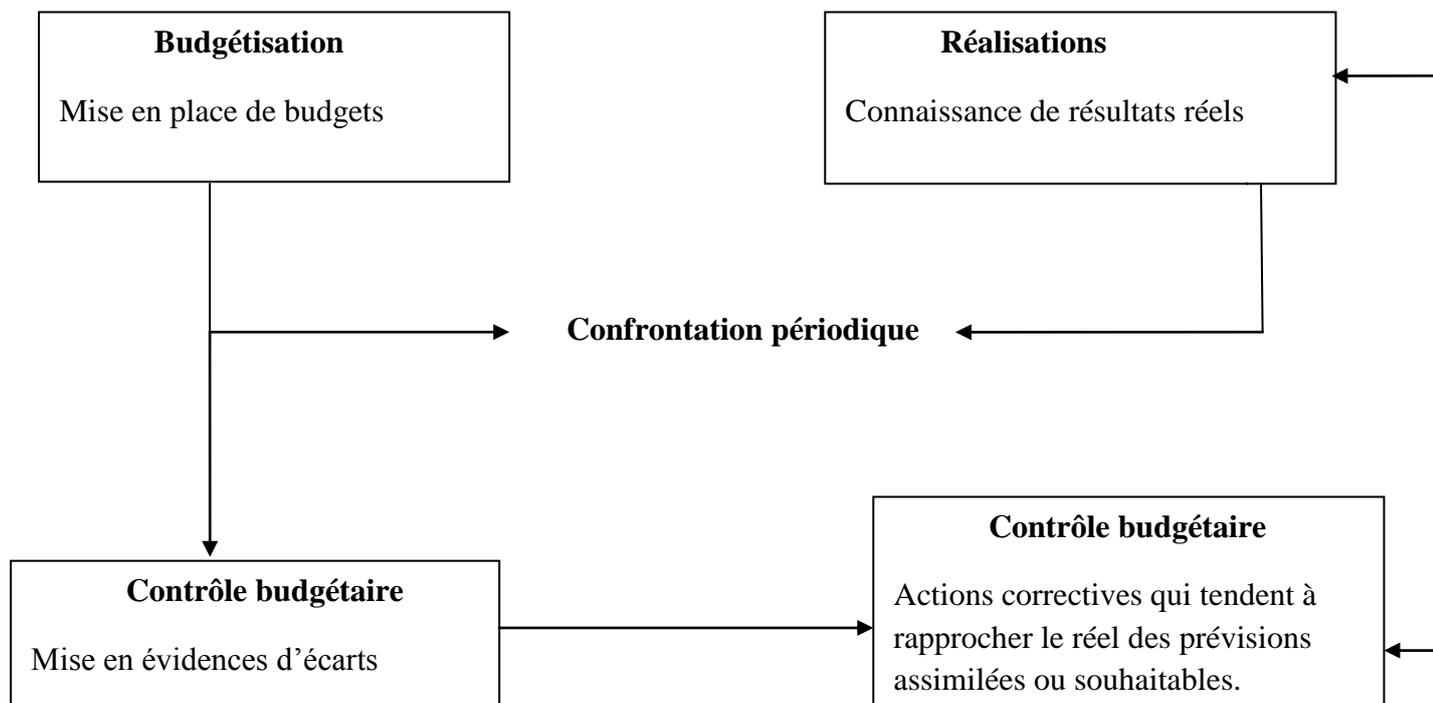
¹⁷HERVE H (2002), « Toute la finance d'entreprise », Paris, France, édition d'organisation, p387

VI- Le contrôle budgétaire

« Le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Il permet de dégager des écarts, d'en rechercher les causes et de proposer des solutions permettant de résorber ces écarts »¹⁸

Il constitue la dernière étape de la gestion budgétaire (il est utilisé pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs en terme financiers). Il consiste à un suivi des budgets et à une comparaison permanente entre les résultats réels et les révisions chiffrées, afin de rechercher les causes des écarts et d'informer les différents niveaux hiérarchiques pour prendre les mesures correctives nécessaires et apprécier l'activité des responsables budgétaires. En ce sens, « le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion qui peut être aperçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion ».¹⁹

Figure n° 3 : Gestion budgétaire



Source : Alazard C, Sépari S., (2010), « contrôle de gestion : manuel et applications », DCG 11, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, P225.

Nous constatons d'après ce schéma que la gestion budgétaire est envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de gestion composé de deux phases :

- La budgétisation, c'est-à-dire l'élaboration des budgets.

¹⁸HUTIN Hervé, « Toute la finance », 4^e édition, Edition d'Organisation, Paris, 2010, p : 820.

¹⁹ GERVAIS Michel, « Contrôle de gestion », 9^e édition ECONOMICA, Paris, 2009, p : 245.

- Le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie.

Il ne suffit pas au producteur de fabriquer des biens et des services, encore faut-il qu'il les mette à la disposition des consommateurs dans des conditions correspondantes à leurs attentes. Dans le cas contraire, il risque de connaître l'échec, comme c'est le cas de très nombreux chefs d'entreprises qui négligent cette variable pensant qu'un bon produit ne pouvait que réussir comme l'a si bien dit Louis CHESKIN : « Le bon produit, correctement présenté doté d'une excellente publicité, vendu à prix raisonnable, n'aura pas de succès s'il n'est pas convenablement distribué et réellement mis à l'étalage ».

Cela nous fait penser que la fonction de distribution qui fera l'objet de la section suivante constitue une variable importante dans la vente d'un produit.

Section 03 : La fonction de distribution

Dans cette troisième section nous allons présenter la fonction de distribution, ses fonctions et ses formes, nous allons expliquer aussi la distribution dans les entreprises de services et puis les spécificités de la distribution dans le domaine de l'électricité.

I- Définition de la distribution

On peut considérer la distribution comme étant un lien qui attache le producteur au consommateur, ce lien doit être solide et bien construit. Plusieurs définitions ont été données à la distribution, parmi elles : « la distribution, phase intermédiaire essentielle entre la fonction de production et celle de la consommation ou utilisation met les biens et les services à la disposition de l'utilisateur dans les conditions de lieu, de temps, de taille...qui conviennent à celui-ci...C'est l'ensemble des activités qui s'exercent depuis le moment où le produit, sous sa forme d'utilisation, entre dans le magasin commercial du producteur ou du dernier transformateur jusqu'au moment où le consommateur en prend liaison »²⁰.

Cette définition englobe les différentes fonctions de la distribution, à savoir le transport, la manutention, le conditionnement, etc.

II- Les fonctions de distribution

La distribution recouvre plusieurs types de fonctions correspondantes à de multiples opérations réalisées, soit par le producteur soit par le distributeur. On cite parmi elles ce qui suit :

II-1- Les fonctions spatiales : La fonction transport permet, l'acheminement des produits d'un lieu de production à un lieu de consommation et toutes les opérations de manutention

²⁰ Armand DAYAN, « Le manuel de la distribution », Ed. Organisation, 1987, page 57.

correspondantes. C'est la plus évidente car on ne peut pas mettre des usines à proximité immédiate de toute la clientèle.

II-2- Les fonctions d'assortiments : L'assortiment est de réunir en un endroit ,des produits ,des modèles et des marques diverses, de manière à permettre aux clients d'une part à effectuer plusieurs achats avec un minimum de déplacement ,d'autre part de faire des comparaisons et des choix entre plusieurs produits satisfaisant le même besoin :

a- **L'allotissement (fractionnement)** : Consiste à partager les lots de la production en lots plus petits adaptés aux besoins des clients ;

b- **Le triage** : classe les produits par catégorie de qualité (ex : matériaux de construction), calibre et fraîcheur (ex : produits agricoles) ;

c- **L'assortiment** : c'est le choix que présente un distributeur pour attirer le client (détaillant ou consommateur final).

II-3- Les fonctions temporelles : Elles sont liées au temps qui sépare la production de la consommation :

a- **Le stockage** : il permet un ajustement dans le temps entre la production et la consommation. Il joue un rôle régulateur entre l'offre et la demande ;

b- **Le financement** : il permet au client d'obtenir un délai de paiement de la part de son fournisseur.

II-4- Les fonctions commerciales

Elles ont pour objet de rendre le produit transmissible au consommateur. Pour se faire, trois fonctions principales sont requises :

a- **L'achat** : c'est la première fonction de la distribution ;

b- **L'information** : elle donne envie au consommateur d'acheter en mettant le produit en valeur et en décrivant ses caractéristiques, ses conditions d'utilisations,... Elle est réalisée par l'intermédiaire de compagnie de communication et/ou par le vendeur ;

c- **La vente** : elle nécessite l'élaboration d'un argumentaire pour une vente personnelle ou d'un dossier marchandisage en libre-service.²¹

III- Les formes de distribution :

La forme de distribution est un système organisé en vue de proposer une offre commerciale compétitive aux consommateurs par opposition à la formule que désigner-les caractéristiques visibles par le client (format, assortiment, etc.).Les formes renvoient à ce que les clients ne voient pas, l'ensemble des structures, liens juridiques et mode de fonctionnement

²¹BARCZYK (D) et EVRARD (R) : *La Distribution*, édition Nathan/universel, 2002, p.6

mise en œuvre pour permettre la réalisation de la prestation au client final et de bénéficier de quelques avantages. Il existe quatre formes de distribution :

III-1- La distribution isolée

Le commerce indépendant non associé dans lequel le commerçant assume seul la responsabilité de ses achats. Le petit commerce indépendant est encore la forme dominante de distribution à travers le monde. On distingue deux formes de commerce isolé :

a- Le commerce de gros : La fonction de gros consiste à acheter les marchandises aux producteurs ou aux importateurs, les stocker et les revendre aux détaillants. Son rôle est de constituer un trait d'union entre le producteur ou l'importateur et les détaillants ; acheter régulièrement et en grandes quantités ; assurer pour le détaillant un rôle de "centralisateur" de marchandises et de stockage

b- Le commerce de détail : La fonction de détail consiste à s'approvisionner en marchandises pour les revendre en détail au consommateur final. Cette fonction offre la proximité de l'alimentation aux clients, des heures d'ouverture plus large, un assortiment de produits de premières nécessités et la vente au micro détail.

III-2- La distribution associée

Un réseau de commerce associé est constitué par des petites et moyennes entreprises de détail réunies en un groupement d'achat ou collaborant avec un fabricant, un grossiste ou une centrale d'achat. Les commerçants sont propriétaires de leur magasin mais dans le cadre d'un réseau qui les apporte des avantages (conditions d'achat, logistique, accès à une marque renommée,...) en échange d'une contribution financière et du respect des règles du réseau. Le commerçant exploite seul son entreprise et en assume les risques.

III-3- La distribution intégrée

Le commerce intégré désigne les réseaux qui exploitent en propre au moins 10 points de vente. Les magasins sont la propriété d'un groupe et sont dirigés par des directeurs salariés. Le réseau fonctionne généralement avec une centrale d'achat interne. Les coopératives de consommateur en sont des cas particuliers.

III-4- Le e-commerce

Repose sur une boutique en ligne accessible via Internet permettant la commande, un système de paiement sécurisé en ligne et une infrastructure logistique puissante pouvant assurer les livraisons dans le monde entier.

Le commerce électronique se développe aussi bien sur le marché B to B (entreprise à entreprise) que sur le marché B to C (entreprise à consommateur). C'est un puissant outil de segmentation, puisqu'il est possible, à travers le site web, de s'adresser personnellement à chaque client. Toutes les formes de commerce traditionnelles (indépendant, associé ou intégré) l'ont mis en place.

Le e-commerce constitue pour l'instant, une voie complémentaire aux points de ventes et pour certains commerçants indépendants un moyen de survie.

Dans le point suivant, nous allons présenter les spécificités de distribution de l'électricité et nous aborderons la particularité de distribution des entreprises de service en raison de la conformité de la distribution de l'électricité avec celles des services.

IV- Spécificités de distribution de l'électricité²²

IV-1-Particularité de distribution des entreprises de service

La politique de distribution des entreprises de service est élaborée selon trois éléments : les objectifs de l'entreprise, son environnement et son diagnostic (taille, image de marque, caractéristiques). Cette élaboration aide à choisir le réseau de distribution optimal et mettre des stratégies qui conviennent pour répondre à ses besoins.

A- Les modes de distribution des services ²³

La fonction de prestataire est de proposer un service destiné à l'utilisateur final. Alors le prestataire doit se préoccuper de la mise à disposition des services au consommateur dans le temps et le lieu voulu. Pour choisir un circuit et une méthode de distribution, il faut identifier une cible afin de mieux répondre à ses besoins et attentes.

- **Le choix des réseaux de distribution** : La distribution de service s'exprime à travers ses choix de réseaux. Elle doit effectuer un arbitrage entre la multiplication des réseaux et la multiplication des services.
- **Multi localisation et offre d'un nombre très limité de service** : C'est le cas de restauration rapide, cette limite de l'offre permet d'obtenir un taux de croissance du chiffre d'affaire et une croissance forte du bénéfice net.
- **Grand nombre de services offerts avec un réseau très limité** : Le service est délivré dans une seule unité ou dans un nombre très petit d'unités. C'est le cas des parcs de loisirs tels que Disneyland ou les restaurants gastronomiques à la réputation internationale, cette situation se caractérise par une meilleure prestation dans le domaine, un chiffre d'affaire moyen et une marge nette très élevée.
- **Multi localisation/ multi services** : C'est le cas des banques, des stations d'essence et des chaînes de magasins. Les critères de cette situation se distinguent par une négativité de la croissance du chiffre d'affaire et l'hétérogénéité des unités rend plus difficile la maîtrise des coûts.

²²<https://www.techniques-ingenieur.fr/> consulté le 03/01/2022 à 15h

²³Pierre EIGLIER, « Marketing et stratégie des services », éd : Economica, Paris 2004 p : 134

B- Les méthodes de distribution des services²⁴

La distribution des services dépend de la nature de l'interaction entre le client et l'entreprise de service. Ces modes de livraison diffèrent selon le prix, le type de contact et les coûts. On distingue trois méthodes :

- **Le client visite le site matériel de service :** Dans ce cas, la livraison de service est faite par le prestataire (le personnel en contact). Elle exige une facilité d'accès des sites, les coûts de vente sont élevés (personnel d'accueil/vente). Plus le service ou l'achat sera perçu comme complexe et à haut risque, plus le client cherchera le contact personnel.
- **Les prestataires visitent le client :** Dans certains cas, c'est le prestataire qui se déplace. Le client est ainsi prêt d'une part à payer un supplément pour un service personnalisé pour le gain de temps et d'autre part, la livraison est trop coûteuse en termes de déplacement d'un employé (le temps et les frais de déplacement).
- **Les opérations de service sont effectuées à distance :** le client et le prestataire sont en interaction par courrier postal, télécommunication, courrier électronique, ou d'autres systèmes d'échange de données informatisées, cela implique une haute performance dans le traitement de l'information et dans le processus de livraison de service.

C- Caractéristiques de distribution de l'électricité

L'électricité est une énergie souple et adaptable mais elle est non stockable, alors que la consommation des clients et la coïncidence de la demande sont constamment variables.

Un réseau de distribution est un assemblage de différents éléments dont les caractéristiques essentielles (tension d'isolement et tenue aux courts circuits notamment) doivent être coordonnées entre elles et compatibles avec l'option de base choisie concernant le régime du neutre.

Le dimensionnement de chaque élément doit être défini de façon à lui permettre de répondre aux contraintes immédiates mais aussi futures, ce qui suppose une optimisation basée sur un calcul technico-économique à long terme.

Enfin, les caractéristiques principales doivent être choisies dans une gamme réduite de valeurs normalisées, de façon à obtenir des effets de série sans pour autant trop restreindre les possibilités.

Ces exigences nécessitent la permanence du transport et la mise à disposition de l'énergie par un réseau de distribution : ²⁵

-« **Haute Tension** » : pour les fortes puissances et les longues distances,

- « **Basse Tension** » : pour les moyennes et faibles puissances et les courtes distances.

²⁴Alexandre Kamyab SAMII, « stratégies de service », éd : business supply chain, Dunod paris 2001, p : 205

²⁵<https://www.cre.fr/Electricite/Reseaux-d-electricite/Presentation-des-reseaux-d-electricite>, consulté le 11/12/2021 à 14h

Une ligne aérienne haute tension compte en général 3 câbles électriques les uns à côté des autres. Lorsqu'une ligne est composée de 6 câbles, il s'agit en fait de 2 lignes différentes (3 câbles par ligne). Un câble supplémentaire, appelé câble de garde est généralement disposé au-dessus de la ligne de transport et la protège de la foudre.

Des pylônes ou supports maintiennent ces câbles à une certaine distance du sol de façon à assurer la sécurité des personnes et des installations situées au voisinage des lignes.

Il existe différentes catégories et modèles de pylônes en fonction de :

- La tension
- L'aspect des lieux
- Le respect de l'environnement
- Les conditions climatiques

- **Distribution en antenne ou « simple dérivation »**

Il est principalement utilisé dans les zones rurales, en réseau aérien. En cas de défaut sur un tronçon de câble ou dans un poste, les utilisateurs sont privés d'alimentation le temps de la réparation.

- **Distribution en « coupure artère » ou en « en boucle »**

Il est utilisé en zone urbaine. En cas de défaut sur un tronçon de câble ou dans un poste, on isole le tronçon en défaut par l'ouverture des 2 appareils de protection ou de sectionnement qui l'encadrent et on réalimente la boucle en refermant le disjoncteur.

- **Distribution en « double dérivation »**

Il est utilisé pour assurer une continuité de service optimale. En cas de défaut sur l'une des lignes, l'alimentation de l'abonné est permutée sur la seconde.

Chaque circuit de distribution engendre des charges et des coûts, et toute entreprise se doit de les maîtriser. Ainsi, pour développer des services, une entreprise doit mettre en œuvre les outils de contrôle de gestion nécessaires pour maîtriser ses coûts de distribution.

D- Spécificités des services

Le service présente quatre caractéristiques majeures :

a- L'intangibilité :²⁶ Les services ne sont pas des objets mais des processus ou des actes. Les services sont intangibles. La notion d'intangibilité recouvre en réalité deux dimensions : une dimension physique (l'impossibilité de voir et de toucher le service) et une dimension mentale (la difficulté de se faire une idée sur le service et de l'imaginer). Les prestataires des

²⁶Béatrice Bréchnignac – Roubaud, « le marketing des services », édition d'organisation, France 2004, page : 71.

services s'efforcent alors de favoriser la confiance du client en accroissant la tangibilité du service :

-Les locaux : L'extérieur ou l'intérieur d'une structure peut être réaménagé, multiples entrées, canalisation du trafic, postes d'accueil multifonctions.

-Le personnel : Facilement identifiable, habilité d'une manière sobre et professionnelle.

-L'équipement : moderne, il doit donner à la compagnie l'image de la pointe du progrès.

-L'information : Les brochures doivent être claires et engageantes, les photos appropriées.

-Les logos : l'entreprise doit choisir un nom, parfois un symbole pour chaque produit.

-Les tarifs : Ils doivent être clairement expliqués à chaque occasion.

Ainsi, ce critère est un avantage pour l'entreprise, ce qui est tangible ne peut pas être breveté, on ne peut pas ainsi défendre une offre de service face aux copies de la concurrence.

b- L'indivisibilité : L'inséparabilité de la consommation et de la production dans les services, signifie à la fois simultanété et proximité physique. La simultanété représente la durée de vie éphémère d'un service, soit le temps d'une performance. Un service est fabriqué en même temps qu'il est consommé. ²⁷En conséquence, il est impossible de stocker un service. Cela signifie que les contraintes de temps sont plus importantes pour l'entreprise de service qui ne peut pas étaler sa production et la stocker pour faire face aux variations de la demande.

L'inséparabilité met en évidence le rôle indissociable que doivent jouer les clients et le prestataire de service dans le processus de « production » du service. Dans beaucoup de cas, le client doit être présent durant la production du service.

c- La variabilité :²⁸ La variabilité aussi définie par l'appellation hétérogénéité, ce caractère incertain de garantir une performance constante pour un prestataire. L'hétérogénéité fait référence à la difficulté de fournir un service dont le résultat est stable et uniforme. La performance d'un service varie d'une entreprise à l'autre, d'une agence à l'autre, surtout pour les services fondés en grande partie sur l'intervention humaine. Alors le client va disposer de très peu d'éléments avant l'achat pour comparer des offres de services. Et il sera très difficile pour le prestataire de fournir un service homogène dans le temps et l'espace, de s'assurer de la constance des personnes en contact avec le client, et de délivrer ainsi dans des lieux ou par des intermédiaires différents. Plus le service repose sur le comportement des personnes et plus le risque de non-conformité est important.

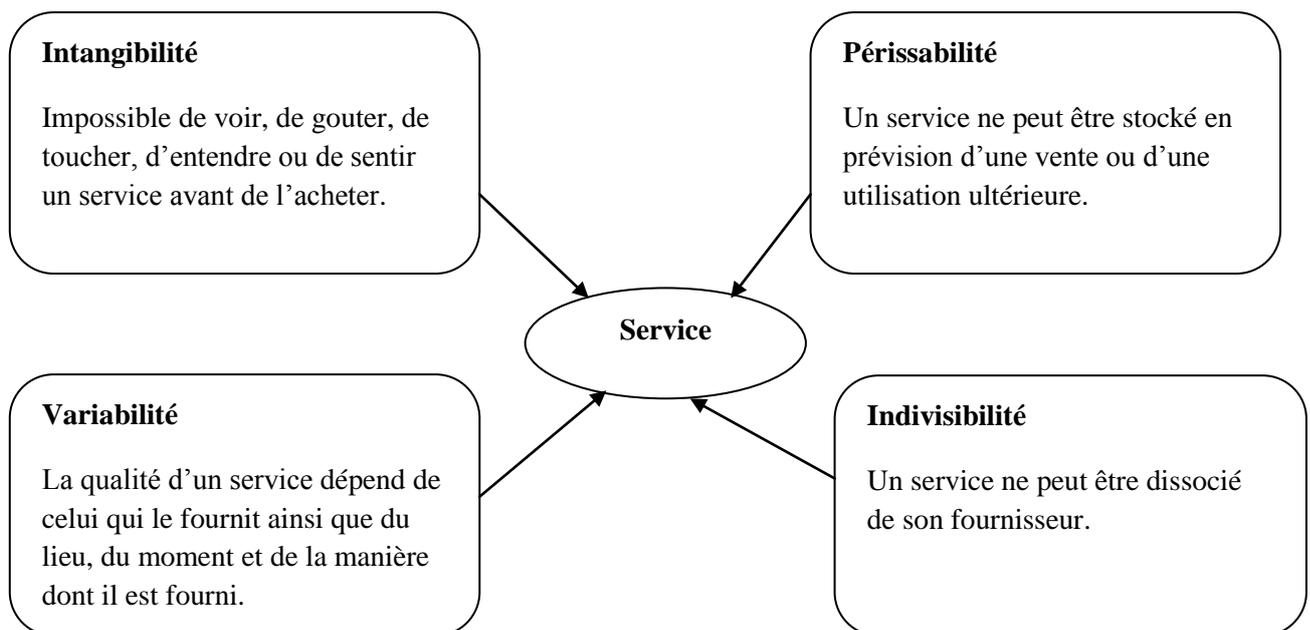
²⁷Philip KOTLER et GARY ARMASTRONG, « principe de marketing, 8^{ème} édition, Pearson Education, France, 2007, page : 214.

²⁸Béatrice Bréchnignac- Roubaud, op.cit, p72.

d- La périssabilité :²⁹ « La périssabilité désigne le fait que les services ne peuvent en aucun cas être stockés en prévision d'une vente ou d'une utilisation ultérieure. La périssabilité d'un service n'est pas problématique si la demande est stable. Dans le cas contraire, elle engendre de nombreuses difficultés d'infrastructure. »

-Les quatre caractéristiques des services sont résumées brièvement dans le schéma suivant :

Figure n° 4 : Les quatre caractéristiques des services.



Source: Philip KOTLER et Gary ARMASTRONG, principe de marketing 8^{ème} édition, Pearson Education, France, 2007, p 213.

²⁹ Gary ARMASTRONG et Philip KOTLER, op.cit, p 215.

Tableau n° 1 : Différences entre un bien matériel et un service.

Bien matériel	Service
Tangible	Intangible
Homogènes (identiques entre eux)	Hétérogènes (jamais identiques)
Séparables (les phases de production, de distribution et de consommation sont séparables)	Inséparables (les phases de production, distribution et consommation sont inséparables)
Consiste en un objet	Consiste en une activité, un processus
La valeur essentielle est produite lors de sa fabrication	La valeur essentielle provient de l'interaction entre le prestataire et le bénéficiaire du service
Le client ne participe normalement pas au processus de production	Le client participe généralement au processus de production
Stockable	Non stockable

Source : Alexandre KAMYAB SAMII, « stratégies des services », Ed : Business Supply chain, Dunod, Paris 2001, p 47.

D'après le tableau ci-dessous, nous concluons que l'opposition entre un bien et un service se dégage la notion d'inter relation définie par une date de début et une date de fin qui laisse supposer que le service est une activité et non le résultat d'une production à l'instar du bien.

e -Détermination du prix d'un service par rapport aux coûts

L'intangibilité et la périssabilité d'un service sont des facteurs qui vont compliquer la fixation du prix. Ainsi, les couts sont difficiles à apprécier. L'entreprise de service s'appuie généralement sur les couts fixes (loyers, impôts, assurances, salaires de managers, sécurité...etc.) même si aucun service n'est vendu, ils sont en particulier très élevés. Par contre, les couts variables de services ont tendance à être très faibles, ils sont associés à la réalisation d'une vente supplémentaire³⁰. Alors, l'entreprise va tarifer son offre à partir de l'ensemble des couts fixes et variables que l'on appelle le cout de revient, en ajoutant une marge à ce coût pour obtenir le prix de vente.

Ainsi, pour résoudre le problème de tarification de l'offre, il existe trois possibilités :³¹

-Tarifer chaque service élémentaire consommé par le client,

³⁰Christopher LOVELOCK et autres, « Marketing des services », 6^{ème} édition Pearson Education, France 2009, p 155.

³¹Pierre EIGLIER et ERIC LANGEARD, op.cit, p 126.

-Tarifier uniquement le service global que le client ait ou non consommé certains services élémentaires,

-Ou bien, un mélange des deux méthodes.

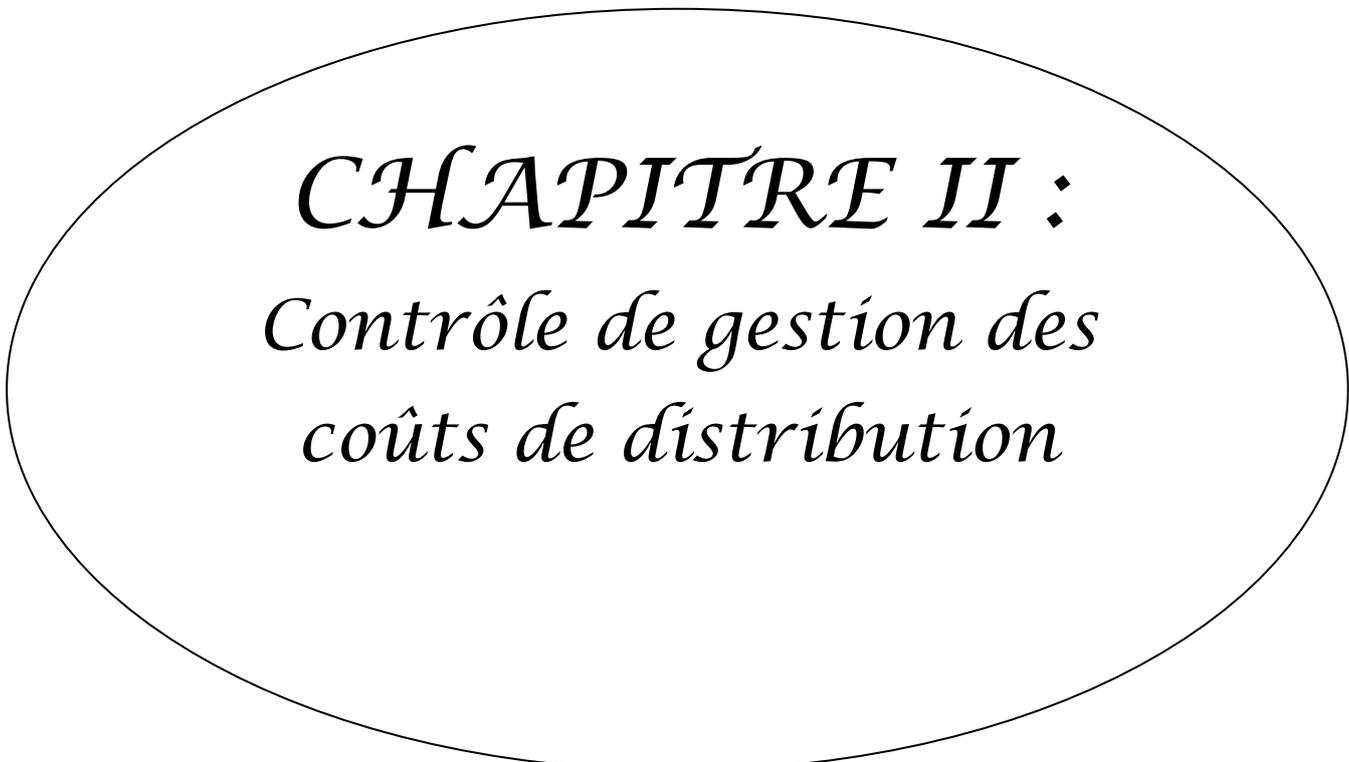
Conclusion

Ce chapitre nous a permis de comprendre qu'un système de contrôle de gestion dépasse largement ce que la plupart des gens visualisent lorsqu'on leur en parle, le contrôle de gestion en tant que concept est donc extrêmement large, dans notre travail nous avons cerné ses concepts clés, son évolution, ses missions...etc., on a également pu comprendre comment s'organise cette fonction au sein de l'entreprise. Nous avons présenté la fonction de distribution et son impact sur la compétitivité des entreprises sur le marché des biens produits aux consommateurs. C'est particulièrement le cas des entreprises de services.

Nous avons aussi abordé les spécificités de la distribution de l'électricité, objet de notre cas pratique.

En effet, la distribution de l'électricité est spécifique, car c'est une énergie non stockable, une fois produite, elle est directement acheminée à la consommation. Donc si elle n'est pas entièrement consommée par les clients, cela peut engendrer des pertes considérables pour les entreprises, d'où l'impératif d'une bonne gestion de sa distribution.

Les coûts de distribution représentent un volet important à considérer dans la gestion de la distribution. Ce coût de distribution est également un élément du coût de revient d'un produit ; son importance est indéniable notamment dans certains secteurs d'activité comme dans les entreprises commerciales, et toutes entreprises doit le réduire et le maîtriser. Pour ce faire, certains outils ont été développés dans le cadre du contrôle de gestion notamment : La comptabilité analytique, la gestion budgétaire ainsi que le contrôle budgétaire et qui feront l'objet du prochain chapitre.



CHAPITRE II :
Contrôle de gestion des
coûts de distribution

Introduction

Il est nécessaire pour toute entreprise, tout secteur confondu du point de vue de la compétition, de maîtriser ses coûts de distribution. Pour ce faire, il y a lieu de les identifier, puis mener un travail de contrôle de gestion, en se basant sur certains de ses outils, entre autres la comptabilité analytique qui permet de calculer et d'analyser les coûts afin de clarifier leurs répartition entre les différentes activités de l'organisation. Il y a aussi la gestion budgétaire qui assure une bonne coordination entre les différentes activités de l'entreprise et permet de concevoir ses coûts puis de s'assurer que ceux réalisés sont conformes aux standards (prévus), ainsi adopter les actions correctives nécessaires, grâce au contrôle budgétaire.

Dans ce présent chapitre, nous allons en premier lieu présenter les notions de charges et coûts, et nous mettrons le point sur les charges engendrées par la distribution d'électricité. Ensuite, nous aborderons les méthodes de la comptabilité analytique destinées au calcul et à l'analyse des coûts, que nous avons jugés plus efficaces pour le pilotage des coûts.

Pour terminer, nous nous intéresserons à d'autres outils de contrôle de gestion liés à la gestion budgétaire et au contrôle budgétaire, indispensables pour une bonne maîtrise des coûts.

Section 01 : Présentation et calcul des coûts

Dans cette première section, nous allons d'abord présenter les coûts et les charges afin de mieux appréhender ces deux concepts. Ensuite, nous nous intéresserons aux coûts relatifs à la distribution de l'électricité. Enfin, nous présenterons les deux méthodes de comptabilité analytique les plus utilisées pour le calcul et la maîtrise des coûts à savoir : la méthode des coûts complets et la méthode ABC.

I- Les charges et les coûts

I-1- Les charges

A-Définition des charges

Le mot (Charge) est un terme comptable désignant les consommations de l'entreprise chiffrées en valeur monétaire. Essentiellement pour ses besoins d'exploitation, ou ses objectifs de production et de vente de biens et services

Sur le plan économique, la charge est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de vente des biens et services.

B-Types de charges

Le calcul des coûts est fondé sur un regroupement de charges. Plusieurs typologies de charges existent car elles répondent à différents niveaux d'analyse. Nous allons aborder les types de charges les plus fréquemment utilisés à savoir les charges variables, fixes, les charges directes et indirectes.¹

- **Les charges variables et les charges fixes**

Ce premier critère de distinction des charges dénote leur comportement suite aux variations dans le niveau d'activité de l'entreprise (son volume de production).²

- **Les charges variables :** Une charge variable (ou opérationnelle) est constante par unité de produit, mais cumulée, elle varie en proportion directe avec les variations du niveau d'activité. Par ailleurs, certaines charges ont une partie fixe et une charge variable.

- **Les charges fixes :** Les charges fixes, appelées aussi « charges de structure » (parfois de même charge du siège) sont des charges qui n'évoluent que très peu à mesure que l'activité augmente dans des limites étroites (nouvel outillage, recrutement du personnel d'encadrement etc.)³.

Une charge est fixe lorsque, pour une période de temps donnée et un niveau d'activité maximum déterminé, elle reste constante.

On peut également observer, que si le coût fixe global ne change pas pour période considérée, il est en revanche variable par unité.

- **Les charges directes et indirectes**

Une charge est directe ou indirecte par rapport au produit réalisé dont on souhaite mesurer le coût.

- **Les charges directes :** Une charge est dite directe, si elle est spécifique à une seule destination, plus précisément à un seul produit. Cette catégorie de charges, est affectée directement, sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé ; on distingue principalement : ⁴ Les charges de matières premières utilisées pour la production, les charges de main d'œuvre directe et éventuellement les charges d'amortissement, si l'équipement est spécifique à un seul produit.

- **Les charges indirectes :** Une charge est dite « indirecte », lorsqu'elle est commune à plusieurs produits. Cette catégorie de charges nécessite avant son rattachement, son

¹ARFAOUI. N et AMRANI. A : « Méthodes d'analyse des coûts », Edition du Management, Alger, 1991, Page20.

² Idem, Page 21.

³CIBERT A, « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976, P 11.

⁴ Idem, Page 22

imputation au coût d'un produit, un traitement préalable en recourant à des unités d'œuvres (U.O).

I-2-Les coûts

A-Définition de coût

« Le coût est défini comme une accumulation de charges qui permet d'obtenir une information significative et cohérente sur le plan de gestion et il est constitué par un ensemble de charges supportées par l'entreprise pour produire ce produit ou offrir ce service. »⁵

B-Typologie des coûts⁶

Il existe 3 optiques de ventilation des coûts à chaque optique correspond une ou plusieurs typologies de coûts :

-La première optique est relative à la nature de leur objet : coût d'achat, coût de fabrication, coût de distribution....

-La deuxième optique est plus comptable. Elle consiste à distinguer les coûts directs (matière première et matière consommable, main-d'œuvre directe...) des coûts indirects (main-d'œuvre indirecte, frais d'administration...).

-La troisième optique est économique. Elle consiste à distinguer les coûts fixes des coûts variables.

Si l'on tient à l'optique produits, les coûts constitutifs du coût de revient suivent les opérations physiques (achat- fabrication- distribution) correspondant aux principales fonctions de l'entreprise, en progressant jusqu'à l'obtention du coût de revient.

a-Selon la nature de leur objet

- **Dans une activité commerciale**

L'activité commerciale d'une entreprise nécessite le calcul des différents coûts tel que :

- **Le coût d'achat des marchandises** : Comprend le prix d'achat ; les frais accessoires d'achat éventuels (transport, droit de douane, rémunération d'intermédiaires....) et les frais d'approvisionnement (achat, réception et contrôle...).

- **Le coût de la prestation de distribution** : Comprend les frais supportés pour vendre les produits achetés aux différents stands :De la préparation de la vente (argumentaire, tarif, notices, formation du personnel commercial...) ; de la promotion de vente (publicité,

⁵Thierry JACQUOT, Richard MILKOFF, « comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », Edition : Darios, France, 2007, p73

⁶RAIMBAULT Guy : « comptabilité analytique et gestion prévisionnelle outils de gestion », Edition Chihab, 1996, P06.

CHAPITRE II : Contrôle de gestion des coûts de distribution

promotion, foires et exposition...) ; de l'exécution de la vente (prospection, prise de commandes, livraison, préparation de la facturation...) ; de l'action après-vente (maintien du contrat avec client, satisfaction des besoins en pièces de rechanges, intervention auprès des services d'entretien en clientèle...).

- **Le coût de revient des marchandises vendues comprend** : le coût d'achat des marchandises vendues et le coût des prestations de distribution.

- **Dans une activité industrielle** : Contient ces différents coûts : Le coût d'achat des matières (matières premières, matières consommables et fournitures diverses).

Coût d'achat = Le prix d'achat + Les frais accessoires d'achat éventuels (transport, droit de douane, rémunération d'intermédiaires...) + Les frais d'approvisionnement (achat, réception et contrôle...).

Le coût de production comprend : Le coût d'achat des matières (premières et consommables) ainsi que des fournitures mises en fabrication et aussi , les frais de fabrication ou transformation, qui en réalité englobent les frais de préparation, les frais d'exécution,

Coût de production = Le coût d'achat des matières et fournitures utilisées + Les charges de fabrication ou transformation

Le coût de distribution des produits vendus Comprend tous les frais nécessaires à la vente des produits :

- De la préparation de la vente (argumentaire, tarif, notices, formation du personnel commercial...);
- De la promotion de vente (publicité, promotion, foires et exposition...);
- De l'exécution de la vente (prospection, prise de commandes, livraison, préparation de la facturation...);
- De l'action après-vente (maintien du contrat avec client, satisfaction des besoins en pièces de rechanges, intervention auprès des services d'entretien en clientèle...).

Le coût de revient des produits vendus comprend : Le coût de production de la quantité vendue ainsi que le coût des prestations de distribution ; au sens large :

Coût de revient = coût de production des produits vendus + charges de distribution

b-Selon leur nature comptable

On distingue les coûts directs et les coûts indirects :

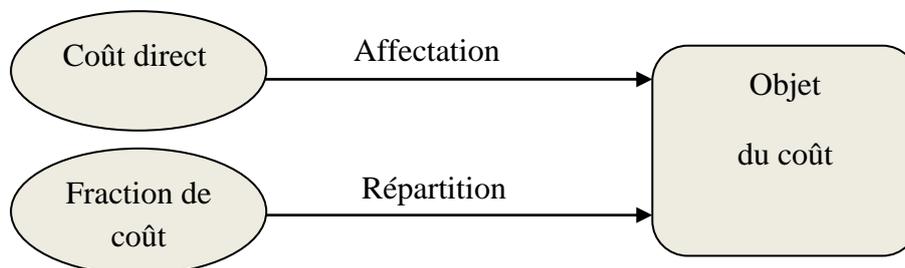
- **Coûts directs** : Un coût direct est un coût que l'on peut affecter immédiatement à l'objet de coût, c'est-à-dire sans avoir besoin d'établir des calculs intermédiaires. C'est une charge spécifique à l'objet étudié.

Exemple : le coût de la matière première incorporée à un produit, le coût de la main d'œuvre directe à un produit.

- **Coûts indirects** : Un coût indirect correspond à un coût qui n'est pas immédiatement lié à l'objet de coût. Il sera nécessaire de réaliser des calculs intermédiaires et de choisir des clés de répartition pour établir une relation entre le coût et l'objet de coût.

Exemple : les salaires du personnel d'encadrement dans une usine multi production représentent une charge indirecte pour l'un ou l'autre des produits de l'usine.

Figure n° 5 : Allocation des coûts.



Source : Etabli par nous-mêmes.

Quand une charge est allouée à un objet de coût, on qualifie d'affectation le fait d'attribuer une charge directe à l'objet de coût, mais on parle de répartition le fait de calculer la fraction de la charge indirecte attribuée à l'objet de coût.

c-Selon leur nature économique

- **Coûts fixes** : Le coût fixe est un coût dont le montant total est invariant avec le niveau d'activité.

Exemples de coût fixe : les charges liées au personnel employé ; les matériels utilisés par l'entreprise, etc.

- **Coûts variables** : Un coût variable est un coût dont le montant total fluctue en fonction du volume d'activité. Le coût variable à l'unité est supposé constant.

Exemple de coût variable : la matière consommée pour produire un bien. Le montant total de la consommation de matière varie en fonction du volume de production requis

I-3- Les coûts et charges relatifs à la distribution d'électricité

L'électricité parvient aux consommateurs via un réseau. Gérer et entretenir ce réseau coûte de l'argent. C'est pour cette raison que des coûts de distribution leur sont facturés.

- Le tarif de distribution constitue l'une des 3 grandes parties de la facture d'énergie ;
- Les coûts de l'énergie consommée ;
- Les coûts de distribution ;
- Les taxes et cotisations fédérales ;

Les coûts de distribution repris sur la facture contiennent non seulement les frais de distribution réels mais également d'autres coûts que le gestionnaire des réseaux de distribution doit encaisser et reverser aux parties concernées.

Les tarifs de distribution comme ceux qui se retrouvent sur la facture d'électricité couvrent 4 grands éléments :

- Les principales missions du gestionnaire de réseaux de distribution ;
- La cotisation pour les obligations de service public ;
- Les coûts de transport ;
- Les cotisations fédérale et régionale, et la redevance voirie communale reversées aux autorités.

En Algérie, selon l'Article 91 de la Loi n° 02-01 du 22 Dhou El Kaada 1422 correspondant au 5 février 2002 relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisations :

— La rémunération de l'activité distribution, tant pour l'électricité que pour le gaz, est fixée par la commission de régulation sur la base d'une méthodologie et de paramètres définis par voie réglementaire. Elle prend en compte les coûts d'investissement, d'exploitation et de maintenance des installations, les caractéristiques des zones de distribution desservies, d'autres coûts nécessaires à l'exercice de l'activité ainsi qu'une rétribution équitable du capital investi telle qu'appliquée dans les activités similaires et prenant en compte les coûts de développement. La formule de rémunération intègre des incitations à la réduction des coûts et à l'amélioration de la qualité de la fourniture.

L'objectif principal de notre travail de recherche s'agit comme nous l'avons déjà cité de mieux comprendre la notion coût et essentiellement le coût de distribution et pour cela nous avons effectué certains choix que nous avons jugés plus adéquats que d'autres à notre sujet. Pour cela, notre choix s'est porté sur les outils de contrôle de gestion qui sont indispensables

CHAPITRE II : Contrôle de gestion des coûts de distribution

au le secteur de distribution de services à savoir : la comptabilité analytique, la gestion et le contrôle budgétaire.

La comptabilité analytique poursuit certains buts dont les plus importants sont les suivant :

- Aider le management à identifier la rentabilité des produits;
- Déterminer le coût de revient par produit fabriqué;
- Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits, en effet, parmi ses objectifs attendus, c'est l'analyse des performances de l'entreprise et c'est de là qu'apparaît son rôle d'outil d'information interne, utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités et d'évaluer les rendements par activités, voir même par produit ;
- L'évolution des stocks ;
- Donner une base au contrôle de gestion ; l'aptitude à gérer et à anticiper les changements survenant de l'environnement de l'organisation et à en contrôler les effets au quotidien et devenue un facteur clé dans la réussite de toutes les entreprises et un élément essentiel de sa gestion stratégique à court, moyen et long terme.

Après avoir défini les charges et coûts et avoir mis point sur les Coûts et les charges relatives à la distribution d'électricité, nous allons dans le deuxième point présenter les différentes méthodes de la comptabilité analytique qu'on a jugées importantes pour le calcul des coûts.

II- Calcul des coûts par le biais de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est le premier outil sur lequel s'appuie le contrôleur de gestion pour son efficacité de détermination et d'analyse des coûts à travers des méthodes spécifiques. Dans le cadre de notre recherche nous avons opté pour la méthode des coûts complets et la méthode ABC qui sont essentielles pour la maîtrise des coûts.

La méthode des coûts complets permet d'effectuer une analyse globale et détaillée et de répondre à un certain nombre de problèmes spécifiques : répartition des charges indirectes, concordance, fixation des prix. Nous allons développer la méthode des centres d'analyse, également appelée méthode des sections homogènes, qui propose une technique de répartition, puis d'imputation des charges indirectes dans les coûts.

La méthode ABC quant à elle, propose une solution alternative au modèle des centres d'analyse. Elle s'attache à redéfinir le traitement des charges indirectes et propose une analyse novatrice en découpant l'entreprise en activités. L'objectif de cette méthode est d'instaurer une meilleure traçabilité des charges indirectes.

II-1-La méthode des centres d'analyse

A- Définition de la méthode des centres d'analyse⁷

La méthode des centres d'analyse ou à l'origine, des sections homogènes est une approche globale de calcul et d'analyse des coûts complets visant à déterminer des coûts de revient (coût complet d'un produit au stade final de son élaboration incluant les coûts de distribution et les autres coûts hors production).

B-Principe de la méthode des centres d'analyse

Cette méthode consiste à décomposer l'activité en centres de coûts, puis à répartir les charges indirectes dans ces subdivisions de l'entreprise. Chaque compartiment de charges indirectes doit avoir une activité autonome et homogène et être défini par une unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée « unité d'œuvre ». Cette méthode se divise en plusieurs étapes qui sont :

a-Traitement des charges indirectes : La répartition des charges indirectes se fait au moyen d'un tableau appelé, tableau de répartition des charges indirectes, qui permet de les répartir dans des centres d'analyses au moyen de clé de répartitions. Ces centres d'analyses sont décomposés en centres principaux et auxiliaires :⁸

•**Centres principaux** : qui correspondent aux principales fonctions d'exploitation de l'entreprise (approvisionnement ; production ; commercialisation). Ce sont des sections dont les charges peuvent être aisément imputées aux coûts, car leurs unités d'œuvres sont fonction des quantités achetées ; produites ou vendues.

•**Centres auxiliaires** : qui ont une fonction de gestion, et n'ont pas de liens directs avec la réalisation de l'objet de l'entreprise. Ces sections correspondent aux services travaillant pour l'ensemble de l'entreprise, en ce sens que leurs activités servent à d'autres sections principales ou auxiliaires et qu'il n'existe pas de relation évidente entre les unités d'œuvre et les quantités achetées ; produites ou vendues.

b-La mise en œuvre de la méthode des sections homogènes : La méthode des sections homogènes consiste à répartir les charges indirectes dans les différentes sections et à imputer, en fin de compte, ces charges indirectes aux différents coûts.

Première étape : Répartition primaire : Tout d'abord on définit le nombre de centres d'analyses, et pour chacun d'eux, une unité d'œuvre pertinente. Ces centres de coûts regrouperont des charges homogènes par rapport aux unités d'œuvres qui ont été choisies. Les unités d'œuvres devront pouvoir expliquer les variations du coût dont elle mesure l'activité, elles serviront de critères d'imputation des charges indirectes dans les coûts.

⁷Thierry Jacquot, Richard Milkoff, Op.cité., page 122.

⁸ CIBERT A : « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976, P.32.

CHAPITRE II : Contrôle de gestion des coûts de distribution

Les charges indirectes seront réparties entre les sections homogènes à savoir : centres auxiliaires et principaux. Certaines charges peuvent ne concerner qu'un seul centre de coûts (C'est le cas des charges semi-directes), cependant la plupart des charges indirectes concernent plusieurs centres de coûts et seront de ce fait réparties au moyen de « clé de répartition ». On calculera ensuite le total de la répartition primaire des charges pour obtenir le coût de chaque centre. Une clé de répartition est un procédé permettant de répartir forfaitairement les charges indirectes entre les différents centres d'analyse.

Deuxième étape : répartition secondaire : Étant donné que les montants des centres auxiliaires calculés dans la première étape ne sont pas directement imputés aux coûts, on les répartit à leurs tour progressivement dans les autres centres auxiliaires et principaux, et ce sur la base des prestations fournies. On utilisera également pour ce faire des « clés de répartition » appelées ici « unités d'œuvre » (ou taux de frais, sur la base d'une assiette conventionnelle). Ces dernières sont traduites par des pourcentages, et le transfert s'effectue en cascade, afin de vider tous les centres auxiliaires dont les montants se retrouveront en définitive répartis dans les seuls centres principaux. L'impératif de cette deuxième étape, est que les centres auxiliaires soient nuls, et quel montant des charges indirectes qui ont été ventilées se retrouve bien dans les seuls centres principaux.

Troisième étape : imputation des charges des centres principaux : Cette dernière étape consiste à imputer les montants obtenus dans les centres principaux aux différents coûts. L'étape se décompose en trois sous étape à savoir :

- La Détermination du nombre d'unités d'œuvre utilisé (NUO), ou valeur en monnaie de l'assiette (s'il s'agit d'une unité monétaire) de chaque centre, pour mesurer son activité au cours de la période analysée.

- Calcul du coût de l'unité d'œuvre (CUO) de chaque centre. Il s'obtient en divisant le coût total de la répartition secondaire de chaque centre, par le nombre d'unités d'œuvre utilisé par chaque centre. Ce coût est appelé taux de frais lorsque l'unité est monétaire. La formule de calcul est la suivante :

$$\text{CUO} = \text{Total des charges du centre} / \text{NUO du centre}$$

-Imputation des montants des centres aux différents coûts et coûts de revient des produits proportionnellement au nombre d'unités d'œuvre consommées par chacun d'entre eux.

Ce montant s'obtient de la manière suivante :

$$\text{Montant imputé} = \text{NUO consommé} \times \text{CUO}$$

Ou

$$\text{Montant imputé} = \text{Assiette} \times \text{Taux de frais}$$

- ❖ **NUO** : C'est le nombre d'unités d'œuvre qui sert à répartir les charges par rapport à des critères généraux tels que le nombre d'employés de l'entreprise.
- ❖ **CUO** : Il s'agit du coût de l'unité d'œuvre qui s'obtient par la division du total des charges réparties sur le volume total d'unités d'œuvre
- ❖ **Taux de frais** : Dans les centres de structure, il n'est pas possible de définir une unité d'œuvre physique. A la place, on calcule un taux de frais en divisant les charges du centre d'analyse par un montant monétaire relatif à l'activité de l'entreprise. Ce montant sert de base à une répartition proportionnelle et forfaitaire des charges.⁹

C- Les différentes étapes de calcul des coûts

Pour calculer le coût de revient, il est nécessaire de calculer les coûts intermédiaires (coût d'achat, coût de production, coût de distribution).

- **Le coût d'achat** : Le coût d'achat d'un bien est obtenu en additionnant les éléments suivants : Le prix d'achat ; déduction faite des 3 R (rabais, ristourne, remise). Et les frais accessoires d'achat, c'est-à-dire les charges directes (droit de douane, honoraire...) ou indirectes (frais de centre d'approvisionnement)

$$\text{Coût d'achat} = \text{Prix d'achat} + \text{Charges directes et indirectes}$$

- **Le coût de production** : Le coût de production d'un bien s'obtient en additionnant les éléments suivants : Le coût d'achat des matières premières consommées pour la production de bien ; et les autres charges engagées par l'entreprise au cours des opérations de production, c'est-à-dire les charges directes de production (main d'œuvre directe...) et les charges indirectes (frais de centre de production).

$$\text{Coût de production} = \text{Coût d'achat des matières premières consommées} + \text{Charges directes} + \text{Charges indirectes.}$$

- **Le coût de revient** : Le coût de revient des ventes comprend trois types d'éléments : Le coût de production (ou de sortie) des ventes ; les charges directes de distribution qu'on peut affecter aux ventes de chaque catégorie de

⁹LANGLOIS .L et al : « contrôle de gestion », Edition BERTTI, Alger, 2006, P. 44

produits (force de vente, dépenses de publicité, promotion des ventes, etc.) ainsi que les charges indirectes de distribution qui sont communes à l'ensemble des produits vendus (frais de stockage, de transport, de livraison, etc.) Qu'on impute aux coûts de revient au moyen d'unité d'œuvre.

Coût de revient des produits vendus = Coût de production des produits fabriqués vendus + Coût de distribution (charges directes et indirectes de distribution).

- **Le résultat analytique :** Le résultat analytique est la différence entre le chiffre d'affaire, et le coût de revient.

Résultat analytique = Chiffre d'affaire – Coût de revient des produits vendus.

II-1-La méthode ABC

A- Définition de la méthode ABC

« La méthode à base d'activité (méthode ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes ». ¹⁰

ABC est une variante de la détermination des coûts complets, c'est une nouvelle méthode de calcul des coûts de revient, basée sur une nouvelle répartition des charges indirectes. Cette méthode consiste à classer par ordre décroissant les coûts par activité et s'appuie sur le principe de Pareto (Ou la loi des 20/80) c'est-à-dire 20% des produits font 80% du chiffre d'affaires. Lors d'une analyse ABC il est donc primordial de s'attaquer en priorité à l'analyse des références qui procurent 80% du chiffre d'affaires.

Ce système de calcul des coûts est présenté comme une réponse à l'incapacité de la comptabilité de gestion traditionnelle à refléter l'évolution des conditions de production. Le principe de la méthode ABC est d'établir une traçabilité des coûts pour permettre une meilleure imputation des charges indirectes aux objets de coûts. L'objectif est de redonner de la pertinence aux calculs de coût complet grâce à une représentation processuelle de l'entreprise, décrite comme une chaîne de valeur composée d'activités.

¹⁰ BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptables Maleseherbes, paris, 1994, P.186.

B- Mise en œuvre de la méthode

La mise en œuvre de la méthode ABC nécessite de respecter quelques étapes clés :

Etape 01 : L'identification des activités¹¹ clés de l'entreprise : Cette étape consiste à décomposer l'entreprise en activités clés afin d'identifier celles qui sont au cœur de la consommation des coûts, ce qui s'effectue par une observation directe des départements de l'entreprise ou en collaboration avec les responsables des départements concernés.

Etape 02 : Le choix des inducteurs de coût (Coste divers) : Une fois les activités identifiées, il convient de choisir les inducteurs de coûts les plus représentatifs ; qui permettent de quantifier les activités identifiées (Inducteur de volume, inducteur de gestion, inducteur de produit ou service, etc.). Dans cette méthode la notion d'inducteur se substitue à celle de l'unité d'œuvre de la méthode des coûts complets, il permet d'affecter le coût de l'activité en fonction du nombre d'inducteurs consommés.

Pour mieux comprendre cette notion d'inducteur on vous présente dans un tableau quelques exemples.

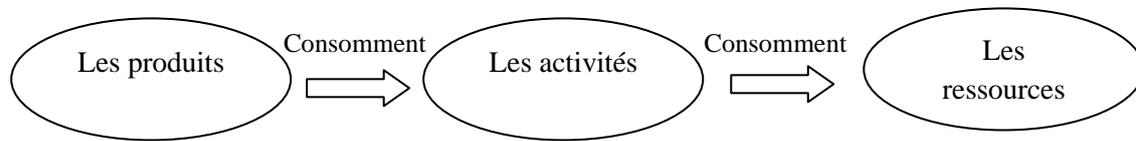
Tableau n° 2 : Exemple d'inducteur de coût (ces éléments peuvent changer selon le secteur et l'activité de l'entreprise).

Activité	Inducteur correspondant
Production de composants	Nombre d'heures d'utilisation de machine
Assemblage de composants	Nombre d'heures de travail
Traitement des commandes	Nombre de commandes par fournisseurs
Contrôle qualité	Nombre de pièces contrôlées
Livraison	Nombre d'unités livrées

Etape 03 : L'affectation des ressources aux activités : Selon cette méthode ce sont les coûts par activités qui comptent les plus et non pas les coûts par produit ; il convient donc de déterminer le montant des charges indirectes (Ressources matérielles, humaines, financières) consommées pour chacune des activités identifiées.

¹¹ Une activité est ensemble homogène de tâches, de personnes, de processus technologique, etc., qui se rattache à une ligne de produits ou à un service depuis sa phase de création (input) jusqu'à sa mise en vente (output).

Figure n°6 : Les produits consomment les activités, et ces activités consomment les ressources.



Source : Etablie par nous-mêmes

Etape 04 : Le regroupement des inducteurs et le calcul du coût unitaire : Une fois les inducteurs bien choisis, les ressources affectées, il convient ensuite de regrouper les activités ayant les mêmes inducteurs dans un centre de regroupement. Pour chaque centre, il convient de déterminer le coût unitaire de ses inducteurs en divisant la ressource par le nombre d'inducteurs.

Etape 05 : Le calcul du coût de revient à base d'activité : La dernière étape consiste à additionner les ressources indirectes par activité avec les coûts directs pour constituer le coût de revient de l'objet (Produit ou service).

Comme toute autre méthode, la méthode ABC représente certaines limites telles que la complexité ; donc coûteuse en maintenance, réglage, planification, contrôle...etc.) , aussi le fait qu'elle se traduit souvent juste par une réflexion plus précise sur les unités d'œuvre et elle reste centré sur un optique coût et la ventilation des charges indirectes ; elle n'intègre pas l'autre aspect de la compétitivité. Mais cela ne l'empêche pas d'avoir beaucoup d'avantages par le fait qu'elle aide à la maîtrise des coûts et à la prise de décision par le découpage en activités qui permet de mieux répartir les charges indirectes. Il n'y a plus une clef unique par centre mais plusieurs, donc des meilleures affectations des ressources aux activités et des activités aux produits. Aussi elle impute aux coûts des objets les ressources réellement consommées, les productions en grande série ne sont plus pénalisées par les petites séries. Au plan stratégique, le système permet de mesurer l'incidence sur les activités de l'entreprise de telle ou telle décision relative à un produit (recours à la sous-traitance, commandes personnalisées), et elle permet aussi de calculer facilement des coûts de processus.

Notre choix s'est porté sur cette méthode car elle permet d'analyser de façon très précise le choix de l'activité la moins rentable, elle permet ainsi de faire une analyse beaucoup plus fine qu'un calcul de coût de revient.

Comme nous l'avons vu, la méthode des centres d'analyses sert de moyen de traitement des charges pour le calcul des coûts complets « corrects et précis » par : produit, fonction, étapes de fabrication. De plus, elle permet d'obtenir des coûts de revient complets de chacun des produits de l'entreprise, et par conséquent le résultat analytique (marge) ainsi que celui de l'ensemble de l'activité. Ces coûts de revient constitueront une aide à la fixation des prix de vente.

Quant à la méthode ABC elle permet d'analyser les coûts de chaque activité à part car en effet, les coûts consomment les activités qui elles-mêmes consomment les ressources ; son but

est de modéliser les charges par activités pour mieux les gérer, cela concerne notamment les secteurs où les coûts indirectes sont importants ce qui est le cas d'une entreprise de distribution.

Les détails de la formation des coûts que fournissent ces méthodes, permettent aux gestionnaires d'identifier les coûts de distribution et de mieux les analyser, et ainsi mener un travail à l'aide des outils développés en contrôle de gestion afin de les maîtriser à savoir : la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire en se basant sur les budgets afin d'analyser les écarts et d'apporter les mesures correctives nécessaires.

Section 02 : La gestion budgétaire

La gestion budgétaire représente un outil nécessaire, car elle permet à la fois à l'entreprise d'atteindre ses objectifs et de ne pas se laisser surprendre par les dérives éventuelles. « Faire de la gestion budgétaire dans une entreprise, c'est faire de la gestion prévisionnelle.

Dans ce qui suit, nous allons définir la gestion budgétaire, les étapes qui la constituent et l'objectif de la mise en œuvre de cette dernière dans la gestion de l'entreprise.

I-Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise, pour une période définie, un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre.

« La gestion budgétaire, est une gestion prévisionnelle à court terme, dont l'instrument est le budget. Elle est donc une méthode de gestion prévisionnelle à court terme fondée sur l'évaluation des moyens à mettre à la disposition des responsables pour atteindre les objectifs fixes, issus de plan stratégique défini par la direction. Elle représente une véritable modélisation de l'activité de l'entreprise et inclut un processus de contrôle budgétaire, en effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée à savoir : établir des prévisions ; confronter ; mettre en évidence les écarts éventuels et mener des actions correctives qui tendent à rapprocher le réel de ces prévisions et cela pendant toute la durée de l'exercice »¹²

Les dimensions de la gestion budgétaire, consistent à chiffrer d'une part les prévisions retraçant l'avenir de l'organisation à travers le budget et d'autre part de déceler les écarts entre ce qui a été prévu et ce qui a été réalisé ; pour enfin prendre des mesures correctives.

II-La procédure de la gestion budgétaire

II- 1-La prévision

Nul n'est à l'abri d'un imprévu. La rigueur de gestion fait partie des qualités indispensables que tous les chefs d'entreprise doivent avoir cela en faisant des prévisions avant de

¹²ETTIEN Serges Pacôme : « gestion budgétaire », édition d'Organisation, Paris, 2005, p : 25.

s'engager dans un projet pour s'assurer qu'il a les moyens de ses ambitions. La prévision est une appréciation sur les valeurs futures d'une variable quantitative. Il s'agit de prévoir la valeur qui sera atteinte par Y à un instant futur T.

- **La prévision doit être une attitude volontariste :** La prévision est volontariste du fait qu'elle ne doit jamais être une reconduction, ou une projection, pure et simple, sans examen préalable, des résultats antérieurs ; elle présente la traduction d'une politique, et d'un choix sur l'avenir.

-**La prévision doit être une attitude scientifique :** Le fondement de base de toute prévision réside dans la méthode scientifique choisie pour son élaboration. Le flair et l'intuition sont à prendre en considération, mais pas priorisés. La prévision est scientifique car elle incite à la réflexion, à utiliser les moyens ou les méthodes scientifiques comme les statistiques, les mathématiques, etc.

- **La prévision doit être une attitude collective :** Chacun des membres de l'entreprise doit pouvoir apporter sa contribution. C'est-à-dire que le personnel s'engage mieux et adhère plus à un programme auquel il a participé à son élaboration. L'établissement des prévisions financières, de ventes et d'opérations joue donc un rôle crucial dans la gestion de la croissance et l'évaluation de l'entreprise. Ainsi, les processus de développement prévisionnel fournissent aux gestionnaires des outils efficaces pour la gestion saine d'une entreprise et la mesure de la performance de ses activités.

II-2-L'élaboration budgétaire

L'élaboration budgétaire est un processus de mise en place d'un certain nombre de budgets indispensables au bon fonctionnement d'une organisation, étant donné que l'on ne peut mener des activités sans être doté de ressources. Ainsi, la planification rationnelle des dites ressources devient nécessaire et importante.

Les différentes étapes de l'élaboration budgétaire qu'on peut retenir sont ¹³:

- la mise à jour des règles de construction budgétaire ;
- les instructions et orientations stratégiques de la Direction Générale à travers la lettre cadrage;
- la proposition de simulation des budgets, les prés-budgets et les budgets par fonctions du centre de responsabilités ;
- la consolidation des différents budgets fonctionnels ;
- la mensualisation des budgets.

❖ L'élaboration des différents budgets (budgétisation)

¹³ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit, p : 226.

CHAPITRE II : Contrôle de gestion des coûts de distribution

L'élaboration budgétaire nécessite l'implication de tous les départements de l'entreprise et à tous les niveaux. Il s'agit d'un travail participatif devant aboutir à l'approbation par chaque responsable de ses objectifs, la préparation du budget passe par l'élaboration des budgets de chaque fonction, telle que définie comme suit :

➤ **Le budget des ventes** : c'est l'expression chiffrée des ventes de l'entreprise par type de produit, en quantité et en prix. L'établissement du budget des ventes consiste à déterminer d'abord :

- Les prévisions des ventes possibles durant la période budgétaire en quantité ;
- Le type et les caractéristiques du produit à lancer ;
- Les moyens de l'entreprise et ses capacités.

Une fois les prévisions établis, il faut définir un objectifs de vente en quantité /prix (selon les types de produit, stock, réglementation des prix, cout de revient...).

Le budget des ventes est établi grâce à une collaboration entre le service commercial et le contrôleur de gestion.

➤ **Le budget de production** : la construction de budget de production demande d'élaborer un plan de production à court terme, traduit comme suit :

- La détermination des quantités à fabriquer (programme de production) ;
- La détermination du coût de la matière et fournitures consommables ;
- L'évaluation des charges indirectes (petite outillage de production, bureau d'études...) ;
- L'élaboration du budget des frais généraux (ordonnancement, expéditions, bureau d'études..).

➤ **Le budget des approvisionnements** : Le budget des approvisionnements est un budget résultant (l'approvisionnement en marchandise et matière premières dépendent du budget de production). Il assure une gestion optimale des stocks en évitant la rupture ou le surplus de stocks.

Le budget des approvisionnements peut être décomposé en deux sous budgets :

- Budget des achats : qui comprend le programme d'achat en quantité et le budget des achats ;
- Budget des frais d'approvisionnements : qui est constitué de frais d'achat et de réception, frais des charges liées aux stocks.

➤ **Le budget des frais généraux des directions fonctionnelles** : appelé aussi les frais discrétionnaire, du fait de la difficulté d'établir une relation clair entre le niveau des coûts et la performance des services fonctionnels. Il s'agit du budget des frais de

structure des directions générale, financière et comptable, relation humains, informatique...

- **Le budget des investissements** : la décision d'investir relève, habituellement d'un plan d'investissement qui porte sur plusieurs années et qui engage l'avenir de l'entreprise sur une longue période. Budgéter les investissements revient à établir une répartition dans le temps : des investissements à réaliser : fiche technique, plannings..., et du financement correspondant, montage financier, contrôle des engagements, des dépenses et de la rentabilité économique et financière. Parmi les programmes d'investissements, il est possible d'établir une classification des investissements. Les principales classifications sont :

- **L'investissement de la maintenance** : Il est régulièrement assuré par l'entreprise pour remplacer son matériel défectueux ou obsolète. Ce type d'investissement n'assure pas la croissance puisqu'il ne contribue pas à augmenter la capacité et les moyens de production de l'entreprise.

- **L'investissement stratégique** : Il se traduit par une augmentation qualitative et quantitative de la capacité de production de l'entreprise. Il exige énormément de capitaux.

- **L'investissement somptuaire** : Cet investissement n'a pas de contrepartie en actif. Il s'agit plutôt de dépense dans le but d'améliorer la notoriété de l'entreprise.

- **L'investissement prospectif** : Il est assuré par les entreprises disposant de laboratoire de recherche et développement. L'objectif de ce dernier est de gagner de nouvelles parts de marché.

- **Le budget de trésorerie** : Constitue un document de synthèse pour tous les autres budgets établis par l'ensemble des départements structurant l'entreprise. Pour élaborer le budget de trésorerie, certaines informations sont nécessaires :

- Le bilan de l'exercice précédent ;

- Les différents budgets approuvés de l'exercice en cours ;

- Les encaissements et les décaissements non courants, qui ne sont pas prévu dans un budget précis.

La différence entre le budget des encaissements, le budget des décaissements et le budget de la TVA constitue le budget de la trésorerie.

L'élaboration d'un budget permet ainsi, de refléter la santé financière d'une entreprise. L'objectif est de vérifier la viabilité, la performance et la rentabilité d'un projet à partir de chiffres réels et projetés.

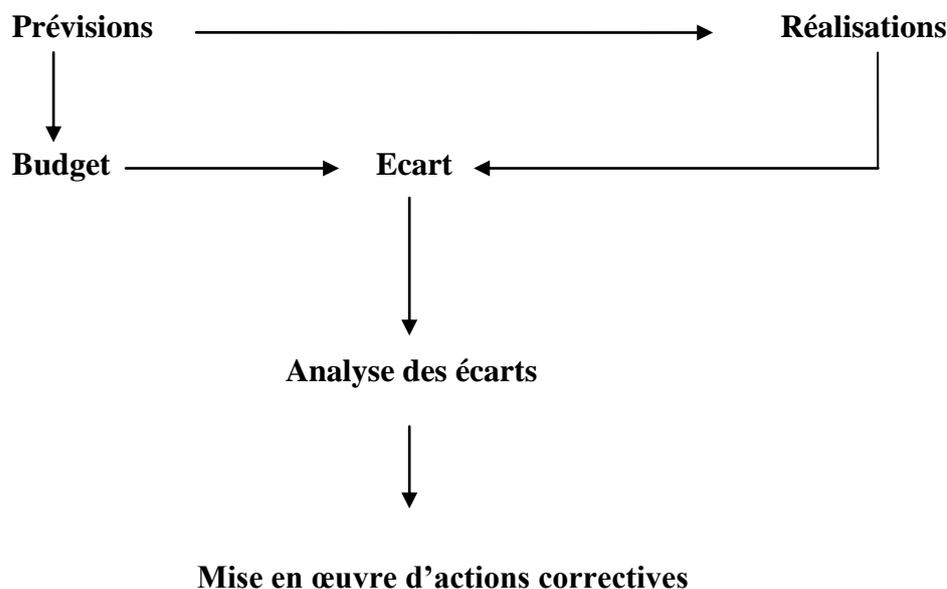
II-3- Le contrôle budgétaire

Il consiste aussi à un suivi des budgets et à une comparaison permanente entre les résultats réels et les prévisions chiffrés, afin de rechercher les causes des écarts et d'informer les

différents niveaux hiérarchiques pour prendre les mesures correctives nécessaires et apprécier l'activité des responsables budgétaires.

« Le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Il permet de dégager des écarts, d'en rechercher les causes et de proposer des solutions permettant de résorber ces écarts »¹⁴. Le contrôle budgétaire peut ainsi être simplement défini comme étant une confrontation périodique entre ce qui a été préétabli et ce qui a été réalisé afin de mettre en évidence les écarts qui nécessitent des corrections. Ces propos sont illustrés à travers le schéma suivant.

Figure n° 7 : Analyse des écarts et des actions correctives.



Source : HUTIN Hervé, « Toute la finance », 4^{ème} édition, Edition d'Organisation, Paris, 2010, p : 820.

❖ Le contrôle budgétaire se situe à trois niveaux :

- **Contrôle avant l'action** : lors de la phase de budgétisation. On prendra la précaution de simuler, au moins sur le papier, les solutions envisagées. Chaque responsable devra s'investir dans la préparation de l'action.
- **Contrôle pendant l'action** : contrôle opérationnel (suivi quotidien). Il ne faudra pas simplement se contenter d'analyser mensuellement les décalages entre les prévisions budgétaires et les réalisations. Le responsable d'un CRB aura soin de prévoir, en cas de constatation d'écarts, des actions correctives.
- **Après l'action** : mesure des résultats et évaluation de la performance. Il est trop tard, on ne corrige plus, on constate. La mesure des résultats finaux nourrira la réflexion pour améliorer la fiabilité des prévisions futures.

¹⁴HUTIN Hervé, Op.cit., p : 820.

III-Rôles de la gestion budgétaire

Plusieurs rôles sont attribués à la gestion budgétaire :

- La gestion budgétaire peut être un instrument de pilotage, simulation, de motivation, et de prévention des conflits ;

-La gestion budgétaire permet d'atteindre les objectifs de l'entreprise, aussi c'est un système de coordination et de contrôle au sein d'une entreprise ;

-D'après Bouquin H, « Le système budgétaire est un élément du contrôle de gestion conçu pour mettre les fonctions de finalisation, de pilotage et post évaluation sur un horizon de court terme généralement annuel » ;¹⁵

-Elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise.

Notre choix s'est porté sur la gestion budgétaire par ce qu'elle autorise de prévenir les dépenses sans avoir recours à une autorisation du supérieur hiérarchique car si une dépense n'a pas été prévu au préalable dans le budget on ne peut pas la mettre en place, c'est aussi un moyen de planification pour pouvoir anticiper les décisions à venir ce qui aide à porter des décisions correctives.

Après avoir vu la gestion et le contrôle budgétaire qui permet de calculer les écarts entre le prévisionnel et le réel, on passe maintenant à l'analyse de ces écarts afin de pouvoir les maîtriser.

¹⁵Bouquin H., Op.cit, P15.

Section 03 : L'analyse des écarts

Compte tenu de l'importance de la gestion budgétaire, nous avons jugé important de réserver cette troisième section à l'explication des différents écarts constatés, leurs calculs ainsi que leurs interprétations.

L'analyse des écarts sur charges consiste à étudier les déviations existantes entre les dépenses effectuées par l'entreprise (situation actuelle via le plan de compte de la comptabilité analytique) et ses prévisions initialement fixées (via le plan de budget) dans le but d'améliorer ces dernières ou de prendre ses mesures correctrices.

Afin de mieux comprendre l'analyse des écarts, nous tenons en premier lieu à présenter les étapes d'élaboration des coûts standards qui sont essentiels dans le calcul des écarts.

I-Elaboration des coûts préétablis

Les coûts préétablis sont des coûts calculés antérieurement aux faits qui les engendrent. Ce sont des coûts de référence qui serviront le moment venu de normes, d'objectifs ou de simples prévisions. Les coûts préétablis comprennent des charges directes et des charges indirectes que nous avons essayé de résumer sur le tableau suivant :

Tableau n° 3 : Le mode de calcul des coûts préétablis

Charges directes	Matières premières	Quantité préétablie × coût unitaire préétabli
	Main d'œuvre	Temps préétabli temps horaire préétabli
Charges indirectes	Centres d'analyse	Nombre préétabli d'Unit' d'Œuvre × Coût préétabli de l'Unit' d'Œuvre × Taux

Etabli par nous-mêmes

I-1- Les coûts préétablis des matières premières

Le coût préétabli des matières premières s'obtient par le produit des quantités préétablies et du coût unitaire préétabli.

A- Détermination des quantités préétablies : Il s'agit de déterminer les quantités physiques prévisionnelles de matières à intégrer dans les éléments de coûts, ce qui pose deux types de problèmes : ¹⁶

-Problèmes techniques : Les services des méthodes vont établir une nomenclature indiquant toutes les matières et tous les composants nécessaires. Ils vont notamment tenir compte de l'existence de déchets et rebuts.

¹⁶<http://michel.pendaries.pagesperso-orange.fr/standard.htm>; consulté le 03/03/2022 à 11H.

-Problèmes comptables liés à l'évaluation de : La quantité préétablie de matière par produit résulte directement de la nomenclature et elle est mise à jour par le bureau des méthodes à chaque changement technique. Et, La quantité totale : la nature de la quantité totale est plus difficile à cerner. La quantité totale préétablie d'un facteur de production peut être évaluée de plusieurs façons, selon le niveau de production auquel l'analyse se situe.

B- Détermination des coûts unitaires préétablis : Ces coûts sont difficiles à prévoir. Le gestionnaire doit estimer l'évolution des prix, le calendrier des achats, etc. La meilleure solution consiste à calculer des standards pour toutes les autres composantes et à incorporer au dernier moment une valeur pour la matière ou le composant spéculatif.

I-2- Les coûts préétablis de main-d'œuvre

Il s'agit, le plus souvent, comme pour les matières, de coûts standards déterminés en deux temps :

- Établissement de standards techniques : Ces standards sont élaborés par le bureau des méthodes sur la base d'une analyse complète du travail à effectuer. En particulier, le calcul du temps théorique nécessaire (ou temps alloué) peut se faire par chronométrage ou en utilisant des tables. Le temps standard est alors obtenu en ajoutant au temps ci-dessus un temps de mise en train et un temps de relâche.

-Calcul du taux de rémunération : Il dépend du système de rémunération en vigueur dans l'entreprise.

I-3-Les coûts préétablis des unités d'œuvre¹⁷

-Les particularités des coûts d'unités d'œuvre : Le coût préétabli des unités d'œuvre (ou le taux préétabli de frais) résulte de la détermination préalable d'un budget standard des charges du centre de travail considéré défini conjointement par la production normale à obtenir dans ce centre exprimée en quantités produites, l'activité normale à fournir pour obtenir cette production exprimée en nombre d'unités d'œuvre (ou en valeur de l'assiette de frais).

Le coût unitaire préétabli de l'unité d'œuvre est alors égal à :

Budget standard / Activité normale

A- Le budget standard (ou normal) : Le budget standard (comme tout budget de centre) comprend des charges variables proportionnelles à l'activité (eau, gaz, électricité, matières consommables, petit outillage, etc.), des charges fixes représentant la structure du centre dont la présence, entre certaines limites, est indépendante de l'activité (ex : l'amortissement du matériel).

En notant :

¹⁷http://www.bm.com.tn/ckeditor/files/couts_preetablis_et_ecarts_totaux.pdf. Consulté le 03/03/2022 à 11.

CHAPITRE II : Contrôle de gestion des coûts de distribution

- bs : le budget standard
- cp : le coût préétabli de l'unité d'œuvre
- cvp : le coût variable unitaire préétabli
- cfp : le coût fixe préétabli
- qp : le nombre d'unités d'œuvre (activité) préétabli par produit
- Np : le nombre de produits préétabli.

Nous pouvons écrire :

$$BS = (cvp \times Npqp) + CFp$$

$$\text{Et donc : Coût préétabli} = [(cvp \times Npqp) + CFp] / Npqp$$

Ou bien : Coût préétabli = Coût variable préétabli + (Coût fixe préétabli / Nbre de produit préétabli × Nbre d'UO préétabli par produit)

B- Le budget flexible : Le budget flexible est un budget établi pour divers niveaux d'activité à partir d'un modèle de comportement des charges. L'objectif est de prévoir le coût total d'un centre de travail sous plusieurs hypothèses d'activité. En reprenant la formule donnant le montant du budget standard, la valeur du budget flexible est obtenue en faisant varier l'activité (x) :

$$\text{Budget Flexible} = (\text{Coût variable préétabli} \times \text{L'activité } x) + \text{Coût Fixe préétabli}$$

Le montant des charges fixes totales correspond aux charges fixes préétablies normales pour toutes les activités comprises dans le palier où se situe l'activité normale et peut en différer pour les autres.

De façon générale, le budget flexible est une fonction de l'activité (x) de la forme :

$$\text{Budget Flexible} = a x + b$$

Où

a : représente le coût variable unitaire préétabli

Et

b : les charges.

Cette méthode représente pleins d'avantages tels que le contrôle des responsabilités ; une prévention contre l'inefficience et la routine, elle provoque aussi des diminutions de coûts si elle est combinée à une politique du personnel et un système d'animation, elle peut aider dans

une certaine mesure à la détermination des prix de ventes ainsi elle permet de prendre des mesures correctives.

Mais comme toutes les différentes méthodes de comptabilité analytique, elle représente aussi certaines limites dont on cite la rigidité des standards ; leurs révisions se fait qu'à chaque changement de période et encore quelques fois de manière discontinue, et le fait que si l'on ajuste trop souvent les standards (trop de révisions), cette flexibilité risque de ne plus mettre en évidence un écart significatif ; la mesure de la performance perd de son intérêt.

II-Présentation des écarts budgétaires

Le principe du contrôle budgétaire consiste en la détection des écarts permettant d'évaluer le niveau de réalisation des objectifs préalablement fixés.

« Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée qui est en général la valeur réelle, et la valeur de référence qui peut être une valeur budgétée standard ou prévisionnelle de cette même donnée ». ¹⁸

II- 1- Elaboration des écarts budgétaires

Le contrôle budgétaire signifie une comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations. En pratique, il ne peut y avoir de gestion budgétaire sans contrôle budgétaire. Au sens comptable, cette comparaison dégage trois types d'écarts :

- Ecart positif ;
- Ecart nul ;
- Ecart négatif.

Il s'agit ainsi, d'examiner les écarts significatifs dont la valeur est supérieure par rapport au budget, et de tenter d'expliquer la raison de leur existence et ce que l'on peut faire pour remédier à la situation. Les écarts sont souvent qualifiés de « favorables » ou de « défavorables ».

-Un écart favorable est constaté lorsque les produits réels sont supérieurs aux produits budgétés, et lorsque les dépenses réelles sont inférieures à dépenses budgétées.

-Un écart défavorable est constaté lorsque les produits réels sont inférieurs aux produits budgétés et lorsque les dépenses réelles dépassent les dépenses budgétées.

II- 2- Analyse des écarts

Dans la pratique du contrôle budgétaire, l'analyse des écarts constitue un des instruments de base utilisés par les entreprises pour vérifier si les prévisions ont été

¹⁸COSSUS C, « *Ecart et contrôle budgétaire* », édition Vuibert, Paris, 1989, P.21.

respectées. Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés. Elle permet de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise. L'analyse des écarts s'articule autour de trois étapes importantes : La constatation des écarts, la ventilation des écarts ainsi que l'exploitation des écarts.

A- Constatation des écarts : La constatation des écarts permet de contrôler la gestion, car elle joue un rôle d'alerte et déclenche une analyse corrective de manière à replacer l'entreprise sur la trajectoire conduisant aux objectifs.

L'écart peut mettre en évidence l'amélioration des performances, lorsque l'écart est inférieur à zéro, dans ce cas, nous pouvons dire que c'est un écart favorable. Et la détérioration des performances, lorsque l'écart est supérieur à zéro, et nous pouvons dire que c'est un écart défavorable.

B- Ventilation des écarts : les écarts ont pour objectif de fournir aux responsables, une information exploitable, donc sélective et significative.

C- Exploitation des écarts : détermination des causes des écarts : D'où la nécessité de calculer les écarts de deux manières : En valeur absolue et en valeur relative ou en pourcentage.

II- 3- Calcul des écarts

Le calcul des écarts consiste à dégager les différences qui existent entre les données prévisionnelles et les données réelles, afin de rechercher leurs causes et mesurer leurs impacts, d'identifier les responsabilités et informer les acteurs pour qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires. Seuls les écarts significatifs, c'est-à-dire ceux qui dépassent le seuil de tolérance fixé par l'entreprise, doivent faire l'objet d'une analyse. L'analyse des écarts comporte ainsi deux phases : la détermination des écarts significatifs ainsi que leurs interprétations.

A- Ecart sur chiffre d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires préétabli.

$$\text{Ecart/ Chiffre d'affaire} = \text{Chiffre d'affaire réel} - \text{Chiffre d'affaire prévu}$$

Lorsque l'écart sur chiffre d'affaires est positif (favorable), cela signifie que le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui prévu. Par contre, lorsqu'il est négatif (défavorable), cela signifie que le chiffre d'affaires réalisé est inférieur à celui prévu par

CHAPITRE II : Contrôle de gestion des coûts de distribution

l'entreprise. Une étude pertinente des causes des écarts est menée en décomposant cet écart global en un écart sur prix et un écart sur quantité.

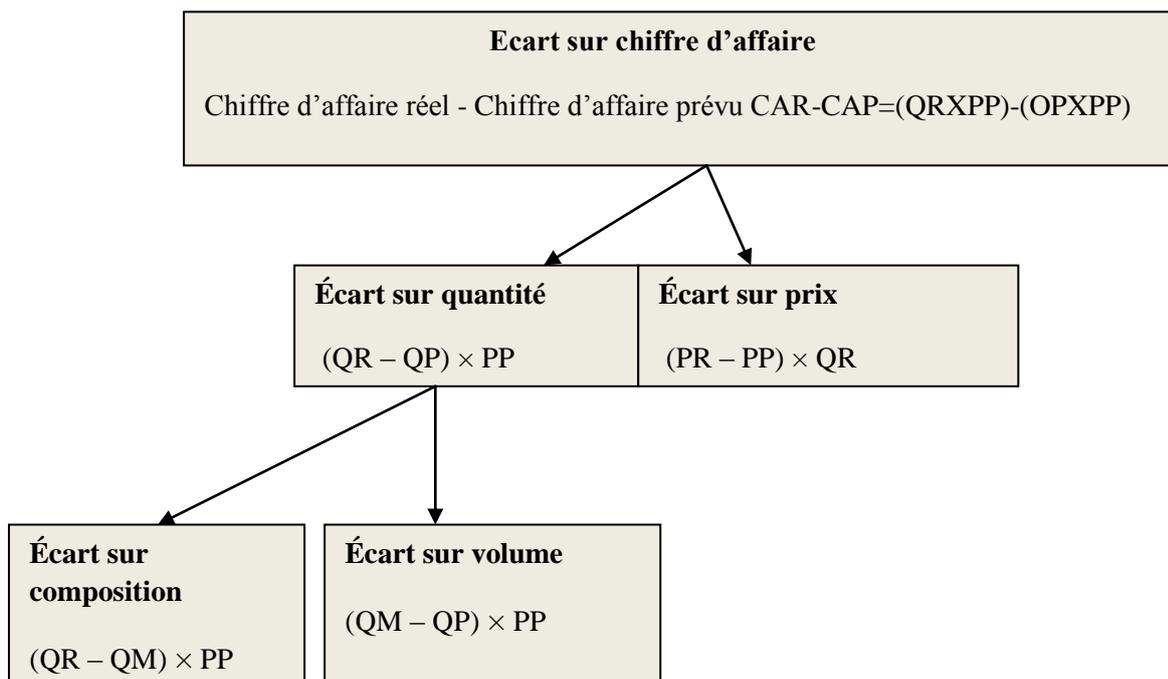
L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaire permet de le décomposer de deux sous écarts :

$$\text{Ecart /Prix} = (\text{prix réel} - \text{prix budgété}) \times \text{quantité réelle}$$

$$\text{Ecart/Quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévisionnelle}) \times \text{prix budgété}$$

Nous pouvons illustrer le calcul du chiffre d'affaire dans la figure suivante :

Figure n° 8 : Calcul d'écart sur chiffre d'affaire.



Source : DORIATH B, « contrôle de gestion », 5ème édition, DUNOD, Paris, 2008, P77

-Symboles utilisés :

- R pour réel,
- P pour prévu
- CU = Coût unitaire.
- Q = Quantités.
- P = Prix de vente.

- QM = Quantités du produit qui avaient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé.

L'écart sur le chiffre d'affaire peut être justifié par rapport à certaines causes, on cite par exemple:

- Délai de livraison trop long ;
- Démarrage des nouveaux produits plus rapide ou plus lent que prévu ;
- Capacité de production saturée ;
- Apparition de nouveaux concurrents ;
- Evolution du taux de change.¹⁹

B- Ecart sur marge

Le calcul des écarts sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues pour mettre en évidence des écarts significatifs. Lorsque un écart sur marge est positif (favorable), cela signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée. Par contre, lorsqu'il est négatif (défavorable), signifie que la marge réelle est inférieure à celle prévue. Il s'agit de mesurer l'impact financier dû d'une part à la hausse du volume des ventes (écart sur quantité) et d'autre part à la baisse du prix (écart sur prix) :

▪ **Ecart sur quantités** : L'écart sur quantité (E/Q) mesure l'impact financier de l'écart des ventes en volume. Il se calcule de la façon suivante :

$$E/Q = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) \times \text{prix prévu}$$

▪ **Ecart sur prix** : L'écart sur prix (E/P) évalue l'impact financier des variations de prix sur le marché par rapport aux prévisions. Il se calcule de la façon suivante :

$$E/P = (\text{prix réel} - \text{prix prévu}) \times \text{quantité réelle}$$

C- Ecart sur charges directes

Pour les charges directes, il s'agit essentiellement des matières premières (MP) et la main d'œuvre directe (MOD). L'écart global est déterminé par la différence entre le coût constaté et le coût préétabli de la production réelle. Cet écart s'analyse en déterminant deux sous écarts :

¹⁹SELMER C., « Construire et défendre son budget », édition Dunod, Paris, 1979, P.210.

CHAPITRE II : Contrôle de gestion des coûts de distribution

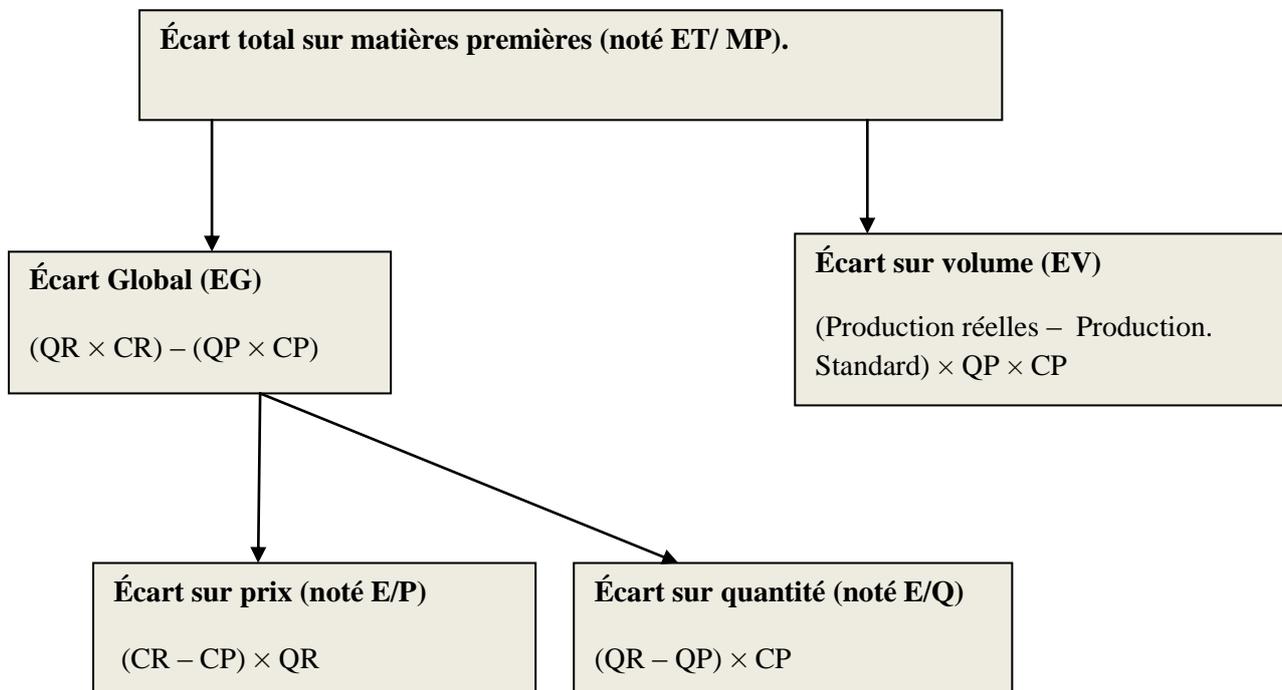
$$E/Ch = (\text{Charges réelles} - \text{charges prévues}) \times \text{Quantités réelle}$$

▪ **Ecart sur matières premières** : L'écart sur matières premières se décompose en deux sous écarts :

$$E/Q = (\text{Quantités réelles} - \text{Quantités prévues}) \times \text{Coût prévu}$$

Nous pouvons illustrer le calcul de l'écart sur matière première dans la figure suivante :

Figure n° 9 : Écart sur matières premières.



Source : DJERBI Zouhair, DURAND Xavier, KUSZLA Catherine, « Contrôle de gestion », édition Dunod, 2014, P254.

Sachant que :

- E : Écart Global.

-QR : Quantité réelle de matière.

-QP : Quantité préétablie de matière / QS = Quantité standard de matière.

-CR : Coût unitaire réel.

- CP : Coût unitaire préétablie / CS = coût standard.

L'écart sur quantité peut être dû aux raisons suivantes :

- Un défaut de qualité ;
- Non-conformité des livraisons ;
- Commande oublié ou mal passées ;
- Modification du programme des ventes ou de production ce qui engendre une consommation réelle différente à la consommation prévue.²⁰

Les causes possibles d'un écart sur prix :

- Variation des prix imprévus ou d'une politique d'approvisionnement ;
- Inflation ;
- Ecart de prix d'achat : pénurie MP, baisse conjoncturelle, promotion des fournisseurs...²¹

▪ **Ecart sur main d'œuvre directe:** Les écarts sur main d'œuvre directe peuvent être des écarts sur temps (ou quantité) et écarts sur taux (ou coût).

$$E/\text{Temps (E/T)} = (\text{Temps réel} - \text{Temps préétabli}) \times \text{Taux horaire préétabli}$$

$$E/\text{Taux Horaire (E/TH)} = (\text{Taux horaire réel} - \text{Taux horaire préétabli}) \times \text{Temps réel}$$

$$\text{Ecart global sur main d'œuvre (EG/MO)} = E/T + E/TH$$

Les causes possibles d'un écart sur main d'œuvre sont²² :

- Machines mal réglées ;
- Emploi de personnel insuffisamment qualifié ;
- Maladies, grèves, démissions et remplacement ;
- Recours plus ou moins fréquent aux heures supplémentaires et au personnel intérimaire.

²⁰SELEMER C., *Op.cit*, p 210.

²¹SELEMER C., *Op.cit*. p 210.

²²*Idem* P.211.

D-Ecarts sur charges indirectes

L'écart sur coût du centre d'analyse peut être décomposé en écart de rendement, écart de budget et écart d'activité :

▪ **L'écart sur rendement** : L'écart sur rendement est un écart sur quantités. Il exprime la plus ou moins bonne utilisation des facteurs de production mis en œuvre dans le centre d'analyse. Il se calcule de la façon suivante :

$$\text{Ecart sur rendement} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévue}) \times \text{Coût d'une unité d'œuvre prévu}$$

▪ **L'écart sur budget** : Cet écart exprime la différence entre le montant des charges indirectes réellement constaté pour le centre d'analyse et le coût préétabli à l'activité réelle.

$$\text{Ecart sur budget} = \text{Coût réel} - \text{Coût budgété pour l'activité réelle}$$

▪ **L'écart sur activité** : Cet écart exprime la différence entre les charges fixes budgétées et les charges imputées à la production réelle pour le niveau d'activité réelle.

$$\text{Ecart sur activité} = \text{Budget flexible de l'activité réelle} - \text{Coût préétabli de l'activité réelle}$$

E- Ecart sur résultat

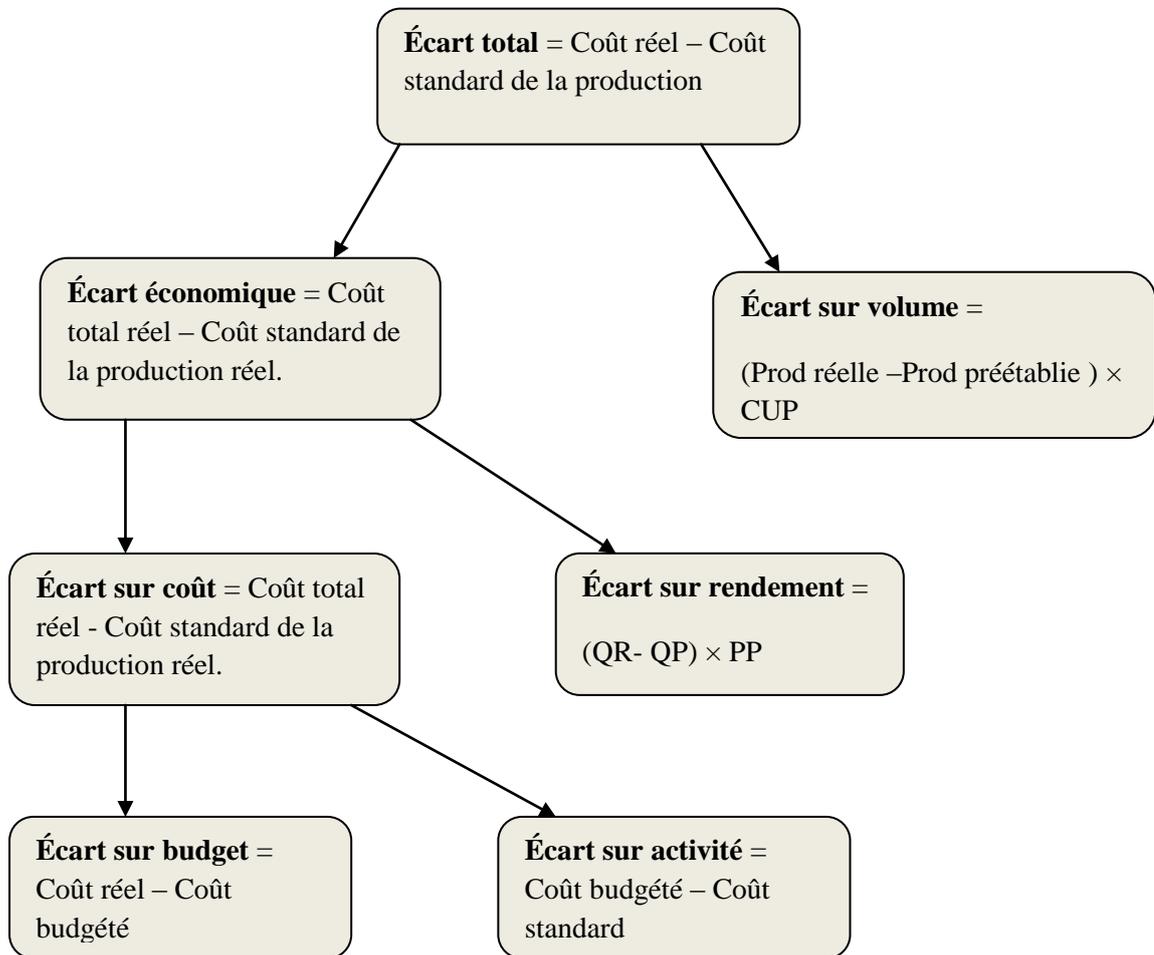
L'écart sur résultat est la différence entre le résultat réel et le résultat budgété.

$$\text{E/R} = \text{Résultat réel} - \text{Résultat prévu}$$

Les écarts doivent être qualifiés (favorable ou défavorable) selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'entreprise.

Nous pouvons illustrer le calcul des écarts des charges indirectes dans la figure

Figure n° 10 : Écart sur les charges indirectes



Source : DORIATH B, « Contrôle de gestion », 5emeédition, DUNOD, paris, 2008, P 94

L'interprétation des écarts par le contrôleur de gestion est très importante, son rôle ne se limite pas à être un simple aiguilleur de chiffres et de tableaux. Elle permet au contrôleur de gestion de donner les différentes causes des résultats favorables ou défavorables, pour identifier l'origine des calculs des écarts afin d'apporter des actions correctives pour améliorer la situation.

- Les écarts calculés doivent être qualifiés " favorable ou défavorable" selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'organisation, le signe obtenu lors du calcul de l'écart n'ayant pas toujours la même signification ;²³
- L'action du contrôle de gestion pourra se limiter aux écarts les plus significatifs, permettant ainsi une gestion par exception.

²³DORIATH B., « Contrôle de gestion », 5ème, édition, Dunod, Paris, 2008, P 73

4-Mise en œuvre des actions correctives

Le contrôle budgétaire est un moyen de pilotage dont l'un de ses buts est de maintenir ou de rectifier les trajectoires pour atteindre les objectifs.

Pour mettre en œuvre des actions correctives, il faut d'abord réviser les prévisions qui sont devenues irréalistes, et ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration (visant à infléchir le résultat attendu et à influencer les relations ultérieures), soit par :

- La mise en œuvre d'action corrective avant que l'opération soit terminée.
- La mise en œuvre d'action corrective après avoir comparé à la prévision c'est-à-dire une nouvelle action. Pour une action corrective plus efficace, elle doit être :
 - **Rapide** : Car une action trop tardive risque d'avoir un effet contraire sur le système de contrôle, ce qui peut conduire à une action corrective mal adaptée.
 - **Adaptée** : L'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat et il faut doser bien la force de correction car elle risque d'aboutir à des résultats opposés ou indésirables.

L'analyse des écarts est un outil indispensable pour toute entreprise afin de maîtriser ses coûts, du fait qu'elle permet de déterminer les écarts entre les réalisations et les prévisions et ainsi dresser une évaluation de la situation actuelle, identifier les points faibles et introduire les contre-mesures afin de se rapprocher du résultat souhaité. Une fois les écarts déterminés, les plus significatifs sont identifiés, l'entreprise recherche ensuite les causes afin d'agir et de faciliter les actions de correction.

Conclusion

Au terme de ce chapitre, nous avons pu traiter différents concepts liés aux charges, et coûts et analyser les différents outils de contrôle de gestion qu'on a jugé importants, dans une entreprise de distribution. En premier lieu, on a présenté la comptabilité analytique, un outil qui permet de calculer et d'analyser les charges et les coûts, notamment avec la méthode des coûts complets, qui met en évidence les coûts standards et les coûts réels afin de déterminer le coût de revient d'un produit vendu, aussi la méthode ABC qui sert à calculer le coût de revient d'un produit en tenant compte de tous ses coûts (directs et indirects) et identifier les activités de l'entreprise à travers l'étude de sa chaîne de valeur.

Ensuite, nous nous sommes focalisées sur la gestion budgétaire qui est un outil important, dans la mesure de l'accomplissement des objectifs stratégiques, qui sont traduits en objectifs opérationnels. L'entreprise effectue ainsi des prévisions de ses dépenses et de ses résultats souhaités et met en place les moyens nécessaires afin de les réaliser, tout en effectuant des comparaisons entre ses réalisations et prévisions et cela grâce à l'analyse des écarts qui conduit à la mise en œuvre des actions correctives nécessaires afin de réajuster sa situation financière et atteindre ses objectifs.

En résumé, le contrôle de gestion est un processus comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse et d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs) pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, c'est-à-dire aider les managers à tous les niveaux hiérarchiques dans la prise de décision concernant la maîtrise des coûts, chose qui est très importante surtout dans une entreprise de distribution.

CHAPITRE III :

*Le rôle du contrôle de gestion
dans l'amélioration de la
maîtrise des coûts de
distribution de la SDC T-O*

Introduction

Après avoir abordé à travers les chapitres précédents le contrôle de gestion et ses principaux outils, indispensables à la maîtrise des coûts de distribution, nous allons essayer de les mettre en pratique à travers une étude empirique réalisée au niveau de la société de distribution de l'électricité et gaz centre de Tizi-Ouzou (SDC de Tizi-Ouzou).

Dans la première section, nous allons présenter la société de distribution du centre de Tizi-Ouzou dans son ensemble et en particulier la division finance et comptabilité qui nous a accueillis dans le cadre de notre stage. Cette présentation permettra de donner un bref aperçu sur l'historique, les activités et les missions de la SDC TO.

Dans la deuxième section, et compte tenu que le prix de distribution de l'électricité est fixé par l'état, nous avons volontairement concentré notre étude sur l'analyse des outils de contrôle de gestion relatifs au contrôle budgétaire ainsi qu'au tableau de bord, fortement utilisés au niveau de la SDC de Tizi-Ouzou.

Enfin, nous présenterons sur la base de cette étude, quelques suggestions pouvant aider à une meilleure maîtrise des coûts de distribution de cette entreprise.

Section01 : Présentation de la société nationale de distribution d'électricité et du gaz

Avant de présenter la SDC de TO où nous avons effectué notre stage, nous allons présenter dans un premier temps le groupe SONELGAZ.

I- Historique de la SONELGAZ:

En 1947, EGA (électricité et gaz d'Algérie) a été créé dans le cadre des lois françaises de la nationalisation, auquel est confié le monopole de la production, du transport et de distribution de l'Electricité et du Gaz. En 1969, l'ordonnance N°69-59 dans le journal officiel de la 10/08/1969 annonce la dissolution de l'EGA et la création de la société nationale de l'Electricité et du gaz. En 1985, la restructuration des entreprises nationales a engendré au niveau de la SONELGAZ la naissance de six filiales tel que :

- **KAHRIF** : travaux d'électricité ;
- **KHRAKIB** : montage des infrastructures et installation d'électricité (lignes et postes haute tension) ;
- **KANAGAZ** : réalisation des canalisations de transport et de distribution du gaz ;
- **INERGA** : les travaux de génie civil ;
- **ETTERKIB** : le montage industriel ;
- **AMC** : fabrication des compteurs et des appareils de mesure et de contrôle. En 1991, la SONELGAZ s'est transformée en EPIC (Un établissement Publique à caractère Industriel et

Commercial) par le décret N°91-475 du 14/12/1991, sous le contrôle d'un organe appelé le conseil d'orientation et de surveillance (C.O.S). En 2002, la création de la société par action (SPA) comme un groupe industriel et considéré comme une maison mère.

Durant les années 2004 et 2006, SONELGAZ devient holding ou groupe d'entreprise :

En 2004, la création du groupe industriel, SONELGAZ procède à la filialisation des activités suivantes :

- SPE** : SONELGAZ production électricité ;
- GRTE** : gestionnaire réseau transport électricité ;
- GRTG** : gestionnaire réseau transport gaz.

En 2006, SONELGAZ procède à la filialisation de l'activité de distribution de l'électricité et du gaz comme suit :

- SDA** : société de distribution de l'électricité et du gaz d'Alger ;
- SDC** : société de distribution de l'Électricité et du Gaz de centre ;
- SDO** : société de distribution de l'Électricité et du Gaz de l'Ouest ;
- SDE** : société de distribution de l'Électricité et du Gaz de l'Est.

Aujourd'hui, cette entreprise occupe une place très importante en matière de production, de transport et de distribution d'énergie électrique et gazière. On peut le constater dans l'importance de son chiffre d'affaire, nombre de sa clientèle, longueur de son réseau... etc.

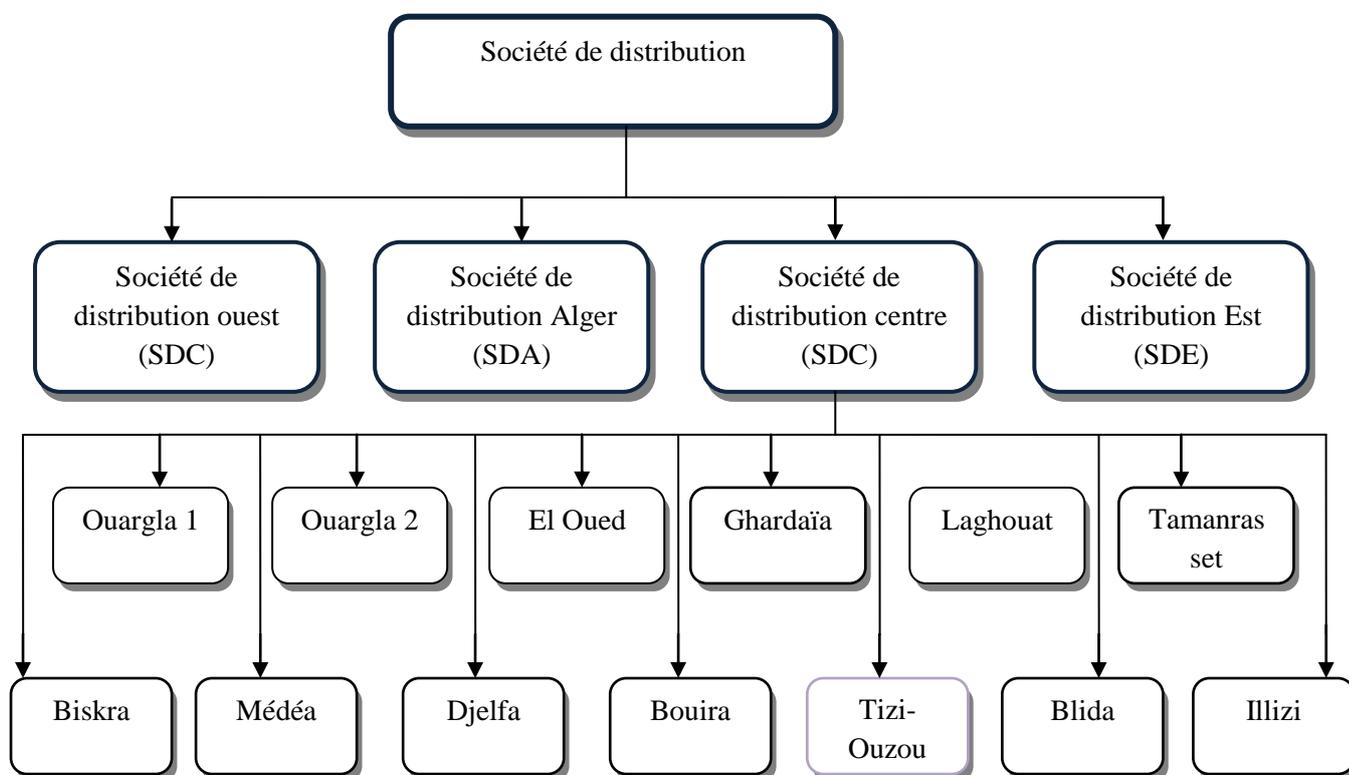
II-Présentation de la Direction de Distribution de Tizi-Ouzou :

Nous avons effectué notre stage au niveau de la Direction de Distribution de Tizi-Ouzou que nous allons présenter :

II-1-Sociétés de Distribution de l'Électricité et du Gaz :

L'énergie est distribuée vers des différents lieux de consommation par la société de Distribution, cette dernière est divisée en quatre : SDA, SDC, SDE, SDO. La société SONELGAZ Distribution Centre (SDC) dispose d'un important réseau d'électricité et de gaz. Elle est divisée sur un nombre de direction de distribution DD qui sont : Blida, Tizi-Ouzou, Médéa, Bouira, Djelfa, Ouargla, Tamanrasset, Laghouat, Ghardaïa, El Oued, Biskra et Illizi.

Figure n°11: Organigramme de la Société de Distribution de l'Électricité et du Gaz

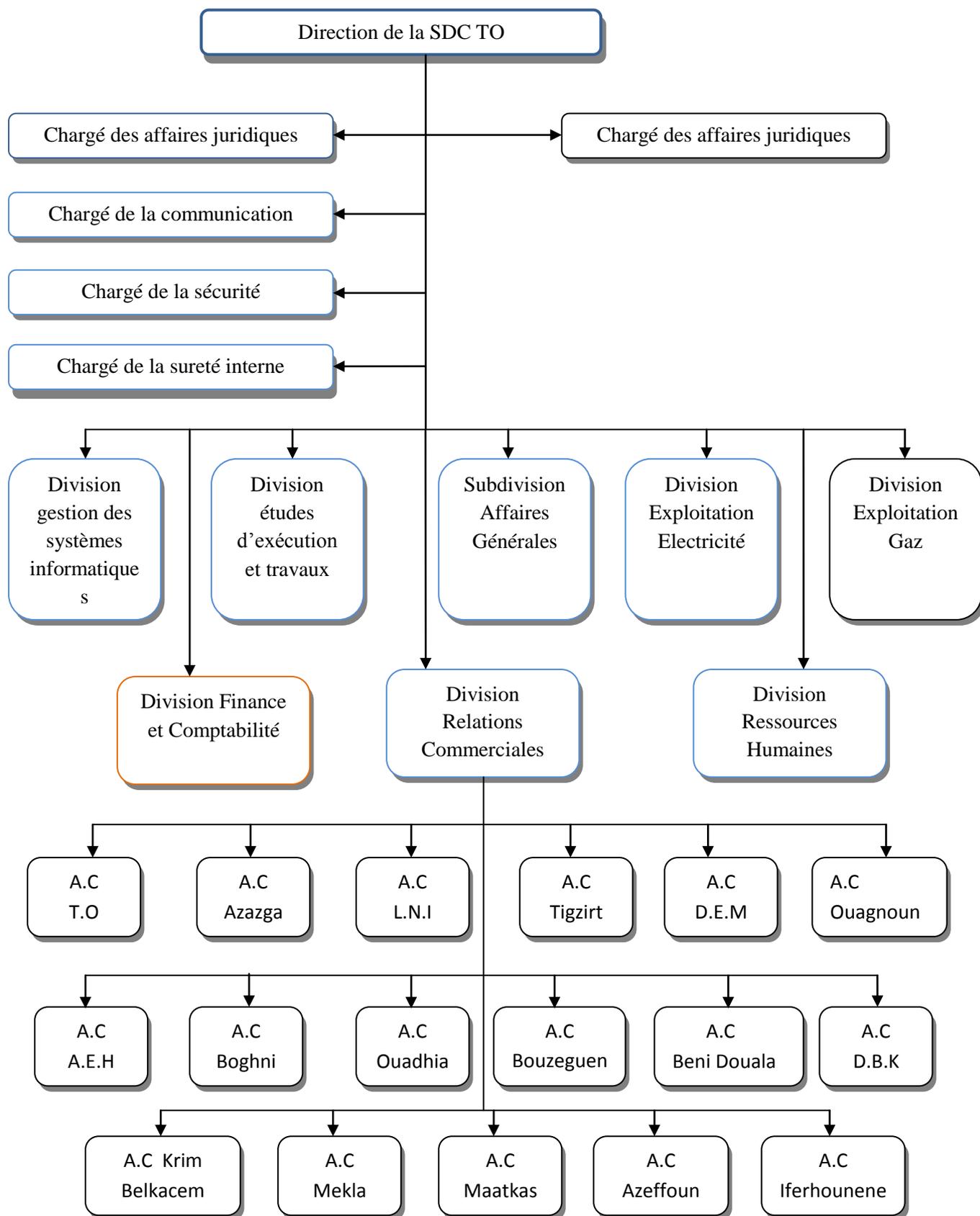


Source : Document interne à SONELGAZ

II-2-Direction de Distribution de Tizi-Ouzou :

Faisant partie de la SDC la DD de Tizi-Ouzou a été créée à EL HARACH sous l'appellation subdivision de Tizi-Ouzou. Puis en 1980, elle devenait comme unité attaché à la zone de distribution centre de BLIDA et en 2005, SONELGAZ Tizi-Ouzou avait changé de statut de l'unité rattaché vers une DD (Direction de Distribution). Elle est constituée de 17 agences commerciales : (Tizi-Ouzou, Draa Ben Khedda, Draa El Mizan-, AZAZGA- Larabaa Nath-Irathen, Ain El Hammam- TIGZIRTH, BOUZGUEN, OUAGUENOUN, BOUGNI, OUADHIA, BENI DOUALA, KRIM BELKACEM, MEKLA, AZEFOUN, MAATKAS, IFERHOUNENE).

Figure n° 12 : Organigramme de la société de distribution du centre (SDC) TO



Source : Document interne de la SDC de TO

II-3-Présentation de l'organigramme de la SDC TO :

D'après l'organigramme présenté dans la page précédente, l'organisation de la SDC de TO est sous la forme d'une structure hiérarchique-fonctionnelle. A la tête de l'unité on trouve la Direction de la SDC TO. Cette dernière est constituée d'un secrétariat de coordination, huit (08) divisions plus un staff, elle a pour mission :

- ✓ L'exploitation et la maintenance du réseau de distribution de l'électricité et du gaz ;
- ✓ Développement des réseaux électricité et du gaz dans des meilleures conditions de sécurité;
- ✓ Commercialisation de l'électricité et du gaz dans des meilleures conditions de sécurité ;
- ✓ assurer la sécurité des personnes et des biens en rapport avec l'activité de la distribution.

-Secrétariat de coordination : A pour mission l'envoi et la réception du courrier et son enregistrement ainsi que le classement des documents et la saisie.

- Staff de la SDC TO : constitué d'un :

➤ Le chargé de la communication :

Il conçoit et organise les informations qui doivent être publiées en utilisant les supports appropriés, c'est à dire, les dépliants, les affiches, la presse, les radios locales, les brochures) en se basant sur la politique choisie par l'entreprise. Il participe aussi avec la direction générale aux distributions et manifestations commerciales.

➤ Le chargé de la sureté interne :

Il a pour missions de :

-Suivre de manière permanente tous les aspects de la sureté interne de la direction de distribution, les services techniques d'électricité et gaz ainsi que les services commerciaux (agences).

-Faire des comptes rendus en temps réel en cas d'événement affectant la Sureté Interne.

- L'élaboration du plan de Sureté Interne de la direction de distribution en collaboration avec le chargé de l'hygiène et sécurité et locales.

➤ Le chargé de la sécurité :

Il doit:

-Préparer les réunions de Commissions d'Hygiènes et Sécurités (CHS) pour le compte de la Direction.

-Préparer des simulations d'incidents des énergies avec les services techniques (districts).

-Mettre au point le programme annuel d'action.

➤ **Le service des affaires juridiques:**

C'est un service qui a pour missions :

-Prendre en charge les affaires d'ordre juridique des structures de la direction régionale.

-Prendre les mesures permettant d'assurer le recouvrement des créances de toutes natures.

-Participer à la rédaction des cahiers de charges et contrats à la commission des marchés.

II-4- Les Divisions de la SDC de TO :

➤ **La Division Gestion Des Systèmes Informatiques (D.G.S.I):**

C'est une division qui a pour rôle de créer la base de données de l'entreprise et de permettre l'utilisation de plusieurs systèmes tel que:

- le « Système de Gestion de la Clientèle (S.G.C) » qu'on utilise essentiellement dans le service trésorerie.

-le système « Hissab » pour le service comptable

-Le système « Nova » pour le service ressource humaine.

➤ **La Division Administrative du Marché (D.A.M):**Cette division a pour rôle l'élaboration et le suivi des marchés, l'ouverture et la gestion des autorisations de programmes pour la réalisation des engagements de l'entreprise, ainsi que la prise en charge du travail administratif qui en découle tel que le traitement et ordonnancement des factures fournisseurs.

➤ **Division Relations Commerciales (D.R.C):**C'est une division qui met en relation les acteurs clés de l'entreprises à travers des documents comptables qui seront contrôlés par la division finance et comptabilité pour la plupart (banque-entreprise, clients-entreprise). La gestion directe de la clientèle est assurée par les Dix-sept (17) agences commerciales de la DD dans un objectif de proximité et une meilleure efficacité et rapidité dans la prise en charge des travaux.

Les dix-sept agences commerciales :

- TIZI-OUZOU, DRAA BEN KHEDDA, DRAA EL MIZAN , AZAZGA, LARBA-N-IRATHEN, AIN EL HAMMAM, TIGZIRT, BOUZEGUENE, OUAGNOUN, BOGHNI, OUADHIAS, BENI DOUALA, KRIM BELKACEM, MEKLA., AZZEFOUN, MATKAAS, IFERHOUNENE

Cette division et ses agences commerciales utilisent essentiellement le logiciel "SGC" (système de gestion de la Clientèle), dans la gestion de sa clientèle en termes de créances et encaissements.

➤ **La Division Ressource Humaine (D.R.H)** : Comme son nom l'indique, cette division s'occupe essentiellement de la gestion de la ressource humaine comme les recrutements, les congés, les promotions et avancements, l'élaboration de la paie. Elle s'occupe aussi de l'établissement de tous les documents administratifs nécessaires tels que les contrats de travail assurent le lien entre l'employeur et les organismes sociaux, en matière de la sécurité sociale par exemple. Pour son fonctionnement, elle utilise un système d'information appelé «NOVA».

Celui-ci est lié directement au système HISSAB, ce qui permet la génération automatique des écritures comptables.

➤ **La division Technique d'électricité (D.T.E)** : Anciennement appelée la D.E.E (La Division d'Exploitation d'Electricité), cette division a pour mission d'assurer le bon fonctionnement du réseau électricité de l'entreprise en prenant en charge les travaux d'entretiens des réseaux (entretiens programmés ou dans le cadre des dépannages suite incidents).

Cette division est composée de trois services:

Le service contrôle exploitation réseaux qui élabore les programmes d'entretiens des ouvrages et contrôle leur application.

- La réalisation de travaux de raccordement des nouveaux clients (travaux sous tension).
- Le service en maintenance électricité en procédant à la recherche et à la localisation des défauts des câbles.
- Le service télé conduite en installant et en suivant la maintenance des automates de réseaux.

➤ **La division technique de gaz:** Anciennement appelée la D.E.G (la Division Exploitation du Gaz), cette division comme la Division Technique d'électricité, s'assure du bon fonctionnement et de la bonne exploitation du gaz (mise en œuvre, installation, sécurité etc.)

• **Elle est composée de trois services :**

- Le service contrôle exploitation réseaux qui élabore les programmes d'entretiens des ouvrages et contrôle leur application.
- Le service développement des réseaux gaz qui étudie les schémas de restrictions et de développements des réseaux MP des agglomérations.
- Le service maintenance gaz qui procède à la recherche et à la localisation des défauts de canalisations.

➤ **La division des affaires générales :**

• **Cette division a pour missions :**

-D'Assurer la gestion des moyens, le matériel ainsi que les infrastructures de la DD (direction de distribution) ;

-Le suivi et la gestion du gardiennage des locaux de la DD ;

-Le suivi et la gestion de l'entretien ainsi que le nettoyage des locaux de la DD.

• **Cette division s'occupe des achats :**

- Elle assiste les structures opérationnelles pour les achats groupés ;

- Procéder aux achats des fournitures classiques et spécifiques ;

- Assurer la gestion de l'économat.

• **Elle s'occupe aussi du parc automobile :**

- Assurer les prestations relevant des activités parc automobile ;

- Assurer la gestion des carburants, des assurances, des vignettes etc. ;

- Assurer les prestations diverses avec les partenaires.

• **Cette division s'occupe des documentations et des archives:**

-Purger et classer les archives de la Direction Générale de Distribution (D.G.D);

-Organiser et gérer la bibliothèque de la Direction Régional ;

-Assurer l'approvisionnement de la bibliothèque en documents, revues etc.

➤ **La division finance et Comptabilité (D.F.C) :**

C'est une division créée en 2005, au niveau de la Direction de Distribution, dans le cadre de la décentralisation des missions de la Direction Générale de la Filiale SDC dans l'objectif d'alléger le rôle des structures déjà présentes.

• **La DFC de la direction de la Distribution de Tizi-Ouzou a pour mission :**

➤ Assurer les règlements décentralisés.

➤ Suivre les comptes de trésorerie et contrôler les comptes bancaires et CCP.

➤ Elaborer les prévisions de trésorerie à court terme.

➤ Procéder aux rapprochements des comptes bancaires et CCP.

➤ Suivre la réglementation des marchés (Gestion des engagements).

- Centralisation des caisses.
- Validation et édition des états journaliers de la trésorerie.
- Transmission des journaux et états de gestion au service exploitation DFC pour comptabilisation.
- Elaborer le budget annuel de la DD.
- Réaliser le tableau de bord et le bilan d'activité de la DD.
- Suivre les paramètres de la concession et relations avec la CREG.
- Assurer la vérification, le Contrôle et la comptabilisation des opérations.
- Assurer le Contrôle des écritures comptables relatives à la P40 et SGC.
- Contrôler les caisses en provenance des agences.
- Procéder à la comptabilisation des caisses.
- Tenir les livres légaux.
- Produire les résultats comptables de la DD.
- Rapprocher, justifier et Assurer l'apurement des comptes.
- Assurer l'activité fiscale décentralisée.
- Tenir le fichier des immobilisations.
- Assurer les liaisons avec les autres centres comptables et le siège de la SD.
- Superviser (par moyens propres ou par moyens externes) les différents inventaires (stocks, investissements, clientèle...etc.).

Cette division se décompose donc en 3 services :

-Service comptable :

-Il permet d'enregistrer les écritures comptables concernant les différentes opérations comptables de l'entreprise ainsi que les mouvements touchant l'actif et le passif de l'entreprise,

L'élaboration des déclarations fiscales mensuelles et annuelles et sur la comptabilité générale et analytique.

-Il permet aussi d'élaborer et d'adapter des règles et méthodes comptables, interprète les résultats et permet la mise à jour du patrimoine de l'entreprise.

- Service budgétaire :

Chargé de la gestion des budgets et des investissements comme suit :

- **La gestion des budgets à travers :**

-la participation à la définition des règles, procédures et méthodes

D'élaboration des budgets annuels et pluriannuels pour tous les niveaux ;

- L'animation et l'élaboration des budgets ;

- L'élaboration avec les structures concernées, des instruments de pilotage en vue de prendre en charge des actions correctives (tableaux de bord, synthèses...);

- La Consolidation des plans moyens et longs termes de la SDC.

- **La gestion des investissements qui assure :**

- La consolidation et le suivi des budgets d'investissements ;

- La participation à l'établissement et au suivi des réalisations des budgets de trésorerie pour la partie investissements ;

- Le suivi des ouvertures et la clôture des AP (Autorisation de programme) pour le compte de la SDC;

- La participation à la définition et le maintien des procédures de gestion des investissements ;

- L'élaboration des études et prospectives ;

La division est chapotée par un chef de division (DFC), chargé de coordonner et de contrôler l'activité de cette dernière.

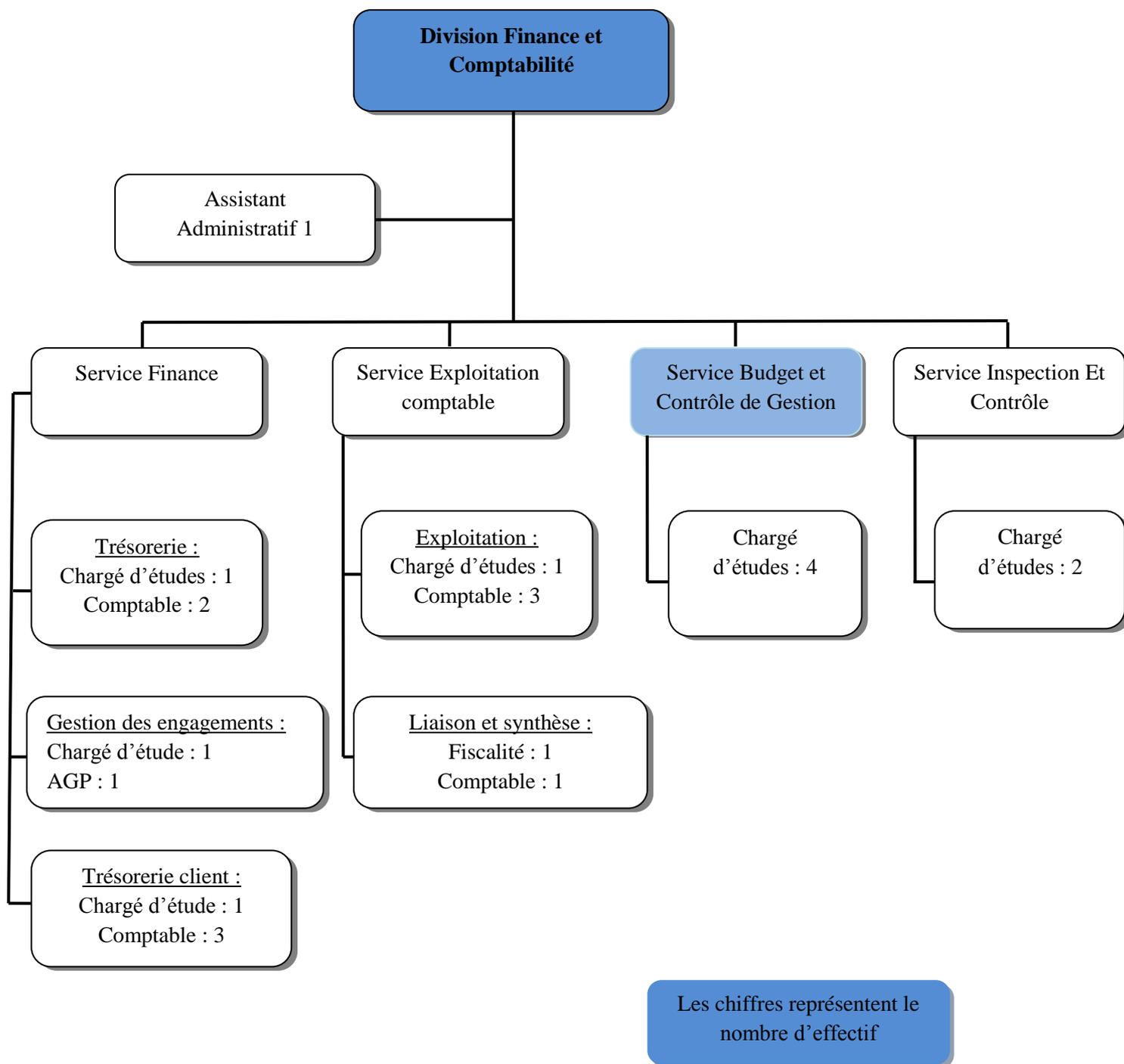
- Service financier :

Ce service permet de :

- Prévoir les recettes et dépenses de l'activité économique engagée par l'entreprise ;

- Réunir l'argent afin de répondre aux besoins de l'entreprise comme le rapprochement financiers et comptables (CCP, BNA), le paiement des salaires, des factures des artisans et les cotisations.

Figure n° 13 : Organigramme de la division finance et comptabilité de (DFC)



Source : document interne (Organigramme division finance et comptabilité)

II-5- Les missions et les attributions de la Société de distribution de centre Tizi-Ouzou :

A- Les missions :

La SDC de TO est chargée, dans les limites de ses attributions, de la distribution de l'énergie électrique et gazière et de la satisfaction des besoins de ses clients au niveau de la Wilaya de Tizi-Ouzou, la gestion des milliers d'abonnés en gaz et électricité, et la maintenance du réseau de distribution de l'électricité et du gaz. Aussi de promouvoir de l'emploi à la jeunesse émergente et participer aux mieux au processus de développement économique et industriel.

B- Les attributions :

- Participer à l'élaboration de la politique de la direction générale en matière de prestations rendues aux clients, développement des ventes, recouvrement des créances ;
- Mettre en œuvre la politique commerciale de l'entreprise et le contrôle de l'application ;
- Satisfaire aux meilleures conditions par rapport aux coûts et délais de la demande de raccordement des clients MT/BT et MP/BP et des installations annexes ;
- Élaborer et mettre en œuvre le développement de la construction et la maintenance et l'exploitation des ouvrages ;
- Établir les programmes des travaux qui se rapportent à ses missions tout en assurant la maîtrise d'œuvre ;
- Assurer la représentation de SONELGAZ au niveau local.

II-6- Les activités de la SDC

Les activités principales de la SDC sont la distribution et la commercialisation d'électricité et du gaz.

A- L'activité de distribution

Elle concerne la distribution de l'électricité et du gaz sur toute la wilaya de Tizi-Ouzou.

- **Distribution Electricité :** La distribution se fait par lignes de moyenne et basse tensions. Elle consiste à alimenter l'ensemble des clients industriels (petite entreprise) et les abonnés domestiques.
- **Distribution Gaz :** La distribution du Gaz assure la satisfaction des trois grandes catégories de clients :

- Les clients industriels (grande entreprise) sont alimentés par les réseaux haute pression ;

- Les clients industriels de moyenne importance sont alimentés par les réseaux moyenne pression ;
- Les ménages et artisans sont alimentés par les réseaux basse pression.

B-L'activité de commercialisation : Qui est chargé de :

- La fourniture et du développement de toutes prestations en matière de service énergétique (Electricité et Gaz).
- La satisfaction des besoins de la clientèle aux conditions requises de coûts, de qualité de service et de sécurité.
- La vente de l'électricité (HT, MT, BT)
- La vente de gaz (HP, MP, BP).

Section 2 : Les outils de contrôle de gestion mis en œuvre par la SDC de Tizi-Ouzou

Dans cette section, nous allons procéder à un traitement d'un certain nombre de paramètres, données et résultats, selon les informations que nous avons pu recueillir par différents moyens (l'analyse documentaire, observation sur le terrain, interview...), en vue de les analyser et présenter ensuite les recommandations que nous jugerons utiles.

Par conséquent, nous allons nous intéresser successivement au coût de revient de l'électricité et son évolution, au contrôle budgétaire, se basant principalement sur l'analyse des écarts sur le budget d'investissement, et enfin étudier le tableau de bord qui représente l'outil de pilotage principal utilisé au niveau du service budget et contrôle de gestion.

I-Analyse de l'évolution du coût de revient

L'application de la méthode des coûts complets aboutie à un résultat analytique. Le résultat représente la différence entre le prix de vente et le coût de revient relative à une période donnée. Comme toute entreprise, chaque année la direction de distribution de TIZI-OUZOU détermine un coût de revient sur sa distribution de gaz et de l'électricité, afin de faire une comparaison avec son prix de vente.

Nous allons commencer par présenter l'évolution du chiffre d'affaire de la SDC de Tizi-Ouzou durant les années 2019,2020 et 2021 :

Tableau n°4: Evolution du chiffre d'affaire

Désignation	2019	2020	2021
Chiffre d'affaire de la DD	5 335 190 157,29	6374 806 981,76	7 905 344 248,00
Quantité vendue d'électricité en KWh	1451,73	1488,46	1522,64
Quantité vendue de gaz en GWh	4132,85	4648,56	4812,96
Evolution du chiffre d'affaire de la DD	–	750 462 733,76	950 383 175,53
Taux d'évolution du chiffre d'affaire (%)	–	19%	24%

Source : Etabli par nous-mêmes

$$\text{Taux d'évolution (TE)} = \frac{V_n - V_{n-1}}{V_{n-1}} \times 100$$

Sachant que : V_n : L'année en cours

V_{n-1} : L'année précédente

D'après le tableau ci-dessus, nous constatons une augmentation progressive du chiffre d'affaire de la direction de distribution de T.O, d'un taux de 19% durant l'année 2020 et de 24% durant l'année 2021, ce qui s'explique par une augmentation des quantités vendues des deux énergies (électricité et gaz) et d'après les informations fournies par l'organisme d'accueil, ceci est dû à l'augmentation des tarifs durant ces deux années ainsi qu'à la nouvelle clientèle.

Nous allons maintenant présenter l'évolution du coût de revient par rapport au prix de vente afin d'en déceler l'écart, et nous nous sommes basées sur le coût de revient de l'électricité durant les années 2019,2020 et 2021.

Tableau n° 5 : Evolution du coût de revient par rapport aux prix de vente de l'électricité (unité de mesure : 10⁶)

Désignation	2019	2020	2021
Charges directes	5 797 052 779,70	6 517 037 280,59	7 067 200 977
Charges indirectes	1 509 158 442,21	2 385 242 414,10	1 294 505 773, 73
Total des charges	7 306 211 221,91	8 902 279 694,69	8 361 706 751, 63
Quantités vendues en KWh	1451,73	1488,46	1522,64
Coût de revient du KWh (DA)	5,03	5,98	5,49
Prix de vente du KWh(DA)	4,381	4,678	4,678
Résultat analytique	-0,649	-1,302	-0,812

Source : Etabli par nous-mêmes

En effet la SDC T-O utilise les formules suivantes:

Charges directes= Consommation (achats) + Service+ Charges de personnel + Impôts et taxes+ Sections auxiliaires.

Charges indirectes= Charges de structure+ Frais financiers+ Assurance + Amortissement + Gros entretien.

Coût de revient= Total des charges (charges directes+ charges indirectes) / Total des ventes en quantité.

Prix de vente= Chiffre d'affaire / Ventes

Résultat analytique= Prix de vente – Coût de revient

D'après ce tableau, nous constatons que le résultat de l'année 2019 est négatif, cela s'explique par un coût de revient plus élevé par rapport au prix de vente de l'électricité (5,03 > 4,381).

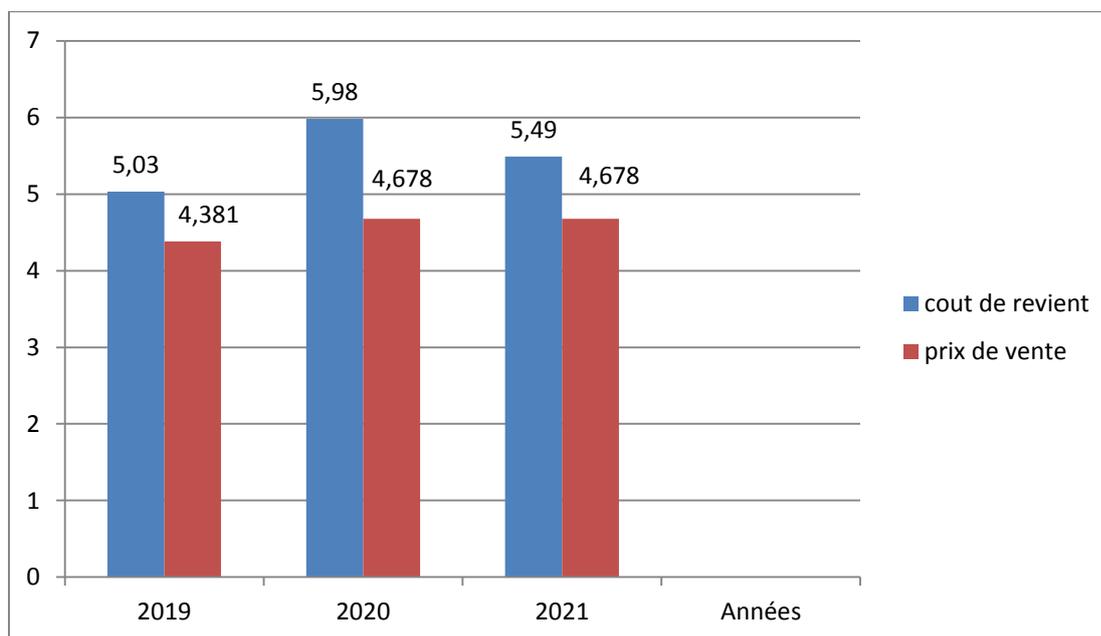
Durant l'année 2020, nous remarquons une baisse du résultat ce qui est dû au coût de revient plus élevé que le prix de vente. Ce qui s'explique, par l'augmentation des charges

directes et indirectes, et ce, malgré l'accroissement du chiffre d'affaire en 2020 de 19% comme on l'a vu dans le tableau précédent, cela n'a pas suffi à couvrir les charges.

Durant l'année 2021, nous notons une légère hausse du résultat, qui est dû à une baisse du coût de revient, car les charges directes et indirectes ont baissé. Malgré la hausse du chiffre d'affaire de 24% en 2021, cela reste quand même insuffisant pour de couvrir les charges, le résultat reste ainsi négatif.

Nous pouvons illustrer l'évolution du coût de revient par rapport au prix de vente de l'électricité durant les années 2019,2020 et 2021 par le graphique suivant :

Figure n° 14 : Evolution du coût de revient par rapport au prix de vente de l'électricité.



Source : Etabli par nous-mêmes.

D'après le graphique, nous constatons que le coût de revient est toujours plus élevé que le prix de vente de l'électricité durant les trois années 2019,2020 et 2021 et comme on l'a vu dans le tableau précédent, cela est dû à l'augmentation des charges directes et indirectes.

L'entreprise devrait ainsi, prendre des mesures correctives nécessaires afin de réduire ses charges, tout en augmentant ses ventes en vue d'accroître son chiffre d'affaire et ainsi réaliser un résultat positif.

Nous allons nous intéresser à présent, à un autre volet du contrôle de gestion à savoir, l'analyse des écarts sur le budget d'investissement. Notre choix concernant le budget d'investissement n'est pas fait fortuitement, du fait que le volet investissement constitue l'opération la plus complexe, délicate et lourde de conséquence pour l'entreprise, notamment en matière de charges mais aussi du rôle important du contrôleur de gestion qui intervient sur toutes les étapes de la gestion budgétaire de ce processus.

II- Le budget d'investissement et diagnostic de la gestion budgétaire de la SDC TO :

1- Les différents investissements au sein de la SDC TO :

Parmi les programmes d'investissement, il est possible d'établir une classification des investissements de la SDC TO :

- **Les investissements supports** : Ce sont les supports indispensables au bon fonctionnement de l'entreprise. Parmi ces ouvrages on retrouve : les infrastructures, les engins et les véhicules, les moyens informatiques et bureautiques, outillage, équipements divers.
- **Les ouvrages de transport et de distribution Électricité** : Les réseaux HT-MT-BT, Postes de transformation, Centre de télé conduite, lignes électrique.
- **Les ouvrages de transport et de distribution Gaz**: Les gazoducs, Les postes de détentes, les réseaux HP-MP-BP, central turbinent vapeur, central diesel, central turbine Gaz.
- **L'investissement de maintenance** : Régulièrement assuré par la société pour remplacer son matériel défectueux ou usés : remplacement réseau électricité ou de gaz, remplacement mobilier de bureau, aménagement locaux louées, aménagement divers.

2-Elaboration de la prévision

Le contrôleur de gestion procède à une étude de l'environnement sur la base des informations recueillis auprès des responsables des différentes fonctions de la SDCTO. Il s'agit de la capacité, de la rentabilité, des rendements, des ressources financières, des marchés, d'appels d'offre...

Les informations recueillies par le contrôleur de gestion vont lui permettre de définir les objectifs prioritaires, ainsi de s'atteler à la prévision. Pour cela, le contrôleur de gestion utilise deux 2 méthodes :

- **Prévision fondé sur le taux d'évaluation** : Pour prévoir l'investissement de l'année n+1, le contrôleur de gestion doit prendre en considération les valeurs des investissements des deux dernières années précédentes qui figurent sur le bilan et états financiers.

Ex : Taux d'évaluation (TE) = $((V_n - V_{n-1}) / V_{n-1}) \times 100$

V_n : Valeur de l'année où on prépare le budget déjà réalisé.

V_{n-1} : Valeur de l'année précédente.

- **Prévision fondé sur l'aléa** : La valeur réelle sera déterminée par la loi d'une part, et l'intervention du hasard d'autre part.

- Réel = loi + hasard

-Premier niveau de prévision= influence du hasard.

-Deuxième niveau = loi du comportement du phénomène étudié.

Il est souvent avantageux de recourir à des méthodes « élémentaires » plutôt que des modèles sophistiqués. Les sources des données sont :

- Les enregistrements comptables ;
- Les données originales ;
- Les données publiées.

3-Autorisation de Programme (AP)

C'est l'autorisation par laquelle la direction générale donne à une unité le pouvoir d'engager des dépenses pour la réalisation d'un investissement. Ainsi, du côté finances, il est affecté une AP pour chaque projet d'investissement. De ce fait, le budget de la Direction de distribution sera constitué de plusieurs AP.

L'AP constitue l'élément central de la gestion des crédits. Elle fixe le cadre budgétaire pour toute opération d'investissement. Elle représente l'imputation.

a- Rôle de l'autorisation de programme : Elle permet au plan:

- Des prévisions budgétaires : d'assurer une meilleure allocation de ressources.
- Du contrôle de gestion : de suivre les dépenses effectuées et en assurer le contrôle par rapport aux prévisions.
- De l'intégration au fichier des immobilisations : de permettre l'amortissement des ouvrages (reconstituer le coût de l'opération à partir des dépenses par nature d'investissement)

Règle : Une AP est nécessaire pour toute opération dont la réalisation a une incidence sur le patrimoine de l'entreprise (elle permet d'immobiliser les investissements).

Le contrôleur de gestion utilise un document normalisé appelé X240 (voir annexe n°2). C'est un support d'information du système de gestion, il est en quelque sorte la carte d'identité d'une opération d'investissement.

• Enquêtes budgétaires :

Le budget annuel constitue le cadre prévisionnel d'établissement des programmes d'investissements des unités à réaliser durant

b- Différents types d'Autorisation de programme

Dans cet élément nous allons traiter les différents types d'AP :

-AP nouvelle : C'est une AP qui intervient dans le cadre de la préparation du programme d'investissements (processus budgétaire). En pratique des AP nouvelles dûment justifiées peuvent être accordées en cours d'année.

-AP complémentaire ou réévaluée : C'est une AP en cours, dont le montant figurant au programme d'investissement ne suffit pas à couvrir l'ensemble des engagements prévisibles.

A noter que la réévaluation doit être demandée à la DG avant le dépassement prévisible du montant de l'AP.

Règle : Si des paiements se présentent au cours de l'exercice suivant, les unités doivent demander la réinscription de l'opération (report sur l'exercice en cours).

4- La préparation des projets de budget :

Le contrôleur de gestion prépare le budget d'investissement comme pour les autres budgets au plus tard le 1 Octobre qui précède l'année budgétaire. Il prend appui sur le budget et les états financiers des années précédentes (compte de résultat, bilan, états, annexes), les rapports de gestion de l'année passée et de l'année en cours.

Le contrôleur de gestion transmet dans le mois de juillet à chaque opérationnels une fiche de besoins en support papier réalisé par lui-même et que chacun doit remplir en fonction des réels besoins de la structure, une fois remplie le papier doit être restitué au contrôleur de gestion.

Les étapes de la préparation des budgets au sein de la SDC TO se présentent comme suit :

➤ **1ère Étape:** Dès réception des budgets des unités:

- Vérification des programmes d'investissements des unités (AP en cours- AP nouvelles).
- Ensuite, l'attribution de N° de projets aux opérations nouvelles. Enfin, préparation des synthèses par projet, Chapitres articles et par activités.

➤ **2ème Étape:**

- Classement des projets (Programmes Publics, RCN, Programme Propre...);
- Propositions d'accords par projet, par activité ;
- Dégagement d'un plan de trésorerie ;

➤ **3ème Étape:** Après la réunion de synthèse des activités (confirmation de l'enveloppe d'investissements accordée)

- Répartition de l'enveloppe par Unité, par chapitre Article ;

CHAPITRE III : Le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la maîtrise des coûts de distribution de la SDC T-O

- Préparation des réunions budgétaires (opérations à inscrire, à différer...);
- Demander des justificatifs sur certaines opérations.

Une fois le budget est validé, le contrôleur de gestion procède à l'ouverture de l'AP (autorisation de programme) dans un imprimé appelé X240. Une fois l'AP ouverte, ils commencent l'engagement de ces affaires retenues ainsi que les dépenses par rapport au montant accordé.

Nous présentons ci-dessous un tableau qui représente un exemple de répartition de budget d'investissement de l'année 2021 :

Tableau n° 6 : Répartition du budget d'investissement durant l'année 2021.

QUARTIER	INTITULE L'AFFAIRE	DE	Prévisions (KDA)	Réalisations (KDA)
LARBAA POSTE 764	Création poste cabine		5 750	Non accordé
LITAMA	Création poste préfabriqué		7 668	Non accordé
IGHIL OUAROUJENE	Création poste ACC		4 604	4 604
IOUAMAR	Création poste ACC		7 645	7 645
AROUR TIRMITINE ECOLE P411	Création poste cabine		5 284	5 284
TACHTIOUINE	Création poste ACC		3 105	3 105
Grpe Ailem P248	Création poste cabine		4 356	4 356
P175-P176 TANOUARAT	Création poste cabine		9 125	9 125
TADDARTH OUFELLA P67	Création poste cabine		7 292	7 292
SENNANA	Création poste ACC		6 508	Non accordé
LEMDHAMER	Création poste préfabriqué		6 506	Non accordé
BVD DU NORD	Création poste préfabriqué		9 481	Non accordé
TOTAL			77 323	41 411

Source : Document interne à la SDC TO.

Nous remarquons qu'il y a des opérations accordées par la direction, et d'autres qui ne le sont pour différentes raisons :

- Etudes erronées
- Changement d'itinéraires.
- Suite aux oppositions.

Pour les opérations d'investissement accordées, le budget accordé peut différer de celui qui est demandé par le service budget et contrôle de gestion. Une fois validée, le contrôleur de

CHAPITRE III : Le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la maîtrise des coûts de distribution de la SDC T-O

gestion commence l'engagement de ces affaires retenues ainsi que les dépenses par rapport au montant accordé.

Le tableau suivant représente les prévisions et dépenses d'investissement durant la période s'étalant de 2020 à 2021. L'objectif étant de déceler les écarts éventuels pour essayer de les traiter.

➤ *Ecart en valeur = Réalisations – Prévisions*

➤ *Ecart en pourcentage = $\frac{\text{Réalisations} - \text{Prévisions}}{\text{Prévisions}} \times 100$*

Tableau n° 7 : Prévisions et réalisations d'investissement de l'année 2020.

Opérations d'investissement	2020		Ecart en valeur	Ecart en (%)
	Prévu	Réalisé		
Electricité (Ch. art : 22, 43, 61, 62,71 et 85)	1 180 500 200	1 280 000 284	99 500 084	9%
Gaz (Ch.art :52, 63, 64,72, et 85)	200995500	268 963 736	67 968 236	33%
Infrastructures (Ch.art : 81 et 91)	19 860 566	22 999 713	3 139 147	16%
Total	1 401 356 260	1 571 963 733	170 604 473	14%

Source : Etabli par nous-mêmes à travers les données.

Durant l'année 2020, la SDC de T.O a enregistré un écart de 14% sur ses opérations d'investissement d'électricité, gaz et infrastructures, car les réalisations sont plus élevées que les prévisions (1 571 963 733 > 1 401 356 260), ce qui est défavorable car l'entreprise a investi plus que prévu, notamment pour les opérations d'investissement concernant le gaz dont l'écart est de 33%.

Nous pouvons dire que l'entreprise doit prendre des mesures correctives nécessaires afin de réduire ses opérations d'investissement, notamment celles qui concernent le gaz afin de se rapprocher de ses prévisions.

Tableau n° 7 : Prévisions et réalisations d'investissement de l'année 2021.

Opérations d'investissement	2021		Ecart en valeur	Ecart en (%)
	Prévu	Réalisé		
Electricité (Ch.art : 22, 43, 61, 62,71 et 85)	1 200 315 000	1 285 529 000	85 214 000	7%
Gaz (Ch.art : 52, 63, 64,72 et 85)	1 60 670 000	167 510 000	6 840 000	4%
Infrastructures (Ch.art : 81 et 91)	41 555 000	42 600 000	1 045 000	3%
Total	1 402 565 000	1 495 639 000	93 074 000	7%

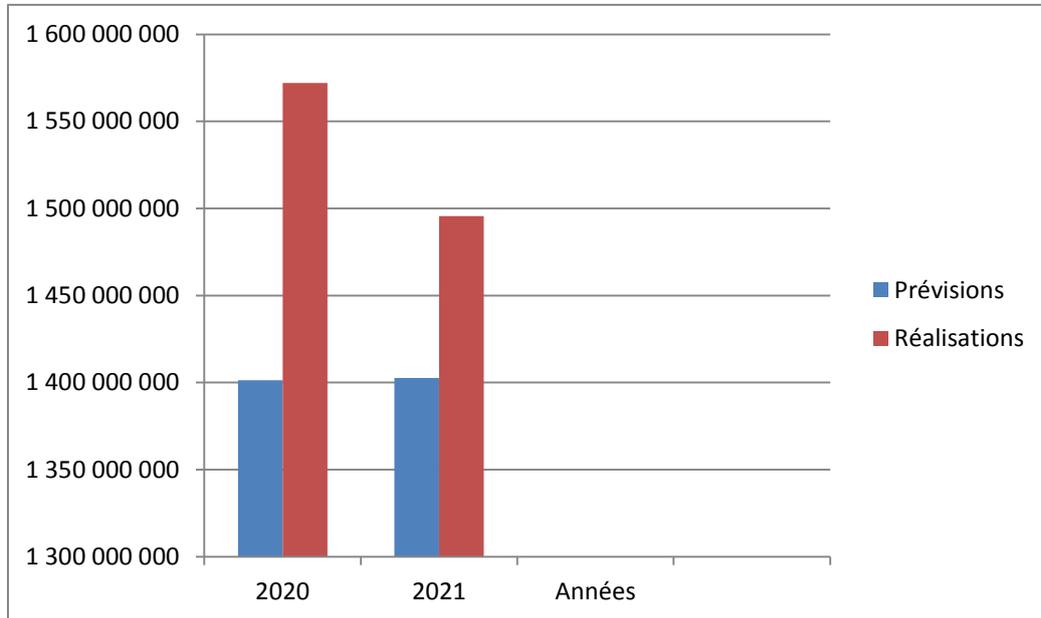
Source : Etabli par nous-mêmes à travers les données.

Durant l'année 2021, la SDC de T.O a enregistré un écart de 7% sur ses opérations d'investissements d'électricité, gaz et infrastructures, car les réalisations sont supérieures aux prévisions ce qui est défavorable pour l'entreprise, mais nous remarquons une amélioration par rapport à l'année 2020 car les réalisations sont proches des prévisions, notamment pour les opérations d'investissement concernant le gaz dont l'écart était de 33% en 2020 et qui a baissé jusqu'à 4% en 2021.

Nous pouvons dire que l'entreprise a amélioré sa gestion en matière des dépenses sur les opérations d'investissement car les réalisations se rapprochent des prévisions, et cela grâce aux mesures correctives qu'elle a dû mettre en place.

Afin de mieux éclairer les écarts constatés, nous allons illustrer les prévisions et réalisations du budget d'investissement des années 2020 et 2021 dans le graphique ci-dessous :

Figure n° 15 : Rapprochement entre les prévisions et réalisations des investissements de 2020 et 2021.



Source : Etabli par nous-mêmes à travers les données des tableaux.

Nous remarquons sur le graphique que les prévisions sont inférieures aux réalisations des opérations d'investissement de l'électricité, gaz et infrastructures durant les deux années 2020 et 2021. En dépit de cela, nous constatons une légère amélioration concernant l'année 2021. L'entreprise se doit alors de réduire ses dépenses d'investissement de sorte à se rapprocher des prévisions.

Dans le point suivant, nous allons présenter l'élaboration du tableau de bord au niveau de la SDC T.O, car il représente l'outil essentiel quant à l'analyse des réalisations mensuelles de la direction par rapport aux objectifs fixés sur le contrat de gestion.

III-Le Tableau de bord au niveau de la SDC de TO

Compte tenu de la complexité et la diversité des tâches du centre de distribution qui sont reliées aux mutations économique d'une clientèle de plus en plus exigeante accentuée par un environnement turbulent, il est recommandé au responsable de disposer d'un outil fiable et efficace de surveillance des indicateurs et de suivi des résultats et d'observation des tendances et des évolutions.

Nous allons traiter et présenter le processus d'élaboration d'un tableau de bord de gestion dans la fonction commerciale.

1-Les étapes d'élaboration du tableau de bord commercial :

Le tableau de bord commercial est élaboré par le cadre technico-commercial et permet de suivre l'activité de la direction et son amélioration afin d'atteindre les objectifs tracés par

la direction générale. Le tableau de bord qui est structuré sous formes de tableau qui est établie, généralement chaque fin du mois ou pour des cas exceptionnels à la demande du directeur de la distribution.

Le tableau de bord élaboré sera transmis chaque fin du mois au service contrôle de gestion pour la consolidation de tous les tableaux de bord des structures et pour l'analyse des réalisations des paramètres par rapport aux objectifs arrêtés au contrat de gestion, cette analyse qui sera transmise à son tour au directeur de la distribution sous forme d'une synthèse (reporting) qui affiche les principaux indicateurs et leurs analyses ainsi que la proposition des plans d'action afin d'améliorer les indicateurs défailants.

L'élaboration du tableau de bord commercial au sein de la division commerciale de la direction passe par différentes étapes qui sont :

-Etape 01 : fixation des objectifs :

Parmi les principales taches de la division commerciale on trouve :

- Acheter de l'énergie : électricité, gaz et satisfaire la demande des clients ;
- Vente de l'énergie et augmentation du chiffre d'affaire ;
- Maîtrise de la qualité du service et du produit ;
- Recouvrement des créances.

Les indicateurs de performances figurant sur la tableau de bord de la direction c'est des indicateurs fixés sur le contrat de gestion, celui-ci représente un document élaboré par la direction générale (SDC) dans lequel elle fixe les objectifs à atteindre par direction suivant les réalisation antérieurs et les prévision budgétaire élaborer et transmise initialement par chaque direction, ce document représente un engagement du directeur vis-à-vis de sa hiérarchie (le PDG) à réaliser et à atteindre les objectifs arrêter.

-Etape 02 : identification et choix d'indicateurs

Dans cette étape le directeur de la distribution assiste par les responsables des différentes structures de la direction veille à l'atteinte des objectifs arrêter sur le contrat de gestion à travers l'analyse des tableaux de bord mensuels, ces paramètres de performance touchent toute la gestion de la direction que ce soit une activité commerciale, technique électricité et gaz, gestion ...etc. Les indicateurs fixés pour l'activité commerciale sont principalement :

➤ **Apport client** : cet indicateur doit être calculé pour BT, BP, MT et MP

Accroissement clients= client nouveaux- client résiliés

➤ **Achats, ventes, taux de perte :**

- **Les achats** : sont des énergies achetées par la direction de distribution de Tizi-Ouzou pour répondre aux besoins de sa clientèle, cette énergie est relevée au niveau des compteurs GRTE pour l'électricité et GRTG pour le gaz.

- **Les ventes** : sont des énergies vendues aux abonnés en électricité et en gaz calculé sur la base de la relève des index figurant sur le compteur des clients.

- **Les pertes** : c'est l'énergie achetée non commercialisée (perdue), on distingue entre catégorie de perte : les pertes techniques (agression de réseaux) et les pertes commerciales (fraudes) qui sont l'un des indicateurs essentiels de l'activité commerciale et des plans d'action sont indispensable pour assurer la maîtrise de ce paramètre. Il se calcul comme suit :

$$\text{Pertes (GWh)} = \text{achats (GWh)} - \text{ventes (GWh)}$$

$$\text{Taux de perte} = (\text{pertes (GWh)} / \text{achats (GWh)}) \times 100$$

-**Etape 3** : Mise en œuvre et analyse des réalisations par rapport aux objectifs fixés.

Le tableau de bord commercial de la direction de distribution de Tizi-Ouzou est affiché sous forme de tableau dont il expose les réalisations du mois comparé à celle du même mois de l'année précédente (le calcul du taux d'évolution) et les réalisations cumulées comparées aux objectifs fixé (calcul du taux de réalisation) ainsi une comparaison pour la même période de l'année précédente (calcul du taux d'évolution).

Dans le tableau suivant nous allons présenter les achats, ventes et perte d'électricité pour les trois années 2019, 2020 ET 2021, et le taux d'évolution pour la société de distribution d'électricité et du gaz de Tizi-Ouzou.

Tableau n° 6 : Evolution des achats, ventes et pertes d'électricité

Ventes Année	2019	2020	2021	Evolution(%) 19/20	Evolution(%) 20/21
Total (GWh)	1454,63	1448.42	1522,64	-0,43	5,12
BT	1025,32	1005,02	1063,01	-1,98	5,77
AO	919,59	897,81	951,82	-2,37	6,02
FSM	105,73	107,20	111,19	1,39	3,72
MT	429,31	443,40	459,63	3,28	3,66
Achats Nets	1690,70	1644,98	1720,45	-2,70	4,58
Pertes(GWh)	236,08	196,56	197,81	-16,74	0,59
Pertes(%)	13,96	11,95	11,50	-2,01	-0,46

Source : document interne de la SDC TO.

A partir des données du tableau précédent, on distingue ;

-Années 2019/2020

- Le taux de pertes cumulées a connu une amélioration de 2,01%, conséquences :
 - De la baisse des achats durant les mois précédents ;
 - Du traitement des signalés ayant un impact direct sur l'énergie ;
 - De la maîtrise de la relève ;
 - Des contrôles qui s'effectuent par la DRC dans le cadre de la directive 82 ;
 - Des repasses systémiques pour la relève des absents.
- Le taux d'évolution négatif des ventes cumulées de 2,37% est dû essentiellement à la baisse de la consommation moyenne des clients et au changement de référence effectuée au niveau de l'agence commerciale de DBK dans le cadre de la création de la nouvelle agence commerciale de MAATKAS.
- Le taux d'évolution négatif des ventes cumulées BT/FSM de 1,39% est dû essentiellement à la facturation de douze factures de récupération d'énergie le mois de décembre pour les clients APC AIT KHELILI et APC de MEKLA d'une quantité globale de 2 004 750 KWh suite au branchement direct sur réseau.
- Le taux d'évolution négatif des ventes cumulées MT de 3,28% est justifié par la récupération d'énergie effectuée en décembre 2017 pour le client « APC MEKLA ».

-Années 2020/2021

- Le taux de perte a connu une amélioration de 0,46%, ceci est la conséquence :

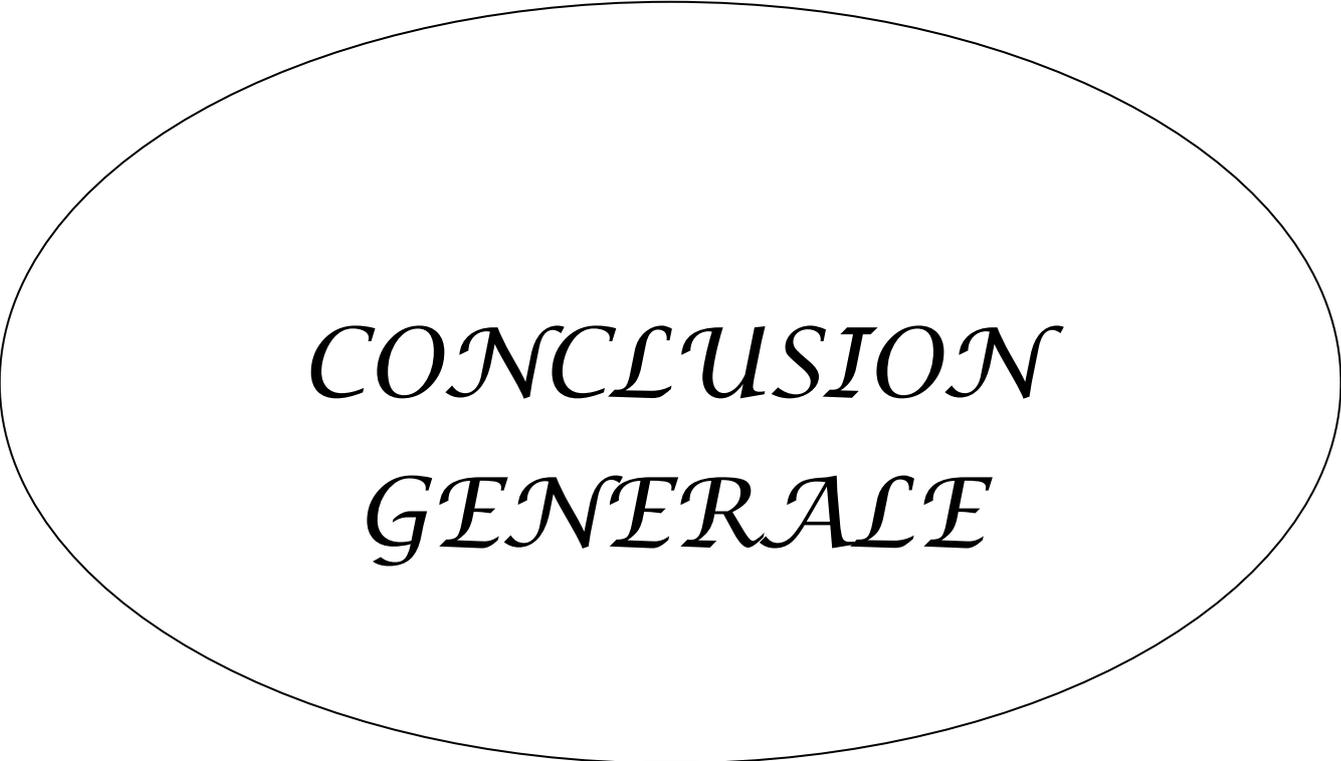
- De la maîtrise de la relève ;
- Du traitement des signalés ayant un impact direct sur l'énergie avec l'établissement de factures hors cycle ;
- Des repasses systématiques qui s'effectuent pour la relève des absents ;
- Des conditions climatiques favorables.

Conclusion

En guise de conclusion, ce chapitre consacré aux travaux sur le terrain, nous a ouvert le champ dans un premier temps, pour connaître la SDC de T.O à travers son organisation, ses missions et ses activités de distribution et de commercialisation de l'électricité et du gaz dans toute la wilaya de Tizi-Ouzou. Dans un second temps, d'effectuer une analyse des outils spécifiques utilisés au niveau du service budget et contrôle de gestion à savoir : Le contrôle budgétaire et le tableau de bord. Nous avons d'abord établi une analyse sur l'évolution du cout de revient de l'électricité que nous avons comparé à son prix de vente afin de déterminer le résultat analytique sur trois années et ainsi constater l'évolution des charges directes et indirectes. Ensuite, nous avons effectué une analyse des écarts sur le budget d'investissement entre les prévisions et les réalisations. Enfin, Nous avons présenté les étapes d'élaboration du tableau de bord commercial qui représente l'outil de pilotage principal utilisé par le contrôleur de gestion au niveau de la SDC T.O.

A la lumière des résultats de notre analyse, nous avons constaté une maîtrise relativement insuffisante des coûts, car le coût de revient demeure toujours plus élevé que le prix de vente de l'électricité et cela en raison de l'augmentation des charges. Nous avons également constaté des écarts défavorables sur les opérations d'investissement, car les réalisations sont plus élevées que les prévisions et aussi le manque d'utilisation de la comptabilité analytique, notamment la méthode ABC et sa mise en place fait partie des attributs du contrôleur de gestion. Nous avons également constaté l'absence d'utilisation du tableau de bord prospectif qui est essentiel pour mesurer la performance globale et améliorer en conséquence la prise de décision.

Ainsi nous recommandons à l'entreprise, de faire des efforts pour réduire ses charges, et mettre en place les outils nécessaires pour une meilleure maîtrise de ses coûts. Malgré la fixation des prix de vente par l'Etat, cela ne devrait pas empêcher cette dernière d'améliorer sa rentabilité en mettant en œuvre des outils plus performants qui vont aider dans la réduction des charges, tel que la mise en place de la méthode ABC, qui aide à viser un meilleur pilotage des coûts grâce à une précision meilleure des calculs, vu son rôle dans le découpage des charges directes et indirectes, et dans l'affectation des coûts sur les produits. Aussi, la mise en place d'un tableau de bord prospectif afin d'apprécier tous les paramètres significatifs liés à la performance de l'entreprise, et ce grâce aux indicateurs quantitatifs et qualitatifs et ainsi permettre une prise de décision plus rapide et pertinente. Une analyse plus profonde des écarts permet de diagnostiquer la nature des écarts dégagés et ainsi prendre des mesures correctives pertinentes.



*CONCLUSION
GENERALE*

CONCLUSION GENERALE

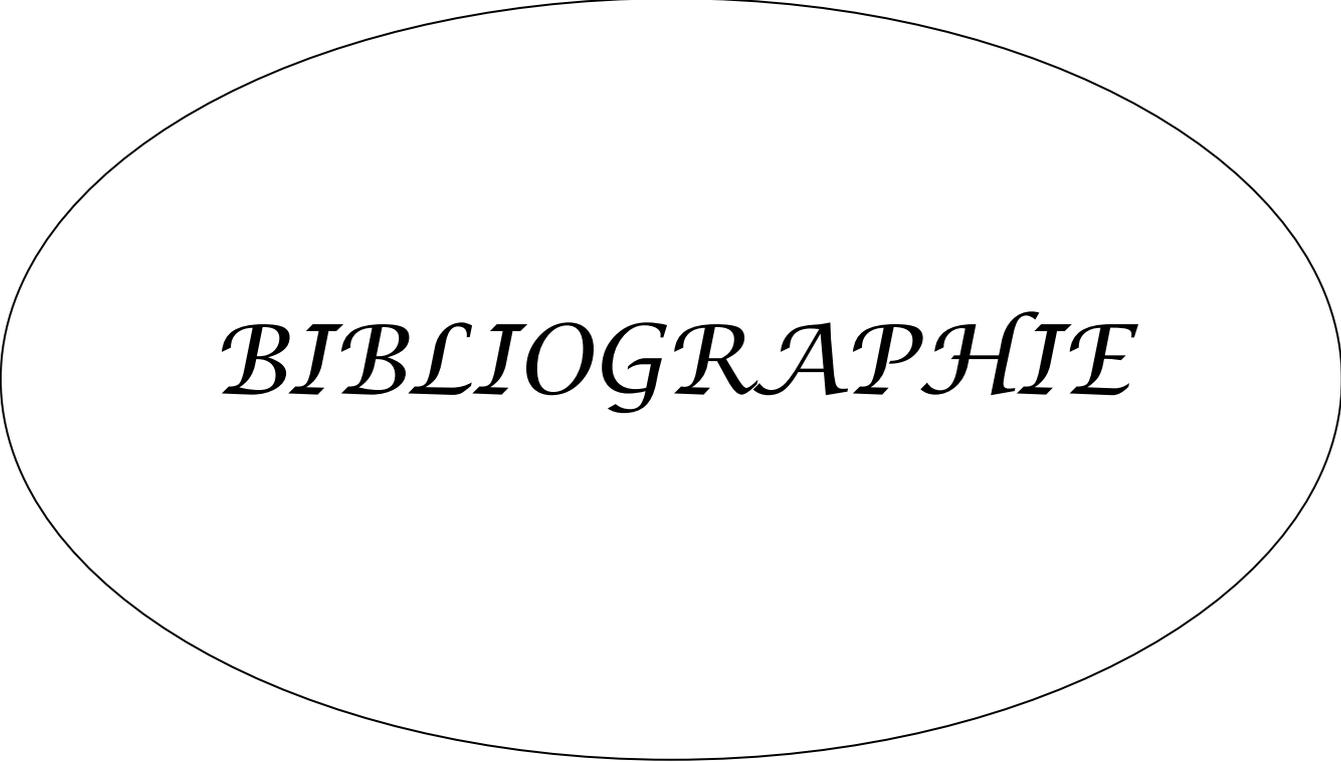
Le contrôle de gestion au fil des années a su se montrer incontournable dans la gestion des entreprises, il évolue constamment pour répondre aux besoins d'information des gestionnaires dont les exigences changent en fonction du contexte économique et social. Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'informations nécessaires pour aider les dirigeants à prendre les bonnes décisions et mettre en place leurs stratégies.

Ce thème de mémoire qui a fait l'objet de notre étude, nous a permis d'une part, de comprendre l'importance du contrôle de gestion dans la maîtrise des coûts dans une entreprise de distribution, où nous nous sommes basées sur la distribution des services en raison de sa conformité avec celle de l'électricité. D'autre part, d'analyser les outils principaux exercés au sein d'une entreprise publique de distribution, en l'occurrence la société de distribution de centre de Tizi-Ouzou, filiale de la Sonelgaz, et de mettre en évidence ainsi, le rôle de ces instruments dans la maîtrise des coûts dans le but d'atteindre les objectifs fixés et améliorer la performance de l'entreprise.

L'analyse de ces outils, nous a permis de déduire leurs nécessités dans une entreprise de distribution, car chaque outil à son propre rôle afin de guider l'entreprise vers l'atteinte de ses objectifs, ce qui nous amène à confirmer la première hypothèse. En effet, le contrôle budgétaire veille sur le respect du budget fixé pour chaque fonction ainsi, de corriger une trajectoire stratégique en fonction des écarts. Le tableau de bord qui est un outil de synthèse et de présentation, guide les dirigeants afin d'avoir une vue d'ensemble et synthétique des indicateurs les plus importants de l'entreprise, il représente un outil d'aide à la décision et contribue aux résultats.

Compte tenu des informations acquises sur le plan théorique et dans le but d'analyser le système de contrôle de gestion dans l'entreprise, nous avons optées pour une analyse de l'ensemble des documents fournis par le service budget et contrôle de gestion. L'analyse des informations recueillies à partir de cette démarche, nous a ouvert le champs pour conclure que les mesures de contrôle de gestion au sein de cet organisme ne contribuent pas à l'amélioration de l'efficacité et la performance de cette société, vu l'existence de nombreux dysfonctionnements déduits dans le chapitre précédent, ce qui nous amène à infirmer la deuxième hypothèse qui stipule que les outils de contrôle de gestion appliqués par la SDC T.O permettent d'améliorer la maîtrise de ses coûts. Également l'allocation des ressources qui se fait de manière imposée et non sous forme de réunion, réduit le champ d'implication du personnel dans le processus budgétaire d'investissement.

La SDC de TO est une société par action, dont l'état est l'actionnaire majoritaire et le prix de distribution des deux énergies est fixé par la commission de régulation d'électricité et de gaz. Elle doit parvenir à un niveau normatif du niveau de perte en énergie, qui représente le paramètre qui impacte d'une manière substantielle le prix de revient. Ces pertes trouvent leurs origines dans les fraudes et raccordements de manière illicite. Elle doit mettre en œuvre les outils de contrôle de gestion nécessaires pour une meilleure maîtrise de ses coûts, afin d'améliorer la maîtrise de ses pertes de gestion et techniques et accroître sa rentabilité financière.



BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

- **Ouvrages**

- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « contrôle de gestion », 5^{ème} édition: Dunod, Paris 2010.
- ARFAOUI. N et AMRANI. A : « Méthodes d'analyse des coûts », Edition du Management, Alger, 1991
- BARCZYK (D) et EVRARD (R) : *La Distribution*, édition Nathan/universel, 2002.
- BEATRICE et FRANCIS, « l'essentiel du contrôle de gestion », éd : Gualino.
- BERLAND Nicolas, « Mesurer et piloter la performance », édition : e-book, paris, 2009.
- BESCOS et MENDOZA : « le management de la performance », Edition comptables Maleseherbes, paris, 1994.
- BOUQUIN H. (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris.
- BRECHIGNAC Béatrice – Roubaud, « le marketing des services », édition d'organisation, France 2004
- CIBERT A « comptabilité analytique », DUNOD, Paris, 1976.
- COSSUS C « *Ecart et contrôle budgétaire* », édition Vuibert, Paris, 1989.
- DAYAN Armand « Le manuel de la distribution », Ed. Organisation, 1987.
- DORIATH B « contrôle de gestion », 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008.
- EIGLIER Pierre « Marketing et stratégie des services », éd : Economica, Paris 2004.
- ETTIEN Serges Pacôme « gestion budgétaire », édition d'Organisation, Paris, 2005
- GERVAIS Michel « Contrôle de gestion », 9^é édition ECONOMICA, Paris, 2009.
- HERVE Hutin (2002) « Toute la finance d'entreprise », Paris, France, édition d'organisation.
- Hélène L, Véronique M, Jérôme M, Yvon P, 2013 « contrôle de gestion », paris, 4^{ème} édition, DUNOD.
- JACQUOT Thierry, MILKOFF Richard, « comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », Edition : Darios, France, 2007.
- KHEMAKHEM.A, J.L.ARDOIN, « INTRODUCTION AU CONTROLE DE GESTION », édition BORDAS Paris-Montréal imprimé en France, à Vendôme. Imprimerie des Presses Universitaires de France Imp. n° 22 624, 1971.

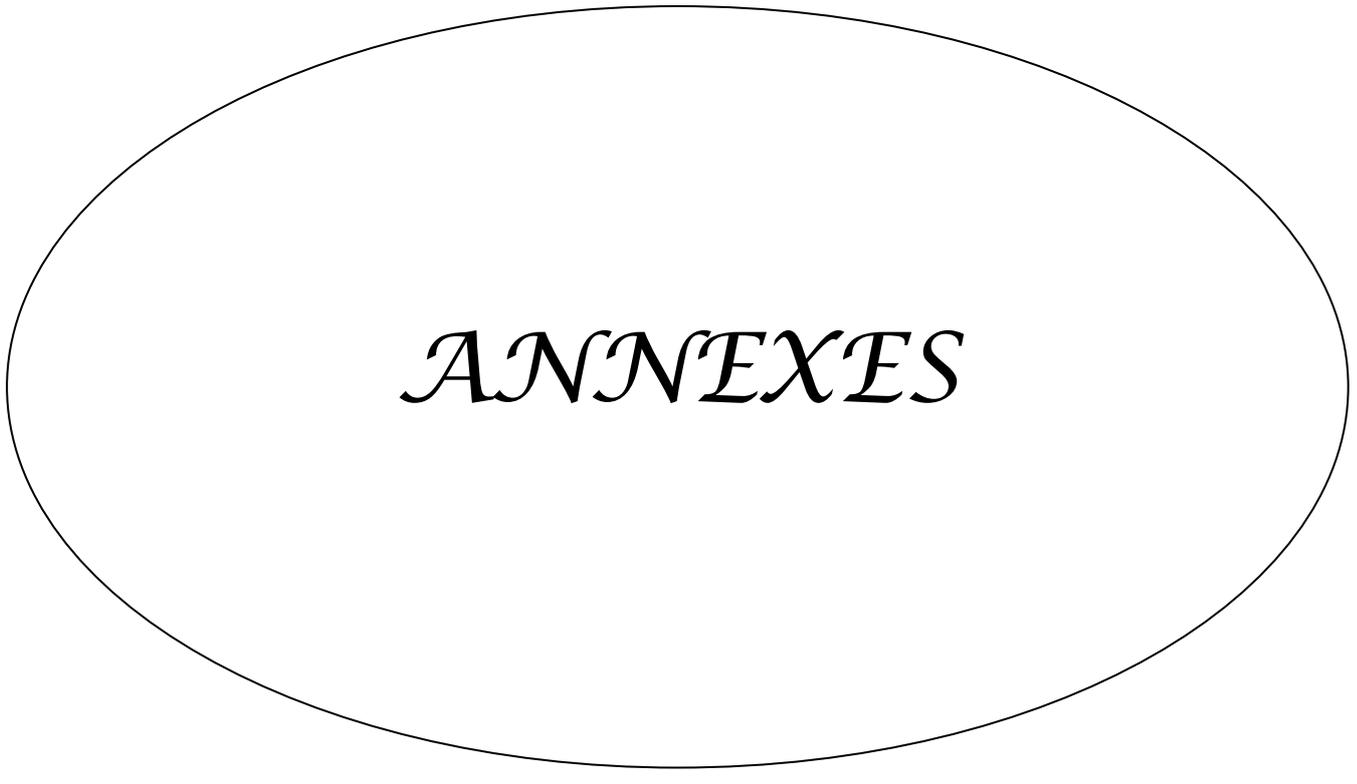
- KOTLER Philip et ARMASTRONG Gary, « Principe de marketing, 8^{ème} édition, Pearson Education, France, 2007.
- LANGLOIS G, BONNIER C, «le contrôle de gestion », 4^{ème} éd : supfoucher.
- LANGLOIS .L et al : « contrôle de gestion », Edition BERTTI, Alger, 2006.
- LOVELOCK Christopher et autres, « Marketing des services », 6^{ème} édition Pearson Education, France 2009.
- RAIMBAULT Guy : « comptabilité analytique et gestion prévisionnelle outils de gestion », Edition Chihab, 1996.
- SAMII Alexandre Kamyab, « stratégies de service », éd : business supply chain, Dunod paris 2001.
- SELMER C., « *Construire et défendre son budget* », édition Dunod, Paris, 1979.
- YVES de Rongé et Karine CERRADA, « contrôle de gestion », 3^{ème} éd : Pearson synthex économie et gestion.

- **Webographie**

- <https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-economique-et-financier/1198817-audit-definition-traduction/>
- <https://www.beaboss.fr/Definitions-Glossaire/Comptabilite-generale-239901.htm>
- <https://www.petite-entreprise.net/p-3174-136-g1-les-indicateurs-de-performance-de-l-entreprise.html>
- <https://www.techniques-ingenieur.fr/>
- <https://www.cre.fr/Electricite/Reseaux-d-electricite/Presentation-des-reseaux-d-electricite>
- <http://michel.pendaries.pagesperso-orange.fr/standard.htm>
- http://www.bm.com.tn/ckeditor/files/couts_preetablis_et_ecarts_totaux.pdf

- **Autres sources**

- BARA S., BELAID F., Mémoire fin de cycle (2013) intitulé « Mise en place d'un système de calcul de coût par la méthode ABC cas entreprise Danone Djurdjura ».
- BENKAID.K, BENKHELOUF.F, Mémoire fin de cycle (2014), « Conception et élaboration d'un tableau de bord de gestion pour une entreprise ».



ANNEXES

Annexe n° 1: Bilan passif de l'exercice 2019

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz		EXERCICE 2019	
CENTRE DD TIZI OUZOU		DATE	
BILAN PASSIF		Définitif	
PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		497,120,897.26	497,120,897.26
Résultat net		0.00	0.00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		5,748,450.63	0.00
compte de liaison**		26,969,640,323.21	25,058,658,238.22
TOTAL CAPITAUX PROPRES		27,472,509,671.10	25,555,779,135.48
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		154,491,057.67	144,580,626.98
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		6,040,159,589.82	5,608,024,196.63
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		6,194,650,647.49	5,752,604,823.61
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2,097,499,145.82	1,696,724,640.42
Impôts		251,395,563.90	202,128,335.98
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0.00	0.00
Autres dettes		1,996,948,707.94	1,663,511,076.57
Trésorerie passif		0.00	600,000.00
TOTAL PASSIFS COURANTS		4,345,843,417.66	3,562,964,052.97
TOTAL GENERAL PASSIF		38,013,003,736.25	34,871,348,012.06

Annexe n° 2 : Compte de résultats par nature de l'exercice 2019

SOCIETE	Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz	EXERCICE	2019
CENTRE	DD TIZI OUZOU	DATE	
COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE		Définitif	
	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		8,709,030,604.11	8,424,609,386.15
Prestations fournies production energie et matériel		- 43,923,996.45	0.00
Production immobilisée		12,116,247.28	11,139,433.70
Subvention d'exploitation		0.00	8,435,748,819.85
Variations stocks produits finis et en cours		0.00	
Prestations reçues production energie et matériel		- 4,873,138,759.81	- 5,057,259,393.27
I - Production de l'exercice		3,804,084,095.13	3,378,489,426.58
Achats consommés		- 99,898,027.45	- 90,724,026.96
Services extérieures et autres consommations		- 672,193,978.42	- 798,606,513.85
Prestations reçues services		- 1,566,936,198.42	- 1,527,108,390.64
II - Consommation de l'exercice		- 2,339,028,204.29	- 2,416,438,931.45
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (HI)		1,465,055,890.84	962,050,495.13
Charges de personnel		- 1,565,037,777.55	- 1,234,069,945.40
Impôts, taxes et versements assimilés		- 168,619,281.01	- 157,381,613.81
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 268,601,167.72	- 429,401,064.08
Autres produits opérationnels		212,636,681.19	228,241,279.38
Autres charges opérationnelles		- 7,388,242.61	- 1,116,778.07
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1,631,226,645.57	- 1,909,210,346.32
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0.00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		58,255,276.64	19,181,881.49
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0.00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 1,636,324,098.07	- 2,092,305,027.60
Charges financières		- 15.28	- 17.65
VI - RESULTAT FINANCIER		- 15.28	- 17.65
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 1,636,324,113.35	- 2,092,305,045.25
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		8,948,114,812.77	8,683,171,980.72
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 10,584,438,926.12	- 10,775,477,025.97
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 1,636,324,113.35	- 2,092,305,045.25
Eléments extraordinaires (produits)		0.00	0.00
Charges hors exploitation reçues			
Charges hors exploitation fournies		0.00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0.00	0.00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1,636,324,113.35	- 2,092,305,045.25

Annexe n° 3 : Exemple d'une demande d'autorisation de programme

DEMANDE D'AUTORISATION DE PROGRAMME								
SONELGAZ / S D C	Etablit en fin d'exercice-programme (1)	2HX	Chapitre	Article	Code unité	N° projet	Centre profit	
	Etablit en cours d'exercice (1)	2HX						
DD : TIZI OUZOU			4	3	CE			
	Création	<input checked="" type="checkbox"/>	Modification		Date 22-12-2021			
CARACTERISTIQUES DE L'OPERATION		ELECTRICITE		<input checked="" type="checkbox"/>	GAZ			
				<input type="checkbox"/>	AUTRES			
LIBELLE DE L'OPERATION PROGRAMME TRAVAUX CDTO PE 2021								
LIEU D'EXECUTION : W TIZI OUZOU								
DATE DEBUT D'EXECUTION : DECEMBRE 2020								
DUREE DE REALISATION .12 mois								
MONTANT INITIALE DE L'OPERATION					DONT DEVISE		41 411	Kda
PARITE :								
MONTANT REEVALUE DE L'OPERATION					DONT DEVISE			Kda
PARTICIPATION DES TIERS :								
L'ETAT								
COLLECTIVITE / ORGANISME								
CLIENT (S)								
AUTRES								
							TOTAL (Kda)	
DETAILS DES DEPENSES								
DESIGNATION DES PHASES DU PROJET	ANNEE : 1		ANNEE : 2		ANNEE ULTER		TOTAL	
	Kda	DEWISE	Kda	DEWISE	Kda	DEWISE	Kda	DEWISE
Probable	41 411						41 411	
TOTAL	41 411						41 411	

Annexe n° 4 : Exemple du budget d'investissement

Prévisions									
QUARTIER	INTITULÉ DE L'AFFAIRE	Raccordement poste en KM					Montant affaire KDA		
		MTA	MTS	BTA	BTS	S/Total	Poste	Raccordement	Montant total
LARBAA POSTE 764	CREATION POSTE CABINE	0.025	0.326	0.220		0.571	3,900	1,850	5,750
LITAMA	CREATION POSTE PREFABRIQUE		0.280	0.600	0.090	0.970	4,800	2,868	7,668
IGHIL OUAROJENE	CREATION POSTE ACC	1.080		0.205		1.285	1,000	3,604	4,604
IOUMAR	CREATION POSTE ACC	1.300		1.250		2.550	1,000	6,645	7,645
AROUR TIRMITINE ECOLE P411	CREATION POSTE CABINE		0.060	0.500		0.560	3,900	1,384	5,284
TACHTIOUINE	CREATION POSTE ACC	0.250		0.600		0.850	1,000	2,105	3,105
Grpe Aïlem P248	CREATION POSTE CABINE		0.090	0.350		0.440	3,200	1,156	4,356
P175-P176 TANOUARAT	CREATION POSTE CABINE		0.632	1.200		1.832	3,900	5,225	9,125
TADDARTH OUFELLA P67	CREATION POSTE CABINE		0.183	1.164		1.347	3,900	3,392	7,292
SENNANA	CREATION POSTE ACC	0.900		1.260		2.160	1,000	5,508	6,508
LEMDHAMER	CREATION POSTE PREFABRIQUE		0.100	0.400	0.090	0.590	4,800	1,706	6,506
BVD DU NORD	CREATION POSTE PREFABRIQUE		0.525	0.900	0.128	1.553	4,800	4,681	9,481
TOTAL		3.555	2.196	8.649	0.308	14.708	37,200	40,123	77,323
						AP			Montant total
						43 CE 218			77,323
43 représente le chapitre article (nature de l'investissement) CE code unité DD de TO 218 est un numéro de projet allant de 0 à 999									
Accordé									
QUARTIER	INTITULÉ DE L'AFFAIRE	Raccordement poste en KM					Montant affaire KDA		
		MTA	MTS	BTA	BTS	S/Total	Poste	Raccordement	Montant total
IGHIL OUAROJENE	CREATION POSTE ACC	1.080		0.205		1.285	1,000	3,604	4,604
IOUMAR	CREATION POSTE ACC	1.300		1.250		2.550	1,000	6,645	7,645
AROUR TIRMITINE ECOLE P411	CREATION POSTE CABINE		0.060	0.500		0.560	3,900	1,384	5,284
TACHTIOUINE	CREATION POSTE ACC	0.250		0.600		0.850	1,000	2,105	3,105
Grpe Aïlem P248	CREATION POSTE CABINE		0.090	0.350		0.440	3,200	1,156	4,356
P175-P176 TANOUARAT	CREATION POSTE CABINE		0.632	1.200		1.832	3,900	5,225	9,125
TADDARTH OUFELLA P67	CREATION POSTE CABINE		0.183	1.164		1.347	3,900	3,392	7,292
TOTAL		2.630	0.965	5.269	0.000	8.864	17,900	23,511	41,411



*TABLE DES
MATIERES*

Table des matières

Sommaire	1
Introduction générale	6
Chapitre I : Généralités sur le contrôle de gestion et la fonction de distribution.....	9
Introduction.....	9
Section 1 : Introduction au contrôle de gestion	9
I- Définitions et évolution historique du contrôle de gestion.....	10
I-1 : Définitions du contrôle de gestion	10
I-2 : Distinction entre le contrôle de gestion et l’audit.....	12
I-3 : Evolution historique du contrôle de gestion	13
II- Objectifs, missions et mise en place du contrôle de gestion.....	15
II-1 : Objectifs du contrôle de gestion.....	15
II-2 : Missions du contrôle de gestion.....	16
II-3 : Etapes du processus de contrôle de gestion.....	16
Section 2 : Les outils de contrôle de gestion.....	19
I- Comptabilité Générale.....	19
II- Comptabilité Analytique.....	19
III- Tableau de bord.....	20
III-1 : Définition du tableau de bord.....	20
III-2 : Types du tableau de bord.....	20
III-3 : Missions du tableau de bord	21
III-4 : Instruments du tableau de bord	22
III-5 : Les indicateurs de performance	22
IV- Le reporting	25
V- Gestion Budgétaire	26
IV-1 : Définition de la gestion budgétaire	26
IV-2 : Importance de la gestion budgétaire	26
VI- Contrôle Budgétaire	27
Section 3 : La fonction distribution.....	28
I- Définition de la distribution	28
II- Fonctions de la distribution	28
II-1: Les fonctions spatiales	28
II-2: Les fonctions d’assortiments	29
II-3: Les fonctions temporelles	29
II-4: Les fonctions commerciales	29
III- Formes de la distribution	29
III-1: La distribution isolée	30

III-2 : La distribution associée	30
III-3 : La distribution intégrée	30
III-4 : Le e-commerce	30
IV- Spécificités de la distribution de l'électricité	31
IV-1 : Particularités des entreprises de services	31
IV-1-A : Les modes de distribution des services	31
IV-1-B : Les méthodes de distribution des services	32
IV-1-C : Caractéristiques de distribution de l'électricité	32
IV-1-D : Spécificités des services	33
Conclusion	37
Chapitre II : Contrôle de gestion des coûts de distribution	38
Introduction	38
Section 1 : Présentation et calcul des coûts	38
I- Les charges et coûts	38
I-1 : Les charges	38
I-1-A : Définition des charges	38
I-1-B : Types de charges	39
I-2 : Les coûts	40
I-2-A : Définition de coût	40
I-2-B : Typologie des coûts	40
I-3 : Les coûts et charges relatifs à la distribution d'électricité	43
II- Calcul des coûts par le biais de la comptabilité analytique	44
II-1 : La méthode des centres d'analyse	45
II-1-A : Définition de la méthode des centres d'analyse	45
II-1-B : Principe de la méthode des centres d'analyse	45
II-1-C : Les différentes étapes de calcul des coûts	47
II-2 : La méthode ABC	48
II-2-A : Définition de la méthode ABC	49
II-2-B : Mise en œuvre de la méthode	49
Section 2 : La gestion budgétaire	51
I- Définition de la gestion budgétaire	51
II- Procédure de la gestion budgétaire	51
II-1 : La prevision	51
II-2 : L'élaboration budgétaire	52
III-3 : Le contrôle budgétaire	54
III- Rôles de la gestion budgétaire	56
Section 3 : Analyse des écarts	57

I-	Elaboration des coûts préétablis	57
	I-1 : Les coûts préétablis des matières premières	57
	I-2 : Les coûts préétablis de main-d'œuvre	58
	I-3 : Les coûts préétablis des unités d'œuvre	58
II-	Présentation des écarts budgétaires	60
	II-1 : Elaboration des écarts budgétaires	60
	II-2 : Analyse des écarts	60
	II-3 : Calcul des écarts	61
	II-3 : Mise en œuvre des actions correctives	68
	Conclusion	68
	Chapitre III : Cas pratique dans la SDC T-O	69
	Introduction	69
	Section01 : Présentation de la société nationale de distribution d'électricité et du gaz...69	
I-	Historique de la SONELGAZ	69
II-	Présentation de la Direction de Distribution de Tizi-Ouzou	70
	II-1 : Sociétés de Distribution de l'Électricité et du Gaz	7
	II-2 : Direction de Distribution de Tizi-Ouzou	72
	II-3 : Présentation de l'organigramme de la SDC TO	73
	II-4 : Les Divisions de la SDC de TO	74
	II-5 : Les missions et les attributions de la Société de distribution de centre Tizi-Ouzou	80
	II-6 : Les activités de la SDC	80
	Section 02 : Les outils de contrôle de gestion mis en œuvre par la SDC de Tizi-Ouzou..81	
I-	Analyse de l'évolution du coût de revient	81
II-	Le budget d'investissement et diagnostic de la gestion budgétaire de la SDC TO	85
	II-1 : Les différents investissements au sein de la SDC TO	85
	II-2 : Elaboration de la prévision	85
	II-3 : Autorisation de Programme	86
	II-4 : La préparation des projets de budget	87
III-	Le Tableau de bord au niveau de la SDC de TO	91
	III-1 : Les étapes d'élaboration du tableau de bord commercial	91

Conclusion	95
Conclusion générale	96
Bibliographie	
Annexes	
Table de matières	

Résumé

Nous avons conceptualisé le contrôle de gestion à travers une revue littérature afin de comprendre ses définitions, ses objectifs et son métier ainsi que ses rapports avec l'organisation de l'entreprise et aussi présenter le système de contrôle à travers son implantation, ses outils et ses démarches.

Ce mémoire soulève la problématique du contrôle de gestion dans l'entreprise algérienne qui connaît un besoin important en la matière, d'aide à la prise de décisions stratégiques, en s'efforçant de prévoir les événements et en s'adaptant à une structure évolutive.

Ce travail décrit de façon générale le contrôle de gestion, montrant son extension et ses différents outils d'anticipation et d'analyse, qui sont indispensables dans la fonction de distribution et qui permettent aux gestionnaires de prévoir les coûts de distribution, pour ensuite déceler les écarts qui en découlent afin de les analyser et mettre en œuvre des actions correctives. Pour cela il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise ce qui permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise, cela montre qu'il est une fonction transversale de support.

Mots clés

Contrôle de gestion, outils de contrôle de gestion, la fonction commerciale, les coûts de distribution.

Traduction

Summary

We have conceptualized management control through a literature review in order to understand its definitions, its objectives and its business as well as its relations with the organization of the company and also present the control system through its implementation, its tools and its procedures.

This brief raises the issue of management control in the Algerian company, who has a significant need for strategic decision-making support, trying to predict events and adapting to a scalable structure.

This work describes in a general way the management control, showing its extension and its differential tools of anticipation and analysis, which are indispensable in the distribution function and allow managers to forecast the costs of distribution, to then identify the resulting gaps for analysis and implementation of remedial actions.

To this end, it is essential to emphasize the close relationship between management control and the various departments of the company, which various aspects of the company's performance, this shows that it is a transverse support function.