

UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, SCIENCES DE GESTION
Et SCIENCES COMMERCIALES
DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITE



Mémoire

En vue de l'obtention du Diplôme de Master en Sciences Financières et Comptabilité
OPTION : Audit et Contrôle de Gestion

Thème

**Tableau de bord comme outils de
gestion et de la gouvernance.
Cas : NAFTAL Tizi-Ouzou**

Réalisé par :
GUIDOU LATAMENE
HAMMACHI ZAHRA

Encadrant :
OUNASSI HASSENE

Devant le jury composé de :

Président : Mr KARA Rabah MCA UMMTO
Encadrant : Mr AMIRI Remdane MCA UMMTO
Examineur : Mr OUNASSI Hassene MAA UMMTO

Promotion : 2022-2023

REMERCIEMENTS

Nous exprimons notre profonde gratitude envers Dieu le Tout-Puissant pour nous avoir accordé la détermination, la volonté, et la résilience nécessaires pour accomplir cette tâche.

Nous souhaitons tout d'abord exprimer notre sincère reconnaissance envers notre encadreur, M. OUNASSI HASSENE pour son précieux soutien et ses conseils qui ont grandement contribué à la réalisation de ce travail.

Nous tenons à remercier chaleureusement le chef du département Finance de NAFTA de Tizi-Ouzou, M. OUSSAID HAKIMA, pour avoir mis à notre disposition toutes les facilités nécessaires en termes d'accès à l'information et de disponibilité pour les entretiens.

Nos remerciements s'étendent également à toutes les personnes qui nous ont apporté leur soutien tout au long de la réalisation de ce travail, en particulier nos parents, nos sœurs, et nos chers amis(es).

Nous sommes reconnaissants envers chacun de vous pour votre précieuse contribution à la réussite de ce projet.

Dédicaces

Je dédie ce travail à mes chers parents, qui m'ont inspiré et soutenu tout au long de ce parcours.

*À mes frères, sœurs et amis,
À tous les gens m'aiment,*

Ce mémoire est dédié à vous tous. Votre amour, votre soutien et votre amitié ont été essentiels pour moi tout au long de ce parcours académique. Merci d'avoir été mes piliers et de m'avoir inspiré à réussir.

 *Latamene.*

Dédicaces

Je dédie ce travail à

À mes très chers parents qui n'ont pas cessé de prier pour moi ; pour leur affection, leur amour et l'aide qui m'ont donné durant toute la durée de mes études ; leurs efforts et les moyens qui ont mis à ma disposition étaient déterminants pour terminer et réussir mes études.

Qu'Allah vous protège mes chers parents.

À Mes frères et sœurs

À tous mes amis et à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

 Zahra

Liste des abréviations

Liste des abréviations

- **ABC** : Activity Based Costing.
- **BSC** : Balanced Scorecard.
- **CA** : Chiffre d'Affaires.
- **CLP** : Carburant Lubrifiant et Pneumatiques.
- **CIRHyd** : Centre de Recherche Hydrocarbures.
- **CLPB** : Carburant, lubrifiants, pneumatiques et bitume.
- **CPL** : Carburant, pneumatique, et bitume.
- **CDD** : Contrats à durée déterminées.
- **DCSI** : La direction centrale des systèmes d'information.
- **DGSN** : Direction Générale de la Sureté Nationale.
- **DRH** : La direction des ressources humaines.
- **ENAC** : Entreprise Nationale de construction de Canalisation.
- **ENAFor** : Entreprise Nationale de Forage.
- **ENASP** : Entreprise Nationale aux puits.
- **ENGCB** : Entreprise Nationale Génie Civil et Bâtiment.
- **ENGEO** : Entreprise Nationale Géophysique.
- **ENGTP** : Entreprise Nationale Grands Travaux Pétroliers.
- **ENIP** : Entreprise Nationale d'Industrie pétrochimique.
- **EPE** : Entreprise Publique Electricité.
- **ERDP** : Entreprise Raffinage et de distribution des produits pétroliers.
- **GD** : Gestion directe.
- **GIMSI** : Généralisation, Information, Méthode et Mesure, Système et Systémique, Individuel et Initiative.
- **GPL** : Gaz de Pétrole Liquéfié.
- **HEC** : Haute Ecole de Commerce de Paris.
- **HSEQ** : L'hygiène, la sécurité, l'environnement, la qualité.
- **MDN** : Ministre de la Défense Nationale.
- **MEF** : Modèle Evaluation Fonctionnelle
- **OFAI** : Objectifs, Facteurs clés de succès, Actions, Indicateurs.
- **OVAR** : Objectifs, Variable d'Actions, Responsables.
- **PCG** : Le plan comptable général.
- **SPA** : Société par action.

- **SPE** : La stratégie, la planification et l'économie.
- **TBP** : Tableau de Bord Prospectif.
- **TDB** : Tableau de Bord.
- **TEP** : Tonnes équivalent pétrole.
- **UND** : Unité NAFTAL de distribution.
- **OMC** : Organisation mondiale du commerce.

Sommaire

Chapitre I

Approche conceptuelle des outils de gestion et de la gouvernance.

Introduction au chapitre 1

Section 1 : Notions de base sur le contrôle de gestion

Section 02 : les principes outils et méthodes de contrôle de gestion

Section 3 : La gouvernance de l'entreprise.

Conclusion du chapitre 1

Chapitre II

Le tableau de bord de gestion

Introduction au chapitre 2

Section 1 : Généralités sur le tableau de bord

Section 2 : Démarche de construction de tableau de bord

Section 3 : L'élaboration d'un tableau de bord

Conclusion du chapitre 2

Chapitre III

Analyse de tableau de bord pour l'entreprise NAFTAL

Introduction au chapitre 3

Section 1 : NAFTAL : Un Pilier Énergétique Algérien

Section 2 : L'analyse du TDB financier de NAFTAL

Section 03 : Résultats et Discussions

Conclusion du chapitre 3

Introduction générale

Une entreprise représente un système complexe qui orchestre divers éléments au sein de procédures élaborées. Dans un environnement de plus en plus imprévisible et compétitif, avec une pression constante pour maintenir la performance et la rentabilité, la mise en place d'un système de contrôle devient un impératif pour sa survie et son développement. C'est un peu comme équiper une entreprise d'un tableau de bord sophistiqué, à l'instar de ceux que l'on trouve dans une centrale nucléaire ou un avion de ligne, pour la guider dans son parcours.

Le contrôle de gestion se présente comme un dispositif essentiel pour guider l'entreprise en améliorant son efficacité, son efficience et la qualité de ses services, le tout dans le cadre budgétaire contraignant qui prévaut souvent. Au cœur de ce processus de gestion, se trouve un outil majeur : le tableau de bord. Il permet de synthétiser les informations cruciales sous forme d'indicateurs, facilitant ainsi la mesure de la performance de l'entreprise et soutenant les décideurs dans leurs prises de décision.

La création d'un tableau de bord représente un investissement stratégique incontournable. Les entreprises doivent faire face à une concurrence féroce et sont souvent contraintes de réévaluer régulièrement leurs politiques dans divers domaines tels que le commercial, le financier, la production et les ressources humaines. Dans ce contexte, la réactivité, l'anticipation et la délégation des décisions sont devenues vitales. Par conséquent, les dirigeants doivent disposer d'un outil leur fournissant toutes les informations pertinentes pour surveiller leur activité.

Le tableau de bord, conçu pour les responsables d'entreprise, s'avère être l'outil par excellence permettant de mettre sous contrôle le système à gérer. Il joue le rôle d'interface entre le système d'information, composé de différentes fonctions et activités, et un système de décision. Il reflète l'évolution des activités, la réalisation des objectifs, tout en mettant en évidence les conséquences des décisions prises. Grâce à des indicateurs présentés de manière concise, il permet de surveiller le fonctionnement du système en analysant les écarts significatifs en vue de prévoir, décider et agir.

La problématique de notre recherche se pose ainsi : "Dans quelle mesure le tableau de bord peut-il constituer un outil de gestion et de gouvernance pour une entreprise publique en Algérie, telle que NAFTAL ?"

À la lumière de ces considérations, il apparaît clairement que le tableau de bord tient une place cruciale dans la vie des entreprises.

C'est dans ce contexte que nous abordons les questions suivantes :

- ✓ Quelles sont les différentes méthodes pour élaborer un tableau de bord ?
- ✓ Le TB répond-il aux attentes des responsables ?

En outre, nous formulons deux **hypothèses** centrales :

- L'adaptation du Tableau de Bord peut être personnalisée pour correspondre aux besoins particuliers de l'entreprise, ce qui pourrait accroître leur efficacité en tant qu'outils de gestion et de gouvernance.
- Le TDB améliore l'efficacité opérationnelle d'une entreprise en fournissant des données en temps réel et des indicateurs clés pour une meilleure gestion des ressources et une prise de décision plus rapide.

✓ **Motif et choix du thème :**

Les raisons qui nous ont poussés à choisir ce sujet résident dans le fait que la délégation est la clé pour permettre à chacun de prendre des décisions quotidiennes de manière autonome. De plus, les investisseurs, les analystes financiers, les administrateurs et les actionnaires souhaitent s'assurer que la direction maîtrise le destin de l'entreprise, même en cas de résultats financiers mitigés. Pour cela, un guide de conduite et un cadre de référence sont nécessaires pour prendre des décisions en accord avec les objectifs supérieurs de l'entreprise.

Le tableau de bord est donc considéré comme l'outil essentiel pour assurer la bonne conduite et l'amélioration de la performance de l'entreprise, en permettant des ajustements et des décisions éclairées.

✓ **Les objectifs de notre travail se déclinent comme suit :**

Sur le plan théorique : présenter une étude approfondie sur le sujet du tableau de bord, du contrôle de gestion, des types de tableaux de bord, des instruments, des méthodologies de construction et du processus de pilotage de l'entreprise, tout en mettant en avant les indicateurs pertinents.

Sur le plan pratique : analyser les tableaux de bord financiers de NAFTA à Oued-Aissi, en examinant leur structure, les indicateurs choisis par les responsables, et en interprétant les résultats.

✓ **Méthodologie de la recherche :**

Notre méthodologie de recherche a commencé par une revue de la littérature et la consultation de nombreuses sources disponibles à la bibliothèque universitaire. Ensuite, nous avons recueilli des données auprès de responsable du département finance de NAFTAL, notamment à travers des entretiens, afin d'analyser leurs tableaux de bord financiers et de parvenir à des conclusions solides.

✓ **Plan de recherche**

Le premier chapitre : présenter le cadre conceptuel d'outil de gestion, couvrant les notions de base sur le contrôle de gestion, les outils et les méthodes de contrôle, mécanismes de gouvernance.

Le deuxième chapitre : aborde le cadre conceptuel du tableau de bord, couvrant les généralités, les types, les instruments, le rôle, les caractéristiques et les méthodes de conception.

Le troisième chapitre : met en lumière une étude de cas pratique, où nous analysons les tableaux de bord financiers de l'entreprise NAFTAL à Oued-Aissi, en présentant les résultats obtenus.

Enfin, notre travail se conclut par une synthèse générale des résultats.

Chapitre I

*Approche conceptuelle des outils de
gestion et de la gouvernance.*

Introduction du chapitre

Dans de nombreux manuels, le contrôle de gestion est présenté comme un système de gestion polyvalent et adaptable à toutes sortes d'entreprises ou d'organisations. Au-delà de sa fonction de surveillance, il vise à répondre aux besoins des gestionnaires en matière de prise de décision, de pilotage et d'amélioration de la performance grâce à ses mécanismes. Dans ce premier chapitre, notre objectif était d'apporter des éclaircissements sur les concepts et notions du contrôle de gestion. Ainsi, ce chapitre est divisé en trois sections : la première section aborde la définition des concepts du contrôle de gestion, la deuxième section examine les principaux outils et méthodes de gestion. Et enfin, la troisième section abordera le concept de la gouvernance de l'entreprise dans son ensemble.

Section 1 : Notions de base sur le contrôle de gestion

Dans cette section, nous allons aborder les concepts du contrôle de gestion, ainsi que son évolution historique, ses objectifs et le rôle essentiel du contrôleur de gestion. Cela nous permettra de mieux appréhender l'ampleur et l'importance du contrôle de gestion.

1-1- Définition et historique du contrôle de gestion

Nous allons exposer l'évolution historique et les multiples conceptions du contrôle de gestion.

1-1-1- Évolution historique du contrôle de gestion

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion sont étroitement liés à la phase d'industrialisation de la fin du XIXe siècle et du début du XXe siècle. Avec l'augmentation de la taille des unités de production et leur diversification, les enjeux et le champ d'analyse du contrôle de gestion ont évolué. Il est devenu nécessaire de déléguer des tâches et des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

« Le contrôle de gestion né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi. »¹

¹ C. ALAZARD & S.SÉPARI, OP, Cit, 2e édition, Page 03.

Dans ce contexte, les entreprises ont commencé par analyser les coûts, puis ont mis en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts. Avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires ont cherché dans le contrôle de gestion une aide à la prise de décision et des moyens de contrôler les acteurs au sein de la structure.

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont adopté le contrôle de gestion ont largement reproduit le modèle des entreprises industrielles américaines. Ce modèle comprenait un processus de planification, de gestion budgétaire et de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme, au sein d'une structure hiérarchique découpée en centres de responsabilité.

Ainsi, depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne basée sur quatre principes : la stabilité dans le temps, une information parfaite des dirigeants, la recherche d'une minimisation des coûts et le coût de production dominant dans le coût total. Son rôle principal était de mesurer et contrôler la productivité industrielle, en particulier la productivité du travail direct.

À partir des années 70, les perturbations externes et internes aux organisations ont obligé à remettre en question ce modèle dans ses objectifs, ses outils et ses utilisations.

1-1-2- Définition du contrôle de gestion

Divers experts en économie et spécialistes en gestion ont apporté leurs propres définitions du contrôle de gestion. Parmi ces contributeurs figurent Robert N. Anthony, Claude Alazard et Sabine Separi, M. Gervais, Gautier et Pezet, pour n'en citer que quelques-uns.

➤ **Selon Robert.N.Anthony (1965) :** «le contrôle de gestion est formé de processus et Systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérentes, notamment grâce au contrôle d'exécution.»²

➤ **Selon le plan comptable général (PCG) de 1982** définit le contrôle de gestion

² Anthony. R.N, « le contrôle de gestion – élément du contrôle organisationnel, édition SEPT, Paris, 2001, Page 46.

Comme un « ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées. »³

➤ **Selon Claude ALASARD & S. SÉPARI** « Le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitative et qualitative), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques. »⁴

➤ **H. Bouquin** propose la définition suivante « le contrôle de gestion est formé des Processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les Choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment grâce au contrôle d'exécution. »⁵

➤ **Selon GAUTIER & PEZET (2006)** « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie. »⁶

➤ **Selon Henri BOUQUIN & Catherine KUSZLA (2013)** « le contrôle de gestion est Un ensemble de dispositifs utilisant les systèmes d'information et qui visent à assurer la cohérence des actions des managers. »⁷

➤ **M. GERVAIS** a ajouté la notion de la pertinence et définit le contrôle de gestion

³ DORIATH. B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5ème édition, DUNOD, Paris, 2008, Page1.

⁴ ALAZARD. C & SÉPARI. S, OP, Cit, Page 28.

⁵ ALAZARD. C & SÉPARI. S, « DECF Épreuve n°7, Contrôle de gestion, manuel & applications », 4e édition, DUNOD, Paris, 1998, Page 19.

⁶ GAUTIER. F & PEZET. A, « Contrôle de gestion, gestion appliqué », Edition PEARSON, Paris, 2006, Page32.

⁷ BOUQUIN. H & KUSZLA. C, « le contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », 10e édition, presses universitaires de France, Paris, 2013, page 11.

comme « le **processus** par lequel les **dirigeants** s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec **efficience**, **efficacité** et **pertinence**, conformément aux **objectifs** de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie. »⁸

En se basant sur la définition précédente, nous allons maintenant définir les six mots clés suivants : processus, dirigeants, efficience, efficacité, pertinence et objectifs.

- **Processus** : Le contrôle de gestion comprend à la fois un processus et une structure dans son système. Le processus donc est « l'ensemble des actions mises en œuvre ; la structure concerne les adaptations organisationnelles et les constructions d'information qui facilitent le processus. »⁹
- **les dirigeants** : Le contrôle de gestion nécessite l'implication de deux types de dirigeants qui ont des rôles distincts. Les dirigeants opérationnels utilisent leur discernement pour intégrer leurs décisions dans le système, adoptent des plans d'action visant à atteindre les objectifs fixés et sont évalués en fonction de leurs performances. D'autre part, les dirigeants fonctionnels sont responsables de la collecte, de la synthèse et de la présentation des informations pertinentes pour le processus de contrôle de gestion.
- **Efficience** : L'efficience se définit comme le rapport entre les résultats obtenus et les ressources utilisées. Une machine efficiente est celle qui parvient à produire une quantité spécifique de résultats en utilisant le moins de ressources possible.
- **Efficacité** : L'efficacité se mesure en fonction des objectifs de l'organisation. Par exemple, un système est considéré comme efficace lorsqu'il permet d'atteindre les résultats qui se rapprochent le plus des objectifs fixés. En d'autres termes, l'efficacité se traduit par la capacité à obtenir des résultats conformes aux objectifs établis.
- **Pertinence** : Pour atteindre la performance, il est essentiel que les objectifs, tant en termes de niveau que de qualité, soient en adéquation avec les moyens disponibles ou mobilisables dans un laps de temps court. La performance est obtenue en combinant de manière optimale l'efficience (productivité), l'efficacité et la pertinence.

⁸ GERVAIS. M : « contrôle de gestion », 8e édition, ECONOMICA, Paris, 2005, Page 12.

⁹ GERVAIS. M, OP, Cit, 8e édition, Page 13.

1-2 Limites, objectifs et missions du contrôle de gestion

Dans cette sous-section on va citer les différentes limites, objectifs et missions du contrôle de gestion.

1.2.1. Les limites du contrôle de gestion

Il existe plusieurs limites fondamentales au contrôle de gestion, dont voici 3 exemples :¹⁰

1.2.1.1. Mesurabilité limitée : Il n'est pas toujours possible de mesurer tous les aspects pertinents d'une entreprise de manière rentable. Lorsqu'un indicateur est choisi, il peut rapidement devenir un objectif en soi, ce qui limite la confiance que l'on peut accorder au système de contrôle de gestion.

1.2.1.2. Nécessité de vérifications sur place : Les gestionnaires ne doivent pas se contenter uniquement des indicateurs de contrôle de gestion, mais doivent également régulièrement observer directement ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et auprès des clients. En effet, les indicateurs ne sont pas capables de détecter tous les problèmes ou les opportunités.

1.2.1.3. Compétence des dirigeants : L'efficacité du contrôle de gestion dépend également des compétences des dirigeants, notamment de la direction générale, des responsables opérationnels et du contrôleur de gestion. La mise en place d'un système de contrôle de gestion efficace nécessite donc une expertise et une compréhension approfondie de son fonctionnement.

Ces limites soulignent l'importance de prendre en compte d'autres facteurs au-delà des seuls indicateurs de contrôle de gestion et de veiller à ce que les personnes chargées de l'utiliser possèdent les compétences nécessaires. Le contrôle de gestion est un processus complexe qui nécessite une approche réfléchie et une adaptation aux spécificités de chaque entreprise.

1.2.2. Objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion consiste en un processus par lequel les responsables s'assurent que les ressources sont acquises et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation ;voici donc les objectifs du contrôle de gestion :¹¹

¹⁰ DURAND. X & HELLUY. A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2009, Page 60.

¹¹ https://www.performancezoom.com/objectif_controle.html

1.2.2.1. Contribuer à la définition de la stratégie : Le contrôle de gestion joue un rôle clé dans la contribution à la définition de la stratégie de l'organisation. Il apporte une expertise et des informations précieuses pour aider les dirigeants à prendre des décisions éclairées en matière de stratégie. Cela peut inclure l'analyse des données financières et opérationnelles, l'évaluation des performances passées et la compréhension des tendances du marché¹².

1.2.2.2. Suivre la mise en œuvre de la stratégie : Une fois que la stratégie est définie, le contrôle de gestion surveille attentivement sa mise en œuvre. Il veille à ce que les actions prévues soient effectivement entreprises et que les objectifs fixés soient atteints. Cela implique un suivi régulier des activités et des résultats, ainsi que l'identification des écarts par rapport aux prévisions.

1.2.2.3. Préparer l'allocation maximale des ressources : Le contrôle de gestion s'engage à allouer les ressources disponibles de manière optimale, en tenant compte des objectifs à court terme et des objectifs stratégiques de l'organisation. Cela implique une planification budgétaire rigoureuse, l'évaluation des besoins en ressources et la recherche de moyens pour les utiliser de manière efficace et efficiente.

1.2.2.4. Mesurer les performances : Le contrôle de gestion met en place des indicateurs de performance pertinents pour évaluer les résultats de l'organisation. Il collecte, analyse et interprète les données afin de mesurer les performances par rapport aux objectifs fixés. Cela permet d'identifier les domaines de succès et les domaines nécessitant des améliorations.

1.2.2.5. Piloter l'activité et prendre les actions correctrices : Le contrôle de gestion assure le pilotage de l'activité en fournissant des informations et des analyses pertinentes aux décideurs. En cas d'écarts ou de déviations par rapport aux objectifs fixés, le contrôle de gestion propose des actions correctrices pour rectifier la situation. Cela peut inclure des ajustements des plans, des réallocations de ressources ou des changements de stratégie¹³.

¹² Reeves et Woodward, 1970, Cite par ((F. GIRAUD, O. SAULPIC, G. NAULLEAU, M-H. DELMOND & P-L. BESCOS); « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance » ; 2ème Ed ©GUALINO, 2005, P.25)

¹³ O. SAULPIC, F. GIRAUD, Ph. ZARLOWSKI, M. LORAIN, F. FOURCADE, & J. Morales, [2011] « Les fondamentaux du contrôle de gestion », © Pearson Education France, 2011, P.11

1.2.3. Missions du contrôle de gestion

Selon Bouquin, le contrôle de gestion joue un rôle crucial en combinant trois missions essentielles :¹⁴

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes : Cela signifie que le contrôle de gestion doit veiller à ce que les actions quotidiennes mises en œuvre soient en adéquation avec la stratégie définie.
- Orienter les actions et les comportements des acteurs autonomes : Le contrôle de gestion délègue des responsabilités en matière de ressources et de résultats, ce qui implique de guider les acteurs dans leurs actions en alignant leurs comportements sur les objectifs de l'organisation.
- Modéliser les relations entre les résultats visés et les ressources utilisées pour les atteindre : Le contrôle de gestion établit des modèles qui permettent de comprendre et d'analyser les relations entre les résultats attendus et les ressources nécessaires pour les obtenir.

Selon H. Bouquin et C. Kuszla dans leur ouvrage récent (2013), les missions du contrôle de gestion sont les suivantes :¹⁵

- Vérifier la conformité des hypothèses utilisées par les gestionnaires pour construire les plans d'action par rapport au plan opérationnel pluriannuel.
- Éventuellement, aider les décideurs à choisir ces hypothèses.
- Consolider les plans afin d'assurer la cohérence à l'échelle de l'entreprise et de préparer les négociations budgétaires.
- Établir les budgets, qui consistent simplement à chiffrer comptablement les plans d'action. Cependant, le contrôleur de gestion n'a pas à prendre de décisions concernant les hypothèses ou les plans d'action.
- S'assurer que les critères de mesure des performances des responsables et des unités sont conformes aux critères de gestion et aux plans établis.

¹⁴ BOUQUIN. H, « le contrôle de gestion », 7e édition, presses universitaires de France, 2006, Page 386.

¹⁵ BOUQUIN. H & KUSZLA. C, OP, Cit, Page 435.

Section 02 : les principes outils et méthodes de contrôle de gestion

La décision de placer l'entreprise sous contrôle entraîne des implications à long terme, remettant en question toutes les pratiques, procédures et documents de la direction. Elle affecte des aspects tels que la motivation, l'évaluation et le style de pilotage, ainsi que les sources d'information et les méthodes de communication au sein de l'entreprise. De plus, cette décision requiert des moyens, également appelés outils de contrôle, qui jouent un rôle crucial dans la collecte et le traitement d'informations en vue de faciliter la prise de décision.

Dans ce qui suit, nous allons présenter les différents outils qui aident le contrôleur de gestion à accomplir efficacement sa mission au sein de l'entreprise. Ces outils au nombre de quatre (4) comprennent la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le système d'information, ainsi que le tableau de bord et le reporting.

1-La comptabilité analytique

1.1. Définition

La comptabilité analytique : « est un système de saisie et de traitement des informations comptables, qui a pour but de connaître et contrôler les coûts, selon une démarche s'appuyant sur l'analyse des composants directs. Elle permet de déterminer la valeur de certains éléments, de fixer les prix des produits, d'expliquer les résultats, de référencier les rentabilités partielles et globales, d'établir des prévisions et d'analyser les écarts entre résultats et En cas d'écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective¹⁶.

1.2. Le rôle de la comptabilité analytique

Les objectifs de la comptabilité analytique sont étroitement liés au processus de contrôle de gestion qui est comme suite¹⁷ :

- **Informer** : La comptabilité analytique remplit l'un de ses principaux rôles en fournissant des informations aux responsables sur les différentes fonctions qui composent l'entreprise, ainsi que sur les coûts des produits qu'elle produit ou vend,

¹⁶L. SPANG [2006]; « Comptabilité de gestion », 4ème Ed, Economica, 2006.

¹⁷ H. BOISVERT [1989] ; « Le renouvellement de la comptabilité de Gestion », Gestion, revue internationale de gestion. Février 1989

permettant ainsi d'évaluer leur rentabilité. Cette influence directe sur les dirigeants et responsables a un impact significatif sur leur comportement.

- **Prévoir** : La prévision joue un rôle essentiel dans la gestion de l'entreprise. La comptabilité analytique a pour mission de permettre l'anticipation des conséquences en termes de coûts liées aux choix de conception d'un produit, offrant ainsi une aide précieuse aux dirigeants lors de la prise de décision.
- **Contrôler** : La notion de contrôle est interprétée dans son sens le plus rigoureux, impliquant la vérification minutieuse de l'exécution des plans et des budgets, en les comparant aux prévisions établies.
- **Expliquer** : Cette fonction est d'une grande importance, car elle vise à expliquer en profondeur les écarts observés entre les prévisions et les réalisations, tels que les raisons pour lesquelles certains produits ne sont pas rentables, etc. Cette tâche nécessite principalement des compétences d'interprétation, de raisonnement et l'expérience du contrôleur de gestion. Elle est un élément essentiel du processus de contrôle.

Cependant, il convient de souligner que cette fonction reste relativement restreinte dans son champ d'action, se concentrant principalement sur les coûts, et ne peut pas traiter tous les aspects.

1.3. Les objectifs de la comptabilité analytique

Ces objectifs se résument comme suite :¹⁸

- Connaître les coûts de revient par produit ;
- Déterminer la valeur des stocks à tout moment grâce à la tenue des comptes d'inventaire permanent ;
- Déterminer le résultat analytique par produit ou groupe de produits ;
- L'établissement de prévision dans le cadre de la gestion budgétaire ;
- Confrontation du coût de revient des produits avec leur prix de marché.

Louis DURBULLE & Didier JOURDAIN donnaient les objectifs suivants :¹⁹

¹⁸CHA. G & PIGET P, « Comptabilité analytique », édition ECONOMICA, Paris, 1998, Page 8.

¹⁹DURBULLE. L & JOURDAIN. D, OP, Cit, Page 7.

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits ;
- Établir les prévisions de charges et de produits d'exploitation ;
- En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

1.4. Les méthodes de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique utilise diverses méthodes, dont nous avons présenté quelques-unes. Cependant, avant d'aborder ces méthodes, nous fournirons d'abord de brèves définitions des coûts et des charges, ainsi que leurs types, afin d'éviter toute confusion.

- ✓ **Un coût:** Le coût est défini comme une « somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable »²⁰

Les coûts peuvent servir à établir une référence ou une norme, à prendre des décisions (comme l'introduction d'un nouveau client, d'un nouveau produit ou d'un nouveau processus), ou à évaluer les performances passées.

- ✓ **Une charge :** **J. LOCHARD** indique que la charge en comptabilité désigne « les consommations chiffrées en valeur monétaire. Les charges comprennent les achats consommés et les frais qui se rapportent à l'exploitation de l'exercice en cours ; ainsi que les dotations aux amortissements et de provisions. »²¹ À partir de cette définition, on comprend que la charge désigne un bien ou un service qui est utilisé ou consommé par l'entreprise dans le cadre de ses activités quotidiennes.

1.4.1. La méthode des coûts complets

L'un des buts de la comptabilité analytique est de calculer le coût complet d'un bien. La méthode la plus ancienne et la plus simple pour y parvenir est la méthode des coûts complets, qui consiste à diviser les coûts en sections homogènes ou centres d'analyse.

²⁰PIGET. P, « comptabilité analytique », 5ème édition, ECONOMICA, Paris, 2006, Page19.

²¹Lochard J, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », édition d'Organisation, Paris, 1998, Page14

A. Définition

La méthode des coûts complets implique l'affectation et/ou l'imputation de toutes les charges au coût de production. Bien qu'elle soit la démarche la plus ancienne, elle demeure encore là plus couramment utilisée dans les entreprises.

Cette méthode repose sur le calcul des coûts en suivant méticuleusement le cycle d'exploitation jusqu'à l'obtention du coût de revient des produits vendus.

Chaque étape du cycle de production d'un bien ou d'un service est associée à un calcul et à un niveau de coût distinct (coût d'achat, de production et coût de revient).

B. Principes de la méthode des coûts complets

Cette méthode repose sur la classification des coûts en fonction de leur nature directe ou indirecte, ainsi que sur leur affectation complète vers les centres principaux.

• Les charges et leur imputation

Les coûts directs sont attribués directement aux produits, sans qu'il soit nécessaire de les répartir au préalable.

Les coûts indirects sont répartis au moyen de clés de répartition qui caractérisent au mieux la consommation globale des ressources par les produits concernés. Ces clés doivent être analysées, réparties et ensuite imputées aux coûts respectifs.

Par exemple ; Il est possible de répartir les coûts de maintenance en fonction des temps de production effectifs de chaque produit, tandis que les coûts d'achats peuvent être répartis proportionnellement à la quantité de matière consommée par chaque produit.

• Le traitement des charges indirectes

Cette méthode repose sur la décomposition des activités en centres d'analyse, il existe deux types : les centres principaux et les centres auxiliaires.

○ Centres principaux

Ils sont situés au cœur du processus de production (chaîne de fabrication, approvisionnement), et on peut facilement établir une relation entre leur activité et les produits obtenus.

○ Centres auxiliaires

Ces centres auxiliaires soutiennent les activités des centres principaux (administration, maintenance, gestion du personnel, transport, entretien, etc.).

Peu importe le nombre et le type de centres, l'objectif reste toujours le même : parvenir au coût de revient complet du produit.

C. Les critiques de la méthode

La mise en œuvre de cette méthode est complexe et entre en contradiction avec la nécessité d'obtenir rapidement des informations dans un environnement économique instable et en évolution. Souvent, un chef d'entreprise privilégie une information globale, mais rapide, plutôt qu'une étude détaillée, mais tardive.

1.4.2. La méthode des coûts variables (direct costing)

A. Définition²²

« La méthode du coût variable » porte également le nom « Direct Costing » en raison de ses origines américaines, mais le terme est le faux ami, puisque « direct » doit être traduit par « variable » et non pas par « direct ». Cette méthode reprend la distinction des charges incorporables en :

- Charges de structure ou charges fixes qui constituent le coût des moyens, c'est-à-dire de la structure, dont l'entreprise s'est dotée.
- Charges d'activité ou charges variables liées au volume d'activité.

Cette méthode vise à évaluer l'importance de l'activité de l'entreprise et, en particulier, la capacité du chiffre d'affaires à couvrir d'abord les charges variables, puis les charges fixes. Elle apporte un éclairage précieux pour prendre des décisions concernant le lancement ou l'abandon de produits, notamment.

B. Les principes de la méthode

- ✓ Le coût variable permet de distinguer les charges variables des charges fixes, où les charges variables varient en fonction du volume de production ou du taux d'activité, tandis que les charges fixes restent constantes quel que soit le niveau d'activité ;

²²C. Pérochon, J. Leurion, Analyse comptable, gestion prévisionnelle, Foucher, 1982.

- ✓ Les coûts variables comprennent toutes les dépenses ;
- ✓ Les coûts variables sont également appelés "coûts directs" ; à ne pas confondre avec les coûts directs ;
- ✓ La différence entre les sommes des charges variables forme une masse représentant Les frais structurels sont considérés comme fixes à court terme ;
- ✓ À moyen et long terme, toutes les charges deviennent variables, tandis que les éléments fixes évoluent par paliers.

C. Intérêt de la méthode

L'intérêt de cette méthode réside dans sa présentation dynamique des coûts, permettant ainsi une analyse des résultats de l'entreprise à l'aide de divers indicateurs de gestion essentiels pour la prise de décisions stratégiques (comme abandonner un produit ou lancer un nouveau produit). Parmi ces indicateurs, on trouve **le seuil de rentabilité, la marge de sécurité, l'indice de sécurité et le levier opérationnel.**

1.4.3. La méthode ABC

A. Définition²³

« Selon **Bescos** et **Mendoza** la méthode à base 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 ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes ».

La méthode ABC est une approche de calcul du coût de revient d'un produit ou d'un service qui implique l'identification des activités ou processus nécessaires à leur création, tout en tenant compte de leurs coûts respectifs.

La démarche adoptée par la méthode ABC consiste à représenter l'entreprise comme un ensemble d'activité ayant les relations entre elles au sein d'un processus clairement défini.

- L'activité représente un ensemble de personnes, de technologies, de matières premières et de méthodes qui contribuent à la production d'un produit ou d'un service spécifique.

²³Bescos et Mendoza, « le management de la performance, Edition comptables Malesherbes, 1994, P.186.

- Un processus est une combinaison d'activités interconnectées ayant pour but d'atteindre un objectif commun. **Par exemple**, le processus de développement et de mise au point d'un nouveau séjour ou voyage, ou encore le processus de réservation.
- L'inducteur est une unité de mesure qui permet de répartir les coûts des activités entre les différents produits.

B. Le Principe de la méthode

La méthode ABC (Activity-Based Costing) repose sur le principe que les activités consomment des ressources, tandis que les produits ou services consomment ces activités. Elle attribue les ressources aux activités à l'aide d'inducteurs de coût, puis impute les coûts des activités aux objets de coût. Contrairement aux méthodes traditionnelles, qui répartissent simplement les coûts sur les objets de coût, l'ABC met l'accent sur les activités en tant que source première de coûts, améliorant ainsi la traçabilité des charges et la gestion des coûts.

La comptabilité analytique joue un rôle central dans la gestion d'une entreprise. En tant qu'outil de contrôle de gestion, elle permet aux gestionnaires de prendre des décisions éclairées et de se prémunir contre les risques potentiels qui pourraient menacer la stabilité de l'entreprise. Ainsi, la mise en place d'un système de comptabilité analytique est essentielle pour assurer une gestion efficace et une préparation adéquate de l'entreprise.

2. La gestion budgétaire

Parmi les techniques de contrôle de gestion, la gestion budgétaire occupe une position prédominante. Elle consiste à établir des budgets et à comparer régulièrement les réalisations avec les prévisions budgétaires afin de mettre en œuvre des mesures correctives si nécessaire, facilitant ainsi la prise de décision au sein de l'entreprise.

2.1. Définition de la gestion budgétaire

Selon le PCG (1982) la gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables. »²⁴

²⁴53DORIATH. B, OP, Cit, Page 01.

En utilisant la démarche de prévision budgétaire, l'entreprise peut acquérir une meilleure compréhension de ses forces et faiblesses, ainsi que prévoir ses réalisations futures et améliorer sa réactivité.

2.2. Définition du budget

Le budget : « est un plan à court terme chiffré comportant une affectation des ressources liées à une assignation de responsabilités pour atteindre les objectifs que souhaite l'entreprise ». ²⁵

Le budget est la représentation financière du programme ou du plan d'action choisi pour chaque responsable. Il établit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés. Les budgets sont généralement élaborés sur une base annuelle et détaillés selon une périodicité variable (mensuelle, trimestrielle, etc.).

2.2.1. Typologie des budgets

En général, on peut distinguer plusieurs types de budgets, en voici quelques exemples :

A. Budget de vente

Le budget des ventes constitue le point de départ de la construction budgétaire. Il est déterminant pour le volume d'activité de l'entreprise, ce qui influence les autres budgets. De plus, il permet de prévoir la principale source de revenus de l'exercice et de planifier sa répartition dans le temps.

La gestion budgétaire des ventes est la phase centrale du processus d'élaboration du budget de vente, jouant un rôle pivot dans le réseau des budgets de l'entreprise.

B. Budget de production ²⁶

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales, les rythmes de production, compte tenu des prévisions de ventes et des contraintes de gestion des stocks. Il prend aussi en compte les contraintes techniques du système productif : capacités productives, effectifs, qualification de la main-d'œuvre.

C. Les budgets généraux

Ils veillent à vérifier les prévisions en contrôlant les équilibres fondamentaux :

²⁵GUEDJ Norbert, le contrôle de gestion, Ed d'Organisation, paris, 2001, p 254.

²⁶IDEM, Page : 13.

- L'équilibre de trésorerie ;
- La rentabilité d'exploitation ;
- L'équilibre financier.

2.2.2. Les limites de la gestion budgétaires

Les limites de la gestion budgétaire peuvent être résumées comme suit :²⁷

- La construction budgétaire se fonde, en grande partie ; sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est un particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnel.
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus, une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ;
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère. De se transformer en un ensemble de règles rigide qui s'impose aux « responsables ».
- A l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global ;
- Les évaluations de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.

3. Le tableau de bord

3.1. La définition

Le tableau de bord est défini comme: «outil d'aide à la discision et à la prévision, et un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissances 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 »²⁸.

Le tableau de bord a pour missions qui consistent à

- Le tableau de bord facilite le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles ainsi que les dysfonctionnements ;
- Le tableau de bord est un support de communication entre les responsables ;

²⁷IDEM.

²⁸CHRISTOPHE Germain, « le tableau de bord », édition é-thèque, Paris, 2002, Page : 06

- Le tableau de bord facilite la prise de décision après analyse des valeurs remarquables, ainsi que la mise en œuvre des actions correctives ;
- Le tableau de bord peut servir d'outil de veille permettant de détecter les opportunités et les risques.

4. Le reporting

4.1. Définition de reporting : « Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité ». ²⁹

On peut également le définir comme un ensemble d'indicateurs de résultat, établi rétrospectivement de manière périodique, dans le but d'informer la hiérarchie des performances de l'unité. Dans le contexte d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

4.2. Définition de reporting :

On a trois principes essentiels :

- ✓ **Contrôlabilité** : dans chaque rubrique, il y a un responsable, et les gens sont jugés uniquement en fonction de leurs responsabilités.
- ✓ **Détermination des écarts par exception** : pour faciliter la vérification par la direction générale, un seuil de tolérance est fixe.
- ✓ **Correction des écarts** : en cas d'écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

Section 3 : La gouvernance de l'entreprise

L'évolution de la gouvernance d'entreprise depuis les travaux de Berle et Means en 1932 révèle une réponse à la problématique de la séparation des fonctions de propriété et de contrôle au sein des entreprises. Dans un contexte économique en constante mutation, les entreprises connaissent une croissance continue. L'un des changements majeurs est la transition vers un modèle d'entreprise où la propriété des moyens de production (détenue par les actionnaires) et la gestion (assurée par les dirigeants) sont distinctes. Cette évolution a

²⁹GUEDJ Norbert, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition l'organisation, 3eme édition, 4eme tirage ,2005, p 285.

engendré un besoin accru de supervision et de régulation, donnant ainsi naissance au concept de "gouvernance d'entreprise."

3-1 : L'origine du concept de gouvernance d'entreprise

Le concept de gouvernance d'entreprise trouve ses origines dans un courant de pensée américain. Son objectif principal est de réduire les divergences entre les différentes parties prenantes. Cette section examine donc l'émergence et l'évolution de ce concept.

3-1-2 : Etymologie de la gouvernance d'entreprise

Le terme "gouvernance" tire ses origines du verbe grec "KUBERNAN", qui se réfère à l'action de piloter un navire ou un char. Selon Gaudin et Moreau Defarges, dès le XIIe ou le XIIIe siècle, le terme « gouvernance » aurait longtemps été assimilé à la notion plus générale de gouverner ou de gouvernement, pour le gouvernement d'un pays»³⁰

En raison de l'évolution de la gouvernance d'entreprise, ses origines peuvent être retracées jusqu'au début de la séparation entre la propriété et le pouvoir au sein des entreprises, avec des travaux qui remontent à la fin du XVIIIème siècle. Quand « Adam Smith (1776), relève déjà que la diffusion extrême du capital dégrade les performances économiques de l'entreprise et que les gestionnaires non propriétaires sont moins attentionnés que ceux qui gèrent leur propre entreprise »³¹

En outre, l'objectif de l'analyse pionnière réalisée par Berle et Means en 1932 était de démontrer que la performance des dirigeants est améliorée lorsque ces derniers détiennent une plus grande part de capital dans l'entreprise. Ce résultat a été ultérieurement corroboré par Jensen et Meckling en 1976, ce qui a conduit à l'émergence de la théorie de l'agence, qui est désormais la principale théorie utilisée dans les recherches sur la gouvernance³². À partir du moment où la gestion et la propriété sont séparées, il est argumenté que la maximisation de la valeur actionnariale ne devrait plus être considérée comme l'objectif principal de l'entreprise.

³⁰ I. LACROIX et P.O. ST-ARNAUD, « La gouvernance : tenter une définition », Cahiers de recherche en politique appliquée, Vol. IV, Numéro 3, automne 2012, Université de Sherbrooke, p 21.

³¹ L. FLORENT, **Système de gouvernance d'entreprise et présence d'actionnaires de contrôle : le cas Suisse**, thèse de doctorat en sciences économiques et sociales, Université de Fribourg, Suisse, 2008, p16.

³² F. LEPAGE, **Application de la gouvernance élargie dans les très petites entreprises Analyse comparative des exploitations laitières France/Québec**, thèse de doctorat, Montpellier Supagro 23 novembre 2011, p 28.

L'article de Coase [1937] intitulé "The Nature of the Firm" a marqué le retour du concept de gouvernance. Coase soulignait que les hypothèses de la théorie économique n'étaient pas toujours clairement énoncées, et que les économistes avaient souvent omis d'examiner les fondements qui la sous-tendaient. Dans son article, Coase cherchait à donner une définition réaliste de la firme, en abordant le système économique de manière globale et en adoptant le point de vue de l'économiste.

Selon Coase, il remettait en question la vision des néoclassiques et le modèle walrasien qui considère le fonctionnement automatique du système économique. « qui n'est soumis ni à un contrôle, ni à une surveillance, grâce au mécanisme de prix »³³. Coase soutenait que la vision des néoclassiques et le modèle walrasien ne reflétaient pas la réalité interne de la firme. Selon lui, à l'intérieur de la firme, il existe une autorité, représentée par l'entrepreneur coordinateur, qui assure la coordination du système économique. Cette autorité remplace la complexité du marché et de ses transactions d'échange. En dehors de la firme, la production est dirigée par les mouvements des prix, qui coordonnent les transactions sur le marché³⁴.

Dans cette perspective, la gouvernance (qui se compose d'un ensemble de dispositifs de coordination interne de la firme) permet d'économiser certains coûts d'échange de manière plus efficace que sur le marché. Ensuite, Oliver Williamson (1975), s'inspirant de l'analyse de Coase, a développé sa théorie des coûts de transaction (également appelée la "théorie des coûts de transaction"), dans laquelle il définit ces coûts de transactions comme étant les coûts liés au fonctionnement du système économique³⁵.

Plus tard, dans les années 1980, le concept de gouvernance a été développé, notamment avec l'émergence du terme "corporate governance" qui a été traduit de manière variable en gouvernement ou gouvernance d'entreprise. Dans cette perspective, le terme a été défini par Charreaux en 1997, mettant l'accent principalement sur la discipline des dirigeants³⁶.

³³ R.H. COASSE, X.GILLIS, M. BOURREAU, « *La nature de la firme* ». In: *Revue française d'économie*. Volume 2 N°1, 1987, p. 135.

³⁴ Ibid. p 136.

³⁵ E.O. WILLIAMSON, « *The Economic Institutions of Capitalism* », New York, *The Free Press*, 1985, p 18.

³⁶ A. KONE, **Mécanismes de gouvernance et performance de la filière coton du Mali**, Thèse de Doctorat, université ANGERS, 13 Décembre 2011, p 12.

Au cours de cette période, le terme de "bonne gouvernance mondiale" ou "gouvernance mondiale" a émergé dans le domaine des relations internationales. Il fait référence à l'établissement de règles communes visant à atteindre une certaine forme de mondialisation structurée. Dans ce contexte, les institutions financières internationales ont utilisé l'expression "bonne gouvernance" ou "good governance" pour définir les critères d'une bonne gestion publique dans les pays soumis à des programmes d'ajustement structurel.

Bien que le concept de gouvernance d'entreprise ait été développé dans la littérature en finance d'entreprise en raison de la mondialisation des marchés financiers, il suscite également un fort intérêt dans divers domaines scientifiques. Par exemple, la socio-économie considère la gouvernance d'entreprise comme un système de régulation managériale, ce qui a directement engendré une perspective institutionnaliste, naturelle en sociologie, et ainsi de suite³⁷.

Ainsi, l'émergence d'une logique de gouvernance découlerait d'un changement profond dans les relations entre le politique, l'économique et la société civile.

3-2 : définir le concept de gouvernance d'entreprise

3-2-1 : Définition de la gouvernance d'entreprise

Il y a plusieurs interprétations de la gouvernance d'entreprise, chacune étant influencée par des perspectives économiques distinctes, ce qui conduit à aborder les questions de gouvernance sous des angles variés. Dans ce contexte, nous examinons certaines définitions qui se présentent de la manière suivante :

D'abord la gouvernance d'entreprise par Cadbury en 1992 est « le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées »³⁸. Afin de clarifier quelles questions sont liées à ce sujet, G. Charreaux en 1996, propose la définition suivante : « *le gouvernement des entreprises recouvre l'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui "gouvernent" leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire* »³⁹

³⁷ Ibid, p 12-13

³⁴Rapport de Cadbury 1992.

³⁹ G. CHARREAUX, « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », mai 1996, p 3.

Dans un rapport publié en 1992 sous le titre "Gouvernance et développement", la Banque mondiale caractérise la bonne gouvernance comme : « le processus par lequel le pouvoir est utilisé pour administrer les ressources économiques et sociales d'une nation en vue de favoriser le développement ».

D'autre part, selon l'OCDE en 2004, sa définition est la suivante. : « Le gouvernement d'entreprise fait référence aux relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes »⁴⁰

Selon les dispositions du Code Algérien de gouvernance d'entreprise de 2009, la gouvernance d'entreprise se manifeste comme une approche managériale fondamentale ainsi qu'un ensemble de mesures concrètes destinées à garantir la continuité et la compétitivité de l'entreprise par le moyen de :

La détermination des droits et des responsabilités des parties prenantes ;

La distribution équilibrée des prérogatives et des obligations qui en émergent.

De manière globale, les éléments et les méthodes de la gouvernance d'entreprise sont enregistrés au sein d'un code qui agit en tant que document de base pour toutes les parties impliquées.⁴¹

3-2-2 : Normes de gouvernance d'entreprise

Pour renforcer leurs pratiques de gestion, les entreprises se réfèrent à diverses normes internationales, parmi lesquelles figurent :

- **Le rapport TREADWAY**, qui s'étendait aux États-Unis de 197 à 1997, jouait un rôle crucial dans l'adresse des inquiétudes liées au fonctionnement des conseils d'administration des entreprises et à leurs interactions avec les actionnaires.
- **Le rapport CADBURY**, émis en 1992 au Royaume-Uni, proposait diverses directives, dont celle de séparer les rôles du président du conseil d'administration et du directeur général. De plus, il préconisait la mise en place de comités spécialisés pour soutenir les fonctions du conseil d'administration. Le rapport encourageait également la présence d'administrateurs indépendants au sein de ces comités.

⁴⁰ Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE, p 11.

⁴¹ Le code algérien de la gouvernance d'entreprise, GOAL 2009, p 16.

- **Dans le rapport Marini de 1996**, on retrouve des recommandations telles que la séparation des rôles du président du conseil et du directeur général, la mise en place de limites pour les mandats des administrateurs, ainsi que l'accroissement du pouvoir du comité d'audit.
- **La loi NRE de 2001** en France, qui concerne les nouvelles régulations économiques, vise à promouvoir le concept de gouvernance d'entreprise. Son but est de protéger les droits des actionnaires, d'établir une répartition équilibrée des pouvoirs au sein de la société, et de restreindre les situations de conflits d'intérêts⁴².
- **La loi Sarbanes-Oxley (SOX) de 2002** aux États-Unis établit les critères régissant la conduite des dirigeants et des comités de vérification. Elle clarifie les implications pénales et générales en cas de fraude, tout en améliorant la qualité de la communication des données financières. Cette loi encadre également les paramètres des audits indépendants⁴³.
- **Le rapport Bouton de 2002**, axé sur la gouvernance des entreprises cotées, aborde trois domaines majeurs⁴⁴ :
 - Il renforce le rôle et les méthodes de travail du conseil d'administration.
 - Il consolide l'indépendance des commissaires aux comptes en renforçant le comité d'audit interne.
 - Il préconise la divulgation et la clarification des informations relatives aux risques significatifs (qu'ils soient d'ordre industriel, environnemental ou financier) connus par les entreprises, ainsi que sur les engagements non apparents au bilan

3-3 : le code algérien de gouvernance d'entreprise

En juillet 2007, un séminaire international sur la gouvernance d'entreprise s'est tenu à Alger pour explorer les expériences mondiales liées à ce concept depuis les années 1990. Ce séminaire a permis de mieux comprendre l'importance de la gouvernance d'entreprise en Algérie.

⁴² O.MEIER et G.SHIER, **Entreprise multinationales (stratégie, restructuration, gouvernance)**, DUNOD, France, 2005, p268-269

⁴³ H.BOUSSADIA, op cit, p32.

⁴⁴ Ibid, pp 47-51.

Au cours de l'événement, il est devenu clair qu'il était nécessaire de créer un code de gouvernance d'entreprise spécifique à l'Algérie. Le CARE et le FCE ont pris l'engagement de concrétiser cette idée, avec le soutien du Ministère de la PME et de l'Artisanat.

3-3-1 : Structure du code

Le Code en question se divise en deux principales sections, accompagnées d'annexes⁴⁵ :

1. La première section met en lumière la nécessité actuelle de la gouvernance d'entreprise en Algérie et établit des liens avec les défis auxquels sont confrontées les entreprises du pays, notamment les PME privées.
2. La deuxième section présente les principaux standards de gouvernance d'entreprise. Elle examine, d'un côté, les relations entre les organes de gestion de l'entreprise tels que l'Assemblée Générale, le Conseil d'Administration et la direction exécutive, et d'un autre côté, les relations de l'entreprise avec d'autres parties prenantes.
3. Le Code se conclut par des annexes qui regroupent principalement des outils et des conseils pratiques que les entreprises peuvent utiliser pour aborder des préoccupations spécifiques et ponctuelles.

3-3-2 : Entreprises concernées

La bonne gouvernance est une préoccupation pertinente pour toutes les entreprises. Néanmoins, il est important de noter que le "GOAL 08" ne couvre pas les entreprises qui sont entièrement détenues par l'État, car celles-ci ont des enjeux spécifiques liés à la gestion des fonds publics. Ce code est spécifiquement conçu pour répondre aux besoins des petites et moyennes entreprises privées, en mettant l'accent sur leurs particularités. : « *Celles-ci sont en quête de pérennité et ambitionnent de s'imposer comme base d'une économie de marché moderne et performante, et moteur du développement national ; aux entreprises cotées en bourse, ou se préparant à l'être* »⁴⁶

⁴⁵ Ibid, p17

⁴⁶Ibid, p19

Tableau : 01 : Gouvernance et grands profits aux entreprises algériennes

	PME familiale		Entreprises cotées en bourse
	Génération1 Entreprises en (très grande) difficulté de survie	Génération 2 Entreprises en phase avec les défis de la croissance	
1. Poids relatif dans le monde des affaires	Majoritaire	Minoritaire	Faible
2. Enjeu principal de gouvernance	Pérennité par la survie à court terme et quête de redressement		Pérennité par la stratégie à long terme et quête de la croissance
3. Logique spécifique de la démarche de gouvernance	Moment centrale de la mise à niveau		Phase de parachèvement de la modernisation de la gestion

Source : code algérien de gouvernance, édition 2009, page22.

3-4 : Mécanismes de la gouvernance d'entreprise

Cette section vise à reconnaître, définir et classifier les divers mécanismes impliqués dans la gouvernance des entreprises. Après un rappel des fondements théoriques liés aux différentes perspectives en matière de gouvernance, nous élaborons une classification des mécanismes de gouvernance d'entreprise. Ensuite, nous intégrons ces mécanismes dans la structure organisationnelle pour comprendre leurs modes opératoires. La typologie habituellement

retenue distingue deux catégories des mécanismes (internes et externes), dont leur contenu varie.

3-4-1 : Mécanismes externes

Les mécanismes externes de contrôle sont assurés essentiellement par les marchés :

- **Les institutions bancaires :** exercent une surveillance stricte pour garantir aux prêteurs que les emprunts sont utilisés à des fins de financement de projets spécifiques (le but des prêts). Cette surveillance contraint les emprunteurs à réduire les risques susceptibles d'impacter la relation entre l'entreprise et le créancier¹³⁴. En outre, l'attribution de crédit est souvent accompagnée d'un rapport d'audit, incitant les gestionnaires à prendre des décisions plus calculées⁴⁷.
- **le marché des biens et services :** représente un mécanisme de gouvernance essentiel qui influence les actions et les choix des gestionnaires (Burke, 2002)¹³⁵. L'incapacité de l'entreprise à rester compétitive dans l'innovation de ses produits ou services peut entraîner une perte de sa position sur le marché et éventuellement conduire à sa faillite. Ainsi, la pression exercée par la concurrence sur le marché des produits agit comme un mécanisme qui encourage les gestionnaires à prendre des décisions optimales pour la pérennité de leur organisation⁴⁸.
- **Le marché du travail :** Un autre mécanisme de contrôle réside dans le domaine du recrutement des futurs dirigeants, qui, dans la même perspective, est considéré par Fama (1980) comme étant fondamental pour la discipline des gestionnaires. Ces derniers sont censés être soumis aux lois de l'offre et de la demande sur ce marché, et risquent d'être facilement remplacés s'ils ne fournissent pas les efforts nécessaires pour générer des performances adéquates. Ce marché interagit en parallèle avec le marché des biens et services. Selon Fama (1980), la concurrence sur ce marché constitue une autre contrainte vis-à-vis d'une gestion inefficace de la part des dirigeants⁴⁹.

⁴⁷ Principes de gouvernance d'entreprise du G20 et de l'OCDE 2015, Rapport de l'OCDE aux ministres des Finances et aux gouverneurs des banques centrales du G20, p 35.

⁴⁸ Ibid, p 7.

⁴⁹ P. ANDRE, H. KHEMAKHEM, O. SAKKA. « Interdépendance des mécanismes de gouvernance : Etude empirique dans le contexte canadien ». *COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S)*,

- **Le marché financier** : Le marché financier constitue un mécanisme important pour garantir la responsabilisation des dirigeants. Il permet aux actionnaires mécontents de céder leurs actions, ce qui peut entraîner une diminution de la valeur de l'entreprise. Cette situation peut avoir des répercussions négatives pour les dirigeants, notamment en entraînant une baisse de leur rémunération liée à la performance boursière. Si les actionnaires commencent à remettre en question les performances de l'entreprise, ils peuvent décider de vendre une partie ou la totalité de leurs parts sur le marché. Cette situation crée une possibilité pour de nouveaux acquéreurs de prendre le contrôle de l'entreprise et de remplacer les dirigeants s'ils sont perçus comme responsables de l'inefficacité de l'entreprise. La peur des dirigeants d'être remplacés par de potentiels acquéreurs représente ainsi un mécanisme disciplinaire exercé par le marché⁵⁰.

3-4-2 : Mécanismes internes

Les mécanismes internes de gouvernance sont généralement mis en place par des ententes contractuelles (implicites ou explicites) (Boujenoui et Zeghal, 2006)¹⁴⁰. On compte les mécanismes suivants :

- **L'assemblée générale** : Les actionnaires représentent eux aussi un mécanisme de contrôle des dirigeants par le biais de vote. En fait, ce mécanisme à une manière d'activité un peu indirecte, dans la mesure où il exerce son contrôle, à travers la désignation des administrateurs, qui exercent leurs contrôles sur les dirigeants, au sien de leur organe statutaire. Néanmoins ce mécanisme n'est pas efficace que le conseil d'administration⁵¹.
- **Le conseil d'administration (CA)** : D'après les idées de Charreaux (1987), le conseil d'administration joue un rôle crucial dans le maintien de la discipline des dirigeants, étant chargé de défendre les intérêts des actionnaires. Pour exercer ce contrôle, le conseil d'administration dispose de deux leviers fondamentaux : la mise en place du système de rémunération des dirigeants et la possibilité de les révoquer (Charreaux, 1997). La composition du conseil d'administration est un critère essentiel selon plusieurs auteurs pour garantir l'efficacité de son rôle de surveillance. Certains

⁵⁰ M. DEPRET, A. HAMDUCHE, op cit, p 66

⁵¹ A. Naciri, « *traité de gouvernance d'entreprise* », édition presse de l'université de Québec, 2011, p 134.

soutiennent que la présence d'administrateurs externes est cruciale pour éviter tout risque de collusion entre le dirigeant et les administrateurs internes (Schaffer, 2002). D'autres estiment que la participation d'administrateurs internes est nécessaire car ils peuvent apporter une connaissance plus approfondie du contexte et de l'activité de l'entreprise. Certains auteurs suggèrent ainsi qu'un équilibre égal entre ces deux types d'administrateurs serait la solution optimale (Kells et Rogers, 1997).

- **Les salariés :** Finet et MPasinas, constatent que les dirigeants peuvent être surveillés par les personnes qui leurs sont subordonnés. En fait l'intérêt des salariés est tout aussi lié à l'entreprise, puisque leur avenir en dépend, concernant l'emploi, la rémunération ou aussi le capital humain et la notoriété. Selon Porter : « si le dirigeant n'est pas suffisamment compétent, des personnes situés plus bas au sien de l'organisation vont avoir tendance à remettre en question la position du dirigeant au sien de l'entreprise ». Néanmoins, ce mécanisme de contrôle est jugé inefficace, dans le cas de conclusion de « contrat implicite », créant ainsi une collusion entre dirigeants et salariés, leur permettant un avancement, une sécurité de l'emploi, et une nomination au conseil d'administration ou autre, ce qui peut altérer la structure organisationnelle⁵²

Plus récemment, l'élargissement de l'analyse de ces mécanismes de gouvernance à la plupart des places financières mondiales a permis de comparer l'application ou l'efficacité des différents mécanismes dans les différents pays, en fonction de leurs caractéristiques nationales.

⁵² N. BELMEDJAHED, *ibid*, p 78.

Conclusion

Le contrôle de gestion revêt une importance cruciale au sein de toute organisation, mettant en place des méthodes et des mécanismes universels, indépendamment du secteur ou de l'activité, pour permettre aux décideurs d'évaluer l'efficacité de l'utilisation des ressources par rapport aux objectifs préalablement définis.

D'autre part, la gouvernance d'entreprise a captivé l'attention des chercheurs depuis ses débuts, générant une diversité de courants de pensée qui abordent ce concept sous des perspectives variées. Bien que ses origines remontent aux États-Unis dans les années 1930, la gouvernance d'entreprise a subi des modifications importantes en réaction aux crises financières du début des années 2000, avec l'introduction de lois telles que la loi américaine SOX et la loi française LSF. Son principal objectif demeure la protection des intérêts de toutes les parties prenantes de l'entreprise

Chapitre II

Le tableau De bord de gestion

Introduction

Dans sa quête de maîtrise de l'information, le contrôle de gestion nécessite à la fois la comptabilité de gestion et le contrôle budgétaire, qui produisent des informations détaillées et exhaustives. Toutefois, il a également besoin d'un outil rapide et fréquent qui fournit des informations essentielles sur le fonctionnement des activités et la performance, c'est là que le tableau de bord entre en jeu.

En effet, le tableau de bord doit fournir à chaque responsable des données et de multiples indications utiles pour le pilotage et la prise de décision efficace. De même, pour bien diriger son entreprise, un chef d'entreprise doit disposer d'indicateurs clés concernant le fonctionnement de l'entreprise, ainsi que quelques indicateurs externes, si possible.

La gestion d'une entreprise peut être comparée à la conduite d'un avion moderne qui dispose d'un tableau de bord fournissant de multiples indications utiles au pilote pour atteindre ses objectifs. Ces indicateurs peuvent être relatifs à l'appareil lui-même, telles que les niveaux d'huile, d'essence, etc., ou des données externes comme la température et la pression atmosphérique.

Dans ce chapitre, nous débiterons par une approche globale du tableau de bord, en définissant ses caractéristiques, sa typologie, son objectif et ses limites. Ensuite nous présenterons quelques méthodes pour élaborer efficacement un tableau de bord. Enfin la réalisation de tableau de bord.

Section 1 : Généralités sur le tableau de bord

1. Définition le tableau de bord

Nous avons sélectionné quelques définitions qui diffèrent selon plusieurs auteurs, en mettant en avant celles qui nous semblent essentielles pour notre propos :

A. Définition BOISSELIER Patrick

Selon Patrick le tableau de bord est : « Un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de

l'aide au pilotage de son action. Ces indicateurs sont non seulement quantitatifs, mais peuvent également être physiques ou qualitatifs ». ⁵³

B. Définition de GUEDJ Norbert

Il donne une définition plus approfondie : «le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise ». ⁵⁴

C. Définition de ALAZARD Claude et SEPARI Sabine

Dans leur ouvrage récent, Alazard C. et Separi définissent le tableau de bord de gestion comme « un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à Coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe. » ⁵⁵

Ainsi, le tableau de bord de gestion constitue un instrument répondant aux exigences du pilotage, permettant de détecter les points faibles, d'identifier les anomalies et d'évaluer leur impact sur les performances de l'entreprise.

2. Les typologies de tableaux de bord

Parmi la variété des tableaux de bord, nous allons énumérer les plus couramment utilisés au sein de l'entreprise, dont les suivants :

2. 1. Tableau de bord stratégique

Ce type de tableau de bord est spécialement destiné aux membres de la direction générale. Son objectif principal est d'évaluer la mise en place de la stratégie à partir d'un nombre restreint de données. Son horizon d'analyse s'étend sur le moyen ou le long terme. Le tableau de bord stratégique présente une synthèse des informations contenues dans les tableaux de bord des échelons hiérarchiques inférieurs.

⁵³BOISSELIER Patrick, Contrôle de Gestion, cours et applications, Edition Vuibert, Paris, 1999, P 70.

⁵⁴GUEDJ Norbert, le contrôle de gestion, 3ème Edition, Edition d'organisation, Paris, 2000, P 285.

⁵⁵ALAZARD Cet SEPARI S, Op. Cit, p 634.

2.2. Tableau de bord de gestion

Appelé également "tableau de bord budgétaire", son principal objectif est de mettre en évidence les écarts entre les prévisions et les résultats réels. Son orientation est financière, mais il doit également permettre une analyse approfondie des raisons de ces écarts, afin de mettre en place des actions correctives en temps réel. Généralement établi à intervalles réguliers, comme chaque semaine ou mois, ce tableau de bord assure une réactivité optimale. En tant qu'outil de pilotage à moyen terme, il joue un rôle essentiel dans la gestion de l'entreprise.

2.3. Tableau de bord opérationnel

Le tableau de bord opérationnel a pour but de mesurer la progression et l'efficacité des plans d'action mis en œuvre. Il englobe deux catégories d'indicateurs : les indicateurs de pilotage et les indicateurs de performance. Ce tableau de bord est établi quotidiennement ou mensuellement, fournissant ainsi un outil de pilotage à court terme.

2.4. Tableau de bord de performance

Son objectif est de nature plus globale, car il ne se restreint pas à évaluer le passé ou à prendre des décisions correctives à court terme. Au contraire, le tableau de bord de performance offre une vision globale. Il facilite la transition entre l'opérationnel et le stratégique, entre le court et le moyen terme. Ce type de tableau de bord permet à l'entreprise de mettre en place un système d'évaluation complet de la performance et de création de valeur.

2.5. Tableau de bord fonctionnel

Le tableau de bord fonctionnel rassemble des indicateurs à la fois physiques et financiers, visant à saisir une activité spécifique telle que la qualité, la sécurité, la productivité ou la rentabilité, pour ne citer que quelques exemples. La complexité de ce type de tableau de bord réside dans son caractère transversal, impliquant l'intervention de plusieurs services ou responsables dans le domaine concerné. En raison de ces interférences, sa fonction de "déclencheur d'action" peut s'avérer plus délicate, ce qui explique sa présence essentiellement dans les organisations matures. De plus, son utilisation est souvent réservée aux directions générales.

3. Les caractéristiques du tableau de bord⁵⁶

A. Un tableau de bord utile contient généralement quatre (4) éléments essentiels :

- Un tableau rassemblant les indicateurs pertinents ;
- Un graphique pour présenter l'information la plus représentative des données du tableau ;
- Un commentaire clair, précis et concis donnant des indications sur les actions achevées, en cours et à venir ;
- Un écart de références avec les coordonnées de l'émetteur et les sources utilisées.

B. Une bonne conception implique

- Une qualité des données ;
- Une limitation à l'essentiel ;
- Une présentation lisible et interprétable, accessible à ses destinataires qui ne sont pas forcément des techniciens des chiffres ;
- Une mise à jour périodique régulière adaptée aux besoins ;
- Qu'il soit évolutif, c'est-à-dire qu'il prévoit des modalités d'actualisation ;
- Un raisonnement en termes prévisionnels en pensant toujours à l'adaptation aux évolutions futures et en ne se contentant pas d'accumuler des informations sur le passé ;
- Une restitution à faibles coûts et dans des délais corrects permettant la fonction d'alerte ;
- Et un climat de confiance et une adhésion à l'outil, sont essentiels.

4. le rôle de tableau de bord

En examinant les rôles du tableau de bord, nous pourrions mieux appréhender le sujet, c'est la démarche que nous allons suivre dans ce point.

Les rôles essentiels des tableaux de bord peuvent être résumés comme suit :⁵⁷

⁵⁶AIT MATEN Souad et IDIRI Samira, Le Tableau De Bord : outil de contrôle, et de mesure de La performance, mémoire de fin d'étude, master II CCA, 2011, P28.

⁵⁷FERNANDEZ Alain, « l'essentiel du tableau de bord », 5ème Edition, EYROLLES, P26.

- ✓ **Réduire l'incertitude:** Le tableau de bord offre une meilleure perception du contexte de pilotage. Il contribue à réduire quelque incertitude qui handicapent toute prise de décision.
- ✓ **Stabiliser l'information :** L'entreprise ne s'arrête pas, et l'information est changeante par nature. Stabiliser l'information et ne présenter que l'essentiel, qui consiste en un service indispensable pour le décideur.
- ✓ **Faciliter la communication :** Le tableau de bord est utilisé par un groupe de travail, il remplit aussi le rôle de référentiel commun en offrant une perception unifiée de la situation. Il facilite autant les échanges à l'intérieur du groupe qu'avec le reste de l'entreprise.
- ✓ **Dynamiser la réflexion :** Le tableau de bord ne se contente pas de gérer les alertes. Il propose aussi des outils d'analyse puissants pour étudier la situation et suggérer des éléments de réflexion.
- ✓ **Maitriser le risque :** On ne le répètera jamais assez, toute décision est une prise de risques. Avec un tableau de bord bien conçu, chaque responsable en situation de décider dispose d'une vision stable et structurée de son environnement, selon l'éclairage des axes de développement choisis. Le tableau de bord offre une meilleure appréciation du risque de la décision.

Le tableau de bord représente l'outil clé pour piloter la performance des ressources de l'entreprise. En utilisant des données chiffrées, il met en évidence les éventuels dysfonctionnements au sein de l'entreprise, ce qui aide le dirigeant à prendre des décisions stratégiques éclairées.

5. Les objectifs et les limites du TDB

Il y a plusieurs objectifs et limites qui définissent les tableaux de bord, que nous allons citer ci-dessous :

5. 1. Les objectifs de tableau de bord

Ci-dessous, nous présenterons certains des objectifs des tableaux de bord :⁵⁸

- Déclencher diverses actions (réunion, audit) ;

⁵⁸AÏM ROGER, « 100 questions pour comprendre et agir : Indicateurs et TBD de gestion », Ed AFNOR, Paris, 2011.

- Prendre connaissances à travers de nombreux états du fonctionnement d'une direction ;
- Suivre l'évolution d'un projet ;
- Consulter un bilan d'activité ;
- Exploiter des résultats ;
- Evaluer les risques ;
- Mesurer des écarts ;
- Piloter des activités et des projets ;
- Contrôler les dépenses ;
- Respect du budget ;
- Analyser des tendances.

5.2. Les limites de tableau de bord

- Les tableaux de bord sont généralement basés sur une vision analytique de l'entreprise, ce qui signifie qu'ils se concentrent sur une analyse cloisonnée des différents centres. Cependant, étant donné que ces centres sont souvent interdépendants, il est difficile de les neutraliser complètement. Il est donc nécessaire de tendre vers une approche systémique en prenant en compte les processus transversaux et inter centres, en identifiant clairement les responsables de chaque processus ;
- Il n'existe pas de tableau de bord spécifique pour chaque service au sein de la hiérarchie, mais plutôt un tableau de bord unique qui ne prend pas toujours en compte les spécificités de chaque activité ;
- Le tableau de bord est fréquemment laissé inchangé pendant de longues années, sans être adapté aux nouveaux besoins, objectifs ou moyens ;
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale, ce qui empêche une orientation efficace de l'action au moment opportun ;
- La mesure de performance est souvent entravée par des comportements déviants, où certains acteurs cherchent à manipuler les activités pour lesquelles les indicateurs sont utilisés. Cela peut inclure des actions malveillantes dictées par une rationalité individuelle, comme dans le cas des responsables des achats gérant de nombreuses références.

6. Les fonctionnalités du tableau de bord et les Instruments

6.1. Les fonctionnalités du tableau de bord⁵⁹

Le tableau de bord peut être considéré comme un instrument à dimensions multiples, en plus de son rôle d'outil de contrôle de gestion, de pilotage et d'aide la prise de décision.⁶⁰

6.1.1. Outil de motivation des responsables

Il agit comme un réflecteur qui met en lumière les compétences des dirigeants et leur capacité à surmonter les défis qui se présentent. Ainsi, il dépeint le progrès et le cheminement vers l'atteinte des objectifs en instillant un sentiment de contrôle qui booste la motivation individuelle et renforce la cohésion au sein des équipes.

6.1.2. Outil d'information

En puisant continuellement dans les données, le tableau de bord accomplit deux rôles essentiels : il offre une mise à jour en temps réel sur le fonctionnement de l'entreprise et permet de suivre son activité d'une part, tandis que d'autre part, il informe les responsables des performances réalisées par différents départements ou l'entreprise dans son ensemble.

Intégré à l'objectif de suivi, le tableau de bord joue également un rôle dans le renforcement d'une culture organisationnelle axée sur la gestion efficace. Il favorise une approche proactive de la gestion en permettant une planification anticipée, plutôt qu'une réaction après coup.

Ses missions principales peuvent être résumées comme suit :

- ✓ Alerter un responsable.
- ✓ L'alerter rapidement, en temps réel.
- ✓ L'aider à redresser la barre vers les objectifs fixés.
- ✓ Eclaircir les points à redresser.
- ✓ L'aider au pilotage de son activité.

⁵⁹M. LEROY [2001] ; « Le tableau de bord au service de l'entreprise » Editions d'Organisation, 2001, P.38

⁶⁰9LEROY M, le tableau de bord au service de l'entreprise, 2ème Edition, d'ORGANISATION, Paris, 2001, pp 42-43

6.2. Instrument du tableau de bord

Pour présenter le tableau de bord aux utilisateurs, divers formats tels que les écarts, les ratios, les graphiques, etc., sont employés pour attirer l'attention des gestionnaires sur des données essentielles. Ceci vise à simplifier le processus d'analyse et de prise de décision.

- **Les écarts**

« L'écart est la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée ; écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »⁶¹. Permettre de faciliter l'observation immédiate des indicateurs habituellement exprimés en pourcentage ou en valeur.

- **Les ratios**

Ce sont des rapports qui reflètent des mesures importantes de l'activité de l'entreprise, se concentrant sur des éléments essentiels souvent exprimés en unités concrètes. Ils simplifient la compréhension de la situation sous un angle relatif et permettent l'évaluation de la performance.

Exemple : le chiffre d'affaires par vendeur, le taux de marge du chiffre d'affaires...etc.*

Les ratios respectent quelques principes

- ✓ Isolément, un ratio n'a pas de signification, c'est son changement au fil du temps et dans différents contextes qui lui confère de l'importance ;
- ✓ La définition du rapport doit se faire de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation ;
- ✓ La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

- **Les graphiques :**

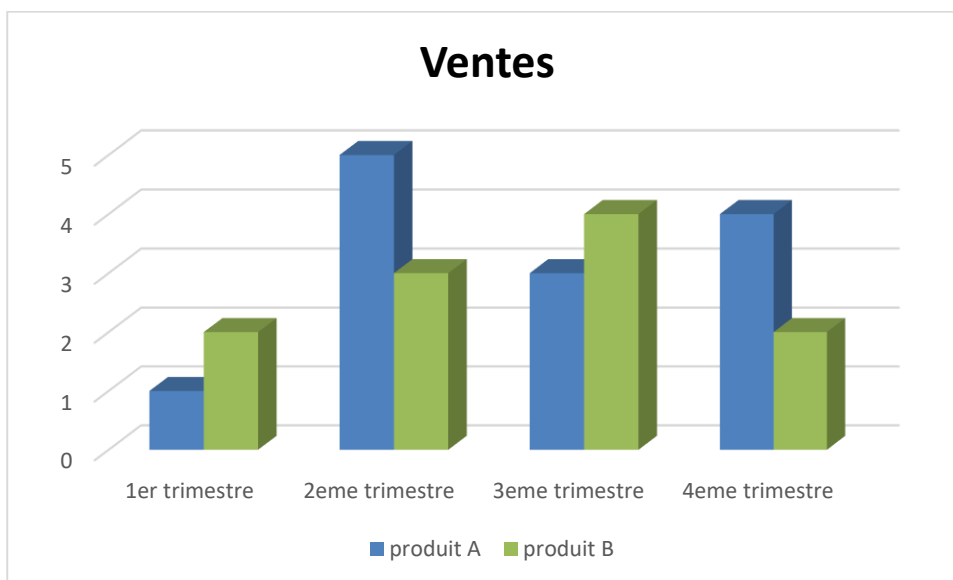
Ils offrent la possibilité d'observer les évolutions et de souligner les variations de rythme, de tendance ou même la distribution entre différents éléments. Ces éléments constituent l'élément central des tableaux de bord. On y retrouve diverses formes, les plus courantes

⁶¹DORIATH.B, «contrôledegestionen20fiche », édition Dunod, Paris, 2008, p.72

étant les courbes, les histogrammes et les diagrammes circulaires. Un graphique servant à illustrer un message, il faut bien identifier le message que l'on souhaite faire passer⁶²:

- La comparaison entre plusieurs valeurs (résultats par magasins).
- L'évolution d'une ou plusieurs valeurs dans le temps (Ventes mensuelles).
- La décomposition d'une valeur totale en différentes parties (pour centrage du chiffre d'affaires par pays).
- La répartition d'un ensemble par tranches (effectifs par tranches d'âge).
- La corrélation entre deux séries de valeurs (évolution du prix de vente et des quantités vendues).

Figure N°01 : la représentation des histogrammes (les produits par trimestre)



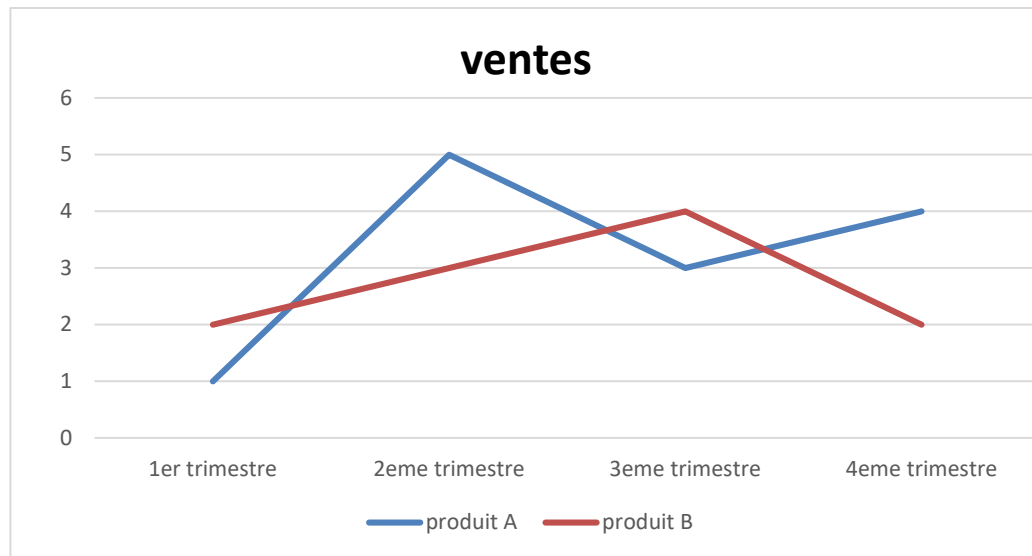
Source : Microsoft Office Word

Les courbes

Facilitant ainsi l'étude de la progression et l'analyse de la tendance, ils permettent de visualiser comment l'indicateur évolue au fil du temps.

⁶²SELMER.C, « concevoir le tableau de bord », 3eme édition, édition DUNOD, paris, 1998, p.91

Figure N°0 2 :représentation des courbes



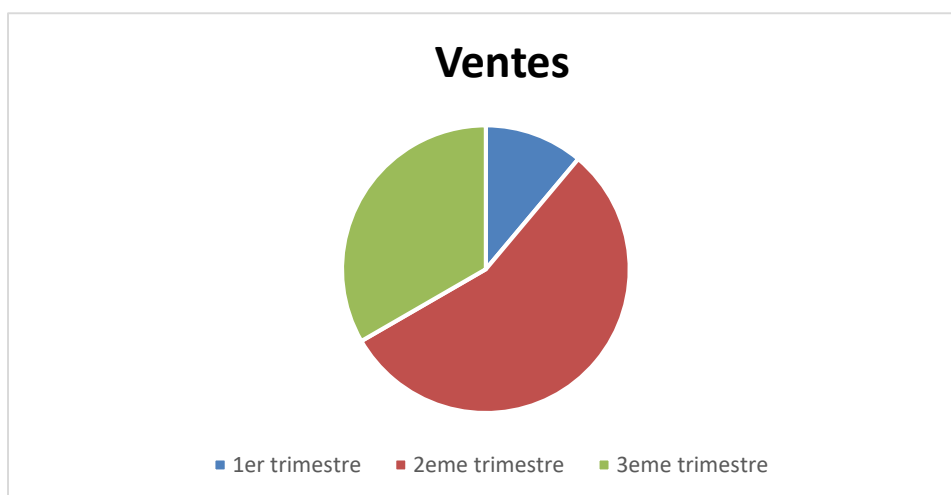
Source : Microsoft Office Word

Les camemberts :

Ils ont pour usage de permettre la visualisation :

- Les parts de marchés ;
- La répartition du chiffres d'affaire (pour produit, client,) ;
- La répartition des charges par nature (personnelle, matière première,) ;
- La répartition des effectifs.

Figure N°03 : la représentation du camembert (les ventes par trimestre)



Source : Microsoft Office Word

Les clignotants

Ces formes d'indicateurs revêtent une grande importance, se distinguant par leur nature visuelle. Ils peuvent inclure des indices, des valeurs ou des pictogrammes qui mettent en évidence des montants ou des écarts significatifs.

Figure n°04 : Exemples de pictogramme



Source : BOISSELIER Patrick, Contrôle de gestion, cours et application, Edition VUIBERT, 3ème édition, Paris 2005, p 478.

On observe que ces outils doivent être choisis et organisés de manière à ce que les dirigeants puissent les utiliser efficacement, car ils doivent être pertinents et refléter fidèlement la situation réelle de l'entreprise.

Afin de mieux comprendre les aspects essentiels de ces outils lors de leur élaboration, nous exposerons, dans le deuxième point, les étapes nécessaires à suivre pour concevoir et construire un tableau de bord.

Les tableaux

Sont en général conçus sur un modèle permettant de mettre en évidence les écarts entre les objectifs ou des prévisions et des réalisations, ou encore les écarts entre les réalisations de l'année N à l'année N-1, et le cumul.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	
	Réalisé en M	Réalisé en M-1	Réalisé MN-1	Réalisé fin M cumulé	Objectif en M	Objectif à fin cumulé M	Objectif Fin N	A/E	D/F	D/G	comme notaire
Indic 1											
Indic 2											
Indic 3											
Indic 4											

M : mois considéré **M- 1**: le mois précédent

N : année en cours **MN-1** : le mois correspondant de l'année précédente

Source : BOISSELIER Patrick, Contrôle de gestion ; cours et application, Edition VUIBERT, 3ème édition, Paris 2005, p478.

La mise en regard des réalisations du mois considéré **N** de **la colonne B** ou avec celle du mois **N** de l'année antérieure de **la colonne C** permet de mettre en exergue et d'apprécier les tendances (sans considéré les effets de saisonnalité).

La comparaison entre le réalisé du mois **N** de **la colonne A** avec l'objectif du mois de **la colonne E** offre la possibilité de calculer un taux de réalisation de l'objectif mensuel de **la colonne H**, ou le taux de réalisation de l'objectif depuis le début de l'année (**colonne I**) et le taux de réalisation de l'objectif annuel prévu de **la colonne J** par un calcul à partir des montants cumulés.

- **Les commentaires**

Le commentaire doit fournir une valeur supplémentaire en complément des chiffres et des graphiques déjà présents sur le tableau de bord. Commentaires peuvent être rassemblés sur une page distincte au début du tableau de bord, ou bien être intégrés à proximité des chiffres concernés. Ces commentaires peuvent couvrir sept catégories distinctes ⁶³:

- ✓ Les faits marquants du mois.

⁶³SELMER.C, « concevoir le tableau de bord »,3eme édition, édition DUNOD, paris, 1998, p94.

- ✓ Activité du mois.
- ✓ Explication des écarts constatés (lorsque l'écart se relève récurrent, il y'aura lieu d'en estimer l'impact sur les résultats de fin d'année).
- ✓ Décision prise par le responsable.
- ✓ Avancement des actions de progrès prises précédemment.
- ✓ Question sur les décisions à prendre.
- ✓ Justifications des tendances sur les mois à venir (hypothèses retenues pour les estimés ou les projections de fin d'année)

Section 2 : Démarche de construction de tableau de bord

Dans cette section, nous aborderons les étapes essentielles pour élaborer un tableau de bord de gestion, ainsi que les diverses méthodes utilisées à cet effet.

1. Les principes de conception d'un tableau de bord

Le tableau de bord n'atteint son efficacité et son utilité que lorsqu'il est conçu en respectant des règles précises, tant pour son fonctionnement que pour son contenu. La présentation des informations, bien que pouvant prendre des formes variées, doit néanmoins respecter certaines contraintes de concision et de pertinence. Dans ce cas, l'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise favorise le dialogue et la motivation des responsables. Son rôle dépasse alors la simple fonction de contrôle pour laquelle il a été initialement conçu. C'est la définition même du tableau de bord qui impose ces principes de conception ⁶⁴:

- Une cohérence avec l'organigramme ;
- Un contenu synoptique et agrégé ;
- Une rapidité d'élaboration et de transmission ;

1.1. La cohérence avec l'organigramme de gestion

Un tableau de bord ne possède pas de contenu standardisé ; il doit être adapté à la structure et à l'organisation spécifiques de l'entreprise. Son découpage doit être en harmonie avec la répartition des responsabilités et des lignes hiérarchiques. De plus, il doit faciliter la communication à travers trois niveaux distincts :

⁶⁴ALAZARD (C) et SEPARI (S) : op.cit., p.637.

- ✓ Communication descendante (délégation de pouvoir assortie d'objectifs négociés au niveau Inférieur) ;
- ✓ Communication ascendante (le niveau inférieur rend compte de la réalisation des objectifs) ;
- ✓ Communication transversale (pour coordonner les actions des responsables d'unité Décentralisée de même niveau hiérarchique afin d'améliorer le service rendu au client).

Le réseau de tableaux de bord est une mécanique complexe qui présente les caractéristiques suivantes :

- ✓ Chaque responsable possède son propre tableau de bord, comprenant des informations spécifiques à sa gestion, qui l'aident à prendre des décisions éclairées ;
- ✓ Chaque tableau de bord comporte une ligne de totalisation des résultats qui doit être reportée dans le tableau de bord de niveau hiérarchique supérieur ;
- ✓ Pour permettre l'agrégation des données, tous les tableaux de bord d'un même niveau hiérarchique doivent avoir la même structure ;
- ✓ L'empilage des informations des tableaux de bord doit suivre la hiérarchie établie ;
- ✓ Ils doivent servir de référence continue pour évaluer les réalisations par rapport aux objectifs établis dans le cadre du processus budgétaire.

1 .2. Un contenu synoptique et agrégé

Le tableau de bord doit fournir à son utilisateur une vision claire et rapide de la situation de l'entreprise en utilisant des indicateurs pertinents. Le choix de ces indicateurs est donc crucial. Parmi les nombreuses informations disponibles, il est essentiel de sélectionner celles qui sont les plus pertinentes pour la gestion du centre de responsabilité concerné.

1 .3.Rapidité d'élaboration et de diffusion

En pratique, les tableaux de bord doivent être élaborés dans les dix jours qui suivent la période concernée. Cela signifie que de nombreux indicateurs doivent être estimés. La fiabilité de ces estimations dépend principalement de la rapidité avec laquelle les responsables peuvent caractériser l'activité économique qu'ils pilotent en utilisant des informations provenant de systèmes de base formalisés (facturation, paie, etc.) ou non formalisés. Cependant, la fiabilité dépend également des derniers résultats connus, qui sont diffusés par la

comptabilité générale et analytique. Dans certains cas, les résultats estimatifs peuvent se baser sur des standards ou des coûts historiques issus des derniers arrêtés comptables.

Le tableau de bord joue un rôle crucial dans cette approche, car pour ajuster la trajectoire en fonction de la vitesse acquise, il est essentiel de prendre rapidement les bonnes décisions⁶⁵.

2. Les méthodes de conception d'un tableau de bord

Nous allons donc énumérer ci-dessous plusieurs méthodes d'élaboration du tableau de bord qui existent.

2. 1. La méthode JANUS

La méthode JANUS, proposée par SELMER Caroline dans son ouvrage "Concevoir le tableau de bord", se démarque par sa simplicité dans sa mise en œuvre et sa distinction pertinente entre les indicateurs de performance et les indicateurs de pilotage. La démarche de la méthode JANUS est représentée comme suit⁶⁶:

1. Jalonner les étapes du projet : Déterminer les grandes orientations du projet, concevoir des tableaux de bord et mettre en place une gestion du projet ;

2. Justifier d'un cadre pour l'action : Intégrer les spécificités de l'organisation, formaliser Les missions des responsables et formaliser les enjeux des processus ;

3. Analyser les besoins des utilisateurs : Recenser les besoins des utilisateurs et cataloguer Les informations existantes ;

4. Architecturer le réseau des tableaux de bord : Veiller à la cohérence des informations et définir des règles communes de remontée des informations ;

5. Normaliser les différentes mesures de performance : Choisir les indicateurs de Performance appropriés ;

6. Normés les liens entre performance et pilotage : A partir des déterminants de la Performance, déterminer les indicateurs de pilotage pertinents ;

7. Unifier les modes de représentation : Unifier les modes de représentation de

⁶⁵ Atlas du Management 2010, P.62

⁶⁶ SELMER C, Op. Cit, p. 29.

L'information afin que tous les intervenants utilisent le langage ;

8. Utiliser un système informatique adapté : la démarche de choix du support informatique ;

9. Structurer la mise en œuvre du tableau de bord : Formaliser la procédure de gestion du Tableau de bord et déterminer les règles d'ajout de nouveaux indicateurs.

2.2.Méthode GIMSI

GIMSI est une approche collaborative pour concevoir le système de pilotage, qui occupe une place centrale dans la gestion de la performance des entreprises. Cette méthode se focalise sur l'individu, le décideur en action.

2 .2.1. Définition de la méthode GIMSI

La méthode GIMSI, élaborée par **Alain Fernandez**, est utilisée pour la conception des tableaux de bord de pilotage.

GIMSI est une approche complète de conception pour le pilotage et la mesure de la performance. Elle est spécialement conçue pour accompagner des projets décisionnels de grande envergure.

La méthode GIMSI se présente comme une approche coopérative pour la conception d'un système de pilotage. Elle se compose de dix étapes, chacune abordant une préoccupation spécifique du projet et marquant une étape claire dans l'avancement du système.

2 .2.2 Signification de L'acronyme « GIMSI »

GIMSI est un acronyme qui représente les initiales des cinq étapes clés de la méthode de conception de pilotage :

- **G** : Généralisation ;
- **I** : Information ;
- **M** : Méthode et mesure ;
- **S** : système et systémique ;
- **I** : Individualité et initiative.

Les lettres de l'acronyme GIMSI correspondent à la signification des étapes clés de la méthode de conception de pilotage : Généralisation de l'accès aux Informations décisionnelles

en s'appuyant sur une Méthodologie d'inscription Systémique facilitant l'expression des Individualités de l'entreprise.⁶⁷

2.2.3. Les étapes d'élaboration de la méthode

La méthode se compose de 10 étapes, chacune abordant une composante spécifique du projet et marquant une avancée significative dans la mise en place du système. Pour simplifier l'étude, ces 10 étapes peuvent être regroupées en quatre phases principales.

Tableau N°02 : les dix (10) étapes de la méthode GIMSI

Phase	N°	Étapes	Objectifs
Identification Quel est le contexte ?	1	Environnement de l'entreprise	Analyse de l'environnement économique et de la stratégie d'entreprise à fin de définir les périmètres et la portée du projet
	2	Identification de l'entreprise	Analyse de structures de l'entreprise pour identifier les processus, activités et acteurs concernés.
Conception Que faut-il faire ?	3	Définitions des Objectifs	Sélection des objectifs tactiques de chaque Equipe
	4	Construction du tableau débord	Définitions du tableau de bord de chaque Equipe
	5	Choix des indicateurs	Choix des indicateurs en fonction des objectifs choisis
	6	Collecte des Informations	Identification des informations nécessaires à la construction des indicateurs
	7	Le système du tableau de bord	Construction du système du tableau de bord, contrôle de cohérence globale

⁶⁷A. FERNANDEZ, « les Nouveaux tableaux de bord des Managers », 6ème édition, 2013, P.38.

Mise en œuvre Comment le faire ?	8	Le choix des progiciels	Elaboration de la grille des sélections pour les choix des progiciels adéquats
	9	Intégration et déploiement	Implémentation des progiciels, déploiements l'entreprise
Amélioration Permanente Le système correspond-il toujours aux attentes?	10	Audit	Suivi permanent du système

Source : établi par nous même

2.3. La méthode Balanced Scorecard (BSC)

Le tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard) est largement adopté parmi les méthodes proposées. Ses créateurs, Norton et Kaplan, mettent en avant l'importance du pilotage stratégique par rapport à la simple formulation de la stratégie elle-même.

Selon Kaplan et Norton, cette méthode offre à toute entreprise la possibilité de relier ses actions à sa stratégie globale et d'évaluer l'évolution des indicateurs de performance en adoptant une approche équilibrée et globale de ses activités.

Les auteurs soulignent que : « le BSC, quant à lui a une vision équilibrée de la performance de l'entreprise. L'apport du BSC se retrouve dans l'équilibre entre les indicateurs financiers classiques (indicateurs a posteriori) qui mesurent la performance passée de l'entreprise et les indicateurs non financiers (indicateurs avancées) déterminant la performance future de l'entreprise ». ⁶⁸

La méthode BSC (Balanced Scorecard) définit la stratégie de l'entreprise en se basant sur quatre perspectives d'analyse : les résultats financiers, la satisfaction des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel. Elle vise à établir un équilibre entre les indicateurs externes (ceux qui intéressent les clients et les actionnaires) et les indicateurs internes (par

⁶⁸F. RASOLOFO-DISTLER [2010], « Conception d'un Système De Tableaux De Bord Intégrant Le Développement Durable : Une Démarche Qui Articule " Méthode OVAR " Et " Balanced Scorecard », Archives

exemple, ceux liés aux processus internes qui sont essentiels au fonctionnement de l'organisation elle-même).⁶⁹

- Elle parvient à équilibrer les indicateurs qui révèlent les résultats passés avec ceux qui mesurent le degré d'accomplissement des objectifs actuels.
- Enfin, le tableau de bord prospectif maintient un équilibre entre les mesures objectives, liées aux résultats, et celles plus subjectives, associées aux performances.

En conclusion, la conception d'un tableau de bord exige de respecter certaines règles et principes, tels que la cohérence et la rapidité de transmission des informations. Bien que différentes méthodes aient été évoquées, elles se rejoignent sur le principe de l'élaboration, qui demeure le même pour tous les auteurs. Le choix des indicateurs reste déterminant pour la conception des tableaux de bord. Chaque entreprise peut donc appliquer sa propre méthode en fonction des besoins de ses utilisateurs.

Section 3 : L'élaboration d'un tableau de bord

Dans cette partie, nous allons en premier lieu exposer les étapes nécessaires à l'élaboration d'un tableau de bord.

1. Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord

L'établissement d'un tableau de bord se décline en quatre étapes fondamentales : tout d'abord, il est impératif de définir les missions et les objectifs de l'organisation. Dans une seconde étape, on procède à l'identification des variables dont la maîtrise influe sur la réalisation des objectifs, ensuite on sélectionne des indicateurs qui reflètent l'évolution des valeurs cruciales. Enfin, pour chaque indicateur, une référence de base est établie afin d'évaluer l'état de l'indicateur (satisfaisant, à surveiller ou insatisfaisant).

1.1. La définition des objectifs⁷⁰

Afin d'atteindre cet objectif, il est nécessaire de créer un organigramme de gestion qui clarifie les rôles et les domaines d'action de chaque responsable. Pour déterminer la mission d'un département, il est essentiel de répondre aux interrogations suivantes :

⁶⁹KAPLAN. R&D. NORTON, « Le Tableau De Bord Prospectif : Pilotage Stratégique : Les 4 Axes Du Succès », Éd. D'organisation, Paris,1998, P : 20-22

⁷⁰ J.L. MALO [2008]. « *Les tableaux de bord* », Revue la nouvelle Encyclopédie Comptable Economic

- Que fait le service ?
- Pour qui travaille-t-il ?
- Pourquoi travail-t-il ?

En utilisant ces éléments comme base, nous pouvons dériver les objectifs quantitatifs et qualitatifs de l'organisation. Les objectifs qualitatifs, bien qu'ils soient plus difficiles à mesurer, peuvent néanmoins être évalués. Par exemple, pour mesurer la satisfaction des clients, une étude de satisfaction pourrait être menée auprès d'un échantillon représentatif de clients.

En ce qui concerne la détermination des objectifs de l'organisation, il est important que la clarification des missions et des objectifs soit réalisée de manière interactive. Dans cette démarche, la personne responsable de l'élaboration du tableau de bord doit engager des discussions avec les opérationnels. Ces échanges permettront d'identifier les missions et les objectifs de chacun, ainsi que les niveaux de délégation d'autorité. Il est crucial de noter que la mise en place d'un tableau de bord ne remet pas nécessairement en question la structure organisationnelle existante. Cependant, le système du tableau de bord peut mettre en évidence des lacunes dans l'organisation, pouvant éventuellement conduire à des ajustements ultérieurs.

1.2. L'identification des facteurs clés de gestion

Cette démarche implique l'identification et la définition des relations de cause à effet entre les paramètres qui auront un impact sur la performance de l'organisation. Pour créer cette liste, deux approches principales sont distinguées :

Une approche historique consiste à analyser les résultats antérieurs et à identifier les raisons des dysfonctionnements.

Une approche alternative implique l'analyse des processus au sein de l'entreprise afin d'identifier les points vulnérables des différentes tâches susceptibles de contribuer à des écarts par rapport aux résultats attendus.

1.3. Le choix d'indicateurs

Les caractéristiques d'un bon indicateur sont⁷¹ :

⁷¹ M. LEROY [2001], « Le Tableau de Bord au service de l'entreprise », Ed d'Organisation, 200, P.17.

- **La fidélité :** Il doit être représentatif et significatif du phénomène observé en exprimant son sens et son importance.
- **La clarté :** Il est essentiel que les utilisateurs comprennent bien l'information, et c'est pourquoi les responsables opérationnels sont activement impliqués dans la création des tableaux de bord.
- **L'absence de biais :** Il est important qu'un indicateur ne puisse pas être aisément altéré.
- **La productivité :** L'indicateur doit être conçu pour avertir le décideur dès qu'un problème émerge, plutôt que de se limiter à fournir une simple observation qui ne permettrait qu'une réaction curative.

Trois catégories d'indicateurs sont distinguées dans la littérature grâce à une typologie⁷² :

- **Les indicateurs d'environnement :** Ces variétés d'indicateurs aident le décideur à comprendre sa position en relation avec son environnement, ce qui lui permet de diriger efficacement ses actions.
- **Les indicateurs de moyens :** Leur but est de confronter les résultats avec les ressources engagées.
- **Les indicateurs de résultats :** Ces indicateurs évaluent les résultats générés par l'entreprise (niveau d'activité, délais, coûts, etc.).

Dans la réalité, nous observons que certains des indicateurs choisis sont simples à intégrer dans le système d'information. Néanmoins, pour les autres, il sera nécessaire de déployer des capteurs additionnels : il est primordial de ne pas restreindre notre choix aux seuls indicateurs directement disponibles dans le système d'information.

1.4. La mise en place des références

Compte tenu du rôle d'un tableau de bord qui consiste à alerter les décideurs sur d'éventuelles déviations par rapport à leurs plans d'action et à les informer des risques de non-atteinte des objectifs, il est essentiel que les informations du tableau de bord soient à la fois dynamiques et compréhensibles. Pour accomplir cela, il est impératif que les performances de l'organisation soient évaluées en les comparant à des références provenant de trois sources potentielles :

⁷² A. FERNANDEZ, [2005] ; « L'essentiel du tableau de bord, » Paris, Éd. d'organisations, P. 122

- **Les normes externes :** On procède à des comparaisons entre les entités de gestion (usines, services, agences, etc.) au sein de l'entreprise, ou l'entreprise réalise des comparaisons vis-à-vis de ses concurrents.
- **Les données passées :** les valeurs du mois ou des années passées.
- **Les valeurs cibles :** En d'autres termes, il s'agit des objectifs quantitatifs fixés qui sont énoncés dans les directives stratégiques.

En dernier lieu, l'achèvement d'un tableau de bord requiert des décisions sur la manière dont les indicateurs seront exposés. La conclusion de ce processus est cruciale pour établir des repères visuels et une présentation propice à accélérer l'analyse. Afin d'assurer une gestion efficace, il est vital que la fréquence de mise à jour du tableau de bord concorde avec le rythme de réaction du processus.

2. Le tableau de bord et performance logistique

En des termes simples, le concept de performance renvoie à la réussite ou à la concrétisation. Dans la gestion, cela peut se traduire par l'accomplissement des objectifs établis. En utilisant les instruments financiers classiques ainsi que la comptabilité analytique et générale, nous évaluons la performance de l'entreprise. Cependant, ce concept présente des limites, car il se fonde principalement sur les réalisations passées.

Pour évaluer les performances présentes et à venir de l'entreprise, plusieurs méthodes d'évaluation ont été développées. Le tableau de bord se révèle être un instrument crucial pour concrétiser la stratégie de l'entreprise.

2.1. Le tableau de bord et le processus de pilotage de la performance

La notion de performance n'est pas uniforme, mais plutôt définie de manière spécifique pour chaque type d'organisation, comme le mettent en évidence les auteurs⁷³: « la performance n'est pas une notion universelle, c'est un construit qui est influencé par différents facteurs : le type d'organisation concerné, son secteur d'activité, sa stratégie ...etc. » Les auteurs ajoutent aussi « la variété de ces facteurs rendent généralement la définition de la performance particulière à chaque organisation ».

La performance peut inclure, entre autres :

⁷³ O. SAULPIC et F. GIRAUD, PH. ZARLOWSKI, M.A. LORAIN, F. FOURCADE et J. MORALES, « les Fondements du contrôle de gestion », édition PUF, 2011

- La réalisation des objectifs dans les délais ;
- L'obtention de meilleurs coûts ;
- La hausse du résultat et du chiffre d'affaire ;
- La position de l'entreprise par rapport à ses concurrents.

Le tableau de bord constitue un instrument de direction qui vise à mesurer l'activité de l'entreprise en se basant sur des données provenant d'une ou de plusieurs sources. Il offre une représentation condensée du passé, du présent et du futur de l'entreprise.

Le tableau de bord se positionne en tant que principal outil de gestion de la performance. Il est essentiel de l'intégrer directement au processus de mesure de la performance au lieu de le séparer de ce processus. Il a été mis en évidence³⁰ : "Il est désormais nécessaire de penser en termes de processus, car il devient compliqué d'isoler clairement l'origine de la valeur au sein de l'organisation." De plus, cela implique que la gestion ne concerne plus uniquement des activités indépendantes, mais plutôt des activités souvent entrelacées et interdépendantes, ce qui influence la conception et le pilotage des tableaux de bord.

Afin qu'un tableau de bord soit productif et apporte une valeur ajoutée à une entreprise en termes de performance, il est crucial de respecter les éléments essentiels suivants :

- **Identification du périmètre du tableau de bord**

La portée du tableau de bord est établie à partir d'une analyse en deux étapes successives :

- ✓ Le contexte macro-économique de l'entreprise, englobant des facteurs tels que la localisation, la concurrence, la réglementation, etc., permet de définir son environnement.
- ✓ La structure intrinsèque de l'entreprise, comprenant ses processus, ses activités, ses intervenants, etc., constitue une étape cruciale pour une compréhension approfondie de sa stratégie, depuis sa conception jusqu'à sa mise en œuvre. Cette analyse est essentielle pour établir des objectifs cohérents couvrant divers domaines de mesure tels que les aspects humains, matériels, financiers, etc.

En termes de déploiement, ces objectifs globaux doivent être instaurés unilatéralement au sein de l'organisation (approche top-down)⁷⁴ car ils traduisent l'engagement de la direction. Leur déclinaison doit à contrario être soumise à la responsabilité de chaque niveau hiérarchique (approche Botton-up)⁷⁵ afin de :

Segmenter les objectifs globaux en parties plus petites et donc plus maniables.

- D'instaurer des objectifs compréhensibles par la maille opérationnelle de l'organisation.
- Responsabiliser chaque managérial dans l'atteinte des objectifs.
- Faciliter l'appropriation de la vision de l'entreprise et le reporting.
- Définition des indicateurs et des dispositifs de mesure.

Il est essentiel que les indicateurs soient développés en collaboration au sein d'équipes de travail, afin de garantir leur signification pour les parties qui les suivent. Chaque équipe comprend à la fois les décideurs stratégiques et les acteurs opérationnels, assurant ainsi une cohérence des indicateurs à travers différents niveaux. Il convient de limiter le nombre d'indicateurs, en déclinant les objectifs de manière à la fois globale et locale (en répondant aux questions "pourquoi ?" et "comment ?"). Ces indicateurs sont regroupés en trois catégories : suivi, progression et résultat. Il est important de les répartir le long de différents axes (tels que matériel, humain, financier, etc.).

- **Construire et automatiser le tableau de bord**

La conception du tableau de bord doit être réalisée de manière à exposer les indicateurs en commençant par la mesure, puis en remontant jusqu'à la direction du processus ou de l'entreprise. À un niveau global, il offre une vue synthétique et pertinente de l'activité. De plus, lors de l'élaboration d'un tableau de bord, il est crucial de considérer également l'automatisation des indicateurs, facilitée par les "sondes" intégrées dans le système d'information. Grâce à cela, la mesure peut être effectuée en temps réel, ce qui permet de⁷⁶ :

- Assurer la fiabilité des informations en réalisant un suivi minutieux de leur origine.

⁷⁴**Technique dite ascendante**, c'est une expression utilisée pour décrire une stratégie décidée au plus haut niveau stratégique et destinée à être appliquée par l'ensemble de l'entreprise.

⁷⁵Expression anglo-saxonne utilisée pour décrire une stratégie qui a été élaborée en s'inspirant des résultats obtenus à priori.

⁷⁶ KAPLAN. R & D. N ORTON, [2003]; « Le tableau de bord prospectif », Éd d'Organisation,

- Augmenter la rapidité des alertes, ce qui en conséquence améliore la réactivité lors de la prise de décisions.
- Mettre en place une approche systématique pour la gestion préventive et corrective des risques opérationnels.
- **Le pilotage du processus ou de l'entreprise à partir du tableau de bord**

La gestion de l'entreprise s'effectue en évaluant les résultats exposés dans le tableau de bord. Cette évaluation se réalise lors d'un examen périodique de la performance, impliquant les responsables des processus concernés. Cette évaluation de performance constitue une opportunité pour confirmer les plans d'action, suivre leur progression et évaluer leur efficacité opérationnelle.

2.2. Les raisons de mise en place d'un tableau de bord

En réalité, chaque aspect de l'entreprise finance, qualité, clientèle, compétences, processus et personnel joue un rôle essentiel dans la création de valeur. Cependant, chacun de ces éléments ne constitue qu'une partie d'un ensemble visant à réaliser une performance durable. Il était donc nécessaire de mettre en place un système de contrôle capable de surveiller ces indicateurs, qui ne se limitaient plus uniquement à des considérations financières : c'est là qu'intervient le tableau de bord. Le pilotage à travers un tableau de bord offre une perspective multidimensionnelle de la performance, c'est précisément cette polyvalence qui le rend pertinent, à la différence d'autres outils de suivi de l'exécution.

Par ailleurs, le rôle d'un tableau de bord réside aussi dans la fourniture à l'organisation d'un système d'information qui offre à chaque responsable d'une unité de gestion (division, département, usine, service, etc.) des indicateurs concis.

Le responsable ⁷⁷peut ainsi confronter ses performances réelles à ses objectifs, lui permettant de réagir de manière appropriée à son niveau. Le tableau de bord joue un rôle central dans la gestion planifiée et contrôlée, car il assure une comparaison constante entre les réalisations et les prévisions, stimulant ainsi l'action des responsables. L'objectif d'un tableau de bord n'est pas de fournir une vision exhaustive de l'état de l'entreprise, mais plutôt de se concentrer sur les objectifs clés de l'organisation en question. Sinon, il risque de submerger le gestionnaire avec une surabondance d'informations difficiles à exploiter et non hiérarchisées. Le tableau de

⁷⁷ M. LEROY, « le tableau de bord au service de l'entreprise », Editions d'organisations, 1998

bord doit habiliter le gestionnaire à identifier l'information cruciale afin de déclencher rapidement des alertes en cas de besoin.

En effet, il deviendra essentiel d'exploiter d'autres sources d'informations en plus des données financières afin d'approfondir l'analyse du problème.

Conclusion

En somme, nous pouvons affirmer que le tableau de bord représente une compilation d'indicateurs et de données fondamentales qui offre une perspective globale, identifie les anomalies et oriente la prise de décisions en vue d'atteindre les objectifs découlant de la stratégie.

Au cours de ce chapitre, nous avons élaboré la définition du tableau de bord ainsi que toutes les notions associées à cet outil de contrôle, en évoquant les diverses méthodes disponibles pour créer un tableau de bord.

Dans le chapitre suivant étant une étude de cas, nous allons essayer élaborer un tableau de bord de logistique de l'entreprise Naftal.

Chapitre III

Analyse de tableau de bord pour l'entreprise NAFTAL

Introduction

L'entreprise NAFTAL, en tant que pilier incontournable du secteur énergétique en Algérie, revêt une importance cruciale dans le contexte économique national. Après avoir examiné en détail la situation financière de cette entreprise à travers notre analyse de tableau de bord financier, il est temps d'explorer en profondeur les résultats obtenus et d'engager une discussion approfondie sur les implications et les perspectives qui en découlent. Dans cette section, nous présenterons les conclusions tirées de notre évaluation, mettrons en lumière les tendances significatives, et offrirons des recommandations stratégiques pour l'avenir de NAFTAL. Plongeons maintenant dans la section 3 pour découvrir les enseignements essentiels de notre travail d'analyse et de recherche.

Section 1 : NAFTAL : Un Pilier Énergétique Algérien

Dans cette première section, nous commencerons par retracer l'historique de NAFTAL. Par la suite, nous vous proposerons une présentation détaillée de l'entreprise NAFTAL ainsi que de ses services et offres.

1- Historique de NAFTAL

NAFTAL est une entreprise nationale de distribution et de commercialisation des produits pétroliers. Sur le plan juridique Naftal est une société par action (SPA) depuis le 18 avril 1998.

Elle est issue de deux restructurations de l'entreprise SONATRACH.

L'entreprise nationale de raffinage et de distribution de produits pétroliers (ERDP) a été établie en vertu du décret N°80-101 du 6 avril 1980. Elle a débuté ses activités le 1er janvier 1982, avec pour mission principale l'industrie de raffinage et la distribution de produits pétroliers.

Le 4 mars 1985, les anciens districts CLPB (Carburants, lubrifiants, pneumatiques et bitume) et GPL ont été fusionnés sous l'appellation UND (Unité NAFTAL de distribution) par wilaya (région administrative). En 1987, conformément au décret n° 87-189 du 25 août 1987, qui a modifié le décret n°80-101 du 6 avril 1980, il y a eu une séparation entre l'activité de raffinage et de distribution. Ce décret a donné naissance à deux entités distinctes : d'une part, l'Entreprise nationale de raffinage (NAFTEC) et, d'autre part, l'Entreprise nationale de

commercialisation et de distribution de produits pétroliers, mieux connue sous l'acronyme "NAFTAL".

À partir de 1998, NAFTAL a évolué pour devenir une société par actions à 100 % filiale de SONATRACH. Ses domaines d'intervention englobent diverses activités, notamment l'enfûtage de GPL, la formulation de bitumes, la distribution, le stockage et la commercialisation de carburants, de GPL, de lubrifiants, de bitumes, de pneumatiques, ainsi que de produits spéciaux. De plus, NAFTAL assure le transport des produits pétroliers.

Dans le cadre du plan national de développement économique et social, NAFTAL est chargée de la commercialisation et de la distribution des produits pétroliers et de leurs dérivés. Le 1er janvier 2000, l'activité d'enfûtage de GPL a été dissociée de l'activité CLP (Carburants, lubrifiants, pneumatiques). Cette décision a été prise conformément à la décision n°S 554 du 29 mars 2000, qui a également organisé de manière générale la division CLP et identifié les zones de distribution "CLP" pour les carburants, les lubrifiants et les pneumatiques.

En vertu de la décision n°S 555 datée du 29 mars 2000, une étape cruciale a été franchie avec la création des zones de distribution CLP. Cette mesure a contribué à une meilleure organisation de la distribution des carburants, lubrifiants, et pneumatiques.

Par la suite, par la décision n°S 606 en date du 10 février 2001, les centres Bitumes de la Division Bitume ont été soigneusement organisés et classifiés pour améliorer leur fonctionnement.

Le 17 juin 2002, la décision n°S 705 a été prise pour attribuer des noms spécifiques aux zones de distribution CLP et GPL, qui ont été regroupées en districts. Cette action visait à simplifier la gestion opérationnelle.

Le 22 décembre 2003, la branche CLPB a été dissoute conformément à la décision n°S 766. En outre, la décision n°S 770 du 3 janvier 2004 a marqué la dissolution des districts CLP, tout en instaurant les districts de Commercialisation.

Enfin, à compter du 1er décembre 2006, une décision importante a été prise pour séparer l'activité Carburants de l'activité de Commercialisation. Cette évolution a permis de mieux adapter les ressources et les opérations aux besoins du marché.

2- Présentation de l'entreprise NAFTAL

2.1- Le secteur des hydrocarbures en Algérie

Le pétrole a fait son apparition en Algérie dès l'époque phénicienne. Selon les recherches d'Ahmed Saïd, l'exploitation des "sources" de pétrole a commencé vers 1200 avant J.-C. par les Phéniciens, qui avaient des établissements le long de la côte algérienne. Cette exploitation a été poursuivie par les Byzantins au 5e siècle, les Arabes au 7e siècle et les Turcs au 15e siècle. Il est également important de noter que les résidus bitumeux, résultant du suintement d'huiles à la surface du sol, ont été utilisés comme matériau imperméable, notamment pour étanchéifier les coques des redoutables felouques⁷⁸.

Les premiers puits de pétrole forés en Algérie sont ceux d'Ain Zeft en 1895 et Tliouanet en 1915 au sud-ouest de Relizane. Les découvertes étant accidentelles, le plus souvent à la suite de suintements à la surface.

Après la Seconde Guerre mondiale, l'importance croissante du pétrole dans le monde a incité le pouvoir colonial de l'époque à intensifier les activités d'exploration en Algérie. La découverte du gisement d'Oued Guetterini en 1948, situé à environ 150 km au sud d'Alger, et son exploitation en 1949, ont stimulé davantage les recherches dans le secteur pétrolier. Par conséquent, les forages entrepris à Hassi Messaoud et Hassi R'mel en 1956 ont conduit à la découverte de gisements de grande ampleur. La production a débuté en 1957.

Après l'obtention de l'indépendance, le pétrole est devenu un enjeu politique majeur en Algérie. L'État algérien avait pour objectif de développer une industrie pétrolière et gazière indépendante, ce qui a conduit à la création de SONATRACH le 31 décembre 1963. À cette époque, la distribution et la commercialisation des produits pétroliers sur le marché national étaient entièrement sous le contrôle des grandes sociétés internationales telles qu'ESSO, SHELL, BRITISH PETROLEUM, et TOTAL.

A partir de 1965, les compétences de la société nationale SONATRACH ont été élargies considérablement. Le décret n° 66-292 du 22 septembre 1966 aménage le sigle qui devient « Société Nationale pour la Recherche, la Production, le Transport, la Transformation et la Commercialisation des Hydrocarbures ».

⁷⁸ Document interne : « Historique de l'entreprise NAFTAL »

Pendant la deuxième moitié des années 60, l'économie pétrolière mondiale a subi des transformations majeures, avec l'émergence des États en tant qu'acteurs clés sur la scène pétrolière mondiale. En Algérie, un événement significatif s'est produit le 24 février 1971. Les autorités ont pris la décision de nationaliser les gisements de gaz naturel ainsi que les infrastructures terrestres, y compris les pipelines, utilisés pour le pétrole et le gaz sur le territoire national. De plus, la participation de l'Algérie dans les sociétés pétrolières françaises a été portée à 51%. Ces nationalisations ont donné à SONATRACH une toute nouvelle envergure. Les responsabilités de l'entreprise ont considérablement augmenté, et son rôle dans la politique pétrolière du pays est devenu essentiel. Comme l'a souligné l'expert international spécialisé dans les affaires pétrolières, Nicolas Sarkis, "SONATRACH occupe une position particulièrement unique parmi les sociétés pétrolières nationales".

À partir de 1971, le développement de SONATRACH s'est articulé autour des axes stratégiques suivants :

- Acquisition de la maîtrise de l'outil de production.
- Expansion des capacités d'exportation.
- Établissement et croissance d'une industrie de raffinage.
- Établissement et expansion d'un réseau de distribution moderne pour les carburants et autres produits pétroliers.
- Développement des secteurs industriels associés au pétrole.
- Formation de cadres hautement qualifiés.

SONATRACH est devenu l'instrument de la souveraineté de l'Etat algérien. Elle s'est attachée au fil des années à construire une base industrielle dans le domaine des hydrocarbures.

SONATRACH a mis en œuvre des efforts significatifs pour valoriser les ressources gazières et pétrolières, notamment par :

- L'érection de raffineries (à Arzew, Skikda, Hassi-Messaoud, Ain-Amenas).
- L'exportation substantielle de pétrole et de gaz.
- La distribution et la commercialisation des produits pétroliers.
- La mise en place de réseaux de canalisations (pipelines).

En 1982, le secteur des hydrocarbures a subi une restructuration majeure. La société mère SONATRACH a été à l'origine de la création de dix-sept entreprises distinctes. Elle a concentré ses activités sur l'amont pétrolier, la liquéfaction du gaz naturel, le transport par canalisation et l'exportation des hydrocarbures. Les autres aspects du secteur des hydrocarbures ont été regroupés en nouvelles entreprises, réparties en quatre sous-secteurs distincts.

1) Sous-secteur de l'industrie

L'ancienne entreprise ERDP, maintenant connue sous le nom de NAFTAL, avait pour mission initiale le raffinage et la commercialisation des produits pétroliers. Toutefois, en 1987, elle a créé NAFTEC, une filiale dédiée exclusivement au raffinage. Depuis cette année-là, NAFTAL s'est focalisée sur la distribution et la vente des produits pétroliers sur le marché national.

- **ENIP** : industrie pétrochimique.
- **ASMIDAL** : engrais

2) Sous-secteur de la réalisation

- **ENGTP** : grands travaux pétroliers.
- **ENGCB** : génie civil et bâtiments.
- **ENAC** : construction de canalisations pour le transport des hydrocarbures.

3) Sous-secteur des services

- **ENAGEO** : géophysique.
- **ENAFOR** : forage.
- **ENASP** : services aux puits.
- **CERHYD** : centre de recherche en hydrocarbures.

4) Gestion des zones industrielles

- Zone de Skikda
- Zone d'Arzew
- Zone de Hassi-Messaoud

- Zone de Hassi-R'mel

Le secteur des hydrocarbures joue un rôle crucial dans l'économie nationale, contribuant significativement avec 97% des exportations du pays et offrant des emplois à environ 160 000 personnes. Actuellement, SONATRACH a entrepris une démarche de transformation en un groupe international. Cela implique une expansion constante de ses activités à l'étranger, notamment par le biais de partenariats avec des compagnies internationales.

En parallèle, SONATRACH est confrontée à une concurrence féroce, où la réussite dépend de plusieurs facteurs, dont la pertinence de sa stratégie, sa capacité à maîtriser les technologies de l'information et de la communication, son aptitude à innover, ainsi que sa compétence en gestion et en organisation. Dans cette compétition, la gestion efficace de l'information s'avère cruciale.

Par ailleurs, il est important de noter que la nouvelle loi n° 05-07 du 28 avril 2005 a modifié le rôle de SONATRACH en la déchargeant de ses responsabilités de puissance publique dans la promotion du secteur national des hydrocarbures. Elle est désormais considérée comme une entreprise commerciale dont toutes les actions doivent avoir une finalité économique. Cela représente un changement par rapport à la situation antérieure, où SONATRACH avait agi en tant qu'entité de puissance publique en gérant les appels d'offres pour l'octroi de permis de recherche et d'exploitation miniers avec un modèle de partage de production. Cette évolution semble avoir des avantages perceptibles.

Bien que SONATRACH ait tiré d'importants avantages de cette situation, elle reste un vestige de l'économie administrée. En vertu de la loi n° 05-07 du 28 avril 2005, SONATRACH est désormais tenue de se soumettre aux mêmes règles que tous les autres concurrents pour obtenir des concessions dans les zones du domaine minier national. La responsabilité de la puissance publique a été transférée à deux agences nationales indépendantes, jouissant de la personnalité juridique et de l'autonomie financière :

- Une agence nationale dénommée "ALNAFT" chargée de la valorisation des ressources en hydrocarbures.
- Une agence nationale désignée sous le nom d'"ARH" responsable du contrôle et de la régulation des activités liées aux hydrocarbures.

SONATRACH a été transformée en une entreprise commerciale régie par un statut de société par actions et est désormais structurée en tant que Groupe International. Son organisation générale repose sur quatre grandes sphères d'activités :

- Activité en amont.
- Activité de transport par canalisations.
- Activité en aval.
- Activité de commercialisation.

Elle est société mère de plusieurs filiales nationales et internationales. Les filiales sont réparties selon l'organisation générale de SONATRACH :

a) Filiales nationales

Les filiales nationales de l'entreprise NAFTAL sont regroupées dans le tableau suivant :

Tableau n°03 : représente les filiales nationales de SONATRACH

Amont	Transport par canalisations	Aval	Commercialisation
1. GCB 100% Entreprise Nationale de Génie civil et Bâtiment.	1. ENAC 100% Entreprise Nationale de Canalisation.	1. NAFTEC 100% Entreprise Nationale de Traitement du Pétrole Brut.	1. NAFTAL 100% Entreprise Nationale de Commercialisation et de Distribution des Produits Pétroliers.
2. ENTP 51% Entreprise Nationale des Travaux aux Puits.		2. ENIP 100% Entreprise Nationale de l'Industrie Pétrochimique.	2. COGIZ 100% Entreprise Nationale de Conditionnement et de Commercialisation des Gaz Industriels.
3. ENSP 51% Entreprise Nationale des Services aux Puits.		3. HELIOS 51% Entreprise Nationale de Production des Liquides d'Hélium d'Arzew.	3. SNTM-HYPROC 100% Entreprise Nationale de Transport Naval des Hydrocarbures et Produits Chimiques Hyproc Shipping Company.
4. ENAGEO 51% Entreprise Nationale de Géophysique.			
5. ENAFOR 51% Entreprise Nationale de Forage.			
6. ENGTP 100% Entreprise Nationale des Grands Travaux Pétroliers.			

Source : document interne.

b). Filiales Internationales

Il existe plusieurs catégories filiales internationales, on peut citer :

- **Amont** : 01 entreprise (100%)
- **Aval** : 03 entreprises (99%, 49% et 10%)
- **Commercialisation** : 09 entreprises (2 à 50% et 7 à 100%)
- **Transport par Canalisation** : 04 entreprises (00%, 50%, 11,9% et 22%).

- **Finances et Services** : 05 entreprises (3 à 100% et 2 à 50%).

Concernant les réalisations de SONATRACH en 2022, le rapport indique que l'entreprise a généré un chiffre d'affaires de 60 milliards de dollars grâce à ses exportations, avec un volume total exporté atteignant 91,6 millions de tonnes équivalent pétrole (TEP). En parallèle, SONATRACH a enregistré des ventes de 66,7 millions de TEP sur le marché national.

En 2020, NAFTAL, une filiale intégrale de SONATRACH, dont la principale mission est la distribution des produits pétroliers sur le marché national, a enregistré un chiffre d'affaires de 317,66 milliards de dinars. Cela représente une diminution de 16% par rapport à l'année précédente, où le chiffre d'affaires avait atteint 376,1 milliards de dinars en 2019.

2-1-NAFTAL : La branche de SONATRACH

NAFTAL, une filiale de SONATRACH, a été fondée en 1987 en tant que société nationale spécialisée dans la commercialisation et la distribution de produits pétroliers. Sa principale mission est de mettre en vente et de distribuer des produits pétroliers sur le marché intérieur. Elle agit en tant qu'intermédiaire entre les fournisseurs nationaux et étrangers tels que les raffineurs, les fabricants et d'autres producteurs, et les utilisateurs de produits pétroliers, principalement situés en Algérie. Depuis 2002, elle s'efforce de s'internationaliser en cherchant à pénétrer les marchés de certains pays voisins.

La distribution englobe deux fonctions majeures au sein de NAFTAL :

- ❖ **Fonction Logistique** : Cette fonction implique la gestion de tous les aspects physiques liés à la circulation des produits, depuis leur origine chez le producteur jusqu'à leur destination finale chez l'utilisateur. Cela comprend le transport, la livraison, le stockage et la manutention des produits.
- ❖ **Fonction Commerciale** : Cette fonction gère les aspects commerciaux de l'entreprise, y compris la gestion du réseau de distribution, les activités de vente, les initiatives promotionnelles et la gestion de l'équipe de vente.

Créée en vertu du décret n° 80-101 en date du 6 avril 1980, l'entreprise ERDP/NAFTAL a été établie par le transfert des ressources, équipements, actifs, activités et personnel précédemment détenus et gérés par SONATRACH. Elle a commencé ses opérations le 1er janvier 1982 avec la responsabilité de prendre en charge à la fois le raffinage et la distribution

des produits pétroliers en Algérie. En 1987, une autre réorganisation a été initiée par le décret n° 87-189 du 27 août 1987, se traduisant par la création de deux entités distinctes :

- ❖ NAFTEC, qui a été chargée de la tâche de raffiner le pétrole.
- ❖ NAFTAL, quant à elle, a assumé la responsabilité de la distribution et de la commercialisation des produits pétroliers sur le marché national.

NAFTAL a détenu un monopole sur la distribution des produits pétroliers depuis sa création jusqu'à la fin des années 90, bien que l'ouverture du marché de la distribution des produits pétroliers ait commencé progressivement quelques années auparavant. Cela a été initié par le lancement d'unités de fabrication de bitume et par l'importation de pneumatiques par des entreprises privées nationales à partir de 1991.

Cependant, un nouveau cadre juridique a été établi par les autorités publiques avec la promulgation du décret exécutif n° 97-435 du 17 novembre 1997, qui a permis à toutes les personnes physiques ou morales d'exercer des activités telles que le stockage, la distribution des produits pétroliers, le conditionnement des GPL et la transformation des bitumes. Ce décret a marqué la fin du monopole.

Cette ouverture du marché a ensuite été élargie par le décret n° 04-89 du 22 mars 2004, qui a permis à toutes les personnes physiques ou morales d'entrer dans le secteur de la fabrication des lubrifiants. Depuis 1999, de nombreuses entreprises nationales et étrangères sont devenues des acteurs actifs dans la distribution et la commercialisation des carburants, des GPL, des lubrifiants, des bitumes et des pneumatiques, exerçant des activités similaires à celles de NAFTAL.

NAFTAL se trouve aujourd'hui confronté à un nouvel environnement marqué par la libre concurrence, influencé par les dispositions de la loi n° 05-07 du 28 avril 2005 sur les hydrocarbures, les accords d'association avec l'Union Européenne, et la préparation de l'adhésion de l'Algérie à l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC). La survie de NAFTAL dépend désormais de sa capacité à s'adapter à un contexte mondialisé, caractérisé par la globalisation, la complexité croissante de la gestion des besoins des clients, le développement des nouvelles technologies de l'information et une économie basée sur le savoir. Ces phénomènes sont interdépendants et entraînent de nouveaux enjeux et défis pour l'entreprise.

2.2- Produits et services offerts par NAFTAL

NAFTAL adopte une politique de distribution extensive visant à une couverture nationale complète. Son offre est hautement variée, comprenant diverses gammes de produits et de services.

Particuliers :

- Carburants terre
- GPL
- Lubrifiants
- Pneumatiques
- Sirghaz
- Stations-services

Professionnels :

- Aviation
- Marine
- Bitumes
- Produits Spéciaux

Produits Spéciaux :

Au même titre que les autres produits issus du raffinage du pétrole, Naftal commercialise dans sa gamme de produits spéciaux quatre 04 familles de produits :

Les Paraffines:

Réparties en 03 groupes :

1. Les paraffines raffinées blanches, pour contact alimentaire, sans odeur en plusieurs grades, selon les normes américaines (F.D.A).
2. Les paraffines raffinées ou semi raffinées à usage industriel de teneur en huile plus élevée.
3. Les dispersions de paraffine anionique.

Leurs secteurs d'utilisations principaux sont :

- Pharmacie

- Produits alimentaires
- Cierges et bougies
- Explosifs

Les Cires:

On distingue deux types de cires :

1. Les cires micro cristallines alimentaires selon les normes F.D.A. avec les mêmes applications que les paraffines alimentaires.
2. Les cires jaunes ou rouges pour l'enrobage des fromages.
3. Les paraffines et les cires sont biodégradables, leur combustion se fait sans dégagement de vapeurs nocives ou corrosives.

Les Essences Spéciales:

Utilisées dans la fabrication des :

- Pneumatiques et articles en caoutchouc.
- Produits d'entretien
- Caoutchouc, pneumatiques
- Embouts d'allumettes
- Cosmétiques
- Produits hydrophiles

Les Solvants:

1. Toluène
2. Napht C
3. Xylène
4. White Spirit

Dont les applications sont tournées principalement vers :

- Peinture et vernis
- Insecticides
- Détachants
- Produits d'entretien
- Colles

- Fabrication des encres
- Dissolution et dilution des gommes et résines.
- Adhésifs.
- Détachants en droguerie.

3- L'organisation de NAFTAL

La mission de NAFTAL consiste à acheminer sa gamme diversifiée de produits et services, provenant des lieux de raffinage en Algérie ou d'installations étrangères, vers un large éventail d'utilisateurs répartis sur tout le territoire national. Pour accomplir cette mission, NAFTAL possède un réseau de distribution étendu, organisé de manière à répondre aux besoins de la clientèle. La Direction Générale est située à Alger, tandis que des Unités administratives décentralisées appelées Districts opèrent dans deux à trois Wilayas chacune, assurant ainsi une couverture nationale complète.

Ce réseau de distribution comprend diverses infrastructures telles que des Centres de stockage et de distribution pour les lubrifiants, les bitumes et les produits marins (dans les zones côtières), des installations pour les produits de l'aviation (pour chaque aéroport civil en Algérie), des entrepôts et dépôts pour le stockage des carburants, ainsi que des stations-service et des points de vente, y compris des magasins.

L'entreprise NAFTAL est organisée en plusieurs niveaux de structure :

- I. L'Assemblée Générale, qui compte un unique actionnaire, SONATRACH, détenteur de 100% des actions de NAFTAL.
- II. Le Conseil d'Administration, dirigé par un Président (le PDG de l'entreprise), comprenant des membres provenant de la société mère SONATRACH, ainsi qu'un représentant syndical.
- III. Le Président Directeur Général et son équipe, composée de Conseillers Principaux et de Conseillers.
- IV. Les Branches, qui se divisent en différentes entités telles que Commercialisation, Carburants, GPL et Activités Internationales.
- V. Les Directions Exécutives, couvrant des domaines tels que les Finances et la Comptabilité, les Ressources Humaines, la Stratégie, la Planification et l'Économie SPE.

- VI. Les Directions Centrales, incluant des fonctions comme l'Audit, les Procédures et le Contrôle de gestion, l'Hygiène, la Sécurité, l'Environnement, la Qualité HSEQ.
- VII. Les Directions, comprenant l'Administration Générale et les Affaires Sociales et Culturelles.

Les Branches de l'entreprise sont considérées comme des entités opérationnelles et sont elles-mêmes structurées en plusieurs niveaux :

1. Au niveau central, elles comprennent des Directions d'activités et de Produits, ainsi que des Départements et services.
2. Au niveau décentralisé, elles sont présentes au sein des Districts, qui sont des Unités administratives, ainsi que dans des Centres et Antennes administratives au niveau de chaque Wilaya.

L'organisation de NAFTAL est fortement hiérarchisée et repose sur les principes du taylorisme. Elle remplit trois fonctions principales :

1. Approvisionnement : NAFTAL s'occupe de l'approvisionnement en produits, notamment le GPL en bouteilles de 13 kg et 3 kg, ainsi que le propane en bouteilles de 35 kg.
2. Stockage des produits : L'entreprise dispose de Centres d'Enfûtage, équipés de carrousels de conditionnement, pour stocker et conditionner ces produits.
3. Ventes des produits et prestations de services : NAFTAL assure la commercialisation de ses produits ainsi que la fourniture de divers services.

De plus, NAFTAL est subdivisée en 21 Districts relevant de la Branche Commercialisation et 19 Districts rattachés à la Branche GPL, permettant ainsi une gestion décentralisée et une présence étendue sur le territoire.

NAFTAL dispose de ressources importantes, avec un effectif total de plus de 32 073 employés, dont environ 3 000 travaillent à titre temporaire. Il est à noter que près de 8% de cet effectif sont des cadres. Le pourcentage des cadres supérieurs par rapport à l'ensemble de l'effectif total est actuellement de 2%.

Infrastructures opérationnelles :

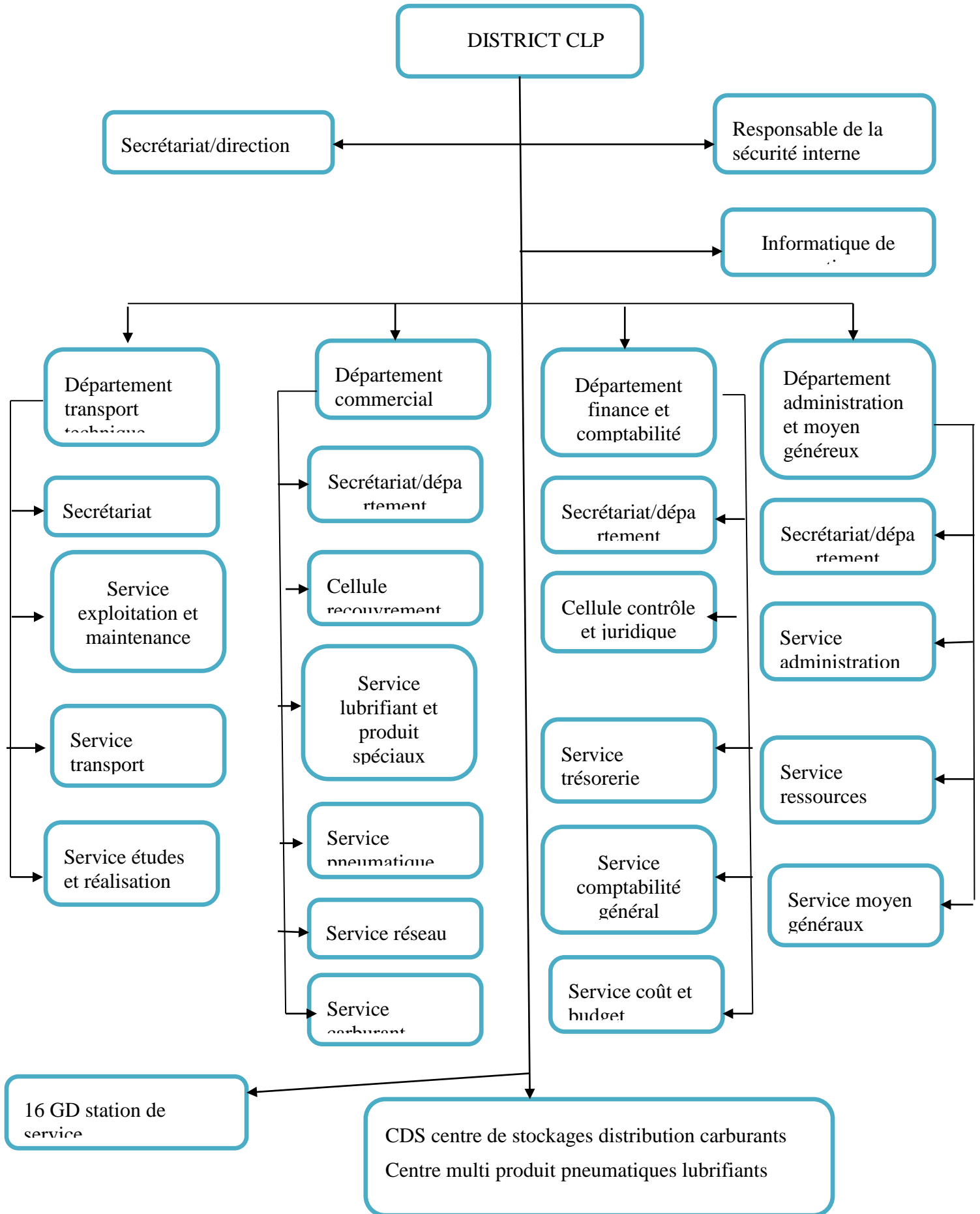
- 41 dépôts carburants terre ;
- 41 centres et mini-centres GPL ;

- 10 centres vrac GPL ;
- 48 dépôts relais ;
- 30 dépôts aviation ;
- 06 centres marine ;
- 15 centres bitumes ;
- 24 centres lubrifiants & pneumatiques.
- Un réseau de pipelines d'une longueur de 700 Km ;
- Un parc roulant de 3 300 unités ;
- Un réseau de stations-service de 1013 dont 380 stations-service en gestion directe.

4-PRESENTATION DU DISTRICT

Le District Commercialisation de TIZI OUZOU est situé dans la zone industrielle d'OUED AISSI. Il couvre une vaste zone d'influence englobant la Wilaya de TIZI OUZOU, une partie de la Wilaya de BOUMERDES, ainsi que l'agence commerciale de BEJAIA. Les principales missions de ce district consistent à stocker, distribuer et commercialiser des produits pétroliers. Il est également responsable de l'exploitation et de la maintenance des infrastructures qui lui sont associées, tout en assurant le suivi et le contrôle des activités des antennes qui lui sont rattachées.

Figure n°05 : Organigramme de district Du NAFTA



6- Les missions de chaque département**1. Les missions du département commercial**

Le département commercial a pour responsabilité de coordonner l'ensemble des activités de vente et de gérer les défis liés au réseau de stations-service, y compris la gestion de la déréglementation. Les services de lubrification et de pneumatiques agissent en tant qu'intermédiaires entre NAFTAL et les clients, en résolvant tous les problèmes liés aux lubrifiants et aux pneumatiques.

2. Les missions du département administration et moyens

Le département administration et moyens se divise en plusieurs services. Le service des ressources humaines s'occupe du recrutement, de la formation et du redéploiement du personnel. Le service personnel gère les courriers, les remboursements médicaux, la location de logements, ainsi que tous les documents administratifs. En ce qui concerne les moyens généraux, ce service s'occupe de la gestion du mobilier de bureau, de la fourniture de bureau, du transport des employés et des factures téléphoniques.

3. Les missions du département finance et comptabilité

Le département finance et comptabilité comprend plusieurs services. Le service comptabilité prend en charge l'ensemble des comptes comptables de l'entreprise. Le service trésorerie est divisé en deux sections : une section des dépenses qui traite les factures de dépenses et une section des recettes qui gère les recettes issues des ventes de l'entreprise. Le service coûts et budgets s'occupe des assurances, de l'amortissement des véhicules et de la comptabilité analytique.

4. Les missions du département technique et transport

Le département technique et transport comprend plusieurs services. Le service transport est responsable de la maintenance des moyens de transport de l'entreprise. Le service approvisionnement et distribution gère l'approvisionnement en carburants. Le service maintenance réseau répare les équipements situés dans les stations-service. Les services étude et réalisation se concentrent sur les études liées aux rénovations des bâtiments et des blocs de gérances.

6.1. Les missions du district CLP

Le district CLP a pour mission principale d'organiser les activités du district, d'optimiser l'utilisation des moyens de transport propres au district, de superviser la maintenance, de s'occuper de la commercialisation et du service après-vente, de garantir le respect des mesures de sécurité dans divers domaines d'activités (technique, transport, stockage, comptabilité, etc.), de tenir une comptabilité consolidée et d'élaborer des budgets. Il analyse également les marchés locaux, propose et met en place des actions visant à renforcer la position de l'entreprise par rapport à ses concurrents. Le district CLP est prêt à apporter son assistance aux autres districts dans tous les domaines d'activités, et il vise à promouvoir l'image de marque des produits de la division ainsi que celle de NAFTAL en général.

6.2. L'approvisionnement du district CLP

Le district CLP approvisionne la zone de distribution d'Oued-Aissi de T.O en produits pétroliers, notamment les carburants (essence normale, essence sans plomb, essence super et gazole). Ces produits sont livrés quotidiennement par camion en provenance des centres d'ALHARRACH et de CARROBIER. Les lubrifiants, quant à eux, sont fournis par les raffineries d'ARZEW (RAIZ), tandis que les bitumes sont approvisionnés depuis les raffineries de Skikda.

7. Méthodologie de recherche

Dans le cadre de notre recherche, nous avons entrepris une étude à la fois descriptive et analytique. Cette étude se concentre principalement sur des analyses quantitatives en utilisant divers outils d'analyse financière tels que les indicateurs de gestion et les ratios. Notre recherche se penche particulièrement sur l'utilisation du tableau de bord financier en tant qu'outil de gestion au sein de l'entreprise NAFTAL, une filiale basée à Tizi-Ouzou. Notre objectif ultime est de vérifier ou de contredire les hypothèses énoncées dans l'introduction générale.

Collecte de données :

Nous avons cherché à rassembler un ensemble étendu de documents internes provenant de NAFTAL à Tizi-Ouzou, en particulier les tableaux de bord financiers des exercices 2015, 2016 et 2017. Ces documents nous ont été fournis par le service financier de l'entreprise, qui nous a également fourni des informations sur l'historique et le fonctionnement

de NAFTAL. Parallèlement, nous avons recueilli d'autres informations en consultant des ouvrages et des sources en ligne.

Étude de cas :

Pour notre étude empirique, nous avons choisi de nous concentrer sur l'entreprise commerciale NAFTAL, une filiale de Tizi-Ouzou spécialisée dans la distribution de produits pétroliers. Notre approche implique une analyse approfondie du tableau de bord financier sur la période allant de 2015 à 2017, en examinant chaque composante de celui-ci.

Durée du stage :

Notre stage pratique s'est déroulé au sein de l'entreprise publique économique algérienne NAFTAL, filiale de Tizi-Ouzou. La période de stage s'est étendue de juin 2023 à juillet 2023, totalisant environ trois mois. NAFTAL est une entreprise nationale qui détient le monopole de la distribution et de la commercialisation des produits pétroliers en Algérie.

Section 2 : L'analyse du TDB financier de NAFTAL

Dans cette section, nous examinerons en détail le tableau de bord financier de NAFTAL (une filiale de Tizi Ouzo). Nous commencerons par analyser sa structure, puis nous nous pencherons sur l'analyse des informations qu'il génère, et enfin, nous étudierons les décisions qui en découlent.

1. Structure de TDB financier**1.1 Entité qui s'occupe d'élaboration de TDB financier de NAFTAL**

Étant donné qu'il s'agit d'un tableau de bord financier, l'entité responsable de sa création est le département de la finance et de la comptabilité. Ce département détient toutes les informations nécessaires à son élaboration et est en liaison avec d'autres départements qui lui fournissent ces informations. Ainsi, le département de la finance et de la comptabilité collecte ces données pour créer un outil fiable qui aide les dirigeants de la société mère à mettre en place un processus de gestion efficace, basé sur des informations pertinentes provenant de toutes ses filiales, tel que notre étude le démontre avec l'exemple de l'Unité NAFTAL d'Oued-Aissi

1.2 La périodicité de son élaboration est hebdomadaire

Le tableau de bord financier est élaboré de manière hebdomadaire au sein de l'entreprise NAFTAL, car elle le considère comme un outil essentiel pour la prise de décisions et pour renforcer son système de pilotage. Cette fréquence est le résultat de l'influence de deux facteurs clés, comme suit :

- **La taille de l'entreprise NAFTAL.**
- **La politique de l'entreprise NAFTAL.**

La société mère signalera et demandera des explications pour tout retard dans la transmission du tableau de bord par les filiales, ce qui implicitement démontre l'importance que l'entreprise accorde au tableau de bord financier.

1.3 Procédures d'élaboration d'un TDB financier au sein de NAFTAL

Contrairement au bilan ou aux comptes de résultat, le tableau de bord offre une approche dynamique qui permet de surveiller les tendances et les indicateurs sur une période donnée. Il s'intègre dans la stratégie de l'entreprise. L'ensemble d'indicateurs sélectionnés et suivis au sein de cet outil de gestion incite le gestionnaire à rechercher la performance et à comprendre l'évolution des résultats. Le tableau de bord constitue un instrument de pilotage essentiel pour la société NAFTAL, visant à mettre en lumière les actions nécessaires pour atteindre les objectifs et améliorer les processus.

La Direction Générale de la société NAFTAL doit faire face à deux niveaux de défis, notamment la définition des objectifs stratégiques et le contrôle de l'activité opérationnelle. Elle doit choisir des objectifs stratégiques qui guideront la création de la structure de son tableau de bord adapté pour la gestion de ses activités opérationnelles. Par exemple, cela concerne la commercialisation de produits tels que les carburants, les lubrifiants, les pneumatiques et les bitumes, ainsi que la responsabilité de l'exploitation et de la maintenance des centres de distribution de carburants terrestres, marins et aériens, des canalisations et des moyens de transport.

La Direction Générale de la société NAFTAL doit relever deux niveaux de défis, à savoir la définition des objectifs stratégiques et le contrôle de l'activité opérationnelle. Elle doit déterminer des objectifs stratégiques qui orienteront la création de la structure du tableau de bord adapté à la gestion de ses activités opérationnelles. Cela englobe, par exemple, la

commercialisation de produits tels que les carburants, les lubrifiants, les pneumatiques et les bitumes, ainsi que la responsabilité de l'exploitation et de la maintenance des centres de distribution de carburants terrestres, marins et aériens, des canalisations et des moyens de transport.

1.3.1 Choix des indicateurs

La clé pour établir un tableau de bord efficace réside dans la sélection des indicateurs de performance qui le composent. Ces indicateurs sont conçus pour guider le travail des employés et attirer l'attention du centre de responsabilité sur les tâches et les processus jugés essentiels par la direction pour la réussite de l'entreprise.

La sélection judicieuse des indicateurs de performance pour un tableau de bord peut devenir un moteur puissant du changement. Il est important de noter que nous parlons ici de véritables tableaux de bord de la performance, et non de simples outils de reporting. Chez NAFTAL, on peut trouver des tableaux de bord pour la direction générale, la DRH, le service commercial, et bien d'autres encore. Par conséquent, il est crucial de comprendre les caractéristiques qui définissent un bon indicateur de performance au sein de l'entreprise.

2. Analyse des informations produites

L'examen et l'analyse des données générées par **NAFTAL** au cours des exercices 2019, 2020 et 2021 revêtent une importance capitale pour la réalisation d'une étude à la fois quantitative et qualitative.

2.1 L'évolution des encaissements

L'examen de cet aspect contribuera à une meilleure compréhension de l'évolution de l'activité de l'entreprise.

Tableau n°04 : L'évolution des indicateurs de la partie Encaissement : (voir Annexe 1, 2,3).

Les valeurs sont en (DA) algérien

Année	2019		2020		2021	
	En valeur		En valeur	En%	En valeur	En%
G.DIRECTE	858425563,7		957306396 ,68	11 ,51	1094609845,41	14,34
Divers	4085263125,5		3549310196,91	-13,11	4312270353,07	21,49
Total Encaissements	4943688689 ,2		4506616593,59	-8,84	5406880198,48	19,97

Source : Etablit par nos soins sur la base des données de N

EXP :

$$\text{Évolution en \%} = \frac{\text{Valeur 2020} - \text{Valeur 2019}}{\text{Valeur 2019}} = 11,51\%$$

Les interprétations à partir des résultats constatés

- On constate pour la partie Gestion directe (G.D) une nette amélioration sur les 03 années étudiées passant de 11 ,51 % à 14,34 % et d'une manière progressive.
- Pour la partie Divers, on constate d'une régression de l'ordre de 13,11 % sur l'année 2020 puis un rebondissement de l'ordre de 21,49 % sur l'année 2021
- En général, les encaissements ont diminué de 8.84% sur l'année 2020 puis une progression de l'ordre de 19.97% en l'année 2021.

2.2. L'évolution du décaissement

Nous allons présenter, l'évolution des décaissements sur les 03exercices étudiées et interpréter les résultats obtenus.

Tableau n°05 : L'évolution des indicateurs de la partie Décaissement :(voir annexe 1, 2, 3).

Année	2019	2020		2021	
Intitulé	En valeur	En valeur	En%	En valeur	En%
Organisa/CNAS	61892265,20	63291550,62	2,26	60161195,23	-4,95
Fournisseurs divers	50458965,23	52972604,69	4,98	46307896,78	-12,58
Transport CBR	99125365,50	152059063,56	53,4	102337578,20	-32,70
Rémunération Permanentes	125533659,23	120983578,71	-3,62	111079672,05	-8,19
Rémunération Temporaires	27058936,20	27968383,25	3,36	35721937,02	27,72
Prêt Achat véhicule	1680000,00	1260000,00	-25	1680000,00	33,33
Gratification Médailles	–	–	–	1210000,00	–
Impôt	2623850,23	4526660,72	72,52	390000,00	-91,38
MIP Bejaia	10700252,40	11826597,11	10,53	7870679,66	-33,45
Investissement	–	–	–	10096376,50	–
Solde de tout compte	3561254,85	44494200,97	1149,4	353337,19	-99,20
Total Décaissements	382634548,84	481382639,63	25,81	377208672,63	-21,64

Source : Etablit par nos soins sur la base des données de NAFTAL

Interprétation des résultats obtenus

- ✓ On constate pour la rubrique Organisa /CNAS une nette amélioration sur l'année 2020 avec une légère progression de l'ordre de 2,26% et une régression sur l'année 2021 de -4,95%.

- ✓ Pour l'indicateur Fournisseurs divers, nous constatons une légère évolution de 4,98% sur l'année 2020 et une assez constante baisse de l'ordre de 12,58%.
- ✓ L'indicateur Transport CBR sur l'année 2020 a évolué de 53,4% plus que la moitié puis sur l'année 2021 une baisse de 32,70% mais ça reste positif par rapport à l'année 2019.
- ✓ Nous constatons une baisse progressive sur l'indicateur Rémunération permanentes de 3,62% sur l'année 2020 et de 8,19% sur l'année suivante et c'est dû à la politique de l'entreprise qu'est de faire baisser les rémunérations permanentes et opter pour les contrats à durée déterminées (CDD).
- ✓ Y a lieu de constater une progression en ce qui concerne l'indicateur Rémunération temporaire sur les 03 années étudiées de 3,36% pour l'année 2020 et de 27,72% sur l'année 2017, résultant la politique entreprise par NAFTAL qui favorise les contrats CDD.
- ✓ Sur l'année 2020 l'indicateur Prêt Achat véhicule a connu une régression de 25% puis une progression de 33,33% sur l'année 2021.
- ✓ On constate pour ce qui concerne l'indicateur Impôt une forte volatilité en 2016 une augmentation de 72,52% puis une diminution de l'ordre de 91,38% et c'est dû à l'activité de l'entreprise.
- ✓ L'indicateur MIP Bejaïa représente une augmentation de 10,53% sur l'année 2020 puis une diminution de 33,45% sur l'année 2021.

2.3. L'évolution des créances

Nous allons effectuer les calculs et évaluer les résultats obtenus.

Tableau n°06 : L'évolution des indicateurs de la partie Créance : (voir annexes 1, 2, 3)

Année	2019		2020		2021	
	En valeur		En valeur	En%	En valeur	En%
Intitulé						
Administration	12477796,05		6576450,22	-47 ,29	7172806,60	9,07
Ministre de la défense	18608715,13		24302062,11	30,59	26792580,11	10,25
DGSN	3775027,62		2913445,31	-22,82	5863681,99	101,26
EPE Electro Industrie	1505250,00		1505250,00	_	1505250,00	_
Chèques Impayés	442792,34		442792,34	_	442792,34	_
TOTAL Créances	36809581,14		35739999,98	-2,90	41777111,04	16,89

Source : Etablit par nos soins sur la base des données de NAFTAL

Interprétation des résultats

- ✓ Administration comme indicateur représente une régression dans les frais d'administration sur l'année 2020 de 47,29% puis une progression de l'ordre de 9,07% sur l'année 2021, il faut minimiser le plus possible les frais d'administration.
- ✓ La plus grande partie des créances réside avec le MDN qui prend de l'ampleur sur les 03 années étudiées, de l'ordre de 30,59% sur l'année 2020. Puis de 10,25% sur l'année 2021 par apport à 2020, c'est dû aux délais accordés aux institutions publiques allant à 03 mois.
- ✓ On constate pour l'indicateur DGSN sur l'année 2020 une diminution en matière de créances de l'ordre de 22,82% puis un rebondissement de l'ordre de 101,26% sur l'année 2021 par rapport à celui de 2020, même cet indicateur connaît des délais clients très important allant à 03mois.
- ✓ Pour l'indicateur EPE Electro Industrie la valeur reste la même car elle devient une affaire judiciaire, c, a, d, que l'entreprise NAFTAL n'a pas recouvert cette créance sur les 03 exercices étudiés.
- ✓ Chèques Impayés est une affaire judiciaire qui n'est pas encore résolue.

3. Actions : décisions prise à l'aide des TDB

Toutes les décisions stratégiques prises à l'aide du tableau de bord sont de la responsabilité de la direction générale de NAFTAL. Bien que nous ne disposions pas d'informations détaillées sur ces décisions, nous avons recueilli un ensemble substantiel d'informations pertinentes au niveau opérationnel qui contribuent à une meilleure compréhension du sujet en question.

Le système de gestion de NAFTAL est centralisé, ce qui signifie que toutes les décisions stratégiques et tactiques prises sont ensuite communiquées à l'ensemble des filiales par :

NAFT Com : système de gestion comptable et financière des activités de l'entreprise.

Le système NAFTCOM

Le NAFTCOM représente le système d'information le plus couramment utilisé au sein de NAFTAL. Il a été développé en interne par les concepteurs de la Direction Centrale des Systèmes d'Information (DCSI) afin d'être fonctionnel dans toutes les entités opérationnelles de la société, y compris les centres et les districts, ainsi qu'au sein de la DCSI elle-même.

Section 03 : Résultats et Discussions

Dans cette section, nous exposerons notre cas pratique et en tirerons des conclusions, mettant en lumière l'évolution de l'utilisation des tableaux de bord et leur impact sur le processus de gestion et de la gouvernance au sein de la filiale de NAFAL à Tizi-Ouzou.

1. L'importance des Tableaux de Bord Financiers au sein de NAFTAL

Dans cette partie, nous chercherons à identifier ou à élucider les contributions les plus significatives résultant de l'utilisation des tableaux de bord financiers au sein de la filiale de NAFAL à Tizi-Ouzou, tant sur les plans stratégiques, tactiques, opérationnels.

1.1. Sur le plan stratégique

Le tableau de bord financier de NAFTAL joue un rôle essentiel en établissant les objectifs clés pour l'entreprise :

- Maîtriser les coûts tout en améliorant la qualité des produits et services.
- Faciliter la mise en place d'une politique de commercialisation de haute qualité et une gestion efficace du réseau de distribution.
- Acquérir une part de marché supérieure à celle des concurrents sur les produits dérivés.

- Étendre le réseau de distribution.
- Développer les activités de stockage et de vente en gros.
- Clarifier les objectifs au sein des niveaux hiérarchiques inférieurs.

1.2. Sur le plan tactique

Le tableau de bord financier contribue à assurer que les objectifs de gestion sont alignés sur les objectifs stratégiques :

- Il offre une grande flexibilité grâce à un suivi hebdomadaire.
- Réduit le temps nécessaire pour réagir et agir en conséquence.
- Favorise une communication efficace entre les différents niveaux de responsabilité.
- Renforce la gestion par objectifs.
- Assure un suivi rigoureux du processus de gestion.
- S'assure de l'alignement stratégique des objectifs de gestion avec les objectifs stratégique

1.3. Sur le plan opérationnel

Le tableau de bord financier de NAFTAL garantit l'alignement des objectifs opérationnels avec la stratégie de l'entreprise :

- Il améliore l'exécution des plans d'action.
- Il assure une surveillance de qualité et un suivi étroit des activités de l'entreprise.
- Il facilite la communication en consolidant les informations pertinentes.
- Faciliter la prise de décision opérationnelle pour renforcer la compétitivité de l'entreprise est une priorité.
- renforcer la collaboration entre les différents départements pour garantir un fonctionnement optimal. De plus, il est nécessaire d'aligner les objectifs opérationnels sur la stratégie globale de l'entreprise.
- Assurer une communication ascendante efficace pour remonter l'information aux niveaux hiérarchiques supérieurs.

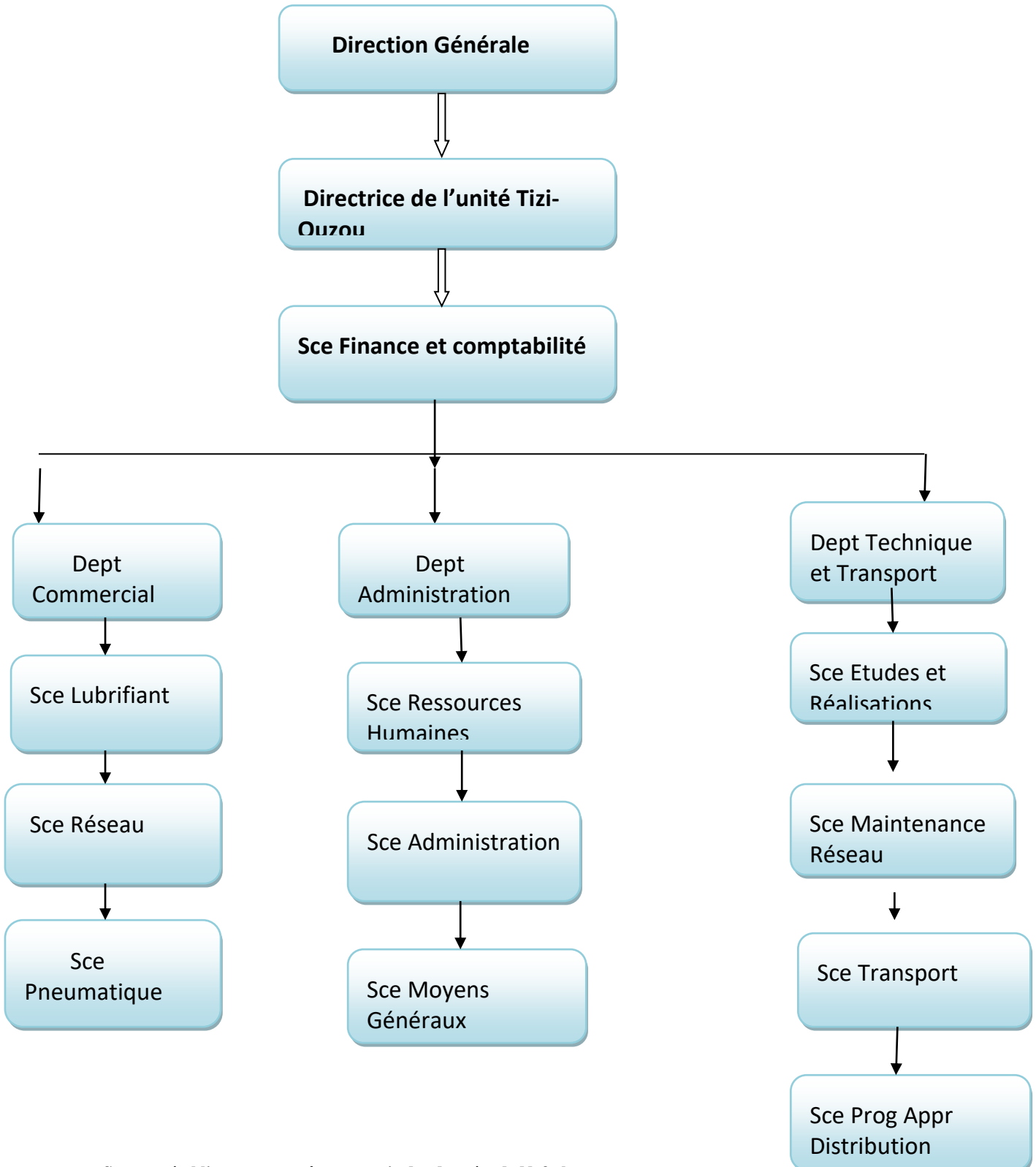
2. La gestion du TDB au sein du NAFTAL

En ce qui concerne la gestion du Tableau de Bord (TDB) au sein de l'entreprise NAFTAL, il est important de comprendre comment les données sont collectées et traitées. Initialement, les données sont collectées au niveau local, où des informations telles que les ventes, les stocks et le chiffre d'affaires sont rassemblées. Ensuite, ces données sont transmises au niveau régional, où les différents départements, notamment le commercial, le département technique et transport, ainsi que le département administration et moyens généraux, les examinent et les regroupent pour en faire des informations utiles.

Par la suite, ces informations sont transmises au département finance et comptabilité, qui les consolide en indicateurs sur le tableau de bord financier. Ce processus a lieu de manière hebdomadaire. Ensuite, le tableau de bord financier est présenté à la directrice du district commercial de Tizi-Ouzou, qui l'utilise pour évaluer l'état et l'évolution de l'activité et prendre des décisions opérationnelles relevant de sa responsabilité.

Finalement, le tableau de bord financier est transmis à la direction générale de NAFTAL. Cette dernière consolide les tableaux de bord de toutes ses filiales pour obtenir une vue d'ensemble de la situation de l'ensemble de l'entreprise. Elle s'assure que les objectifs sont atteints et prend des décisions objectives en fonction de la situation globale.

Figure n°06 : La remontée des informations et la gestion du TDB financier au sein du NAFTAL.



Source : établie par nous même a partir des données de Naftal

3-la gouvernance de TDB au sein du Naftal :

Un tableau de bord peut jouer un rôle essentiel dans la gestion et la gouvernance d'une entreprise publique. Voici comment :

- ✓ **Mesure de la performance** : en utilisant des indicateurs clés de performance (KPI). Cela permet de s'assurer que l'organisation atteint ses objectifs et de prendre des décisions éclairées.
- ✓ **Transparence** : la transparence est cruciale. Un tableau de bord peut fournir des informations financières et opérationnelles claires aux parties prenantes, y compris le public, les actionnaires et les autorités de tutelle.
- ✓ **Gestion des ressources** : peut aider à gérer efficacement les ressources, y compris les budgets, en fournissant une vue d'ensemble des dépenses et des revenus, ce qui est essentiel pour une entreprise publique qui doit rendre des comptes à ses financeurs.
- ✓ **Prise de décision** : Les dirigeants d'une entreprise publique peuvent utiliser un tableau de bord pour prendre des décisions basées sur des données précises et actuelles. Cela contribue à une gouvernance plus informée et responsable.
- ✓ **Suivi des objectifs stratégiques** : Un tableau de bord peut aider à suivre la progression vers les objectifs stratégiques à long terme de l'entreprise publique, en veillant à ce qu'elle reste alignée sur sa mission et sa vision.
- ✓ **Communication interne** : Il facilite la communication au sein de l'organisation en partageant des informations pertinentes avec les employés, ce qui peut renforcer l'engagement et l'efficacité.

En résumé, un tableau de bord est un outil puissant pour la gestion et la gouvernance d'une entreprise publique, en favorisant la transparence, la responsabilité, la prise de décision éclairée et l'efficacité opérationnelle.

4. Contenus de TDB financier (points forts, points faibles de choix d'indicateur)

Le tableau de bord financier de NAFTAL présente des atouts indéniables en termes de pertinence des indicateurs, offrant ainsi un soutien essentiel pour les prises de décision. Cependant, il présente également des lacunes en ne couvrant pas certains indicateurs d'efficacité, ce qui constitue une faiblesse de ce tableau de bord.

4.1. Points forts du TDB financier

Les points forts du tableau de bord financier de NAFTAL résident dans le choix d'indicateurs pertinents, dont l'indicateur clé est l'encaissement. Celui-ci reflète les revenus générés par les stations de services affiliées à l'entreprise, notamment dans la catégorie de la Gestion Directe (GD), ainsi que les ventes de produits tels que les carburants et les produits dérivés aux clients, y compris les stations de services privées.

Le chiffre d'affaires (CA) est un indicateur de résultat essentiel qui permet d'évaluer la taille de l'entreprise et de déterminer sa part de marché dans son secteur (CA de l'entreprise par rapport à l'ensemble des CA des entreprises du secteur). L'évolution du chiffre d'affaires offre également des informations cruciales sur la croissance ou la décroissance de l'entreprise. Il est largement utilisé par les décideurs de l'entreprise à diverses fins, notamment pour évaluer la performance de la société, suivre de près les ventes (avec une fréquence hebdomadaire, faisant de lui le premier indicateur de performance des ventes dans l'entreprise), et déterminer la part de marché de l'entreprise dans son secteur.

Ainsi, cet indicateur de performance commerciale peut être mesuré de la manière suivante :

Chiffre d'affaires réalisé / Chiffre d'affaires prévisionnel

- **L'indicateur du "Décaissement"**

Ca concerne toutes les opérations de dépenses effectuées par la filiale NAFTAL de Tizi-Ouzou. Il offre à l'entreprise la possibilité de surveiller de près ses dépenses et de mettre en place des mesures visant à réduire les coûts.

En utilisant l'indicateur de "Décaissement," il devient possible de calculer la marge commerciale d'une entreprise.

Marge commerciale = Ventes des marchandises – coûts des marchandises

La marge commerciale représente également un indicateur essentiel pour évaluer les résultats et suivre la performance globale de l'entreprise.

4.2. Points faible de TDB financier

Dans le tableau de bord financier actuel, il est important de noter l'absence de plusieurs indicateurs pertinents. Parmi ceux-ci, nous pouvons mentionner :

- **Indicateur : Résultat financier**

Le résultat représente le bénéfice qui sert à évaluer dans quelle mesure les objectifs définis par les responsables sont atteints. Il joue également un rôle majeur dans la classification de la société en tant qu'entreprise bénéficiaire ou déficitaire. Le résultat constitue un élément essentiel pour le calcul de divers ratios, dont nous pouvons citer :

- **Le ratio de rentabilité financière :**

Résultat net / capitaux propres

- **Le ratio de rentabilité par rapport à l'activité de l'entreprise :**

Résultat net / chiffres d'affaires

- **Indicateur : Trésorerie**

La trésorerie joue un rôle essentiel en enregistrant méticuleusement toutes les entrées et sorties de fonds que l'entreprise anticipe, que ce soit sous forme de réceptions ou d'engagements. Son objectif principal consiste à évaluer les fluctuations des excédents et des besoins en trésorerie au fil du temps.

- La gestion de la trésorerie revêt une importance capitale puisqu'elle permet de :
- Anticiper les évolutions des soldes positifs et négatifs des comptes de l'entreprise.
- Optimiser le placement des liquidités en vue de garantir une rentabilité maximale.
- Satisfaire les besoins de financement au coût le plus avantageux possible.

Lorsque les flux de trésorerie disponibles sont déficitaires, l'entreprise doit répondre à ce besoin en utilisant les ressources de financement disponibles, notamment les capitaux propres et les emprunts fournis par les investisseurs, pour maintenir son équilibre financier.

En revanche, en cas de flux de trésorerie disponibles excédentaires, l'entreprise peut les employer pour rémunérer et/ou rembourser les investisseurs, voire constituer une réserve de liquidité

- **Indicateur : Clients**

L'indicateur lié aux clients sert à évaluer la fidélité des clients en examinant :

- La croissance des commandes d'un client : Cette mesure permet de suivre l'évolution des achats d'un client donné. Elle est utile pour évaluer la fidélisation d'un client en observant s'il augmente ses achats au fil du temps.
- La rétention des clients : Cet indicateur mesure la capacité de l'entreprise à maintenir ses clients existants sur une période donnée. Il peut être calculé en pourcentage, en observant combien de clients sont restés fidèles par rapport au nombre total de clients.
- La satisfaction client : Bien que cela ne soit pas mentionné explicitement dans le texte, il est important de surveiller la satisfaction des clients pour évaluer leur fidélisation. Des enquêtes de satisfaction, des retours clients et des commentaires peuvent être utilisés pour mesurer cet indicateur.
- La fréquence d'achat : Il est également essentiel de suivre la fréquence à laquelle un client effectue des achats. Une augmentation de la fréquence d'achat peut indiquer une meilleure fidélisation.

En résumé, l'indicateur des clients permet d'évaluer la fidélisation en surveillant la croissance des commandes, la rétention des clients, la satisfaction client et la fréquence d'achat.

L'indicateur de clients permet de contrôler la fidélisation des clients par :

L'augmentation des commandes d'un client :

Chiffre d'affaires / Nombre de clients

5. Utilisation du Tableau de Bord Financier (TDB)

L'utilisation d'un outil multidimensionnel tel que le TDB financier offre la possibilité d'étudier plusieurs fonctions et de recueillir les informations nécessaires sur ses dimensions. Dans notre cas, nous mettrons en évidence l'objectif de l'utilisation du TDB financier au sein de l'entreprise NAFTAL et les domaines où il apporte le plus en termes de pilotage.

- **Reporting**

Le reporting est un ensemble d'indicateurs de performance construits a posteriori, de manière périodique, dans le but d'informer la direction sur les performances de l'unité. En revanche, le TDB est un outil de pilotage, tandis que le reporting est un outil de contrôle.

- **Pilotage**

Le TDB financier fournit des informations mesurables, ce qui le rend utile non seulement pour le contrôle mais aussi pour le pilotage. Le pilotage englobe à la fois la fonction de contrôle, et NAFTAL l'a bien intégré.

- **Communication**

Le TDB financier au sein de NAFTAL assure la communication à la fois verticale et horizontale entre les différents niveaux de responsabilité. Il garantit une qualité optimale dans le processus de pilotage. Comme l'a souligné Patrick Jaulent, "Montrez-moi votre TDB et je vous dirai le niveau de maturité de votre entreprise."

- **Prise de décision**

L'objectif principal de cet outil est d'aider à la prise de décision en fournissant des informations numériques permettant aux dirigeants de mieux comprendre la situation de l'entreprise. Cela les aide à prendre des mesures et des décisions visant à améliorer le fonctionnement de l'entreprise.

Conclusion du chapitre

En conclusion, lorsqu'on examine la confrontation des théories avec leur mise en pratique au sein des entreprises, on identifie invariablement des avantages et des inconvénients, comme c'est le cas dans notre étude portant sur le Tableau de Bord Financier de la filiale NAFTAL à Tizi-Ouzou.

L'utilisation du Tableau de Bord en tant qu'outil d'aide à la prise de décision pour les acteurs opérationnels est une pratique bien établie, largement adoptée dans la gestion des entreprises. Il représente l'instrument par excellence pour opérationnaliser la stratégie de l'entreprise NAFTAL au niveau de ses centres opérationnels.

NAFTAL, en tant que leader sur le marché national de la commercialisation et de la distribution des produits pétroliers, s'efforce de garantir un approvisionnement régulier du marché national. Aujourd'hui, pour les contrôleurs de gestion au sein de NAFTAL, il est impératif de jongler entre l'orientation vers les résultats, la maîtrise des principes fondamentaux (tels que la budgétisation, les tableaux de bord, le reporting, la comptabilité de gestion) et l'établissement de canaux de communication efficaces avec les équipes opérationnelles.

Ce Tableau de Bord compile des indicateurs pertinents et indispensables pour surveiller de manière quotidienne l'activité de NAFTAL. Ce qui le distingue particulièrement, c'est sa capacité à se personnaliser en fonction des responsabilités de chaque centre opérationnel, mettant en lumière des indicateurs permettant une réaction immédiate en cas d'écarts. Il fournit aux utilisateurs à travers les différents niveaux hiérarchiques de l'entreprise des informations qui favorisent l'autocontrôle de leurs activités, tout en les guidant vers l'accomplissement des objectifs qui leur sont assignés.

Il est important de noter que le Tableau de Bord n'est plus perçu comme un simple instrument de reporting destiné à remonter l'information le long de la hiérarchie. Il s'est transformé en un outil de communication à double sens, permettant de diffuser la vision des dirigeants à travers toute l'entreprise.

Conclusion générale

En conclusion, cette recherche nous a permis de comprendre en profondeur le concept de Tableau de Bord (TDB) et son importance tant sur le plan théorique que pratique dans le processus de contrôle de l'entreprise.

Sur le plan théorique, nous avons découvert que le TDB est un outil de gestion qui offre une vue synthétique et rapide de la performance de l'entreprise, aligné avec sa structure organisationnelle. Il répond à de nombreuses questions et hypothèses que nous avons formulées au départ.

Aujourd'hui, la stratégie d'une entreprise et le choix des outils de pilotage deviennent des défis qui exigent une créativité continue. Le processus de contrôle de gestion implique à la fois la réduction des coûts et la réaffectation des ressources mesurées. Un TDB bien conçu permet une réactivité accrue à tous les niveaux hiérarchiques, favorise l'engagement et la cohésion en définissant des objectifs basés sur des indicateurs de performance auxquels tous les acteurs ont contribué. Les informations fournies par les tableaux de bord jouent un rôle central dans le pilotage, en aidant les gestionnaires à analyser le passé et à planifier les actions futures. Ils aident également à évaluer les performances des centres de responsabilité par rapport à celles de l'entreprise dans son ensemble, à identifier les problèmes potentiels et à déterminer les leviers d'action.

Cependant, un TDB efficace dépend de sources d'informations pertinentes et fiables, comme nous l'avons constaté dans l'exemple de l'entreprise NAFTAL. Les gestionnaires doivent avoir l'expertise nécessaire pour transformer les données en connaissances exploitables. Le rôle du TDB est de créer des liens de causalité qui favorisent cette complémentarité et d'apporter des mesures pour améliorer continuellement le fonctionnement de l'entreprise à tous les niveaux.

Pour concevoir un bon tableau de bord, il est essentiel de respecter certaines conditions, notamment la disponibilité d'un système d'information en continu, la présentation d'informations quantitatives et qualitatives, une organisation des données du général au particulier, une capacité d'adaptation du TDB, et la nécessité de confier cette tâche à des personnes connaissant bien l'entreprise.

En fin de compte, le tableau de bord est un outil de veille qui détecte les signaux d'alerte pour les gestionnaires. Sa valeur réside dans l'utilisation qu'on en fait, car il permet

Conclusion générale

d'orienter rapidement et efficacement les actions correctives nécessaires pour garantir une gestion optimale de l'entreprise.

Bibliographie

Bibliographie

1. A. FERNANDEZ, « les Nouveaux tableaux de bord des Managers », 6ème édition, 2013
2. AÏM ROGER, « 100 questions pour comprendre et agir : Indicateurs et TBD de gestion », Ed AFNOR, Paris, 2011.
3. AIT MATEN Souad et IDIRI Samira, Le Tableau De Bord : outil de contrôle, et de mesure de La performance, mémoire de fin d'étude, master II CCA, 2011
4. ALAZARD. C & SÉPARI. S, « DECF Épreuve n°7, Contrôle de gestion, manuel & applications », 4e édition, DUNOD, Paris, 1998,
5. Anthony. R.N, « le contrôle de gestion – élément du contrôle organisationnel, édition SEPT, Paris, 2001
6. B GUEDJ Norbert, le contrôle de gestion, 3ème Edition, Edition d'organisation, Paris, 2000.
7. Bescos et Mendoza, « le management de la performance, Edition comptables Malesherbes, 1994
8. BOUQUIN. H & KUSZLA. C, « le contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », 10e édition, presses universitaires de France, Paris, 2013
9. BOUQUIN. H, « le contrôle de gestion », 7e édition, presses universitaires de France, 2006
10. C. Pérochon, J. Leurion, Analyse comptable, gestion prévisionnelle, Foucher, 1982.
11. CHA. G & PIGET P, « Comptabilité analytique », édition ECONOMICA, Paris, 1998,
12. CHRISTOPHE Germain, « le tableau de bord », édition é-thèque, Paris, 2002.
13. DORIATH. B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5ème édition, DUNOD, Paris, 2008
14. DORIATH.B, «contrôledegestionen20fiche », édition Dunod, Paris, 2008
15. DURAND. X & HELLUY. A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2009,

Bibliographie

16. E.O. WILLIAMSON, « *The Economic Institutions of Capitalism* », New York, *The Free Press*, 1985,
17. F. RASOLOFO-DISTLER [2010], « Conception d'un Système De Tableaux De Bord Intégrant Le Développement Durable : Une Démarche Qui Articule " Méthode OVAR " Et " Balanced Scorecard » », Archives
18. FERNANDEZ Alain, « l'essentiel du tableau de bord », 5ème Edition, EYROLLES,
19. G. CHARREAUX, « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », mai 1996
20. GAUTIER. F & PEZET. A, « Contrôle de gestion, gestion appliqué », Edition PEARSON, Paris, 2006,
21. GERVAIS. M : « contrôle de gestion », 8e édition, ECONOMICA, Paris, 2005
22. GUEDJ Norbert, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition l'organisation, 3eme édition, 4eme tirage ,2005
23. GUEDJ Norbert, le contrôle de gestion, Ed d'Organisation, paris, 2001, p 254.
24. IDEM,
25. KAPLAN. R&D. NORTON, « Le Tableau De Bord Prospectif : Pilotage Stratégique : Les 4 Axes Du Succès », Éd. D'organisation, Paris,1998
26. LACROIX et P.O. ST-ARNAUD, « La gouvernance : tenter une définition », Cahiers de recherche en politique appliquée, Vol. IV, Numéro 3, automne 2012, Université de Sherbrooke,
27. Le code algérien de la gouvernance d'entreprise, GOAL 2009
28. LEROY M, le tableau de bord au service de l'entreprise, 2ème Edition, d'ORGANISATION, Paris, 2001
29. Lochard J, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », édition d'Organisation, Paris, 1998,
30. M. LEROY, « le tableau de bord au service de l'entreprise », Editions d'organisations, 1998
31. O. SAULPIC et F. GIRAUD, PH. ZARLOWSKI, M.A. LORAIN, F. FOURCADE et J. MORALES, « les Fondements du contrôle de gestion », édition PUF, 2011

Bibliographie

32. O. SAULPIC, F. GIRAUD, Ph. ZARLOWSKI, M. LORAIN, F. FOURCADE, & J. Morales, [2011] « Les fondamentaux du contrôle de gestion », © Pearson Education France, 2011
33. O. MEIER et G. SHIER, *Entreprise multinationales (stratégie, restructuration, gouvernance)*, DUNOD, France, 2005
34. OISSELIER Patrick, *Contrôle de Gestion, cours et applications*, Edition Vuibert, Paris, 1999
35. PIGET. P, « comptabilité analytique », 5ème édition, ECONOMICA, Paris, 2006,
36. *Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE.*
37. R.H. COASSE, X. GILLIS, M. BOURREAU, « *La nature de la firme* ». In: *Revue française d'économie*. Volume 2 N°1, 1987
38. Reeves et Woodward, 1970, Cite par ((F. GIRAUD, O. SAULPIC, G. NAULLEAU,
39. SELMER.C, « concevoir le tableau de bord », 3ème édition, édition DUNOD, paris, 1998.
40. SELMER.C, « concevoir le tableau de bord », 3ème édition, édition DUNOD, paris, 1998

Thèses

1. F. LEPAGE, *Application de la gouvernance élargie dans les très petites entreprises Analyse comparative des exploitations laitières France/Québec*, thèse de doctorat, Montpellier Supagro 23 novembre 2011
2. KONE, *Mécanismes de gouvernance et performance de la filière coton du Mali*, Thèse de Doctorat, université ANGERS, 13 Décembre 2011
3. L. FLORENT, *Système de gouvernance d'entreprise et présence d'actionnaires de **contrôle** : le cas Suisse*, thèse doctorat en sciences économiques et sociales, Université de Fribourg, Suisse, 2008,

Site internet

1. https://www.performancezoom.com/objectif_controle.html

Liste des figures,
tableaux et annexes

Liste des Tableaux et figures

N°	Titre du tableau	Page
01	Gouvernance et grands profits aux entreprises algériennes	27
02	les dix (10) étapes de la méthode GIMSI	48
03	représente les filiales nationales de SONATRACH	65
04	L'évolution des indicateurs de la partie Encaissement : (voir Annexe 1, 2,3).	79
05	L'évolution des indicateurs de la partie Décaissement :(voir annexe 1, 2, 3).	80
06	L'évolution des indicateurs de la partie Créance : (voir annexes 1, 2, 3)	82

N°	Titre de la figure	Page
01	la représentation des histogrammes (les produits par trimestre)	40
02	représentation des courbes	41
03	la représentation du camembert (les ventes par trimestre)	41
04	Exemples de pictogramme	42
05	Organigramme de district Du NAFTA	73
06	La remontée des informations et la gestion du TDB financier au Sein du NAFTAL.	86

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Introduction générale 01

Chapitre I : Approche conceptuelle des outils de gestion et de la gouvernance

Introduction au chapitre 04

Section 1 : Notions de base sur le contrôle de gestion 04

1-1 Définition et historique du contrôle de gestion 04

1.1.1. Évolution historique du contrôle de gestion 04

1.1.2. Définition de contrôle de gestion 05

1-2- Limites, objectifs et missions du contrôle de gestion 07

1.2.1. Les limites du contrôle de gestion 07

1.2.1.1. Mesurabilité limitée 08

1.2.1.2. Nécessité de vérifications sur place 08

1.2.1.3. Compétence des dirigeants 08

1.2.2. Objectifs du contrôle de gestion 08

1.2.2.1. Contribuer à la définition de la stratégie 08

1.2.2.2. Suivre la mise en œuvre de la stratégie 08

1.2.2.3. Préparer l'allocation maximale des ressources 09

1.2.2.4. Mesurer les performances 09

1.2.2.5. Piloter l'activité et prendre les actions correctrices 09

1.2.3. Missions du contrôle de gestion 10

Section 02 : les principes outils et méthodes de contrôle de gestion 11

1-La comptabilité analytique 11

1.1. Définition 11

1.2. Le rôle de la comptabilité analytique 11

1.3. Les objectifs de la comptabilité analytique 12

1.4. Les méthodes de la comptabilité analytique 13

1.4.1. La méthode des coûts complets 13

1.4.2. La méthode des couts variables (direct costing) 15

1.4.3. La méthode ABC 16

2. La gestion budgétaire 17

Table des matières

2.1. Définition de la gestion budgétaire	17
2.2. Définition du budget.....	18
2.2.1. Typologie des budgets	18
2.2.2. Les limites de la gestion budgétaires	19
3. Le tableau de bord	19
3.1. La définition	19
4. Le reporting	20
4.1. Définition de reporting	20
4.2. Définition de reporting	20
Section 3 : La gouvernance de l'entreprise	20
3-1 : L'origine du concept de gouvernance d'entreprise	21
3-1-2 : Etymologie de la gouvernance d'entreprise.....	21
3-2 : définir le concept de gouvernance d'entreprise	23
3-2-1 : Définition de la gouvernance d'entreprise	23
3-2-2 : Normes de gouvernance d'entreprise	24
3-3 : le code algérien de gouvernance d'entreprise.....	25
3-3-1 : Structure du code.....	26
3-3-2 : Entreprises concernées.....	26
3-4 : Mécanismes de la gouvernance d'entreprise	27
3-4-1 : Mécanismes externe	28
3-4-2 : Mécanismes interne	29
Conclusion	31
Chapitre II le tableau De bord de gestion	
Introduction	32
Section 1 : Généralités sur le tableau de bord	32
1-Définition le tableau de bord	32
2. Les typologies de tableaux de bord	33
2. 1. Tableau de bord stratégique.....	33
2.2. Tableau de bord de gestion	34
2 .3. Tableau de bord opérationnel	34
2 .4. Tableau de bord de performance.....	34
2 .5. Tableau de bord fonctionnel	34
3. Les caractéristiques du tableau de bord	34
4. le rôle de tableau de bord	35

Table des matières

5. Les objectifs et les limites du TDB	36
5.1. Les objectifs de tableau de bord	36
5.2. Les limites de tableau de bord.....	37
6. Les fonctionnalités du tableau de bord et les Instruments	38
6.1. Les fonctionnalités du tableau de bord	38
6.1.1. Outil de motivation des responsables	38
6.1.2. Outil d'information	38
6.2. Instrument du tableau de bord.....	39
Section 2 : Démarche de construction de tableau de bord.....	44
1. Les principes de conception d'un tableau de bord	44
1.1. La cohérence avec l'organigramme de gestion.....	44
1.2. Un contenu synoptique et agrégé.....	45
1.3. Rapidité d'élaboration et de diffusion.....	45
2. Les méthodes de conception d'un tableau de bord	44
2.1. La méthode JANUS.....	46
2.2. Méthode GIMSI.....	46
2.2.1. Définition de la méthode GIMSI.....	47
2.2.2. Signification de L'acronyme « GIMSI »	47
2.2.3. Les étapes d'élaboration de la méthode	48
2.3. La méthode Balanced Scorecard (BSC)	49
Section 3 : L'élaboration d'un tableau de bord	50
1. Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord	50
1.1. La définition des objectifs	50
1.2. L'identification des facteurs clés de gestion.....	51
1.3. Le choix d'indicateurs	51
1.4. La mise en place des références.....	52
2. Le tableau de bord et performance logistique.....	53
2.1. Le tableau de bord et le processus de pilotage de la performance	53
2.2. Les raisons de mise en place d'un tableau de bord	56
Conclusion	57
Chapitre III Analyse de tableau de bord pour l'entreprise NAFTAL	
Introduction au chapitre 3.....	58
Section 1 : NAFTAL : Un Pilier Énergétique Algérien.....	58
1- Historique de NAFTAL	58

Table des matières

2- Présentation de l'entreprise NAFTAL	60
2.1- Le secteur des hydrocarbures en Algérie.....	60
2.1-NAFTAL : La branche de SONATRACH.....	66
2.2- Produits et services offerts par NAFTAL	68
3- L'organisation de NAFTAL	70
4-PRESENTATION DU DISTRICT	72
5-Organigramme de district Du NAFTA.....	71
6- Les missions de chaque département	74
6.1. Les missions du district CLP	75
6.2. L'approvisionnement du district CLP	75
7. Méthodologie de recherche	73
Section 2 : L'analyse du TDB financier de NAFTAL	76
1. Structure de TDB financier	76
1.1 Entité qui s'occupe d'élaboration de TDB financier de NAFTAL	76
1.2. La périodicité de son élaboration est hebdomadaire.....	77
1.3. Procédures d'élaboration d'un TDB financier au sein de NAFTAL.....	77
1.3.1 Choix des indicateurs	78
2. Analyse des informations produites	78
2.1 L'évolution des encaissements.....	76
2.2. L'évolution du décaissement	79
2.3. L'évolution des créances	81
3. Actions : décisions prise à l'aide des TDB.....	83
Section 03 : Résultats et Discussions	83
1-L'importance des Tableaux de Bord Financiers au sein de NAFTAL	83
1.1. Sur le plan stratégique	81
1.2. Sur le plan tactique.....	82
1.3. Sur le plan opérationnel.....	84
2. La gestion du TDB au sein du NAFTAL	85
3. La gouvernance de TDB au sein du Naftal	87
4. Contenus de TDB financier (points forts, points faibles de choix d'indicateur)	87
4.1. Points forts du TDB financier.....	88
4.2. Points faible de TDB financier.....	88
5. Utilisation du Tableau de Bord Financier (TDB)	90

Table des matières

Conclusion du chapitre 3 92

Conclusion générale 93

Bibliographie

Liste des tableaux

Annexes

Table des matières

Résumé

Piloter une entreprise consiste à contrôler et améliorer ses performances à l'aide de divers outils et indicateurs, tout en recueillant régulièrement des informations pertinentes. Ce processus de contrôle vise à analyser ces données en vue de prendre des décisions optimales. Le pilotage d'une entreprise implique le déploiement de sa stratégie en actions opérationnelles et la capitalisation des résultats obtenus. Ainsi, le chef d'entreprise doit disposer d'un instrument de communication permettant aux décideurs de tous les niveaux et de toutes les fonctions d'accéder aux informations essentielles pour évaluer leur performance par rapport aux objectifs fixés.

En plus de cela, pour mieux gouverner l'entreprise et faire face à l'irrégularité et à l'imprévisibilité, il est impératif de mettre en place un tableau de bord à tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise. Ce tableau de bord ne se limite pas uniquement à des données financières, mais il intègre également des éléments qui facilitent la gouvernance de l'entreprise.

En analysant les tableaux de bord financiers de la filiale NAFTAL de Tizi-Ouzou, on constate que le tableau de bord financier de NAFTAL est conçu pour répondre aux attentes des responsables de l'entreprise et les aider dans la prise de décisions. Il joue un rôle essentiel dans la gouvernance de l'entreprise en fournissant des informations cruciales pour évaluer la performance, surveiller les progrès par rapport aux objectifs stratégiques et gérer les aspects financiers de manière efficiente. Ainsi, ce tableau de bord va au-delà de la simple gestion financière en contribuant activement à la gouvernance et à la direction globale de l'entreprise.

Mots clés : tableau de bord, indicateur, processus, performance.

Abstract

Managing a business involves monitoring and improving its performance using various tools and indicators, while regularly collecting relevant information. This management process aims to analyze this data with a view to making optimal decisions. Managing a company involves deploying its strategy into operational actions and capitalizing on the results obtained. Thus, the business manager must have a communication instrument allowing decision-makers at all levels and all functions to access essential information to evaluate their performance in relation to the set objectives

In addition to this, to better govern the company and deal with irregularity and unpredictability, it is imperative to set up a dashboard at all hierarchical levels of the company. This dashboard is not only limited to financial data, but it also includes elements that facilitate company governance.

By analyzing the financial dashboards of the NAFTAL subsidiary in Tizi-Ouzou, we see that the NAFTAL financial dashboard is designed to meet the expectations of company managers and help them in decision-making

Keywords: dashboard, indicator, process, performance.