



UNIVERSITÉ MOULOU D MAMMÉRI DE TIZI OUZOU



Campus Universitaire de TAMDA 2

Filière a Recrutement National

Département Des Sciences Financières et Comptabilité

Mémoire de fin de cycle

En Vue De l'Obtention Du Diplôme de Master en sciences Financières et
Comptabilité

Spécialité : Finance d'Entreprise

Thème:

Le Contrôle De Gestion Comme Outil De La Performance d'Une Entreprise.
Cas : La Direction De Distribution De l'Électricité Et Du Gaz
De Bouira SONELGAZ

Réalisé par :

OUARAB Sonia

LADJ Amina

Dirigé par :

M. GUEDECHE Khaled

Présenté devant le jury composé de :

President: M. OUARAB Ali

Examinatrice : Mme. LOUNACI Djamilia

Rapporteur: M. GUEDECHE Khaled

Promotion :2024/2025

Remerciement

Nous remercions d'abord Dieu tout puissant de nous avoir donné la force et la volonté pour réaliser notre travail

*Nous adressons nos remerciements les plus sincères à **Monsieur Guedeche Khaled**, qui a eu l'amabilité de nous encadrer tout au long de ce projet. Son accompagnement, ses conseils avisés et sa disponibilité ont grandement contribué à l'aboutissement de ce travail.*

Nos remerciements vont également aux membres du jury pour l'attention qu'ils ont portée à notre travail ainsi que pour leurs observations constructives.

*Nous tenons à exprimer notre reconnaissance à **Monsieur Abed Ellah bourahla** et **Monsieur Faiçel Kouba**, pour la qualité remarquable de leur enseignement. Leur approche pédagogique, alliant rigueur théorique et application pratique, nous a permis de développer des compétences solides en contrôle de gestion.*

*Nous souhaitons également remercier chaleureusement les **familles Ouarab et Ladj**, pour leurs soutiens constant, leurs générosités et leurs encouragements tout au long de notre parcours académique.*

Enfin, nous adressons notre reconnaissance à toutes les personnes, proches ou lointaines, ayant contribué de manière directe ou indirecte à notre formation et à la réalisation de ce travail.

Merci à tous

Dedicace

Je tiens sincèrement à dédier ce travail

À Mes chères parents qu'on sacrifie avec tous les moyens pour que je puisse arriver à ce stade ; leurs amour, encouragement durant tout mon parcours d'étude a enfin donner son fruit et j'ai pu les rendre fières de moi, surtout leurs soutiens ainsi, la confiance totale qu'ils m'ont accordée, patience et leurs tendresses et amour infini.

À ma sœur et à mes frères, pour leurs amours, leurs soutiens et leurs présences

Dans ma vie.

À ma famille, mes proches et à ceux qui me donnent de l'amour et de la vivacité.

À ma binôme SONIA avec qui nous nous sommes soutenues tout

Au long de ce travail.

À tous mes amis (es) au nom de l'amitié qui nous a réunit et au nom de nos souvenirs inoubliables.

À toute la promotion de (Finance d'entreprise).

Amina

Dédicace

Je Tiens sincèrement à dédier ce modeste travail à....

A ma très chère mère, qui me donne toujours l'espoir de vivre et qui n'a jamais cessé de prier pour moi

A mon très cher père, pour ses encouragements, son soutien, surtout pour son amour et son sacrifice afin que rien n'entrave le déroulement de mes études

A mes chères sœurs , Sofia et Maïssa , pour leurs tendresses et leurs soutiens de chaque instant

A mon unique frère Ghanou, même si la distance nous sépare, ton soutien et ton amour m'accompagnent chaque jour. et Pour ta force qui m'inspire toujours

À ma binôme Amina, qui a partagé avec moi les moments difficiles de ce travail

A Ma tante Hassida et Son époux Kader , pour leurs bienveillances, leurs prières et leur appui moral

A mon ami précieux, malgré les kilomètres, ta présence et ton soutien m'ont toujours accompagné. Merci d'avoir été une épaule solide. Merci d'avoir cru en moi et été là, à ta manière. Cette réussite te revient aussi.

Sonia

Listes des figures

Figure	Titre	Page
1	Le triangle du contrôle de gestion	15
2	Le processus du contrôle de gestion	25
3	Le modèle du la gestion sans budget	39
4	Les concepts liés a la performance	44
5	filiales de groupe SONELGAZ	79
6	Organigramme de la direction de la distribution de BOUIRA DDB	80
7	Structuration de la division finance et comptabilité	83
8	Apport abonnés électricité	99
9	Présentation graphique du nombre abonnés électricité	100
10	Nombre de clients par agence (commune) électricité	101
11	Présentation graphique des achats , ventes et taux de perte électricité	102
12	Apport abonnés GAZ	103
13	Présentation graphique du nombre abonnés GAZ	104
14	Nombre de clients par agence (commune)GAZ	105
15	Présentation graphique achats , ventes et taux de rendement	106
16	La répartition graphique des types de structure selon les enquêtés	111
17	Répartition des niveaux d'accord des enquêtés concernant le système des objectifs	112
18	Perception des enquêtés des facteurs influençant la réalisation des objectifs	113
19	Répartition des réponses concernant l'existence d'un service de CG	114
20	Répartition des réponses sur les missions du CG	115
21	Répartition d'indicateurs utilisés dans le CG	116
22	Répartition des réponses concernant les difficultés du CG	117
23	Perception de la mission du contrôle de gestion dans l'entreprise	119
24	Répartition des réponses sur l'intégration des unités d'oeuvres dans le calcul des coûts	120
25	Répartition des méthode de fixation de prix de vente	121

Listes des tableaux

Tableau	Titre	Page
1	Comparaison entre l'approche du contrôle de gestion traditionnel et le contrôle de gestion renouvelé	9
2	Les qualités de contrôleur de gestion	20
3	Les différents ratios de rentabilité	51
4	Les ratios de structures	55
5	Le tableau de bord équilibré ou le BSC	58
6	Le tableau Répartition des directions de distributions par société de distribution	75
7	Le tableau de solde intermédiaires de gestion	93
8	Apport abonnés électricité	99
9	Nombre abonnés électricité	100
10	Nombre de client par agence (commune) électricité	101
11	Achats , ventes et taux de perte électricité	102
12	Apport abonné GAZ	103
13	Nombre abonné GAZ	103
14	Nombre de client par agence (commune) GAZ	104
15	Achats, ventes et taux de rendement GAZ	105
16	Répartition des enquêtés selon le type de structure	110
17	Degrés d'accord des enquêtés concernant le système des objectifs	111
18	Appréciation globale des facteurs influençant la réalisation des objectifs	113
19	Existence d'un service de CG dans l'entreprise selon les enquêtés	114
20	Mission assignées au contrôle de gestion selon les enquêtés	115
21	Types d'indicateurs utilisée dans le cadre du CG selon les enquêtés	116
22	Difficultés rencontrées par le contrôle de gestion	117
23	Mission assignée au système de CG selon les enquêtés	118
24	Prise en compte des réponses sur intégration des unités d'oeuvres dans le calcul des coûts	119
25	Méthodes de fixation des prix de vente utilisées dans l'entreprise selon les enquêtés	120

Listes des abréviations

ABB : activity based budgeting

ABC : activity based costing

AI : l'avis d'imposition

BP/BT : basse pression/tension

CA : chiffre d'affaire

CB : contrôle budgétaire

CDG : contrôle de gestion

CG : contrôle de gestion

CR : compte de résultat

DA : dinar algérien

DAF : direction administratifs et financière

DAM : division administrative de marché

DD : direction de distribution

DDB : direction de distribution de BOUIRA

DDE : division d'exploitation d'électricité

DEG : division d'exploitation du GAZ

DEM : direction de l'énergie et des mines

DFC : division finance et comptabilité

DGD : direction générale de distribution

DGSI : division gestion des systèmes informatique

DO/RO : directeurs ou responsables opérationnels

DRC : division relations commerciales

DRH : division ressource humaine

DTE : division technique d'électricité

EBE : l'excédent brut d'exploitation

EBP : encaissement bureaux de poste

GRTE : gestionnaire réseau transport électricité

GRTG : gestionnaire réseau transport GAZ

HP/HT : haute pression/tension

HT : hors taxe

MP/MT : moyenne pression/tension

NIF : numéro d'identification fiscal

RF : résultat financier

RN : résultat net de l'exercice

RO : résultat opérationnel

SDA : société algérienne de distribution de l'électricité et du gaz : à Alger

SDC : société de distribution de l'électricité et du gaz

SDE : société de distribution de l'Est

SDC : société algérienne de distribution de l'électricité et du gaz : du centre

TDB : tableau de bord

VA : la valeur ajoutée

SOMMAIRE

Introduction générale	1
Chapitre 1 : théories, modèles et renouveau du contrôle de gestion	
Section 1 : l'évolution des conceptions des systèmes de contrôle	7
Section 2 : fondements et modèles du contrôle de gestions	20
Section 3 : crise et tentative de renouvellement.....	32
Chapitre 2 : la performance financière à la performance non financière	
Section 1 : la performance basée sur des indicateurs financiers	43
Section 2 : la performance basée sur des indicateurs non financiers	57
Section 3 : la nécessité de cohabitation entre les deux types de variables	66
Chapitre 3 : le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise	
Section 1 : présentation de la direction de distribution de l'électricité et du gaz BOUIR (DDB)	74
Section 2 : la pratique du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise	92
Section 3 : analyse du questionnaire et diagnostic au niveau de l'entreprise	106
Conclusion générale.....	125

Introduction

Face à une économie mondiale caractérisée par l'ouverture des marchés, la libéralisation des échanges, l'accélération du changement technologique ainsi qu'à l'augmentation de la pression concurrentielle, les entreprises se trouvent confrontées à différentes mutations. Ces dernières apportent certainement de nouvelles perspectives, mais surtout de nouveaux défis à cause des nouvelles contraintes.

Pour faire face à ces nouveaux défis, les entreprises sont appelées à rechercher des moyens appropriés, s'adapter, développer de nouvelles stratégies et réapprendre à gérer le présent pour pouvoir maîtriser l'incertitude de l'avenir.

Dans ce contexte, l'engendrement de nouvelles méthodes de management dont le contrôle de gestion est devenu nécessaire.

Le contrôle de gestion constitue un mode de gestion et un instrument de pilotage de la performance ayant fait preuve en Europe et en Amérique. Il a fait son apparition pour la première fois dans les entreprises industrielles Américaines et beaucoup plus tard, à partir des années 60-70 dans les très grandes entreprises françaises. En revanche, cette discipline est très récente en Algérie, elle a vu le jour d'abord dans le secteur bancaire par la suite dans les grandes entreprises.

Depuis son apparition le contrôle de gestion n'a cessé d'évoluer, de se développer et de se conceptualiser. Il s'est constitué au fur et à mesure que les besoins des entreprises augmentent, et s'est différencié selon le contexte dans lequel il est apparu.

La revue de la littérature nous permet de s'apercevoir que le contrôle de gestion a été défini et interprété par plusieurs auteurs d'une manière différente, et ceci ne fait que retracer l'évolution de la conception même du contrôle de gestion.

De nombreuses typologies et définitions du contrôle de gestion ont ainsi été proposées. En effet, sa conception traditionnelle basée sur le contrôle budgétaire et adaptée aux environnements stables, tend à évoluer vers un contrôle de gestion proactif, appelé nouveau contrôle de gestion.

De nos jours, il doit proposer aux organisations, et plus particulièrement aux décideurs des outils appropriés à leurs besoins, adaptatifs à l'évolution de leurs objectifs et de leur champ d'action, des outils mieux adaptés au contexte concurrentiel tant pour les décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles.

Le contrôle de gestion est donc « un dispositif tourné essentiellement vers la conception et la mise en œuvre des instruments de pilotage destinés à assurer la cohérence globale de la relation objectifs – moyens – réalisations ». ¹ M. Gervais² considère que ce type de contrôle est destiné à garantir que les actions de l'entreprise soient performantes.

C'est dans ces nouvelles conditions que, les entreprises doivent adopter un contrôle de gestion pour que leurs dirigeants puissent prendre les bonnes décisions et par voie de conséquence améliorer leur performance. L'objectif étant que l'entreprise voudrait de plus en plus s'assurer de la mobilisation efficace et permanente de toutes les énergies et les ressources en vue d'atteindre la finalité qu'elle vise.

Dans le contexte Algérien, nous vivons actuellement dans un environnement ouvert, évolutif, incertain et qui connaît des changements perpétuels.

Dans cette mesure, l'entreprise algérienne est appelée à prendre des mesures adéquates afin de préserver sa continuité face à une concurrence accrue.

Bien que le contrôle de gestion soit au cœur du fonctionnement de l'activité, car lorsqu'il n'y a pas de contrôle, il n'y a, ni performance, ni compétitivité, nous constatons que c'est une fonction dont la présence est très limitée, sa pratique reste néanmoins peu adaptée par les entreprises algériennes.

D'où nous pouvons formuler la problématique suivante :

- Problématique de recherche

Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à la performance de la Société de Distribution d'Electricité et du Gaz de BOUIRA ?

¹ Alazard. C et Separi. S, « Contrôle de gestion, Manuel et applications », Edition Dunod, Paris 2002, p 25.

² Gervais. M, « Contrôle de gestion », Economica, p 06.

De cette problématique générale de notre recherche sur le contrôle de gestion découle un certain nombre de questionnements

- Quel est le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance au sein des entreprises ?
- Quels sont les outils du contrôle de gestion qu'il faut mettre en œuvre pour aboutir à une meilleure performance ?
- Comment SONELGAZ utilise le contrôle de gestion pour mesurer sa performance ?

Afin de mieux cerner les préoccupations suscitées, nous nous sommes basés sur les hypothèses suivantes :

- **Les hypothèses de travail**

H1 : Le contrôle de gestion est essentiel pour assurer la cohérence entre les stratégies de l'entreprise et ses performances opérationnelles.

H2 : Le contrôle de gestion améliore la performance d'une entreprise en permettant une meilleure prise de décision basée sur des données précises et des indicateurs de performance.

H3 : Les outils mis à la disposition des contrôleurs de gestion sont assez pertinents pour assurer le pilotage de la performance de la Société de Distribution et de Gaz.

- **L'objectif de la recherche**

Notre travail a pour objet d'étudier le contrôle de gestion comme outil de la performance d'une entreprise est d'analyser comment les systèmes de contrôle aident à atteindre les objectifs stratégiques. Cela inclut l'évaluation des processus, la mesure des performances, et l'optimisation des ressources. En utilisant des indicateurs de performance et des méthodes de suivi, le contrôle de gestion permettra aux managers de prendre des décisions éclairées pour améliorer l'efficacité et l'efficience de l'organisation.

- **Méthodologie de travail**

Pour mener à bien cette étude et répondre à la problématique posée, deux sources de données sont utilisées : les sources documentaires et une étude de terrain suivi d'un questionnaire adressé aux responsables des différentes directions. Une analyse de certains

documents nous ont permis d'obtenir les éléments nécessaires sur le contrôle de gestion et le pilotage de la performance au niveau de la Société d'Electricité et de Gaz de BOUIRA.

Ces sources documentaires sont constituées des informations recueillies dans les ouvrages, les revues, les documents de l'entreprise, les notes de cours, les articles, mémoires et thèses.

Le traitement et l'analyse des informations obtenues nous ont permis d'aboutir à des questionnements qu'on a utilisé ensuite pour les besoins d'analyse.

- **Structure du travail**

Notre travail de recherche est structuré en trois chapitres, dont deux chapitres seront basés sur le cadre théorique et le troisième portera sur le cas pratique.

Le premier chapitre intitulé « Théories, modèles et renouveau du contrôle de gestion » abordera en détail l'évolution des conceptions des systèmes de contrôle et fondements et modèles du contrôle de gestion et en dernier crise et tentative de renouvellement.

Le deuxième chapitre intitulé « De la performance financière à la performance non financière » : abordera en détail la performance basée sur des indicateurs financiers et la performance basée sur des indicateurs non financiers et en dernier la nécessité de cohabitation entre les deux types de variables.

Le troisième chapitre intitulé « Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise SONELGAZ » sera consacré à la présentation de l'entreprise, à l'étude de la pratique du contrôle de gestion au niveau de cette direction et à l'analyse du questionnaire et du diagnostic au niveau de cette entreprise.



Chapitre I:
**Théories, modèles et renouveau du contrôle de
gestion**

Le contrôle de gestion est un domaine complexe et évolutif qui a connu de nombreuses transformations au fil du temps. Afin de saisir les enjeux et les défis actuels du contrôle de gestion, il est nécessaire de réexaminer les bases théoriques et les modèles qui se sont développés au cours de son histoire.

Le contrôle de gestion se développe aux États-Unis à partir des années 30. Il met en regard des prévisions d'activité, déclinées en objectifs et standards, avec les réalisations correspondantes.

L'efficacité du contrôle de gestion dépend, en partie de la capacité des entreprises à réaliser des prévisions plus ou moins justes. Or, les entreprises qui l'ont appliqué les premières ont réussi à diminuer l'incertitude de l'environnement, soit grâce à des stratégies délibérées, soit en saisissant les opportunités conjoncturelles.

Aujourd'hui, l'environnement serait devenu plus turbulent, ce qui expliquerait, au moins en partie, les critiques adressées au contrôle de gestion. C'est la nature même du contrôle de gestion qui se trouve modifié en passant d'une conception d'allocation et de contrôle des ressources à une conception plus orientée vers le pilotage.

La présentation de ce chapitre est organisée en trois sections

- La première section explore l'évolution des conceptions des systèmes de contrôle, en mettant en évidence les principales étapes et les facteurs clés qui ont influencé son développement.
- La deuxième section se concentre sur les fondements et les modèles du contrôle de gestion, en présentant les principales théories et les approches qui ont été développées pour améliorer la performance des organisations.
- La troisième section examine la crise et les tentatives de renouvellement du contrôle de gestion, en analysant les limites et les insuffisances des approches traditionnelles et en présentant les nouvelles perspectives et les tendances émergentes dans ce domaine.

Section 1 : l'évolution des conceptions des systèmes de contrôle

Le champ couvert par le contrôle de gestion varie d'une organisation à une autre et reste sujet à discussion.

Un certain nombre d'incertitudes autour de la délimitation de cette discipline en fait un domaine d'étude académiquement intéressant mais difficile à mettre en œuvre dans la pratique.

Ce qui légitime un certain nombre de questions : qu'est-ce le contrôle de gestion ? Quels en sont les fondements théoriques ? Comment est-il né et s'est développé ? Comment peut-on le situer par rapport aux autres disciplines des sciences de gestion ?

Pour y répondre, nous allons consacrer cette section à une tentative de définitions et de circonscription de la mouvance du contrôle de gestion sur la base des principales productions de la littérature de gestion dans le domaine.

1. Historique et évolution de contrôle de gestion

De prime abord, nous donnerons un bref aperçu historique sur le contrôle de gestion et par la suite, nous retracerons son évolution.

1.1. Aperçu historique sur le contrôle de gestion

L'émergence du contrôle de gestion est liée à la fin du XIXe siècle et au début du XXe siècle, surtout durant la période d'industrialisation.

Pour bons nombres d'auteurs tels Qu'Henry BOUQUIN, le début du contrôle de gestion s'apparenterait plus précisément à la fusion entre les analyses sur le contrôle de productivité de Taylor en 1905, les recherches de Gantt sur les charges de structures en 1915 et surtout, sur les choix de structure par division de General Motors en 1923 et Saint-Gobain en 1935.

En effet, à cette époque, D. BROWN et son adjoint A. BRADLEY auraient apporté des nouveaux outils et méthodes de contrôle financier dans l'automobile qui n'avaient jamais été utilisées auparavant. Le dirigeant de l'entreprise est alors convaincu de la pertinence et de la nécessité de ces nouvelles techniques, il comprend dès lors que ces dernières serviront dans le processus d'aide à la décision stratégique.

Les années 1920-1930 traduisent d'un contexte économique défavorable, l'entreprise General Motors subit à cet instant d'importants problèmes de trésorerie qui accentueront encore plus le besoin de contrôler et de piloter cette entreprise pour tenter de pallier les difficultés financières traversées. D'importants processus vont alors être mis en place et deviendront les premiers outils de contrôle de gestion. Bien entendu, à cette époque, ils concernent uniquement les activités de production et ne se nomment même pas encore contrôle de gestion.

La fonction de contrôle de gestion est apparue comme une fonction managériale importante dans les années 60, grâce aux travaux de R.N. Anthony. C'est à ce dernier que revient le mérite de la théorisation et de la popularisation de cette discipline en 1965.

Avec l'avènement de la société de consommation et la diversification des produits et services, le contrôle de gestion est devenu un outil essentiel pour les décideurs, permettant à la fois le diagnostic et le contrôle des performances de l'organisation.

Dans les années 80, le contrôleur de gestion avait un rôle d'aide au pilotage en définissant les objectifs. Il était devenu, avec les opérationnels, un collaborateur. C'était aussi à lui de former les managers aux nouveaux outils utilisés pour en permettre une bonne utilisation. C'est la naissance de la fonction-conseil.

Les années 90 ont été marquées par une crise de confiance dans le contrôle de gestion, qui a eu pour conséquence des critiques virulentes. Cependant, comme l'indique Philippe Lorino, cette discipline, a su se renouveler grâce à de nouvelles méthodes et instruments de contrôle. En outre, les contrôleurs de gestion ont acquis des compétences davantage axées sur le conseil et la relation, afin d'aider davantage les dirigeants à prendre des décisions.

Le contrôle traditionnel, basé sur des méthodes quantitatives, comme la gestion budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting, n'est pas approprié pour entreprises modernes.

Pour répondre à ces nouveaux défis, une approche renouvelée du contrôle de la gestion est apparue au milieu des années 1980. L'objectif de cette approche est de sortir des limites du contrôle de gestion classique, en passant d'un contrôle en amont à un contrôle en aval et en substituant le coût de revient classique par un coût de revient par activité.

Chapitre I: Théories, modèles et renouveau du contrôle de gestion

Le tableau ci-dessous nous donne une comparaison entre l'approche du contrôle de Gestion traditionnel et contrôle de gestion renouvelé :

Tableau N° 01 : Comparaison entre l'approche du contrôle de gestion traditionnel et le contrôle de gestion renouvelé

Contrôle de gestion traditionnelle	Contrôle de gestion renouvelé
Surveiller	Motiver
Programmer	Orienter
A posteriori	A priori
Passif	Actif
Méfiance	Confiance
Exécutants	Décideurs
Subalternes	Collègues
Directif	Participatif
Flux descendant	Flux ascendant
Indicateurs financiers	Indicateurs physiques
Normes internes	Cibles externes
Système fermé	Système ouvert
Plus opérationnel	Plus stratégique
Activité de transformation	Activité de cycle de vie

Source : Boisvert, Hervé. Le renouvellement de la comptabilité de gestion. 1989, p. 155.

Voici quelques exemples de ces méthodes qui deviendront la première version de celles que nous connaissons aujourd'hui et que nous reprendrons et développerons dans la partie inhérente aux outils du contrôle de gestion :

- La mise en place d'un reporting prévisionnel. Il permettait de pouvoir estimer certains indicateurs et ainsi pouvoir anticiper au mieux les incertitudes et réagir aux variations de la demande.
- Les prévisions des ventes et la réduction des stocks pour anticiper au mieux les prochains approvisionnements.
- L'instauration du calcul et d'analyses approfondies entre les coûts standards et réalisés. Les coûts standards étant calculés à partir des coûts des matières premières, de la main d'œuvre directe ainsi qu'un pourcentage de frais généraux basé sur une activité classique (sans cycle de saisonnalité ou influence de la conjoncture sur la demande).
- La mise en place du Consolidated Cash Control System qui servait à centraliser les trésoreries des différentes filiales directement gérées par la direction financière.

Pour le dirigeant de General Motors (A. SLOAN), ces outils avaient pour but « la vérification du bon usage des délégations en garantissant une possibilité d'intervention des dirigeants en cas de dérives ».

On comprend alors que pour A. SLOAN, ces outils n'étaient là que dans une vision managériale et pas comme un réel instrument de pilotage financier.

Toutefois, le contrôle de gestion étant un concept relativement récent, nous verrons qu'elle est en évolution depuis quelques années.

1.2. Évolution du contrôle de gestion

Au fil du temps, le contrôle de gestion continue de se développer dans les entreprises américaines Jusqu'à la création du Controllars Institute of America mais ce n'est que durant la seconde guerre mondiale que cette discipline va être améliorée. Les Etats ont de nouvelles nécessités, les systèmes de collecte d'information des entreprises doivent être performants pour mener à bien l'effort de guerre. Les entreprises qui fabriquaient le matériel nécessaire avaient besoin de pouvoir prendre conscience de leur situation financière rapidement et avec une grande fiabilité.

En outre, les différents outils et techniques utilisés pendant la guerre a pu perdurer, même après celle-ci car la volonté de maîtriser au mieux l'avenir après une période agitée s'est réellement fait ressentir dans les entreprises.

Il apparaît alors que la mise en place du chiffre d'affaires prévisionnels, de bilans et de budgets prévisionnels s'est développée à cette époque. On comprend alors que la mise en place de chiffre D'affaires prévisionnel, bilans et budgets prévisionnels s'est largement développée à cette période. Les entreprises américaines vont développer des outils d'optimisation mathématiques pour modéliser l'avenir incertain. Par exemple, des diagrammes en réseaux séquentiels vont être utilisés pour planifier, installer et diriger des projets complexes.

Certaines entreprises en françaises vont également mettre au point et en œuvre cette recherche opérationnelle dans le cadre du contrôle de gestion. Renault ou encore EDF vont travailler avec des équipes de Chercheurs pour modéliser les processus de leurs entreprises afin de déterminer tous les coûts et les Situations optimales.

2. Qu'est-ce que le contrôle de gestion

Définir le contrôle de gestion renvoie à ces deux acceptations principales du mot contrôle qui peut signifier vérification, inspection, surveillance (sens prédominant en français) ou bien maîtrise (sens prédominant chez les anglo-saxon). Bien que la première y compte, c'est la seconde qui fait l'essence du contrôle de gestion.

2.1. Le sens du terme contrôle et gestion

Le terme contrôle peut revêtir plusieurs sens et avoir plusieurs connotations.

En langue française, il est le plus souvent associé à la notion de vérification ou d'inspection avec prédominance de connotations négatives renvoyant à la coercition et à la sanction.

En général, un contrôle désigne une procédure qui, en fonction du contexte, examine la véracité d'un fait, évalue la pertinence d'une décision prise ou d'une action réalisée par la personne soumise au contrôle, ou encore s'assure de la conformité d'une situation avec une norme juridique.

La notion de contrôle a été décrite par **Chiapello (1996)**, comme une route, une influence créatrice d'ordre ou d'une certaine régularité. Cette dernière définition reconnaît que les contrôles peuvent être administratifs, sociaux ou provenir des individus eux-mêmes (autocontrôle). Ces deux derniers types de contrôles sont cependant moins visibles^{1,2}.

Quant à **Flamholtz, 1979**, il y voit un ensemble de procédures visant à augmenter la probabilité de respect des objectifs de l'organisation².

Dans cette deuxième définition, le mot contrôle est plutôt utilisé dans une acception anglo-saxon et qui porte le sens de maîtrise et non pas vérification.

La gestion consiste à utiliser de manière optimale les ressources limitées dont dispose un responsable pour atteindre les objectifs préalablement définis. Elle est l'utilisation de façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Pour **Dumas G et Larue D**, la gestion c'est « un ensemble des procédures, des pratiques et des politiques mises en œuvre dans les entreprises et qui visent à assurer un fonctionnement satisfaisant »³.

Quant à **Franck BAZUREA et alii**, la gestion est « une science de l'action qui s'applique à toute organisation pour la conduire vers objectifs stratégiques, donc à l'efficacité. Elle doit lui assurer l'efficacité en optimisant la recherche et l'affectation de ses ressources. »⁴.

C'est à partir des développements des expressions contrôle et gestion que le contrôle de gestion pourra être appréhendé.

¹ Chiapello, Ève. « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. » Comptabilité-Contrôle-Audit 2, no 2 (1996) :p 51.

² Flamholtz, Eric. « Organizational Control Systems as a Managerial Tool. » California Management Review 22, no. 2 (1979) :p 50-59.

³ Dumas, Gérard, et Didier Larue. ; « Contrôle de gestion », Edition Litec, Paris, 2005, p.21

⁴ Franck BAZUREA et alii, « dictionnaire d'économie, et de science sociales », éd : Berti, Paris, 2007, P 465.

2.2. Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus permanent de gestion de l'entreprise qui permet de mesurer en temps réel toutes les activités et opérations.

Plusieurs auteurs ont essayé de donner une définition claire et complète du contrôle de gestion. Parmi eux, nous citerons certains :

Pour Anthony (1965), le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »¹.

Cette définition met l'accent sur trois éléments essentiels caractérisant le contrôle de gestion en tant que management de la performance ou maîtrise de la gestion opérationnelle :

- Le fait qu'il soit un processus et non pas une action ponctuelle ;
- Le caractère finalisé de ce processus ;
- L'aspect motivationnel et incitatif qui renvoie à l'impératif de faire converger les buts individuels et organisationnels.

Une autre définition, formulée par **Anthony (1988)**, le conçoit comme « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies »².

Dans cette définition, une distinction est faite entre les managers et les autres membres de l'organisation et il y est question de déploiement des stratégies de cette dernière. Ce qui complète la précédente en précisant ceux qui sont en charge du contrôle de gestion et ceux qui vise et qui mettent en œuvre de façon effective. Et il ne s'agit plus uniquement d'exécuter les activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation mais de mettre en œuvre ses stratégies ; ce qui élargit considérablement le champ couvert par le contrôle de gestion.

¹ Anthony, Robert N, « Planning and Control Systems : A Framework for Analysis. Boston : Division of Research, Harvard University, 1965, P. 17.

² Anthony Robert N, « Management et contrôle de gestion », édition Dunond , Paris , 2008. P 10

Quant à **Simon (1995)** : définit le contrôle de gestion « moderne » comme « les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation »¹.

Enfin, pour **BOUQUIN.H (1998)** « le contrôle de gestion aide les managers à comprendre l'avenir et agir en conséquence, il aide aussi les managers à orienter, si non à maîtriser les actions de leurs collaborateurs et partenaires ».²

A partir de ces définitions, nous pourrions relever l'essentiel de ce qui fait le contrôle de gestion :

- Il assoit une logique économique et s'appuie largement sur des données comptables.
- Il est en étroite liaison avec l'organisation et déploie la stratégie au plan opérationnel.
- Il est destiné aux managers.
- S'assurer de la bonne gestion de l'organisation visant l'efficacité, l'efficience et la rentabilité.
- Assurer l'évaluation des performances des centres de responsabilités.
- Fournir aux responsables et décideurs les informations qui leur permettent de prendre des décisions opportunes dans des délais raisonnables et à moindre coût.

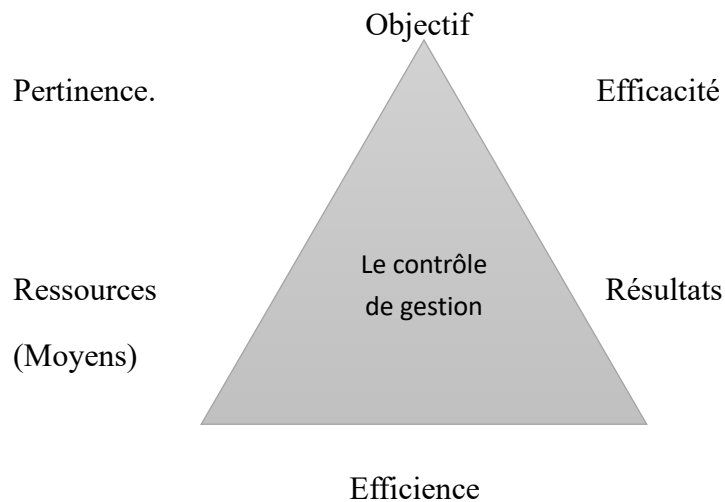
En résumé, le contrôle de gestion concerne toutes les actions stratégiques, opérationnelles ou de gestion sans pour autant s'y substituer. En tant que contrôle, il ne doit pas être conçu comme un processus d'inspection- appréciation, mais comme un processus de maîtrise de la gestion. Et cette dernière doit être comprise dans le sens le plus large renvoyant à l'ensemble des techniques de direction, d'organisation et d'administration d'une organisation.

Le schéma ci-dessous présente le triangle du contrôle de gestion.

¹ Simons , Robert., *Levers of Control : How Managers use Innovative Control Systems to drive Strategic Renewal*, Boston Massachusetts, Harvard Business School Press, 1995, p. 5.

² Sabine Separi , Florian Bonnet , Morgane Le Breton « management et contrôle de gestion »,4ème édition ,P.6

Figure N°01 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Loning Hélène,, « contrôle de gestion organisation, outil et pratique»,3ème édition Dunod, paris, 2008, p6.

3. Les niveaux de contrôle de gestion

Les différents niveaux de contrôle sont nombreux. Cependant, nous pouvons les regrouper en trois¹.

3.1. Le contrôle stratégique

Il consiste à orienter les actions de l'entreprise sur le long terme. Il aide à prendre des décisions importantes en soutenant la planification stratégique et en intégrant des informations futures basées sur une analyse des forces internes et externes de l'entreprise.

3.2. Le contrôle d'exécution

Il consiste à suivre les actions à court terme (un an) et à très court terme (moins d'un an). C'est un contrôle opérationnel qui aide à vérifier que les processus réguliers, qu'ils soient de production ou administratifs, respectent les règles établies.

¹ DUMAS, Guy., ARUE, Daniel. Contrôle de gestion. 2ème édition, Paris : LITEC, 2005, P.15.

3.3. Le contrôle de gestion

Il s'agit d'identifier les facteurs clés de Succès et de s'assurer de la cohérence entre la stratégie de l'entreprise et les activités opérationnelles. Le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel.

4. Objectifs de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a les mêmes objectifs pour toutes les entreprises, indépendamment de leur secteur d'activité et de leurs dimensions : coordination, assistance, suivi, contrôle et mise en œuvre de la stratégie.

La notion **d'objectif** ne peut répondre aux besoins de la direction que si elle met en relation deux autres éléments essentiels qui sont les **moyens** et les **résultats**¹.

Parmi les objectifs pris par l'entreprise, nous pourrions citer les suivants :

4.1. La performance de l'entreprise

Dans un environnement complexe et incertain, l'entreprise doit constamment réajuster ses objectifs et ses actions.

La gestion de la performance nécessite un équilibre entre l'adaptation aux évolutions extérieures et le maintien d'une cohérence organisationnelle afin de maximiser l'utilisation des ressources et des compétences.

À cet égard, le contrôle de gestion joue un rôle clé en soutenant l'allocation des ressources vers les priorités stratégiques actuelles. Il doit viser à optimiser la qualité, le coût et les délais, en recourant à des outils de résolution de problèmes comme l'analyse des processus et les méthodes de gestion de la qualité.

En outre, le contrôle de gestion doit accompagner le pilotage des indicateurs de performance sociale, tels que définis par les parties prenantes.

¹ Frédéric Gautier, « contrôle de gestion », Edition Education, France, 2006, p 27.

4.2. L'amélioration permanente de l'organisation

Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences ; l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique.

La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour assurer la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels, et en améliorer ceux qui ne sont pas rentables.

Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus à mesurer leurs couts pour déterminer les marges, et les leviers de développement possible de valeur ajoutée.

4.3. La prise en compte des risques

Dans le pilotage de la performance, il est essentiel de reconnaître que les activités d'une entreprise ont des impacts sur ses parties prenantes, tout en intégrant les risques associés.

Par conséquent, le contrôle de gestion peut mettre en valeur ces impacts en termes de création de valeur pour les parties prenantes, en tenant compte de différents critères et des divers degrés d'occurrence des risques.

5. Le rôle de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion aide à déterminer les objectifs de l'entreprise à long terme, et à définir la stratégie à suivre pour atteindre ces objectifs rapidement et efficacement, tout en assurant une qualité maximale.

Le contrôle de gestion joue un rôle essentiel dans l'entreprise en participant à aux :

5.1. Soutien à la décentralisation des responsabilités

Le contrôle de gestion (CG) soutient cette décentralisation des décisions, mais cela ne signifie pas que les centres de responsabilités sont complètement autonomes. En réalité, le CG met en place un cadre qui permet l'exercice efficace et cohérent des responsabilités décentralisées, tout en assurant un alignement avec les objectifs globaux de l'entreprise. Cela facilite l'adaptation aux réalités opérationnelles tout en garantissant que les actions restent en phase avec les objectifs de l'entreprise.

5.2. Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels

Le contrôle de gestion est un outil important qui permet aux opérationnels d'évaluer la cohérence des objectifs et les plans d'action, de vérifier leur adéquation et de fournir les ressources nécessaires à l'atteinte des objectifs, tout en favorisant le dialogue entre les opérationnels.

5.3. Inciter les opérationnels à penser au futur

Le contrôle de gestion encourage les opérationnels à réfléchir à l'avenir en discutant des objectifs et des plans d'action, tout en analysant les résultats par rapport aux objectifs fixés.

5.4. Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise

Le contrôle de gestion facilite un minimum de convergence entre l'individu et l'entreprise en permettant l'évaluation individuelle des responsables. Il permet même de sanctionner des individus de manière positive ou négative en fonction de leur contribution aux projets de l'entreprise.

5.5. Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances

Pour améliorer les performances, il est important d'aider les opérationnels à tirer des leçons des écarts et des erreurs identifiés. Le contrôleur de gestion intervient en formulant des recommandations et en corrigeant les erreurs afin d'éviter qu'elles ne se reproduisent.

Pour prévenir la réapparition de ces erreurs, les opérationnels doivent apprendre de leurs expériences, ce qui souligne le rôle du contrôle de gestion. Celui-ci les incite à confronter régulièrement leurs prévisions avec leurs résultats réels, facilitant ainsi leur apprentissage.

6. Le contrôleur de gestion

Il existe de nombreuses définitions du concept contrôleur de gestion, données par plusieurs Auteurs, parmi elles, nous trouverons la définition donnée par **GUERNY J et GUIRIEC J. C (1998)**

Pour ces deux auteurs, le contrôleur de gestion est « un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres Organisations, pour créer, animer et faire évoluer les méthodes et les outils du

contrôle de Gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultat »¹.

Le contrôleur de gestion assure le lien entre les dirigeants et les différents services de l'entreprise. Il a pour but d'aider les décideurs à atteindre et ou à remettre en cause leurs objectifs.

Les contrôleurs de gestion assurent une fonction de support, un rôle d'appui aux responsables opérationnels dans la mise en œuvre de la démarche managériale : Leurs missions sont de favoriser, d'animer, souvent d'aider à concevoir les éléments du système de contrôle².

6.1. Le rôle de contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion joue aujourd'hui deux rôles principaux dans une organisation, en fonction des définitions et limites du contrôle de gestion.

D'un côté, il est vérificateur et un contrôleur, ce qui implique qu'il doit vérifier l'information financière de l'unité et de veiller à ce que les pratiques de contrôle interne soient conformes aux procédures et à la politique de l'entreprise. D'autre part, il occupe également un rôle d'aide à la décision, qui est de plus en plus demandé et étendu. Ce rôle consiste à fournir des informations aux managers opérationnels et stratégiques pour les soutenir dans la gestion de leurs activités.

6.2. Le métier de contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion effectue des vérifications sur les données budgétaires et les résultats de l'année fiscale, en vue d'évaluer l'atteinte des objectifs fixés et il rend compte à son supérieur hiérarchique, voire directement à l'employeur.

Les résultats obtenus peuvent être supérieurs ou inférieurs aux prévisions initiales. Différents indicateurs de performance sont utilisés, tels que l'activité commerciale, le rendement de la production, l'état des stocks, ou les retours sur investissement éventuels.

¹ GUIRIEC Jean-Claude et Jacques de GURNEY, « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, Paris, 1998, P.197.

² Giraud Françoise, Olivier Saulpic, Gérard Naulleau, Marie-Hélène Delmond, et Pierre-Laurent Bescos. « contrôle de gestion et pilotage de la performance », édition Gualino, Paris 2004, p 37.

Le contrôleur de gestion utilise des outils tels que des tableaux de bord, des graphiques et des statistiques. Il prend en compte les flux budgétaires au sein de l'entreprise et peut ajuster les prévisions si nécessaire. Le contrôle de gestion requiert également implique une analyse approfondie des systèmes d'information et des données financières disponibles, notamment celles relatives à la trésorerie et à la comptabilité. En plus de ces missions principales, il ou elle peut être amené à gérer des tâches administratives ou liées à la gestion du personnel.

6.3. Les qualités de contrôleur de gestion

Le tableau ci-dessous met en avant les qualités du contrôleur de gestion.

Tableau N°02 : les qualités de contrôleur de gestion

Qualité technique	Qualité humaine
<ul style="list-style-type: none">▪ Rigoureux, méthodique, organisé▪ Faible, claire▪ Cohérent▪ Capable de synthèse sélectionnée▪ Maîtrisant les délais▪ Connaissant les différents outils	<ul style="list-style-type: none">▪ Morale : honnêteté et humilité▪ Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion▪ Mentales : ouverture, critique, créativité▪ Collectives : écoute, accompagnement et implication▪ Sociales : gestion des conflits▪ Entrepreneuriales : esprit d'entreprise

Source : ALAZARD Claude, SÉPARI Sabine, « Contrôle de gestion : Manuel et applications », Edition Dunod 2007, p 22.

Section 2 : Fondement et modèle de contrôle de gestion

Dans cette section, nous allons s'intéresser au contrôle de gestion, à ses différentes formes, à son processus, à ses limites et à ses finalités. De ce dernier, nous allons développer son champ d'application.

1. Les différentes formes du contrôle de gestion

Nous pourrions déterminer plusieurs notions voisines pour le contrôle de gestion et qui sont :

1.1. Le contrôle organisationnel

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats. Il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation, c'est-à-dire ses processus décisionnels¹.

L'entreprise possède des ressources internes propres qui doivent être contrôlées pour être en permanence opérationnelles et tournées vers l'objectif à atteindre.

Le contrôle organisationnel a pour objectif d'améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements.

La littérature distingue traditionnellement trois niveaux de contrôle organisationnel en s'appuyant sur la distinction de trois processus de gestion, à savoir la stratégie, la gestion courante et les opérations élémentaires.

- Le contrôle stratégique ;
- Le contrôle de gestion ;
- Le contrôle d'exécution.

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son

¹ Burlaud. Alain., « management et contrôle de gestion », manuel et application, 4 édition Paris Foucher, p 42/43.

domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et Informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique »¹.

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des Processus décisionnels.

Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- La planification.
- la fixation des règles et des procédures.
- l'évaluation des résultats et de la performance.

1.2. Le contrôle interne

Le contrôle interne est un processus qui permet d'assurer une bonne réalisation des objectifs suivants :

- Réalisation et l'optimisation des opérations.
- La fiabilité des informations financières.
- La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

Renard. Jaques considère que le contrôle interne est « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. »²

¹ Abdelhamid El Gadi, « audit et contrôle de gestion », éditeur Mithaq-Almaghrib, 1996, p 16.

² Renard. Jacques , « comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne », édition Eyrolles, Paris, p 03.

1.3. L'audit interne

Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est « une Activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de son Activité. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition Des dirigeants. »¹

L'audit doit permettre de :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptables et financiers Existant.
- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.
- Aider l'organisation à atteindre ses objectifs.
- Réaliser un audit permet de savoir si l'entreprise à atteint ses objectifs et si elle ne les a Pas atteint, de savoir pourquoi.
- Réaliser un audit, n'est pas une fine, est un moyen de permettre à l'entreprise de se Perfectionner.

Les fonctions contrôle de gestion et d'audit interne ont connu des évolutions assez similaires, allant dans le sens d'un enrichissement de leurs objectifs.

L'audit interne a évolué de l'audit comptable et financier à l'audit de l'ensemble des fonctions de l'entreprise. En parallèle, le contrôle de gestion a été passé de l'analyse des coûts et du contrôle budgétaire à la maîtrise des performances de l'organisation.

¹ Claude Alazard, Sabine Sépari., «Contrôle de gestion» : Manuel et application, 2^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2010, P.11.

2. Le processus de contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du Management : prévision, action, évaluation et apprentissage.¹

2.1. La phase de prévision

Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit Les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.

2.2. La phase d'exécution

La phase d'exécution se déroule au niveau des différentes entités de l'organisation. Les responsables de ces entités utilisent les ressources qui leur sont attribuées. Ils ont à leur disposition un système d'information qui évalue les résultats de leurs actions.

Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables, et il doit se concentrer uniquement sur les actions qui leur ont été confiées.

2.3. La phase d'évaluation

Cette phase consiste à comparer les résultats obtenus par les entités avec les objectifs fixés par la direction afin d'évaluer leur performance.

Elle permet de détecter les écarts et d'en identifier les causes. L'objectif est que les responsables prennent les mesures correctives nécessaires. Le processus devient plus réactif lorsque cette étape de contrôle est effectuée de manière régulière au sein des entités.

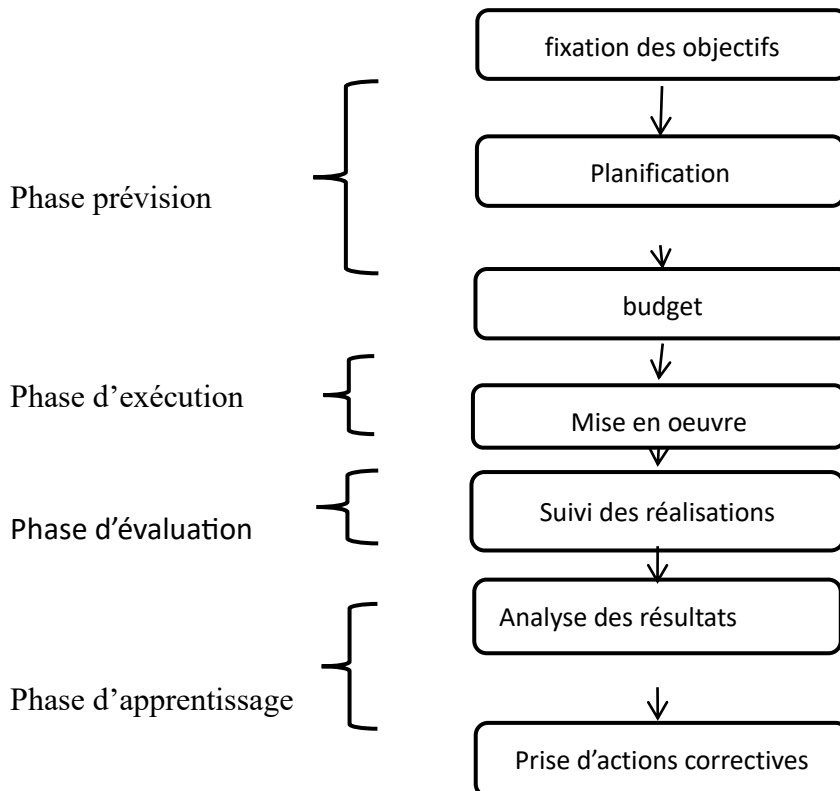
2.4. La phase d'apprentissage

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du Système de prévision par apprentissage.

¹ LANGLOI Georges., BONNIER Carole., BRINGER Michel ., « Contrôle de gestion », éditions Foucher, Paris, 2006, p.18.

Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue Des futures prévisions

Figures N ° 02 : le processus du contrôle de gestion



Source : LONING H., PESQUEUX Y., « Le Contrôle de Gestion : Organisation et mise en œuvre », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2003, P.3.

2. Limites du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un système d'information puisqu'il permet de collecter et d'analyser les données comptables, l'élaboration des budgets, la détermination des coûts ainsi que calcul et l'analyse des écarts.

Un débat est parfois engagé sur la question des limites du contrôle de gestion. Certains, critiquent une approche trop étroite, tandis que d'autres critiquent une approche plus large, leurs ambitions démesurées et leur manque de précision.

Cinq limites essentielles du contrôle de gestion existent :

- Une démarche de contrôle dépassant largement les frontières attribuées au contrôleur de gestion. Le contrôle de gestion est une démarche managériale assurée conjointement par les responsables opérationnels et les contrôleurs de gestion.
- Les indicateurs peuvent être mal choisis et être gardés ensuite. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de Gestion. Il existe tout de même des solutions comme renouveler les indicateurs utilisés.
- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable.
- Les indicateurs ne détectant pas tout, les managers aussi régulièrement constatent sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients.
- Le contrôleur de gestion peut aussi assez facilement dériver puisqu'il est au carrefour de nombreuses fonctions. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel, devenir un organe de conseil ou d'aide à la décision, prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus proches de l'audit interne.

3. Finalité du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est chargé de déterminer, d'une part, les objectifs généraux de l'entreprise à long terme et, d'autre part, la stratégie à mettre en place pour guider la gestion vers la réalisation des objectifs fixés.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévisions, le conseil, le contrôle et la mise au point des procédures.

Au niveau de la prévision, le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même, le contrôle de gestion doit s'assurer de la comptabilité de budgets émanant des différents services.

Au niveau du conseil, le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilités les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.

Au niveau du contrôle, le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la comptabilité entre eux par le biais de tableau de bord.

Au niveau de la mise au point des procédures, la mission du contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

4.1. Le contrôle de gestion doit fournir des informations

Dans une organisation décentralisée, l'information doit circuler à la fois de haut en bas (verticalement) et entre les différents services (horizontalement).

Le rôle du contrôle de gestion est de créer, organiser et gérer ces échanges d'informations pour aider à améliorer la performance de l'entreprise.¹

4.2. Le contrôle de gestion fournit des instruments de pilotage

Dans un environnement décentralisé, il y a deux niveaux de gestion :

Le premier niveau est centralisé pour garantir que toutes les actions sont cohérentes. Ce niveau organise et vérifie comment l'autorité est déléguée. Il fixe des objectifs à atteindre et s'assure qu'ils sont réalisés.

La planification et le reporting sont les principaux outils de ce pilotage centralisé. Cependant, ces dernières années aux États-Unis, la direction générale ne se contente plus de regarder les résultats, elle cherche à comprendre en détail les causes de la performance obtenue et utilise de nouveaux outils, pas seulement financiers, comme le Balanced Scorecard.

Le deuxième niveau de gestion est local. Il permet aux unités décentralisées de faire un autocontrôle et de répondre à une obligation de résultats, plutôt qu'à une obligation de moyens.

¹ BERLAND . Nicolas, DE RONGE . Yves, « contrôle ce gestion », édition Pearson, France 2013, p 11.

Le contrôle de gestion aide aussi les entités à comprendre les conséquences de leurs actions pour que les responsables puissent corriger les écarts éventuels.

Les outils proposés peuvent être développés avec les responsables des unités décentralisées pour être plus pertinents et mieux acceptés, comme les tableaux de bord de gestion et la comptabilité de gestion.

4.3. Le contrôle de gestion doit orchestrer la décentralisation

La décentralisation permet la motivation des acteurs car elle est surtout nécessaire s'il y a Complexité de l'organisation.

Elle encourage les responsables opérationnels, à prendre les décisions qui servent le mieux les intérêts de l'entreprise ; d'où la mission essentielle du Contrôle de gestion qui sont :

- Veiller à la cohérence interne des objectifs au regard de la stratégie poursuivie.
- Faire converger les buts de l'organisation.
- Minimiser les conflits entre les objectifs des individus ou de différentes parties De l'entreprise.

4.4. Le contrôle de gestion comme mode de coordination d'une organisation

Décentralisée

La décentralisation repose sur une délégation de l'autorité qu'il convient d'organiser de façon pratique en respectant les comportements suivants :

- Fixer des objectifs clairs à atteindre par les opérationnels ;
- Informer la direction générale de l'efficacité de processus ;
- Définir le niveau de délégation.

5. Le champ d'application du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est essentiel pour améliorer la performance d'une entreprise. Pour cela, il faut une collaboration étroite entre les différentes directions : générale, commerciale,

financière et ressources humaines. Comprendre comment ces fonctions interagissent avec le contrôle de gestion est donc crucial.

La stratégie est déterminée par la direction générale. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion.

L'internationalisation, La spécialisation et la croissance interne sont des exemples de stratégie adoptées par de Nombreux groupes industriels et commerciaux.

Le contrôle de gestion dans la stratégie intervient à deux niveaux :¹

En amont, pour éclairer les choix stratégiques. Il intervient au moment de diagnostic Stratégique dans le recensement des forces et faiblesses de l'entreprise, notamment sur le plan De son système d'information, par exemple que les services du contrôle de gestion soient. Sollicités dans le cadre d'achat d'une entreprise pour analyser le plan d'affaire de l'entreprise Cible.

En aval, pour s'assurer que la stratégie est bien mise en œuvre à l'échelle de l'entreprise. Le contrôle de gestion organise alors le suivi au moyen d'indicateurs propre à chaque stratégie.

Dans le cas de croissance externe par exemple il est très important de suivre la progression de l'intégration des systèmes d'information et du personnel.

5.1. Le contrôle de gestion et le marketing

Le marketing planifie et met en œuvre l'élaboration, la tarification, la promotion et la Distribution d'une idée, d'un produit ou d'un service en vue d'un échange satisfaisant pour le Consommateur.

Le marketing détermine sa politique de prix par référence au prix moyen Observé sur le marché ou par référence au coût estimé par les services de contrôle de gestion.

Le prix quel que soit son mode de détermination, a un impact sur les volumes demandés par Les consommateurs. Le contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions de

¹ Burland, Alain, George Langlois, Michel Bringer, et Carole Bonnier. «DCG11 Contrôle de gestion.» Paris : Foucher, p. 19-20.

Marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume et en valeur et sur les marges par produits ou par circuit de distribution.

Outre le suivi de ces Indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les responsables de la fonction marketing à améliorer leur performance en les assistant dans l'élaboration de leur budget et leurs plans d'action.¹

5.2. Le contrôle de gestion et les finances

La fonction financière gère l'ensemble des transactions réalisées avec les établissements financiers et avec les marchés financiers, selon la taille des entreprises.

Les financiers cherchent des financements à moindre coût et des investissements créateurs de valeur pour les actionnaires. Les exigences des actionnaires en matière de performance influencent le système de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers l'avenir. En particulier l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion.

La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle ; taux interne de rentabilité...) tandis que la seconde fonction assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes.

Enfin l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise.²

5.3. Le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation d'entreprise et à la rémunération du personnel.

¹ : Alain Burland ; George Langlois ; Michel Bringer ; Carole Bonnier ; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; p 21, 22

² Alain Burland ; George Langlois ; Michel Bringer ; Carole Bonnier ; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; page 19, 20

Chapitre I: Théories, modèles et renouveau du contrôle de gestion

En effet Le contrôle de gestion intervient dans le découpage de l'entreprise en entités plus ou moins Autonomes. Il mesure la performance des activités de l'entreprise et aussi celle des Responsables de ces activités. L'évaluation de la performance des responsables doit être ; en Théorie, associée à la réalisation d'un objectif préalablement assigné et négocié. Toutefois, en Pratique, le respect du budget est souvent utilisé pour apprécier cette performance.

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaire) et de l'évolution de la masse salariale.¹

¹ Burland, Alain, George Langlois, Michel Bringer, et Carole Bonnier. DCG11 Contrôle de gestion. Paris : Foucher, P : 22.

Section 3 : la crise et tentative de renouvellement

Alors que l'économie actuelle est notamment caractérisée par la concurrence mondiale, la libéralisation des marchés, le commerce électronique et l'importance du savoir-faire, le contrôle de gestion maintient encore souvent des outils qui s'appuient sur un postulat de stabilité.

Des outils tels les budgets et la méthode de l'analyse des écarts fournissent des moyens de suivre la performance financière et de mesurer l'atteinte des objectifs de l'organisation.

En effet, ces indicateurs demeurent axés sur le passé et n'indiquent pas aux gestionnaires comment améliorer leur performance. De plus, la performance est multidimensionnelle, or les outils étaient centrés seulement sur la performance financière. Ainsi, plusieurs auteurs suggèrent la mise en place et l'utilisation des systèmes multidimensionnels de mesure de la performance, comme outils de gestion complémentaires aux outils traditionnels.

Nous traiterons dans cette section la crise du modèle classique de contrôle de gestion, pour ensuite faire un survol des tentatives de sa modernisation.

1. La crise du modèle classique de contrôle

Depuis une dizaine d'années¹ certains des dispositifs traditionnels du contrôle de gestion sont soumis à des pressions pour renouveler, c'est le cas notamment de la procédure budgétaire.

Le modèle classique du contrôle est déséquilibré, il intègre difficilement les questions sociales posées par les psychosociologues, ce qui n'est pas le cas de modernité en contrôle de gestion, qui invite par ailleurs à une rupture avec ce modèle, en mettant en évidence le modèle stratégique- opérationnel.

1.1. Critique des soubassements théoriques

Si tout le monde s'accorde à reconnaître qu'il est inconcevable de nos jours de gérer une entreprise sans budget, ces derniers demeurent toujours l'objet de vives critiques. Que nous

¹ Naulleau. Gérard et Rouach. Michel, « Les méthodes récentes du contrôle de gestion : les apports pour la banque », revue banque N° 590, mars 1998, p 45.

nous tournions vers les praticiens ou les chercheurs, la gestion budgétaire est fortement décriée pour de multiples raisons.

L'approche traditionnelle du contrôle de gestion basée sur la séquence Plan – Programme – Budget – Suivi – Contrôle – Sanction ne fonctionne correctement que dans des hypothèses très restrictives. De même, les crises économiques des années 80 du siècle dernier en Europe, ont influé sur la remise en cause du contrôle de gestion.

Ainsi, **Henri Bouquin**, note que « les entreprises se trouvent de plus en plus confrontées à des situations d'ignorance partielle. L'essentiel n'est plus, dès à présent de détecter les écarts grâce à un outil comptable sophistiqué. Ce qui domine, c'est la recherche des impacts qu'ils auront, le diagnostic qu'il faut en tirer, les ajustements à effectuer dans les plans d'action, les objectifs à court terme, mais aussi et de plus en plus souvent dans les grands axes de management à moyen terme .»¹

Une telle perspective remet en cause la vision traditionnelle du contrôle de gestion. Il ne s'agit plus seulement pour lui de s'assurer que les ressources sont bien utilisées et dans le sens des objectifs généraux de l'organisation mais de fournir aux décideurs le moyen de gérer les risques de toutes natures qui sont la conséquence d'une incertitude plus étendue.

Henri Bouquin, propose une explication plus générale de la limite des modèles de contrôle de gestion, en rappelant qu'ils reposent sur trois hypothèses de base :

- Le cloisonnement des centres de décision ;
- L'articulation du court et du long terme ;
- Et l'hypothèse culturelle.

Ces trois hypothèses sont fortement remises en cause et limitent de ce fait le modèle classique.

L'hypothèse de cloisonnement renvoie à la notion des centres de responsabilités, donc, à un certain type de structuration de l'organisation.

¹ Bouquin. Henri, « Le contrôle de gestion », 4 Edition PUF, Paris 1998, p 64.

L'évaluation de la performance suppose que l'on puisse définir une articulation court terme et long terme, mais celle-ci est de plus en plus difficile à assumer.

Enfin, le modèle classique repose sur une hypothèse culturelle forte, celle de l'optique contractuelle privilégiant la post-évaluation basée sur des résultats chiffrés.

L'information de gestion reste en grande partie figée lorsqu'il s'agit de rendre compte des situations de crise. Ces insuffisances sont aggravées par une vision abusivement financière du contrôle de gestion.

Le système de contrôle de gestion se heurte à la difficulté de mesurer les actifs immatériels, puisque les outils mis à sa disposition sont imprégnés de l'approche traditionnelle ou les relations entre production et les coûts sont stables.

L'ampleur des actifs immatériels du fait de la tertiarisation de l'économie apparaît comme une limite forte à la représentation comptable et, à travers elle, de la pertinence du contrôle de gestion qui lui est associé.

1.2. Défis de l'environnement et crise du contrôle budgétaire

Né avec la nécessité de gérer la complexité, le contrôle de gestion aujourd'hui est confronté au défi d'une complexité différente¹. Le contrôle de gestion est confronté aussi aux défis de la complexité de l'environnement.

L'environnement des entreprises est instable, hostile, complexe, diversifié et commande des techniques et des moyens d'intégrations renouvelés.

Le budget apparaît comme un outil d'une autre époque, correspondant à des problèmes que les entreprises ne rencontrent plus. Ces outils traditionnels de gestion ont été conçus pour des environnements relativement stables, où les producteurs étaient Roi.

Le processus de budgétisation traditionnelle correspondrait ainsi à une philosophie ancienne du management. Les décisions descendraient du haut de la hiérarchie (approche top down), seraient construites sur des structures hiérarchiques cloisonnées et chercheraient surtout

¹ Bouquin. Henri, « Le contrôle de gestion », 4 Edition, Paris 1988, p 20.

à contrôler les dépenses des opérationnels. L'environnement actuel pousse au contraire les managers à penser en termes de processus et non pas de fonction.

A côté des défis que pose l'environnement au contrôle de gestion, d'autres aspects plus organisationnels semblent mettre à mal ce système.

2. Les tentatives de rénovations du contrôle de gestion

Après avoir exposé différentes tentatives d'amélioration des budgets conventionnels, et en particuliers la méthode des budgets à base d'activité, nous analyserons le thème de la gestion sans budget.

2.1. Des tentatives d'améliorations des techniques budgétaires

L'avènement d'un environnement concurrentiel de plus en plus imprévisible, l'évolution des technologies, des produits et services et la part croissante des immatériels rendent entre autre les systèmes budgétaires de moins en moins aptes à aider les managers à prendre des décisions et à piloter leurs activités.

Ce constat d'une incertitude et d'une complexification croissante conduit à des choix managériaux et des prises de décisions de plus en plus risquées, car soumis à des aléas. Si les processus de management stratégique ont évolué afin d'intégrer cette tendance, cela a été moins le cas pour le contrôle de gestion et tout particulièrement la gestion budgétaire.

Cependant, des tentatives d'amélioration des systèmes budgétaires ont émergé dans deux directions. La première a consisté à tenter de mieux articuler le management stratégique à la gestion budgétaire. Johnson et Kaplan (1987) ayant mis en évidence le caractère déterminant de ce défaut d'articulation comme à l'origine de la perte de pertinence évoquée.

La seconde direction a consisté à développer une gestion par les activités et les processus afin d'apporter une réponse à ce constat de complexification en détectant le lien qui existe entre les prévisions budgétaires et les consommations de ressources.

2.1.1. L'articulation entre la stratégie et les budgets : la promotion d'un style budgétaire stratégique

Lorange (1986), propose une démarche de budget stratégique et de budget opérationnel. Kaplan et Norton (2001), reprennent cette solution consistant à articuler un budget stratégique et un budget opérationnel.

L'objectif étant, pour tous ces auteurs, de faire en sorte qu'une continuité soit assurée entre la formulation de la stratégie sous la forme de facteurs clés de succès et la formulation des prévisions budgétaires.

Ces démarches visent à introduire dans les processus budgétaires des éléments d'analyse plus diversifiés (non exclusivement financiers et orientés pour partie sur l'environnement), ce qui permet une meilleure adaptation des budgets à des environnements incertains, complexes et risqués.

2.1.2. Orientation processus et activités des budgets

Une seconde voie de modernisation de la gestion budgétaire consiste à structurer les démarches de prévisions budgétaires et de contrôle budgétaire non plus sur la base des centres de responsabilités, mais sur la base des activités et processus de l'entreprise.

La méthode à base d'activité (méthode ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes ». ¹

Bescos et Mendoza⁴⁰, considère que l'ambition de ABC « est d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources. »

Le concept clé de cette méthode est l'activité.

¹ Pierre Laurent Bescos et Carla Mendoza : « le management de la performance », Edition comptables Malesherbes, Paris, 1994, p186.

Ainsi, les activités consomment les ressources et les produits consomment les activités.

- L'inducteur et le cout unitaire d'inducteur.

- L'inducteur : c'est un inducteur de mesure de l'activité, il est aussi le facteur Explicatif des couts.

- **Cout unitaire de l'inducteur = ressources consommées/ volume d'inducteur**
- **Charge indirecte imputée à un produit (par activité)= volume d'inducteur* cout unitaire de l'inducteur**

Chaque poste de travail doit être lié à un ensemble d'activités bien définies. Le nombre et le détail de ces activités dépendent de la précision du système d'information voulu. Toutes les charges liées à une même activité sont regroupées dans un même compte.

Cette analyse se fait en utilisant la documentation disponible dans l'entreprise et en interrogeant les employés à différents niveaux hiérarchiques.

L'affectation des ressources aux activités consiste à attribuer les charges spécifiques à chaque activité. Cela permet d'éviter de répartir de manière injustifiée les charges indirectes entre les divisions de l'entreprise. En évaluant les ressources utilisées par chaque activité, on s'assure que les produits qui consomment ces activités absorbent les ressources correspondantes.

Pour chaque activité, il faut identifier un facteur qui explique les variations de son coût. Les activités qui partagent le même facteur sont rassemblées dans un même groupe, appelé « centre de regroupement ». Par exemple, l'expédition de marchandises et la facturation peuvent avoir le même facteur de coût, elles seront donc regroupées dans un seul centre.

Cette méthode présente plusieurs objectifs tel que :¹

- Obtenir des coûts plus précis.

¹ MALO, Jean-Louis., MATHE, Jean-Charles. «L'essentiel du contrôle de gestion», 3^{ème} Edition, Paris : ORGANISATION, 2002, p.208.

- Rendre visibles des activités cachées.
- Rendre « variables » les charges fixes.
- Donner un nouveau modèle de fonctionnement pertinent et cohérent.

- **Le budget à base d'activité Activity Based Budgeting (ABB)**

Les budgets fondés sur l'activité (ABB) s'inspirent de la méthode d'analyse des coûts par activité (ABC), mais avec quelques différences.

Le principe général de l'ABB consiste à calculer les coûts prévisionnels d'une activité en se basant sur les consommations prévues. Il s'agit donc d'une approche prévisionnelle qui vise à déterminer les ressources nécessaires pour atteindre un niveau de production de biens ou de services souhaité.

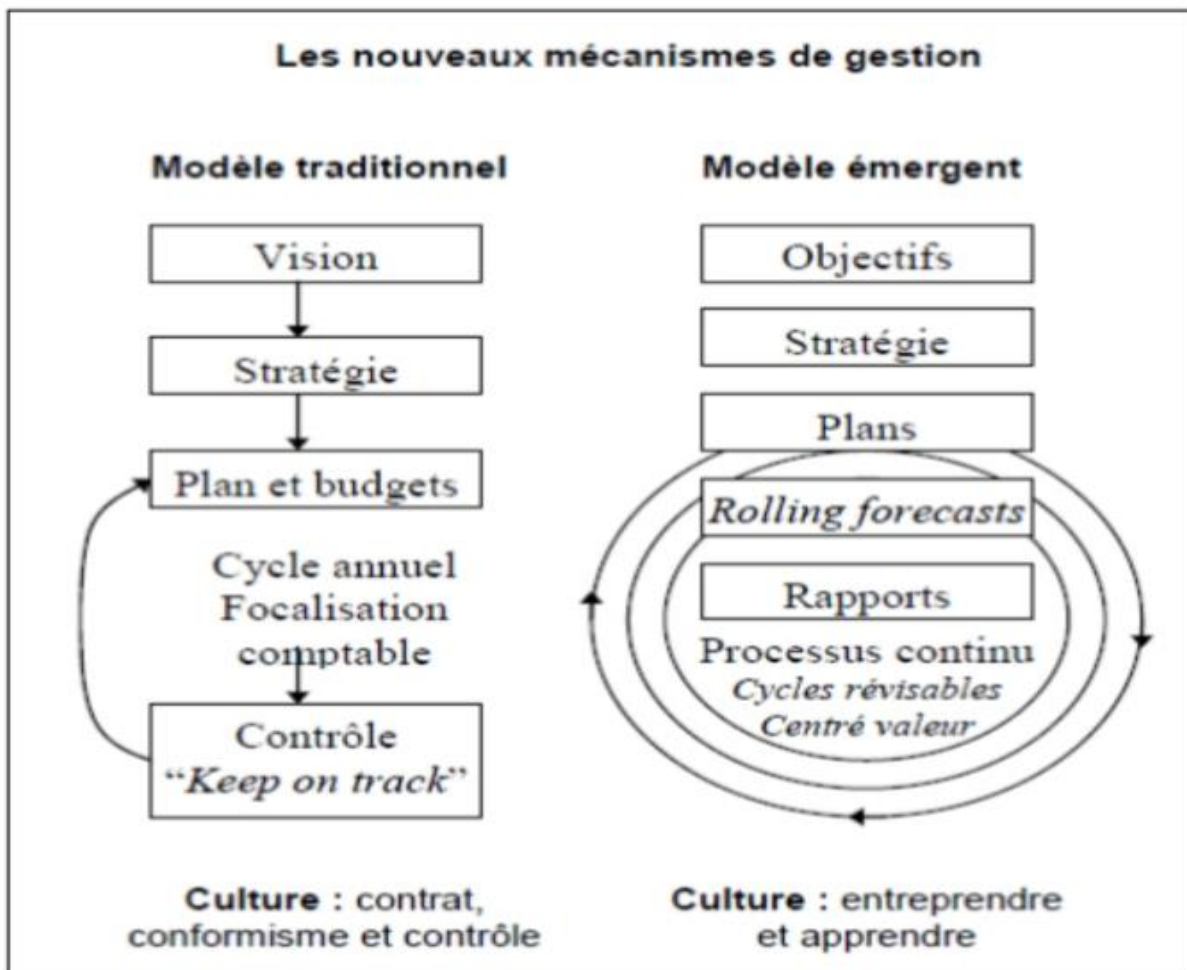
L'ABB permet une meilleure compréhension des écarts en remontant à l'origine des coûts (les inducteurs d'activité). En cas d'écart défavorable, cela permet d'identifier clairement les actions correctives à prendre.

2.2 La gestion sans budget

Les entreprises cherchent de plus en plus à être flexibles, mais le contrôle budgétaire n'est pas conçu pour cela. Il a été créé pour maximiser la production afin de répondre à une demande croissante. Ainsi, il devient logique de le remplacer.

Les budgets devraient être supprimés et remplacés par des outils comme le tableau de bord prospectif, qui présente les principaux indicateurs de performance. Ce tableau aide à transmettre les objectifs stratégiques à tous les niveaux de l'entreprise, tout en précisant les actions à entreprendre et les critères pour évaluer chaque objectif.

Figures n °03 : le modèle du la gestion sans budget



Source : Komarev I, « La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une Approche contingente », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Montesquieu – Bordeaux IV, 2007.

Dans cette section nous avons passé en revue en premier lieu, la crise du modèle de contrôle de gestion. En effet, ont été discuté les critiques adressées par certains auteurs des soubassements théoriques du modèle classique du contrôle de gestion.

Dans un deuxième point, ont mis en relief les défis de certains facteurs de contingence tel : l'environnement pour mettre en lumière le manque de pertinence et les jugements de mettre à mort les outils du contrôle de gestion.

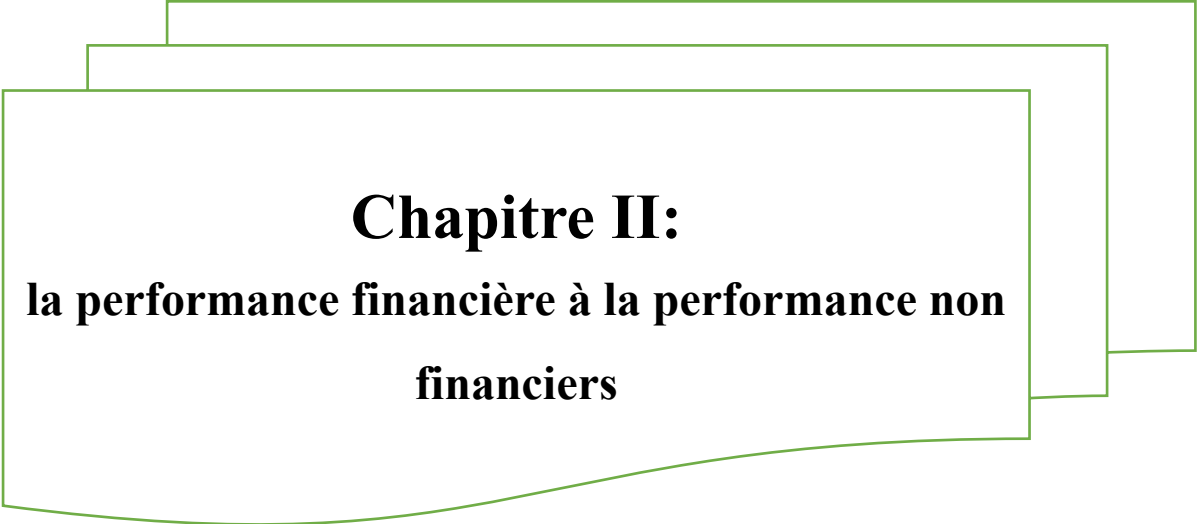
Pour conclure, dans un dernier point sur les diverses tentatives de modernisations du modèle de contrôle de gestion.

Conclusion au chapitre

Le Contrôle de gestion est essentiel pour toutes les organisations, qu'elles soient privées ou publiques. Il aide à garantir l'efficacité et la rentabilité des activités en fournissant aux responsables les informations nécessaires pour prendre des décisions. Grâce à différents processus et outils, le contrôle de gestion permet de planifier, suivre et évaluer les performances de l'organisation par rapport à ses objectifs.

C'est un levier important pour maîtriser la performance et atteindre les objectifs stratégiques, en particulier dans un environnement complexe et en évolution constante. Les entreprises qui maîtrisent cette fonction sont mieux préparées pour assurer une performance durable.

La fonction contrôle de gestion a pour objectifs d'organiser la structure financière et Comptable de l'entreprise, permettre de préparer les décisions, planifier le dispositif de mise En œuvre, mettre en place les indicateurs de suivi à jour, évaluer les résultats intermédiaires et Finaux.



Chapitre II:
la performance financière à la performance non
financiers

Chapitre II: la performance financière à la performance non financiers

L'objet du contrôle de gestion est de planifier et maîtriser et améliorer la performance. Est un concept polysémique dont l'appréciation dépend de son utilisateur.

La performance est une notion essentielle dans la gestion des organisations (publiques ou privées).

La présentation de ce chapitre est organisée en trois sections

- la première nous allons présenter la performance financière et ces indicateurs ,
- la deuxième section est décrit sa performance non financiers et ces indicateurs,
- la troisième section nous allons parler sur la nécessité de cohabitation entre les deux types de variables.

Section 01 : la performance basée sur les indicateurs financiers

La performance financière d'une entreprise est historiquement mesurée à travers des indicateurs économiques tels que le chiffre d'affaires, le bénéfice net, le retour sur investissement, et la rentabilité. Ces indicateurs financiers sont essentiels pour évaluer la santé économique d'une organisation, car ils reflètent directement la gestion des ressources, l'efficacité des opérations et la capacité à générer des profits. Cette section se concentre sur l'analyse et l'importance de ces indicateurs financiers, en mettant en évidence leur rôle dans la prise de décision stratégique.

1. La performance

Traditionnellement, la performance était mesurée uniquement par ses résultats financiers. Cependant, face aux nombreux changements organisationnels d'aujourd'hui, la performance doit être considérée sous un angle plus large, intégrant les aspects financiers et opérationnels. En d'autres termes, la performance est désormais multidimensionnelle. En fin de compte, toutes les entreprises recherchent la performance, mais celle-ci est devenue plus complexe à atteindre et à définir.

1.1 Définition de la performance

A. Khemakhem dans son ouvrage « Dynamique du contrôle de gestion » a montré la difficulté et l'ambiguïté de la notion de performance qu'il a expliquée par la manière suivante : « performance est un mot qui n'existe pas en français classique. Comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion. La racine de ce mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont '' performare '' en latin, ''to perform'' et '' performance '' en anglais ». Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion.¹

¹ KHEMAKHEM Abdellatif, La dynamique du contrôle de gestion, 2eme édition, dunod, paris, 1976 , P 6.

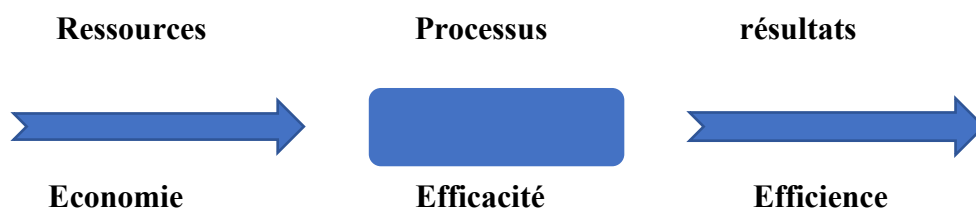
Chapitre II: la performance financière à la performance non financiers

Pour **LORINO** la performance est définie comme étant « l'ensemble des éléments qui Contribue à la création de la valeur de l'entreprise. En plus exactement, à l'amélioration de la Valeur nette de cette dernière par la contribution de chaque individu ou groupe d'individu». ¹

Selon LORINO :« Est performance dans l'entreprise tout ce qui et seulement ce qui Contribue à améliorer le couple valeur-coût c'est-à-dire à améliorer la création nette de Valeur»²

Enfin, Pour **Annick BOURGUIGNON** : « la performance est la réalisation des objectifs Organisationnels, quelques soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut Se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène Au résultat ». ³

Figure N°04: les concepts liés a la performance



Source : Henri Bouquin, « le contrôle de gestion »,2004, p, 48

1.2 Forme et type de la performance

Typologies et formes de la performance Pour mesurer la performance globale d'une entreprise, il faut prendre en compte les Différents types de la performance à travers les différents indicateurs. On distingue alors :

¹ LORINO Philippe, « méthodes et pratique de la performance », 3ème Edition d'organisation, Aix-en-Provence, 1997, p18.

² LORINO Philippe, <<Méthode et pratique de la performance >> Edition les éditions d'organisations, Paris,2003,P 05.

³ Annick Bourguignon, « Peut-on définir la performance ? », revue française de la comptabilité, Paris, 1998, p :269.

Chapitre II: la performance financière à la performance non financiers

1.2.1 La performance Externe

On distingue la performance externe qui s'adresse de façon générale aux acteurs en Relation contractuelle avec l'organisation, de la performance interne qui concerne Essentiellement les acteurs de l'organisation.».¹

1.2.2 La performance interne

Afin d'évaluer le degré de réalisation des objectifs, d'en rechercher les causes pour Définir les axes d'action futurs et de coordonner les actions de chaque acteur afin de converger Vers un même but.²

1.2.3 La performance financière

La performance financière est un indicateur clé pour mesurer le succès d'une entreprise en termes de résultats financiers. Elle représente la capacité de l'entreprise à maximiser sa création de valeur en assurant sa rentabilité par le biais de sa production. En d'autres termes, une bonne performance financière se traduit par une rentabilité solide, une croissance satisfaisante et une création de valeur pour les actionnaires. L'objectif est de garantir la rentabilité du financement de l'entreprise afin de minimiser le recours aux crédits.

1.2.4 La performance économique

La performance économique d'une entreprise mesure sa rentabilité et sa capacité à atteindre ses objectifs. Elle peut être évaluée en analysant la variation de l'activité, la rentabilité des investissements et des ventes, ainsi que le compte de résultat. Le bénéfice net est un indicateur clé de la rentabilité d'une entreprise et permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'évaluer sa performance.

1.2.5 La performance stratégique

La performance stratégique, également appelée performance à long terme, se caractérise par le maintien d'une distance avec les concurrents. Cette distance est entretenue par une forte

¹ DORIATH Brigitte , GOUJET Christian , « Gestion prévisionnelle et Mesure de la performance », 3^{ème} édition, DONUD, Paris, 2007, P .173.

² MARTORY Bernard, « Contrôle de gestion social », librairie Vuibert, Paris, 1999, P : 236

motivation de tous les membres de l'entreprise, alimentée par un système d'incitation et de récompense, et une focalisation sur le développement durable.

1.2.6 La performance Organisationnelles

Elle est définie par **KALIKA** comme « les mesures portant directement sur la Structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou Economique. Ces indicateurs sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner Les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières manifestations, avant que les Effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique». ¹

1.2.7 La performance commerciale

« La performance commerciale encore appelée performance marketing est la Performance qui est liée à la satisfaction des clients de l'entreprise »²

Pour atteindre la performance commerciale, les entreprises doivent comprendre les besoins de leurs clients et suivre les stratégies de leurs concurrents pour maintenir et développer leur part de marché. La performance commerciale peut être mesurée grâce à des indicateurs tels que :

- La part de marché
- La fidélité des clients
- L'attractivité pour les nouveaux clients
- La satisfaction des clients
- La rentabilité par produit, client ou marché »

¹ KALIKA Michel : « Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances », Éditions Economica, Paris, 1988, p.340.

² SOGBOSSI BOCCO Bertrand : « Perception de la notion de performance par les dirigeants des petites Entreprises en Afrique », La revue des sciences de gestion (N°241), 2010, p.119.

1.2.8 La performance humaine

La performance humaine de l'entreprise ne dépend pas seulement des savoirs faire des Dirigeants mais aussi de son utilisation. Elle est définie comme un ensemble de connaissances Théoriques, méthodologiques et pratiques par les responsables de l'entreprise à ses différents Niveaux.¹

1.2.9 La performance sociale

La performance sociale d'une entreprise est sa capacité à bien utiliser ses ressources humaines tout en veillant à leur bien-être. Cela inclut des actions pour améliorer les conditions de travail ou la rémunération, afin d'encourager les employés à s'investir. En d'autres termes, c'est la relation entre les efforts de l'entreprise et l'attitude des salariés.

Le bilan social est un outil clé pour mesurer cette performance. Il présente, sous forme de document, les données essentielles qui permettent d'évaluer la situation de l'entreprise, notamment en ce qui concerne l'emploi, les salaires, les conditions de travail et les relations professionnelles.

1.3 Caractéristiques du La performance financière

La performance d'une entreprise peut comprendre un certain nombre de caractéristiques, Notamment :

1.3.1 La performance est un support à des jugements

La performance reste une affaire de perception. Pour un dirigeant, elle pourra être la Rentabilité ou la comptabilité de son entreprise ; pour un employé, elle pourra être le climat de Travail et pour un client, la qualité des services rendus.

L'évolution dans le temps représente les changements et les transformations qui se produisent au ET fil du temps. Dans le contexte de la performance, cela implique de suivre et

¹ BOSQUET Robert ,« Fondement de la performance humaine dans l'entreprise »,éd d'Organisation, Paris, 1989,P.9.

de mesurer les progrès ou les changements dans les résultats, les compétences ou les performances d'une personne, d'une équipe ou d'une organisation.

1.3.2 La performance comme Indicateurs de pilotage :

La performance est un élément dynamique qui peut être piloté. De nombreux auteurs proposent aux dirigeants une grille de lecture de l'entreprise comprenant des indicateurs complémentaires et interdépendants, liés à des objectifs multiples.

La performance a un effet rétroactif sur l'organisation, influençant le comportement des dirigeants. Si les résultats sont inférieurs aux objectifs, les responsables vont reconsidérer les choix stratégiques.

2. La performance financière

La performance financière évalue la santé financière d'une entreprise sur une période donnée. Elle utilise des indicateurs clés pour analyser la rentabilité, la stabilité financière, l'efficacité et la croissance de l'entreprise.

Selon MALLOT JEAN et JEAN CHARLES : « La performance financière est une Association de l'efficacité et de l'efficience qui consiste pour une entreprise à obtenir des Résultats dans le cadre des objectifs définis et l'efficience correspond à la meilleure gestion Des moyens et des capacités en relation avec les résultats »¹

2.1 Les critères de la performance financière

Une entreprise performante doit être à la fois efficace, efficiente et pertinente d'où la Nécessité des critères de la performance :

2.1.1 L'efficacité

L'efficacité, c'est la capacité à atteindre les objectifs fixés. On compare simplement les résultats obtenus avec les objectifs initiaux. Une entreprise est efficace lorsqu'elle réussit à atteindre ses objectifs.

¹ MALLOT jean louis et JEAN CHARLES « L'essentiel du contrôle de gestion », Edition d'organisation, paris 1998, P 46

Plus simplement nous pouvons définir l'efficacité « Comme le rapport entre les résultats Atteints par un système et les objectifs visés. De ce fait, plus les résultats seront proches des objectifs visés, plus le système sera efficace. On s'exprime donc degré d'efficacité pour Caractériser les performances d'un systèmes ». ¹

Elle peut aussi être définie : « Capacité à obtenir un résultat ». ²

D'une manière plus brève, l'efficacité est résumée dans la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \text{Résultats atteints} / \text{Objectifs visés}$$

2.1.2 L'efficience

L'efficience est la capacité d'une personne, d'un groupe ou d'un système à réaliser une tâche ou atteindre un but de manière rapide, économique et productive, en utilisant le moins de ressources possibles (temps, argent, énergie, etc.).

En d'autres termes l'efficience est « le rapport entre l'effort et les moyens totaux Déployés dans une activité d'une part, et l'utilité réelle que les gens en tirent sous forme de Valeur d'usage d'autre part » ³

Donc nous pouvons résumer l'efficience dans la formule suivante :

$$\text{Efficience} = \text{Résultats atteints} / \text{Moyens mise en œuvre}$$

2.1.3 La pertinence

La pertinence est un concept subjectif et difficile à mesurer. On peut toutefois la définir comme la concordance entre les moyens utilisés et les actions entreprises pour atteindre un objectif précis. En d'autres termes, être pertinent signifie atteindre l'objectif fixé de manière efficace et efficiente.

¹ HENRI. Mahé de Boislandelle, « Dictionnaire des gestions, vocabulaire, concepts, outils » éd. Économica, Paris, 2008. P.139.

² Doriath Brigitte , Gouget Christian ,« Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007,p82.

³ GRANSTED Ingmar ,« Impasse industriel » Edition du seuil, 1980 P 33.

2.1.4 L'économie

L'aspect économique d'une opération repose sur l'acquisition de ressources humaines et matérielles. Pour assurer la rentabilité, il est essentiel d'obtenir des ressources de qualité acceptable au coût le plus bas possible.

Elle peut aussi être définie «L'économie étudie la manière dont les individus, les groupes, les sociétés utilisent Des ressources rares en vue de satisfaire au mieux leurs besoins ». ¹

3. Les indicateurs financiers

Les indicateurs de performance d'une entreprise sont des mesures financières qui permettent d'évaluer sa performance en termes monétaires. Ces indicateurs sont nombreux et varient d'une organisation à l'autre.

« Les indicateurs de performance sont au cœur du système de contrôle de gestion, ils doivent Fournir aux décideurs un diagnostic sur les résultats et une information sur les moyens mis en Œuvre pour les atteindre. » ²

Les indicateurs financiers sont des outils qui permettent d'évaluer la santé financière d'une entreprise. Ils mesurent la solvabilité, la rentabilité, la croissance, la gestion de la trésorerie, etc. Ils permettent de comparer l'entreprise à d'autres dans le même secteur et d'identifier des opportunités d'investissement.

3.1 La rentabilité

Les ratios de rentabilité sont des indicateurs financiers permettant d'évaluer la capacité d'une entreprise à générer des bénéfices par rapport à ses revenus, ses actifs ou ses capitaux propres. Ils se calculent en mettant en relation un élément du résultat, tel que le bénéfice net, avec une mesure de l'activité ou des ressources utilisées pour l'obtenir. Ces ratios offrent une

¹ CAPUL Jean-Yves ,GARNIER Olivier « Dictionnaire d'économie et de sciences sociales », édition Hatier, Paris, 2005, P.145

² BHIMANIA, DATAR. S, FOSTER. G, HORNGREN. C, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », Edition Pearson Education, Paris, 2006.P177

Chapitre II: la performance financière à la performance non financiers

vision essentielle de la performance financière et de l'efficacité de l'entreprise dans la création de profit.

« La rentabilité est l'aptitude de l'entreprise à accroître la valeur des capitaux investis, Autrement dit à dégager un certain niveau de résultats ou de revenus pour un montant donné Des ressources engagées dans l'entreprise ». ¹

Tableau N ° 03 : les différents ration de rentabilité

Nature	Formule	Interprétation
Taux de croissance du résultat net	$\frac{(R_n - R_{n-1})}{R_{n-1}}$	L'évolution du résultat net permet de mesurer l'évolution de la rentabilité de l'entreprise
Taux de marge nette	$\frac{\text{Résultats net}}{\text{Chiffre d'affaires HT}}$	Il mesure la capacité de l'entreprise à générer du résultat et à partir du chiffre d'affaires
Taux de marge commerciale	$\frac{\text{Marge commerciale}}{\text{Vente de marchandises HT}}$	Ratio qui s'applique uniquement aux entreprises commerciales et permet de les comparer avec celui des entreprises du même secteur
Taux de marge brute	$\frac{\text{EBE}}{\text{Chiffre d'affaire}}$	Il mesure la capacité de l'entreprise à générer une rentabilité d'exploitation à partir du chiffre d'affaires
	Résultats net	Il mesure l'aptitude de

¹ HORAU Christian, « maitriser le diagnostic financier », 3^{ème} édition, revue fiduciaire, 2008, p.88

Rentabilité financière	<hr/> Capitaux propres	l'entreprise à rentabiliser les fonds apportés par les associés
Rentabilité apparente de la main d'œuvre	Valeur ajoutée <hr/> Effectif moyen	Ratio qui permet de mesurer la création de richesse par salarié, qui doit être analysée d'une année sur l'autre et comparée par rapport à d'autres entreprises évoluant dans le même secteur d'activité

Source : Dov Ogien « Gestion financière de l'entreprise », 4 -ème édition, Collection : Maxi Fiches, Edition DUNOD, P77

3.2 La liquidité

Les ratios de liquidité sont des outils financiers qui mesurent la capacité d'une entreprise à payer ses dettes à court terme. Ils permettent d'évaluer la solvabilité à court terme d'une entreprise et de comprendre si elle peut honorer ses obligations financières courantes.

« La liquidité aptitude de l'entreprise à faire face à ses dépenses, à honorer ses Engagements». ¹

Il existe trois ration de liquidité :

3.2.1 La liquidité générale (LG)

La liquidité général mesure la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme avec ses actifs circulants. Elle représente la différence entre les actifs circulants et les dettes à court terme.

¹ Pierre Cabane, « L'essentiel de la finance à l'usage des managers », 2^{ème} Edition, éditions d'organisation Group Eyrolles 2004, p 119

Chapitre II: la performance financière à la performance non financiers

Le ratio de liquidité général : VC / DCT , qui résume l'équilibre financière à court terme. Plus le ratio est supérieur à 1, plus le fonds de roulement est élevé et plus les actifs circulants sont susceptibles de couvrir les dettes d'exploitation.

Formulaire : actifs circulants/ dettes à court termes >1

Signification :

Si $LG > OU$ $RLG > 1$: cela signifie que les valeurs circulants peuvent couvrir Intégralement les dettes à court terme sans dégager un sur plus.

Si $LG = 0$ Ou $RLG = 1$: cette situation signifie que les valeurs circulant peuvent couvrir Seulement les dettes à court terme sans dégager un sur plus. C'est une mauvaise situation Compte tenu de l'incertitude de la liquidité de valeur circulant face à la certitude de L'exigibilité des dettes à court terme.

3.2.2 La liquidité immédiate (LI)

La liquidité immédiate mesure la capacité d'une entreprise à payer ses dettes à court terme avec ses liquidités disponibles. Elle se calcule en soustrayant les dettes à court terme des valeurs disponibles.

Le ratio de liquidité immédiate (LI) : $\text{valeurs disponible} / DCT$. Il présente beaucoup moins d'intérêt, en raison des fortes fluctuations des postes de trésorerie.

Formulaire : valeur disponible/ dettes à court terme

Signification :

Si $LI > OU$ $RLI > 1$, l'entreprise peut régler ses dettes à court terme sans attendre la conversion d'autres actifs en liquidités.

Si $LI < OU$ $RLI < 1$, est mauvais signe pour l'entreprise, qui pourrait avoir des difficultés à rembourser ses dettes, même avec ses actifs les plus liquides.

3.2.3 La liquidité réduite

La liquidité réduite mesure la capacité d'une entreprise à couvrir ses dettes à court terme avec ses actifs circulants hors stocks. Il se calcule en soustrayant les dettes à court terme des valeurs circulantes hors stocks.

Le ratio de liquidité réduite (LR) : (actif circulants – stock) / DCT il s'agit d'un ratio Similaire au précédent, mais plus prudent puis qu'il exclut les stocks dont liquidité est jugée Incertaine.

Formulaire : (valeurs réalisables + valeurs disponibles) / dettes à court terme

Signification :

Si LR > OU RLR > 1, indique que l'entreprise peut couvrir ses dettes à court terme avec ses actifs rapidement convertibles en liquide.

Si LR < OU RLR < 1, l'entreprise peut avoir besoin de vendre des stocks pour couvrir ses dettes à court terme.

3.3 La solvabilité

La solvabilité est un indicateur financier qui mesure la capacité d'une entreprise à rembourser ses dettes. Il permet d'évaluer la solidité financière d'une entreprise en comparant son endettement à ses capitaux propres, ses bénéfices et ses autres actifs.

Ce ratio est un outil précieux pour les investisseurs potentiels et les institutions financières qui souhaitent collaborer avec une entreprise donnée.

3.3.1 La solvabilité générale

Le ratio de solvabilité générale (RSG) mesure la capacité d'une entreprise à rembourser ses dettes à court et long terme. Un RSG supérieur ou égal à 1 indique que l'entreprise peut théoriquement payer ses dettes en cas de faillite ou de liquidation en vendant ses actifs.

Il se calcule comme suit :

Ratio de Solvabilité Générale = Somme des Actifs / Somme des Dettes

Chapitre II: la performance financière à la performance non financiers

3.3.2 Le ratio d'autonomie financière (RAF)

Le ration d'autonomie financiers est un indicateur clé en analyse financière. Il permet de mesurer la dépendance d'une entreprise aux financements externes, comme les emprunts bancaires. Un RAF élevé signifie que l'entreprise est moins dépendante de ces financements et possède une plus grande indépendance financière.

3.4 Les ration de structure financière

Les ratios de structure financière, Egalement appelés ratios de situation financière, sont des outils précieux pour évaluer la solidité de la structure financière d'une entreprise. Ils permettent de porter un jugement objectif sur sa capacité à gérer ses dettes et ses actifs.

Tableau N° 04 : les ratios de structure

Nature	Formule	Interprétation
Financement des emplois stables	$\frac{\text{Ressources Stables}}{\text{Emplois stables}}$	Il mesure la couverture des emplois stables par les ressources stables
Autonomie financière	$\frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Total dettes}}$	Il mesure la capacité de l'entreprise à S'endetter.
Capacité de remboursement	$\frac{\text{Dettes financières}}{\text{Capacités d'autofinancement}}$	L'endettement ne doit pas excéder quater fois la capacité d'autofinancement
Autofinancement	$\frac{\text{Autofinancement}}{\text{Valeur ajoutée}}$	Il mesure la part de valeur ajoutée consacré à l'autofinancement.
Endettement	$\frac{\text{Total dettes}}{\text{Total actif}}$	Il mesure le niveau de dette que supporte l'entreprise par rapport à ses actifs.

Source : Béatrice et Francis Grand guillot, l'analyse financière, 18^{ème}édition, Gualino, Paris 2014, P150.

3.5 Les ratios de gestion

Les ratios de gestion permettent d'évaluer la politique de gestion des principaux éléments du cycle d'exploitation mise en place par les dirigeants de l'entreprise.

3.5.1 Le ratio de recouvrement des créances clients (RRCC)

Le ratio de recouvrement des créances clients mesure le délai moyen de paiement des factures d'achats ou de ventes. Ce ratio est généralement exprimé en jours.

Il se calcule par la formule suivante :

$$\text{Ratio de recouvrement des créances clients} = \text{Créances clients} * 360 / \text{CA TTC}$$

3.5.2 Le ratio des frais de personnel

Le ratio des frais de personnel permet de calculer la part de la marge qui est redistribuée aux salariés, tout en mesurant leur contribution à la création de la richesse de l'entreprise.

Il se calcule par la formule suivante :

$$\text{Ratio des frais de personnel} = \text{Frais de personnel} / \text{CA}$$

3.6 La profitabilité

La probabilité d'une entreprise est un critère crucial pour les investisseurs. Elle reflète la capacité de l'entreprise à générer des revenus à partir des ressources financières qu'elle utilise.

Les analystes financiers s'appuient sur cet indicateur pour estimer les performances futures. Les entreprises affichant un taux de profitabilité élevé sur le long terme sont très recherchées car elles offrent une stabilité financière à leurs actionnaires.

Elle peut aussi être définie « La profitabilité d'une entreprise se réfère à sa capacité à réaliser des bénéfices en Comparaison de ses dépenses et de ses investissements. Elle est évaluée en analysant la rentabilité De son activité commerciale. »¹

La profitabilité est toujours exprimée sous forme de ratio entre d'un côté un volume D'activité et de l'autre un volume de résultat comme suit

Taux de profitabilité = résultats nete / le chiffre d'affaires ×100%

En conclusion, les indicateurs financiers sont des outils indispensables pour évaluer la rentabilité et la solidité d'une entreprise. Toutefois, bien qu'ils offrent une image claire de la performance économique, ils ne capturent pas l'ensemble des éléments influençant la pérennité de l'organisation, notamment les aspects non financiers. Ainsi, leur complémentarité avec d'autres types de mesures devient cruciale pour une évaluation complète de la performance.

Section 02 : la performance basée sur les indicateurs non financiers

Les indicateurs non financiers sont des éléments qualitatifs qui influencent également la performance d'une organisation. Ces indicateurs incluent des aspects tels que la satisfaction des clients, la qualité des produits ou services, l'innovation, la gestion des ressources humaines, la responsabilité sociale et environnementale, et la réputation. Bien que non directement mesurables en termes monétaires, ces variables ont un impact significatif sur la compétitivité et la durabilité d'une entreprise. Cette section explore les différents types d'indicateurs non financiers et leur importance dans la stratégie globale de l'organisation.

1. La performance non financière

La performance non financière mesure la capacité d'une entreprise à créer de la valeur durable en tenant compte de son impact sur la société et l'environnement. Elle est de plus en plus importante pour les investisseurs, les clients et les employés, qui recherchent des entreprises responsables et durables.

2. Les indicateurs non financiers

Les indicateurs non financiers, bien qu'ils ne mesurent pas directement les résultats financiers, peuvent être utilisés pour exprimer de nombreux objectifs financiers de manière indirecte. La méthode de calcul de ces indicateurs varie en fonction de leur nature.

2.1 Le Balanced Scorecard (BSC)

Le « Balanced Scorecard », ou tableau de bord prospectif, est un modèle développé par Robert Kaplan et David Norton. Il propose un système de pilotage stratégique de la performance qui s'aligne sur la vision et la stratégie de l'entreprise.

Chapitre II: la performance financière à la performance non financiers

Le BSC décline la stratégie sur quatre perspectives clés :¹

- **Perspective « Finance »** : Comment maximiser la valeur pour les actionnaires ? Cette perspective se concentre sur les aspects financiers de l'entreprise, tels que la rentabilité, la croissance et la gestion des risques.
- **Perspective « Client »** : Comment être perçu par les clients ? Elle met l'accent sur la satisfaction client, la fidélisation et l'acquisition de nouveaux clients.
- **Perspective « Processus »** : Quels sont les processus clés pour répondre aux besoins des clients ? Elle se focalise sur l'efficacité et l'optimisation des processus internes pour garantir la qualité des produits et services.
- **Perspective « Apprentissage organisationnel »** : Comment les individus et l'organisation doivent-ils collaborer pour gérer le changement ? Elle se concentre sur le développement des compétences, l'innovation, la culture d'entreprise et la capacité d'adaptation aux changements du marché.

Le BSC permet ainsi aux entreprises de mesurer leur performance non seulement sur des indicateurs financiers, mais aussi sur des aspects plus qualitatifs et stratégiques. Il aide à aligner les actions de l'entreprise sur sa vision et sa stratégie, en favorisant une approche holistique de la performance.

Tableau N°05 : Le tableau de bord équilibré ou le BSC.

Axe financier	Rendement à long terme (différenciation selon les DAS)
Axe client	Satisfaction des clients (segmentation)
Axe processus internes	Innovation, production, maintenance

¹ SELMER Caroline : « La boîte à outils du contrôle de gestion », édition Dunod, 2013-2019, p.95

Axe apprentissage	Innovation, production,
Opérationnel	maintenance, système, procédures

Source : Malo J L et Mathé J C, l'essentiel du contrôle de gestion, 2^eEd, coll. Les indispensables de la gestion, les éditions d'Organisation, 2002, p, 185.

2.1.1 La perspective financière

Le perspective financière du Balanced Scorecard (BSC) est considérée comme le fil conducteur des objectifs et des indicateurs des autres perspectives.

Les auteurs du BSC proposent trois axes stratégiques financiers qui s'articulent avec la situation de marché de l'entreprise :

- **Croissance** : Cet axe vise à accroître la part de marché, les revenus et la rentabilité de l'entreprise. Il met l'accent sur des initiatives qui stimulent l'acquisition de nouveaux clients, le développement de produits et la pénétration du marché.
- **Maintien** : Cet axe vise à maintenir les performances actuelles de l'entreprise et sa position sur le marché. Il met l'accent sur l'amélioration de l'efficacité, l'optimisation des coûts et la fidélisation de la clientèle.
- **Maturité/Récolte** : Cet axe vise à maximiser la rentabilité et les flux de trésorerie des opérations existantes. Il met l'accent sur la réduction des coûts, l'optimisation des actifs et, éventuellement, la cession d'actifs non stratégiques.

Ces indicateurs financiers, non exhaustifs, doivent être adaptés au contexte particulier de chaque entreprise et à la phase du cycle de vie du secteur dans lequel elle évolue.

2.1.2 La perspective client

Le perspective client du Balanced Scorecard (BSC) met l'accent sur la satisfaction et la fidélisation de la clientèle, ainsi que sur la croissance du marché.

Cinq mesures génériques, qui constituent autant de domaines d'indicateurs, sont identifiées :

- **Part de marché :** Cette mesure représente la proportion du marché total que l'entreprise détient. Elle permet de mesurer la performance de l'entreprise par rapport à ses concurrents et d'identifier les opportunités de croissance.
- **Conservation de clientèle :** Cette mesure représente le taux de fidélisation de la clientèle. Elle permet de mesurer la capacité de l'entreprise à fidéliser ses clients existants et à réduire le taux de désabonnement.
- **Acquisition de nouveaux clients :** Cette mesure représente le nombre de nouveaux clients acquis par l'entreprise. Elle permet de mesurer la capacité de l'entreprise à attirer de nouveaux clients et à développer son marché.
- **Satisfaction des clients :** Cette mesure représente le niveau de satisfaction des clients de l'entreprise. Elle permet de mesurer la qualité des produits et services offerts par l'entreprise et d'identifier les points à améliorer.
- **Rentabilité par segment :** Cette mesure représente la rentabilité de chaque segment de clientèle. Elle permet d'identifier les segments les plus rentables et d'optimiser les efforts de marketing et de vente.

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet :

- La satisfaction de la clientèle permet de conserver les clients existants, d'assurer la Rentabilité par segment et d'acquérir de nouveaux clients.
- Le maintien des clients existant et le développement de nouveaux marchés Conditionnent la rentabilité et la part de marché.

2.1.3 Le perspective processus internet

L'axe des processus internes détient les processus Permettant à l'organisation d'atteindre ses objectifs, en vue de répondre aux besoins des Clients et de générer une rentabilité financière pour ses actionnaires. L'objectif de cet Axe est la recherche de la satisfaction des clients et des actionnaires dans un processus Auquel l'entreprise excelle.¹

¹ Rongé, Yves, et Karine Cerrada. Contrôle de gestion : synthèse de cours et exercices corrigés. 3eme édition Synthex. Paris : Pearson Education France, 2012. P 239

2.2 La satisfaction de client

La satisfaction client peut être évaluée à travers l'opinion des clients concernant l'état des produits ou services, mais aussi par l'analyse de la qualité des prestations offertes ou encore par une comparaison avec celles des concurrents.

La satisfaction exprime « le plaisir qui résulte de l'accomplissement de ce que l'on attend, désir, ou simplement d'une chose souhaitable »¹

Il existe plusieurs méthodes pour évaluer la satisfaction des clients, notamment à travers des questionnaires. Ces derniers peuvent prendre différentes formes :

- Des questionnaires de satisfaction dans le cadre d'enquêtes ponctuelles réalisées sur le lieu de consommation de la prestation.
- Des questionnaires distribués à la fin de la prestation.
- Des questionnaires à froid, administrés lors d'enquêtes par téléphone.

La satisfaction client peut également être mesurée par d'autres moyens, tels que :

- Les plaintes formelles ou les incidents survenus durant la prestation.
- Les retours de marchandises effectués par des clients insatisfaits, qui choisissent de se faire rembourser.

Dans ces deux situations, le contrôleur de gestion se concentre principalement sur l'avis du client. Il peut également chercher à assurer un niveau de qualité « objectif » pour le service fourni, dans une approche axée sur la qualité.

2.3 Les variables de ressources humaines

Les ressources humaines représentent l'ensemble du personnel de l'entreprise, qui génère de la valeur grâce à son travail, son engagement et sa créativité. Les coûts associés à cette ressource constituent également l'un des postes de dépenses les plus importants pour l'entreprise.

¹ Henri Mahé de Boislandelle : gestion des ressources humaines dans la PME, economica, 2ème éd, Paris 1998, p :401

2.3.1 La mesure des processus RH

Les processus RH sont essentiels au bon fonctionnement d'une entreprise. Ils regroupent les actions et les stratégies mises en place par les équipes RH pour soutenir la croissance de l'entreprise tout en valorisant ses employés.

L'objectif principal est de créer un environnement de travail positif et stimulant où les employés se sentent valorisés et engagés. En favorisant le bien-être et la motivation des collaborateurs, les entreprises peuvent construire une équipe solide et performante, contribuant ainsi à leur succès global.

2.3.2 La performance de la masse salariale

La masse salariale représente la somme totale des rémunérations brutes que l'entreprise verse à ses employés sur une année. Cela comprend les salaires de base, les primes, ainsi que les cotisations salariales.

Elle est considérée comme un indicateur clé pour évaluer la performance d'une entreprise, car elle permet de mesurer l'impact des coûts salariaux sur le chiffre d'affaires. En effet, une gestion optimale de la masse salariale contribue à la rentabilité et à la compétitivité de l'entreprise.

L'analyse de cet indicateur permet à l'entreprise de mieux comprendre la répartition de ses ressources humaines et d'ajuster ses stratégies en matière de recrutement. En surveillant la masse salariale, l'entreprise peut déterminer si ses effectifs sont proportionnels à son activité et identifier les besoins futurs en matière de main-d'œuvre, ce qui peut influencer la planification des recrutements ou des réorganisations internes.

De plus, la masse salariale doit être un élément central du tableau de bord des ressources humaines, un outil essentiel pour offrir une visibilité complète sur l'ensemble des coûts salariaux. Cette analyse permet aux responsables RH et aux dirigeants de prendre des décisions éclairées concernant l'optimisation des ressources humaines, tout en s'assurant que les coûts liés aux salaires restent alignés avec les objectifs financiers de l'entreprise.

2.3.3 Conditions du travail et le climat social

Gérer les ressources humaines, c'est bien plus que de simplement suivre des indicateurs quantitatifs. Il faut aussi prendre en compte des aspects plus qualitatifs, comme l'ambiance au travail et les conditions dans lesquelles les employés évoluent. Les salariés sont sensibles à ces facteurs, et un environnement de travail positif peut faire toute la différence.

Un climat social sain, avec de bonnes relations entre collègues et une communication ouverte, est essentiel pour la motivation et l'engagement des employés.

De même, des conditions de travail agréables, avec des espaces de travail ergonomiques, des équipements performants et des possibilités d'évolution professionnelle, contribuent à améliorer le bien-être et la performance des équipes.

2.3.3.1 Les conditions de travail :

Les conditions de travail peuvent être évaluées à travers plusieurs critères, qui reflètent à la fois l'environnement matériel et humain dans lequel les employés évoluent. Ces critères incluent :

- **L'accès à la formation et la qualité des équipements mis à disposition :** Un accès adéquat à la formation et à des équipements modernes et performants est essentiel pour garantir un travail de qualité et un environnement sécurisé.
- **L'aménagement des horaires de travail :** La flexibilité ou la rigidité des horaires de travail peut grandement influencer le bien-être des salariés. Un aménagement adapté permet de mieux concilier vie professionnelle et personnelle.
- **Le nombre d'heures de travail hebdomadaire :** Le volume d'heures de travail, s'il est trop élevé, peut conduire à de la fatigue, des burnouts, et une baisse de la productivité. Il est donc crucial de le réguler pour assurer une performance durable tout en préservant la santé des travailleurs.
- **L'investissement humain pour l'amélioration des conditions de travail :** L'engagement des entreprises dans la mise en place d'actions spécifiques pour améliorer les conditions de travail montre une volonté réelle d'optimiser le bien-être des

employés. Ces actions peuvent inclure des mesures de prévention, des améliorations ergonomiques, ou des initiatives visant à renforcer le dialogue social.

Ces éléments permettent ainsi d'objectiver les conditions de travail en les comparant à des normes professionnelles largement acceptées. En évaluant ces différents critères, il est possible de déterminer dans quelle mesure l'environnement de travail respecte les standards en vigueur et soutient efficacement le personnel dans l'exercice de ses fonctions.

2.3.3.2 L'absentéisme

L'absentéisme au travail peut être un indicateur des conditions de travail au sein de l'entreprise, reflétant un climat social défavorable. En effet, un taux élevé d'absentéisme peut être le signe de problèmes organisationnels, de stress, de conflits internes ou de conditions de travail peu satisfaisantes. Ce phénomène a des répercussions directes sur la performance de l'entreprise, en ralentissant la productivité, en perturbant les processus de travail et en augmentant les coûts liés à la gestion des absences.

Il est cependant important de calculer ce taux avec précaution. Dans certains cas, notamment lorsque des absences prolongées pour raisons de santé sont enregistrées, le taux d'absentéisme peut ne pas refléter correctement la réalité de la situation. Des périodes de maladie longue durée peuvent en effet fausser l'interprétation des données et donner une image distordue de la stabilité et du bien-être au sein de l'organisation.

Ainsi, pour une analyse plus juste, il convient de différencier les types d'absences (maladie de courte ou longue durée, congés, etc.) et de prendre en compte les facteurs contextuels qui peuvent influencer ces absences, afin de mieux comprendre leur impact réel sur l'entreprise.

2.3.3.3 Le climat social

Le climat social au sein d'une entreprise se reflète également dans son taux de turn-over, c'est-à-dire le nombre d'employés qui quittent l'entreprise de leur propre chef par rapport au nombre total d'employés. Il est important de souligner que ce taux ne tient pas compte des départs liés à des licenciements ou à des retraites.

Chapitre II: la performance financière à la performance non financiers

L'interprétation de ce chiffre doit cependant se faire avec prudence, car les motivations des employés peuvent être complexes et difficiles à cerner. Il est possible que des facteurs externes à l'entreprise, tels que des problèmes personnels ou des opportunités professionnelles ailleurs, soient à l'origine du départ d'un employé, et non pas le climat social au sein de l'entreprise elle-même.

L'évaluation du processus « hygiène, sécurité, conditions de travail (HSCT) » s'appuie sur une variété d'indicateurs, permettant de suivre l'évolution de la sécurité et du bien-être des employés. Parmi ces indicateurs, on retrouve :

- Le nombre d'accidents du travail et de maladies professionnelles.
- L'évolution du taux d'accidents du travail, distinguant les accidents avec arrêt de travail et ceux sans arrêt.
- Le taux de fréquence et le taux de gravité des accidents du travail.
- Le nombre de maladies professionnelles déclarées.
- L'évolution du taux d'absentéisme (TA).

Ces indicateurs permettent de mesurer l'efficacité des mesures mises en place pour prévenir les accidents et les maladies professionnelles, ainsi que pour améliorer les conditions de travail.

2.3.4 La mesure de la responsabilité sociale d l'entreprise (RSE)

La mesure de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) prend de plus en plus d'importance. Les entreprises s'efforcent d'agir de manière responsable envers leurs employés, en mettant en place des programmes visant à promouvoir la diversité et l'inclusion. Cela se traduit par des efforts pour assurer la mixité sociale, sexuelle et professionnelle au sein de l'entreprise, notamment en veillant à des processus de recrutement équilibrés.

Les indicateurs non financiers, bien qu'intangibles, jouent un rôle fondamental dans le succès à long terme d'une entreprise. Ils permettent d'évaluer des facteurs cruciaux tels que la satisfaction des parties prenantes et l'impact environnemental et social. Leur intégration dans l'analyse de la performance organisationnelle complète les indicateurs financiers et offre une vision plus holistique et durable de la réussite.

Section 03 : la nécessité de cohabitation entre les deux types de variable

Les indicateurs financiers et non financiers sont indispensables pour évaluer la performance d'une entreprise. Les indicateurs financiers, tels que les revenus et les bénéfices, renseignent sur la gestion financière. Les indicateurs non financiers, comme la satisfaction client ou la qualité des produits, révèlent d'autres aspects cruciaux de l'entreprise. Ces deux types d'indicateurs sont essentiels pour une évaluation complète. Les indicateurs financiers fournissent une vision de la santé financière, tandis que les indicateurs non financiers mettent en lumière des éléments tels que la fidélisation de la clientèle et l'efficacité opérationnelle. Ensemble, ils dressent un tableau exhaustif de la performance de l'entreprise.

1. L'importance d'une approche équilibrée

En combinant les indicateurs financiers et non financiers, on accède à une vision holistique de la performance de l'entreprise. Cette approche intégrée permet une analyse plus profonde et nuancée, essentielle pour une prise de décision éclairée. Les indicateurs financiers, tels que le chiffre d'affaires, les bénéfices et les marges, fournissent des informations cruciales sur la santé économique de l'entreprise. Ils reflètent la capacité de l'entreprise à générer des revenus, à gérer ses coûts et à assurer sa rentabilité. Cependant, ces indicateurs ne révèlent pas tout.

Les indicateurs non financiers, comme la satisfaction client, la qualité des produits et services, la motivation des employés et l'impact environnemental, sont tout aussi importants. Ils permettent d'évaluer des aspects clés qui peuvent influencer le succès à long terme de l'entreprise.

L'intégration de ces deux types d'indicateurs permet de mieux comprendre les forces et les faiblesses de l'entreprise. Elle révèle les interdépendances entre les aspects financiers et non financiers.

2. Interdépendance entre performance financière et non financiers.

L'interdépendance entre la performance financière et non financière est un sujet crucial dans la gestion des entreprises. Les indicateurs non financiers, tels que la satisfaction client, l'engagement des employés, la qualité, l'innovation, et les pratiques durables, jouent un rôle essentiel dans l'influence à long terme de la performance financière.

Influence des Indicateurs Non Financiers sur la Performance Financière

2.1 Satisfaction Client et Engagement des Employés

Les études montrent que la satisfaction client est fortement associée à la performance boursière et financière future. Les entreprises qui investissent dans la satisfaction client et l'engagement des employés tendent à afficher de meilleures performances financières à long terme.

2.2 Innovation et Qualité

L'innovation et la qualité sont des indicateurs non financiers qui peuvent conduire à une amélioration de la performance financière. Ces facteurs sont souvent considérés comme des déterminants des indicateurs financiers, car ils favorisent la croissance et la rentabilité à moyen terme.

2.3 Pratiques Durables et Responsabilité Sociale

Les pratiques durables et la responsabilité sociale des entreprises (RSE) peuvent améliorer la réputation et attirer des clients sensibles à ces valeurs. Cela peut se traduire par une augmentation des ventes et une meilleure performance financière à long terme.

Ces indicateurs non financiers ne sont pas seulement des compléments aux indicateurs financiers mais aussi des déterminants de la performance financière à long terme. Ils permettent aux entreprises de prendre des décisions stratégiques qui favorisent la croissance durable et la rentabilité.

L'intégration de ces indicateurs dans la stratégie d'entreprise peut renforcer la réputation, améliorer l'engagement des employés, et augmenter la satisfaction client, tous facteurs qui contribuent positivement à la performance financière.

3. Avantages des indicateurs non financiers

L'intégration des indicateurs non financiers dans l'évaluation de la performance présente de nombreux avantages. Elle permet d'avoir une vision plus complète et durable de la performance de l'entreprise, en tenant compte de facteurs clés qui ne sont pas nécessairement quantifiables en termes financiers.

Voici quelques avantages clés :

3.1 Meilleure prise de décision :

L'inclusion d'indicateurs non financiers fournit aux dirigeants une vision plus complète de la performance de l'entreprise, leur permettant de prendre des décisions plus éclairées et stratégiques. Ils peuvent ainsi identifier les points faibles et les opportunités de croissance, et adapter leurs actions en conséquence.

3.2 Amélioration de la gestion des risques :

En intégrant des indicateurs non financiers, les entreprises peuvent identifier et gérer les risques liés à leur impact social, environnemental et sociétal. Cela permet de prévenir les crises et d'assurer la durabilité de l'entreprise à long terme.

3.3 Renforcement de la réputation et de la confiance :

Les investisseurs, les clients et les employés accordent de plus en plus d'importance aux entreprises qui intègrent des considérations non financières dans leur stratégie. L'inclusion d'indicateurs non financiers permet de renforcer la réputation de l'entreprise et de gagner la confiance des parties prenantes.

3.4 Amélioration de la performance financière :

Les indicateurs non financiers peuvent avoir un impact positif sur la performance financière à long terme. Par exemple, une entreprise qui investit dans la satisfaction client et l'innovation peut voir ses ventes augmenter et ses coûts diminuer.

3.5 Attirer et fidéliser les talents :

Les employés sont de plus en plus sensibles aux valeurs et à l'impact social des entreprises. L'inclusion d'indicateurs non financiers dans l'évaluation de la performance peut attirer et fidéliser les talents les plus compétents et engagés.

4. Défis et limitation de cohabitation

L'intégration des variables financières et non financières dans la prise de décision représente un défi majeur pour les entreprises. Bien que cette approche soit prometteuse, elle soulève des questions cruciales et des obstacles à surmonter

4.1 Défis liés à la mesure et à l'évaluation :

- **Difficulté de quantification** : Les variables non financières, comme l'impact social ou environnemental, sont souvent difficiles à quantifier et à mesurer de manière objective. La subjectivité des critères utilisés peut mener à des interprétations divergentes.
- **Absence de normes standardisées** : Le manque de normes et de référentiels communs pour la mesure des variables non financières rend difficile la comparaison entre les entreprises. L'absence de standardisation peut engendrer des données hétérogènes et des résultats non comparables.

4.2 Limites de l'intégration :

- **Priorisation et pondération** : Déterminer la priorité et la pondération relative des différents indicateurs non financiers est complexe. Il faut trouver un équilibre entre les aspects financiers et non financiers, et éviter que certains aspects ne dominent les autres.
- **Résistance au changement** : L'intégration des variables non financières peut rencontrer une résistance de la part des dirigeants et des employés qui sont habitués à se concentrer sur les performances financières. Un changement de culture et de mentalité est nécessaire pour que cette approche soit pleinement intégrée.
- **Manque de données et de transparence** : La disponibilité et la qualité des données sur les indicateurs non financiers peuvent être limitées, notamment pour les petites et moyennes entreprises. Un manque de transparence dans la communication de ces informations peut également nuire à la crédibilité de l'entreprise.

L'intégration des variables financières et non financières nécessite une implication active de toutes les parties prenantes, notamment les actionnaires, les clients et les employés. Chaque groupe joue un rôle crucial dans la réussite de cette approche.

5. Le rôle des parties prenantes dans l'intégration des deux dimensions

L'intégration de différentes dimensions au sein d'une organisation implique souvent l'interaction de plusieurs parties prenantes ayant des intérêts, des attentes et des influences variés.

Lorsque l'on parle de la cohabitation de deux dimensions, comme par exemple la performance économique et la responsabilité sociale ou environnementale, il est crucial de comprendre le rôle des principales parties prenantes dans cette dynamique. Ces parties prenantes comprennent les actionnaires, les clients et les employés.

5.1 Rôle des actionnaires :

- **Exigences de transparence :** Les actionnaires peuvent exiger une plus grande transparence de la part des entreprises concernant les performances non financières. Ils peuvent investir dans des entreprises qui intègrent ces variables dans leurs décisions et leurs rapports.
- **Engagement à long terme :** Les actionnaires peuvent encourager une vision à long terme en privilégiant les investissements qui tiennent compte des impacts sociaux et environnementaux. Ils peuvent aussi exercer leur influence sur les conseils d'administration pour promouvoir une gouvernance responsable.

5.2 Rôle des clients :

- **Consommation responsable :** Les clients peuvent choisir d'acheter des produits et services auprès d'entreprises qui intègrent les variables non financières dans leur modèle économique. Ils peuvent également exercer leur influence en demandant des informations sur les pratiques durables des entreprises.
- **Participation citoyenne :** Les clients peuvent s'engager dans des initiatives citoyennes pour promouvoir des pratiques durables et inciter les entreprises à adopter des comportements responsables.

5.3 Rôle des employés :

- **Engagement et motivation :** Les employés sont souvent les premiers à ressentir les impacts des décisions prises par les entreprises. Ils peuvent être motivés par un

Chapitre II: la performance financière à la performance non financiers

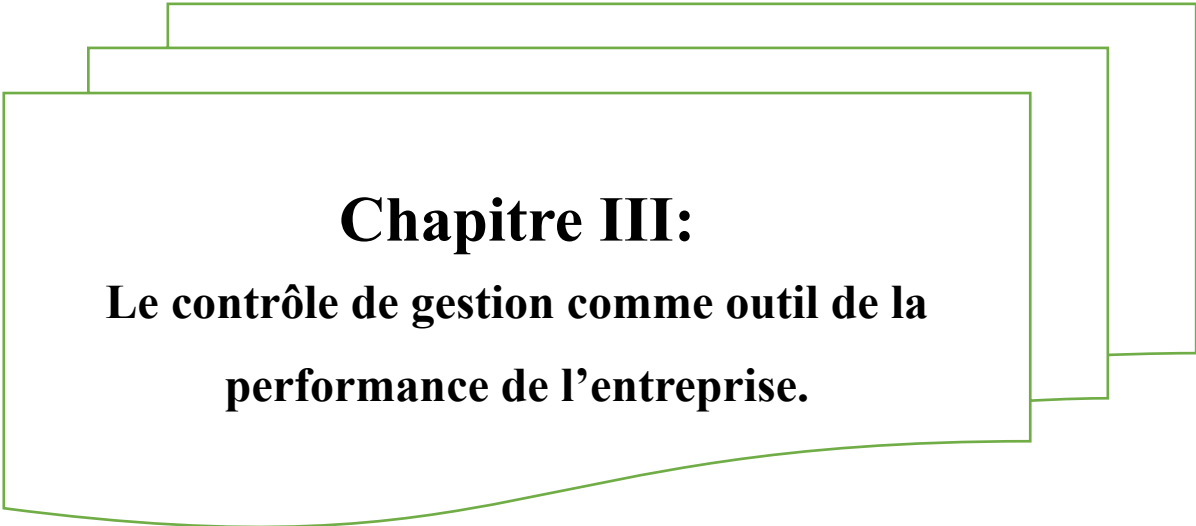
environnement de travail éthique et durable, et contribuer activement à la mise en œuvre des initiatives de développement durable.

- **Innovation et créativité :** Les employés peuvent être une source d'innovation et de créativité pour identifier de nouvelles solutions durables et améliorer les pratiques de l'entreprise.

En conclusion, l'intégration des variables financières et non financières nécessite une collaboration étroite entre toutes les parties prenantes. L'implication active des actionnaires, des clients et des employés est essentielle pour garantir la réussite de cette approche et créer un modèle économique plus durable et responsable.

Chapitre II: la performance financière à la performance non financiers

En conclusion, la synergie entre la performance financière et non financière est indispensable pour une gestion équilibrée et durable de l'entreprise. Tandis que les indicateurs financiers restent essentiels pour mesurer la rentabilité à court terme, les indicateurs non financiers offrent des informations précieuses sur la pérennité à long terme. La combinaison de ces deux types de variables permet aux entreprises de mieux répondre aux exigences du marché et aux attentes des parties prenantes, garantissant ainsi leur succès dans un environnement complexe et compétitif



Chapitre III:
**Le contrôle de gestion comme outil de la
performance de l'entreprise.**

Ce chapitre a pour objectif d'étudier le contrôle de gestion comme un outil qui améliore la performance d'une entreprise, à travers la direction de distribution de l'électricité et du gaz (SONELGAZ, BOUIRA)

Il se divise en trois sections :

La première section de ce chapitre sera consacrée à la présentation générale de l'entreprise SONELGAZ BOUIRA, afin de mieux comprendre son organisation et son environnement.

La deuxième section portera sur le système de contrôle de gestion mis en place au sein de l'entreprise.

La troisième section présente une analyse d'un questionnaire réalisé auprès du personnel, suivi d'un diagnostic permettant d'évaluer l'efficacité du contrôle de gestion et son impact sur la performance globale de l'entreprise.

Section 01 : Présentation de la Société de Distribution et d'électricité et du Gaz de BOUIRA(DDB)

Dans cette section, nous allons aborder la direction de distribution d'énergie électrique « SONALGAZ » de BOUIRA.

La société de distribution de l'électricité et du gaz de BOUIRA (DDB) est une filiale du groupe SONELGAZ. Elle est chargée de la gestion, de l'exploitation et du développement des réseaux de distribution de l'énergie électrique et gazière dans la wilaya de BOUIRA. Par ces activités, la DDB contribue activement au développement économique et social de la région en garantissant un service de qualité aux citoyens et aux entreprises.

1. La description de la SONELGAZ

La Société Nationale de l'électricité et du Gaz, est un groupe industriel énergétique algérien qui se spécialise dans la fourniture des énergies électriques et gazières en Algérie. Ses missions principales sont la production, le transport et la distribution de l'électricité ainsi que du gaz par canalisations.

La SONELGAZ est le premier distributeur de gaz en Algérie, il fournit l'électricité à 10 millions de clients et le gaz à 6 millions. Ses nouveaux statuts lui confèrent la possibilité d'intervenir dans d'autres segments d'activités qui présentent ainsi un intérêt pour

Chapitre III: Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.

l'entreprise, notamment dans le domaine de la commercialisation de l'électricité et du gaz à l'étranger, spécialisé dans la production, la distribution et la commercialisation, son siège social se situe à Alger.

L'entreprise est composée d'agents et d'organes qui sont liés les uns aux autres pour des relations qui traduisent une hiérarchie, ce qui permet la coordination de l'activité, la diffusion des informations et la prise de décision.

Tableau N°06 : Répartition des directions de distributions par société de distribution

ALGER	CENTRE	EST	OUEST
BELOUEZDAD	BLIDA	ANNABA1, ANNABA2	ADRAR
BIRKHADEM	BISKRA	BATNA	AIN DEFLA
BOULOUGHINE	BOUIRA	BEJAIA	AIN TIMOUCHENT
EL-HARRACHE	DJELFA	BORDJBOU	BECHAR1
	EL-OUED	ARRARIDJ	BECHAR1
	GHERDAIA	CONSTANTINE1	CHLEF 1, CHLEF 2
	ILLIZI	CANTANTINE2	EL BAYEDH
	LAGHOUAT	GUELMA	ES SENIA
	OUARGLA1	JIJEL	MASCARA
	OUARGLA2	KHENCHELA	MOSTAGHANEM
	TAMENRASSET	MILA	NAAMA
	TIZI-OUZOU	M'SILA	SIDI BELABBES
	BOUMERDES	OUM EL BOUAGUI	ORAN
	TIPAZA	SETIF1	RELIZANE
		SETIF2	TINDOUF
		SKIKDA	TLEMCEN
		SOUK AHRAS	TISSEMSILT
		TAREF, TEBESSA	SAIDA, TIARET

Source : document interne de la DDB

2. Historique de la SONELGAZ

La SONELGAZ est présente sur le territoire national, allant des zones les plus éloignées, en assurant un taux de pénétration d'électricité de plus de 99 %, un taux de pénétration de gaz de plus de 60 %, taux les plus élevés au monde, contribuant ainsi à améliorer la qualité de vie des familles algériennes leur permettant d'entrer résolument dans le monde moderne.

- **1946 Création d'EGA** : par la loi N° 46-628 du 8 avril 1946 en France métropolitaine.
- **1969 Le grand défi : Dissolution d'EGA et création de SONELGAZ** : par ordonnance N° 69-59 du 28 Juillet 1969.
- **1983 Le tournant de la première restructuration** : Elle donnera le jour à cinq filiales dédiées aux travaux spécialisés et à une entité de fabrication : KAHIRIF (électrification rurale), KAHRAKIB (infrastructures et installations électriques), KANAGHAZ (réalisation des réseaux gaz), INERGA (Génie Civil), ETTERKIB (montage industriel), et AMC (fabrication des compteurs et appareils de mesure et de contrôle).
- **1995 SONELGAZ devient EPIC** : Par le décret exécutif N° 95-280 du 17 septembre 1995 et placée sous tutelle du Ministère chargé de l'énergie et des Mines.
- **2002 La commercialité au cœur de la nouvelle stratégie** : Par le Décret présidentiel n° 02-195 du 01 Juin 2002, SONELGAZ devient Société Algérienne de l'électricité et du Gaz, une Société par Actions (SPA).
- **2004 Le Groupe Industriel SONELGAZ est né** : Elle adopte une organisation de Groupe industriel par la transformation en filiales de ses entités en charge des métiers de base.
- **2009 Parachèvement de la restructuration, le renouveau** : Entre 2007 et 2009, toujours dans un souci d'accentuer ses performances, SONELGAZ adopte une nouvelle organisation.
- **2011 La Holding** : Le 02 mai 2011, les statuts de SONELGAZ, adoptés en 2002, sont amendés par le Conseil des Ministres. Ils deviennent, de ce fait, conformes aux dispositifs de la loi N°02 - 01 du 5 février 2002 relative à l'électricité et la distribution

du gaz par canalisations. Désormais, SONELGAZ. Spa est organisée en « SOCIETE HOLDING »

- **2012 Nouvel essor, Nouveau cap** : les énergies renouvelables
- **2014 / 2015 : Le partenariat au cœur du développement.**
- **2017 Une nouvelle organisation de la Distribution** : Ainsi, le métier de la distribution relève, désormais, d'une seule entité dénommée Société Algérienne de Distribution de l'électricité et du Gaz (SDC). La SDC est le résultat de la fusion-absorption par cette dernière des sociétés de distribution SDE, SDO et SDA.
- **Dimension internationale** : Création de sociétés mixtes avec des opérateurs internationaux d'envergure. Pour ne citer que les plus récentes :
 - ✓ « Vijai Electricals Algérie », destinée à la fabrication de transformateurs de grande puissance, en partenariat avec Vijai Electricals Ltd (Inde) ;
 - ✓ « Boilers Handassa Industrie Algérie » (BHI Algérie par abréviation), spécialisée dans la fabrication de chaudières de récupération et d'échangeurs thermiques, en partenariat avec la société sud-coréenne BHI ;
 - ✓ Et la dernière-née « SEDIVER Algérie », spécialisée dans la fabrication d'isolateurs de lignes en verre trempé en partenariat avec Sediver SPA (Italie).

3. Les activités de l'entreprise

La SONELGAZ est composée de 03 branches d'activités :

3.1...Activité de production

La nature non stockable de l'électricité, impose à l'entreprise une intégration complète de toutes les phases de son activité, depuis la production, qui consiste à transformer l'énergie calorifique ou hydraulique en énergie mécanique puis électrique, jusqu'à sa mise en disposition au consommateur final.

3.2. L'activité de transport

- **Transport électricité** : le transport est réalisé à partir des lignes hautes tensions (60KV) et permet de se rapprocher des consommateurs finaux (gros clients industriels et postes de distribution).

- **Transport gaz** : il se fait en haute pression par canalisation aux fins de mise à disposition des abonnés industriels et domestiques.

3.3. Activité de distribution

- **DISTRIBUTION ELECTRICITE**

Elle se fait par lignes et câbles de moyenne et basse tensions. Elle consiste à alimenter des petits clients et les abonnés domestiques.

- **DISTRIBUTION GAZ**

Elle assure la satisfaction de 03 grandes catégories de clients : les Clients industriels, les ménages et les artisans (alimentés par des réseaux bas pressions).

L'exercice 2005 a connu l'accélération du rythme de restructuration de la distribution par la création de quatre Directions Générales autonomes en vue de leur filialisation en 2006.

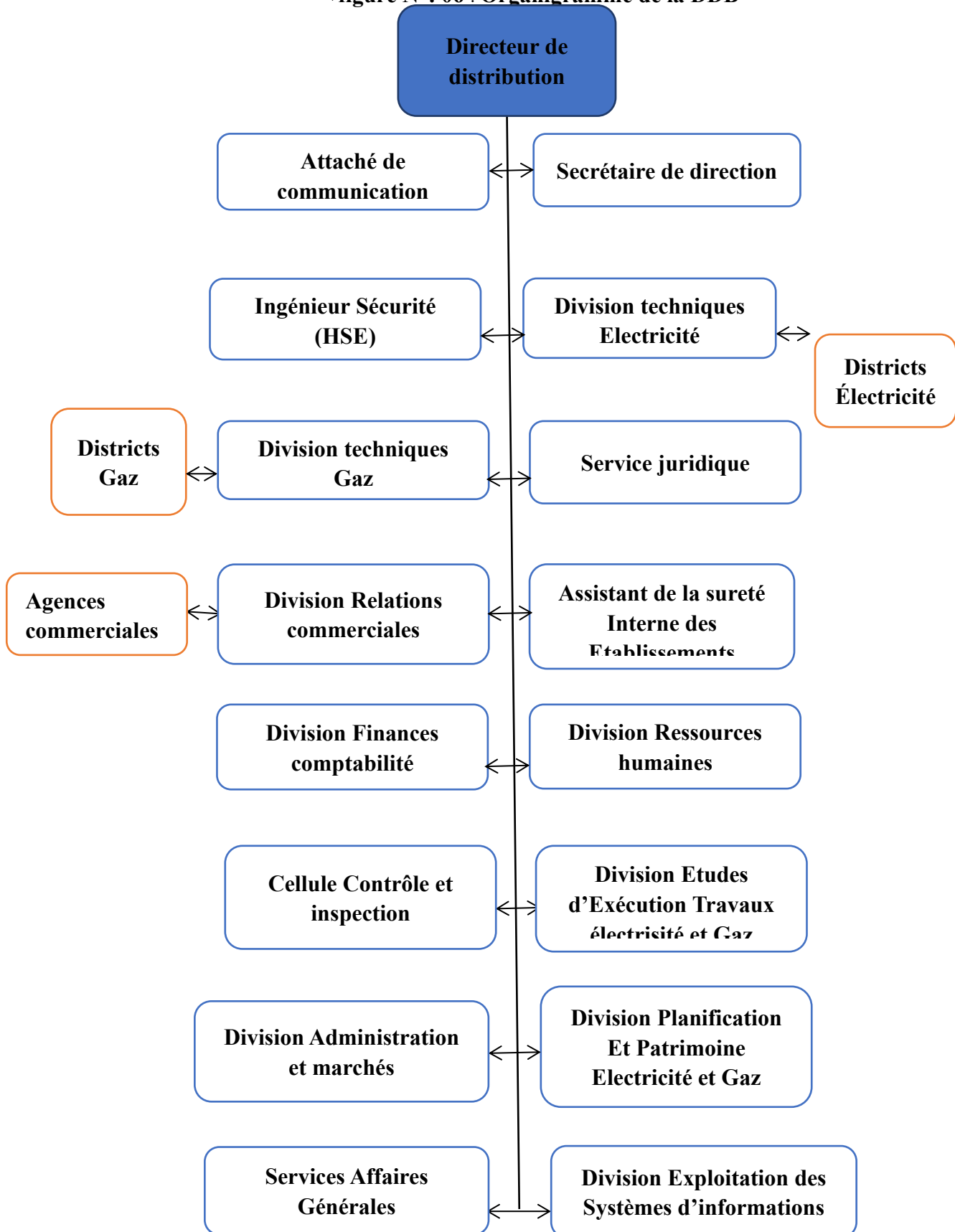
La Société de Distribution Centre est l'une des 04 filiales assurant le métier de distribution de l'électricité et du gaz au côté de : Société de Distribution Alger, Société de Distribution Ouest et Société de Distribution Est.

4. Les objectifs du groupe SONELGAZ

De par son décret N°026195 du 01/06/2002, SONELGAZ a comme objectif :

- La production et la commercialisation de l'électricité et du gaz à l'étranger et en Algérie.
- Le transport du gaz pour le marché national et international ;
- La distribution et la commercialisation du gaz par canalisation en Algérie ;
- Le développement ainsi que la fourniture des prestations en matière énergétique ;
- L'étude ainsi que le développement des énergies nouvelles ;
- Le développement des activités ayant un lien avec l'énergie ;
- Devenir une société actionnaire (portefeuille d'action) ;
- Devenir leader dans la prestation et dans l'équipement en matière énergétique

+figure N°: 06 : Organigramme de la DDB



Source : Documents internes de l'entreprise SONELGAZ BOUIRA

6. **La présentation des différentes divisions de la Direction de BOUIRA** : Avec le temps, l'entreprise s'est dotée de nouvelles structures lui permettant de se développer et de décentraliser les missions des agents qu'elle emploie, cette décentralisation lui permet aujourd'hui d'être plus rapide, plus efficace et l'aide également à réduire la pression ressentie.

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

6.2. La division relations commerciales (D.R.C) : Cette division met en relation les acteurs clés de l'entreprise à travers des documents comptables qui seront contrôlés par la division finance et comptabilité pour la plupart (banque-entreprise, client-entreprise). La gestion directe de la clientèle est assurée par les douze (09) agences commerciales de la Direction de BOUIRA, dans l'objectif d'optimiser la proximité, l'efficacité et la rapidité dans la prise en charge des travaux.

6.3. La division ressource humaine (D.R.H) : Comme son nom l'indique, cette division s'occupe essentiellement de la gestion des ressources humaines, telle que les recrutements, les congés, les promotions et avancements, l'élaboration de la paie, elle s'occupe aussi de l'établissement de tous les documents administratifs nécessaires tels que les contrats de travail et assure le lien entre l'employeur et les organismes sociaux en matière de sécurité sociale par exemple.

6.4. La division technique d'électricité (D.T.E) : Anciennement appelée D.E.E (Division d'Exploitation d'électricité), elle a pour mission d'assurer le bon fonctionnement du réseau électrique de l'entreprise en prenant en charge les travaux d'entretien des réseaux (entretiens

programmés ou dans le cadre des dépannages suites incidents). Cette division est composée de trois services : le service contrôle exploitation réseaux, le service maintenance électricité et le service télé conduite.

6.5. La division technique de gaz (D.T.G) : Anciennement appelée D.E.G (la Division Exploitation du Gaz), cette division comme la division technique d'électricité, s'assure du bon fonctionnement et de la bonne exploitation du gaz (mise en œuvre, installation, sécurité... etc.). Elle est composée de trois services : Le service contrôle exploitation réseaux, le service développement des réseaux-gaz et le service maintenance-gaz.

6.6. La Subdivision affaires générales (S.A.G) : Cette division a pour mission d'assurer la gestion des moyens, du matériel ainsi que les infrastructures de la DD, elle s'occupe du suivi et de la gestion du gardiennage des locaux de la DD, de la gestion de l'entretien ainsi que du nettoyage des locaux de la DD.

6.7. La division finance et comptabilité (D.F.C) : C'est une structure créée en 2005, au niveau de la Direction de Distribution de BOUIRA, dans le cadre de la décentralisation des missions de la Direction Générale, à savoir la structure comptable qui traite toutes les données financières, comptables et budgétaires de la filiale SDC dans l'objectif d'alléger le rôle des structures déjà présentes et d'assurer une meilleure gestion de l'entreprise
La DFC de la Direction de Distribution de BOUIRA a pour rôle d'assurer :

- L'enregistrement de tous les mouvements des comptes du bilan ainsi que des comptes de gestion ;
- Les dépenses engagées par l'entreprise ;
- L'élaboration des budgets et des tableaux de bords ;
- L'assistance et le contrôle de la gestion de l'entreprise.

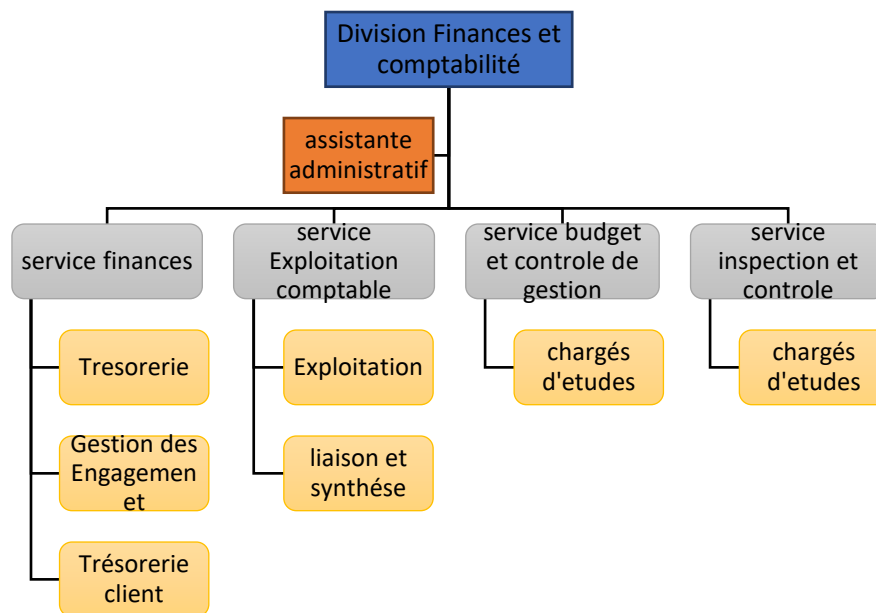
6.7.1. Les missions de la division des finances et comptabilité : La DFC traite toutes les questions financières, comptables et budgétaires que pose l'activité de l'entreprise :

Chapitre III: Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.

6.7.1.1. La mission financière : Elle prévoit les dépenses et recettes et réunit les moyens de trésorerie nécessaires à la couverture des dépenses d'exploitation et d'investissement.

6.7.1.2. La mission comptable : Elle élabore et adapte les règles et méthodes comptables, interprète les résultats, et tient à jour l'état du patrimoine.

Figure N° 07 : Structuration de la division finance et comptabilité



Source : Documents internes de l'entreprise SONELGAZ BOUIRA.

7. Les services de la DFC (division finance et comptabilité)

7.1. Le service exploitation comptable, liaison et synthèse

Il permet d'enregistrer les écritures comptables concernant les différentes opérations comptables de l'entreprise ainsi que les mouvements touchant son actif et son passif, tout comme il se charge de l'élaboration des déclarations fiscales mensuelles et annuelles ainsi que sa comptabilité générale et analytique.

Il permet également d'adapter des règles ou méthodes comptables et d'interpréter les résultats en mettant à jour le patrimoine de l'entreprise.

7.2. Le service budget et contrôle de gestion

Son but premier est de permettre d'analyser et de prévoir les coûts budgétaires endurés par l'entreprise, il trace un programme de contrôle de gestion d'entreprise en cherchant un équilibre financier que ce soit à court ou à long terme.

7.2.1. Les étapes de la gestion budgétaire

La définition précédente fait apparaître 03 phases dans le processus budgétaire : la prévision, la budgétisation et le contrôle.

7.2.1.1. La prévision : Elle s'appuie sur des données externes (le marché et le coût des matières) et internes à l'entreprise (sa capacité de production : voir si le rendement est rentable ou pas à travers des machines et des factures, l'étude des données antérieure et l'analyse de nouvelles hypothèses).

7.2.1.2. La budgétisation : Il s'agit de l'inscription des données résultantes des prévisions dans les budgets, ces derniers sont établis pour une période relativement courte et inférieure à une année, la période généralement retenue est la plus courte, il est souvent nécessaire de recourir à la révision du budget lorsque les circonstances notamment extérieures changent.

Lorsqu'il s'agit de variation d'activité, l'adaptation est facilitée par l'établissement préalable du budget flexible prévu pour plusieurs niveaux d'activité.

7.2.1.3. Le contrôle : Cette troisième étape est indispensable, car sans contrôle la gestion budgétaire perd la major partie de son intérêt, il s'agit de:

- Rapprocher les prévisions des réalisations pour faire apparaître des écarts ainsi définis :

Écarts = réalisation – prévision ;

- Utiliser la connaissance des écarts pour :

- Corriger la gestion;
- Corriger la prévision ultérieure ;
- Dégager des responsabilités (la mise en place d'une gestion budgétaire oblige

L'entreprise à préciser son organisation).

7.3. Le service contrôle et inspection :

Ce service a comme unique objectif de veiller au respect de la procédure suivie au sein de l'entité en question.

7.4. Le service finance:

Il permet de prévoir les recettes et les dépenses de l'activité économique engagées par l'entreprise, il permet aussi de réunir l'argent, afin de répondre aux besoins de l'entreprise tels que le rapprochement financier et comptable (CCP, BNA), le paiement des salaires, des factures, des artisans et des cotisations, ses missions sont les suivantes :

- Assurer les règlements décentralisés ;
- Suivre les comptes de trésorerie et contrôler les comptes bancaires et CCP ;
- Élaborer les prévisions de trésorerie à court terme ;
- Procéder aux rapprochements des comptes bancaires et CCP ;
- Suivre la réglementation des marchés (Gestion des engagements) ;
- Centraliser les caisses ;
- Valider et éditer les états journaliers de la trésorerie ;
- Transmettre des journaux et des états de gestion au service exploitation DFC pour comptabilisation.

Afin de favoriser un meilleur fonctionnement et contrairement aux services précédents, celui-ci contient deux structures, à savoir:

- La trésorerie clients (entrées ou recettes) ;
- La trésorerie fournisseurs (sorties ou dépenses);

7.4.1. La trésorerie client : L'entreprise SONELGAZ est une entreprise ciblant plusieurs consommateurs, on peut trouver :

-La Basse Pression/Tension (BP/BT) qui désigne des consommateurs (Abonné ordinaire) de basse consommation, par exemple les ménages ;

-**La Moyenne Pression/Tension (MP/MT)** qui désigne des consommateurs moyens, par exemple les structures telle que les écoles, les administrations...etc.

-**La Haute Pression/Tension (HP/HT)** qui désigne des consommateurs ayant des grandes sociétés tels que l'ENIEM, la SONATRACH. En général, ce genre de consommateurs est rare en Algérie, on peut en compter une vingtaine ;

Les différents mouvements de la trésorerie clients sont classés dans des journaux, soit :

7.4.1.1. Le journal de caisse : Ce document transmis par la DRC (Direction des Relations Clients) est un document représentant les encaissements des agences commerciales pour une journée, il se compose de plusieurs encaissements, tels que :

7.4.1.1.1. Le règlement des créances : Il désigne l'encaissement total en espèce récolté par chaque agence.

7.4.1.1.2. Le règlement des droits de timbres : Il désigne l'encaissement total des frais de timbres lorsque le client paie en espèce, ces frais seront vus comme une dette envers l'État puisqu'ils seront reversés ultérieurement au fisc.

7.4.1.1.3. Les encaissements à affecter au centre : Ils désignent les versements des clients non domiciliés dans la commune de l'agence où le paiement de leurs quittances a été effectué.

7.4.1.1.4. La différence de caisse positive : C'est la différence entre la somme due sur la quittance et la somme donnée par le client, cette somme est considérée comme un gain pour la société.

7.4.1.1.5. La différence de caisse négative : C'est la différence entre la somme due sur la quittance et le versement du client, cette somme est considérée comme une perte pour l'entreprise.

7.4.1.1.6. La comptabilisation de la caisse :

➤ **Les entrées:**

- Règlement des droits de timbres avec le compte **447532 (5473)**;

- Les créances qui se séparent en deux catégories :

La première concerne les créances respectant les délais de paiements (sous 15 jours) et rentre dans le compte **4110003(47003)**.

La seconde, concerne les créances qui sont payées sans respecter les délais de paiements, c'est-à-dire d'une durée de plus de 15 jours, dans ce cas le compte concerné sera le compte **4110004 (47004)** pour la réforme comptable ;

- Les encaissements à affecter au centre qui rentrent dans le compte **47972002 (57972)**;

- La différence de caisse positive qui rentre dans le compte **471051 (4795)**;

➤ **Les sorties**

- Les encaissements de tous les chèques bancaires et CCP sous le compte **58801 (4892)**;

- Les frais de timbres sous le compte **64511 (6280)**;

- Les rachats de quittances par l'agence sous le compte **4110003 (47003)**;

- La différence de caisse négative sous le compte **471052 (4695)**.

7.4.1.2. Le journal des encaissements de bureau de poste

Ce document récapitule tous les mouvements postaux des différentes agences d'une journée, c'est à dire leurs entrées et leurs sorties.

7.4.1.2.1. Les entrées

- Les avis de crédits EBP (encaissements bureaux de poste) sont les sommes récoltées par les différents bureaux de poste.

7.4.1.2.2. Les sorties

- Les virements de fonds internes : Ce sont tous les versements des différents bureau de poste dans le compte principal CCP de la Direction de Distribution de BOUIRA;
- Taxes sur virement interne : C'est les taxes dues au service de la poste comme intermédiaire lors d'un virement dans le compte principal.

Remarque

L'ancien solde est le montant restant après le virement de fonds de la dernière journée.
Le nouveau solde est la somme restante après le virement de fonds de la journée actuelle.

7.4.1.2.3. La comptabilisation du compte chèques et mouvements postaux :

- Une entrée d'argent dans le compte **5151105 (compte postal)** pour l'avis de virement à affecté en tant que somme non identifiée, le compte **47972002** comme sortie car on n'a pas encore identifié sa source (les clients) ;
- Une entrée d'argent dans le compte **5151105 (compte postal)** provenant des virements de fonds internes Agence/DD car la somme alimente le compte principal de la DD;
- Une entrée d'argent dans le compte **58801 (comptes postaux) provenant des fonds versés** par les caissiers ou les encaisseurs ;
- Une entrée d'argent dans le compte chèque **51105**;

7.4.1.2. Le journal des encaissements à affecter (JEA) :

C'est un journal d'opérations diverses, c'est-à-dire, des mouvements qui n'ont pas encore trouvé leurs places dans les autres journaux concernant des opérations non identifiées. On va donc les placer temporairement dans le compte **57972002 (57972)** et après une analyse, on les affectera dans les bons journaux.

7.4.1.3.1. La comptabilisation des encaissements à affecter

- La régularisation des chèques et traites impayés sous le compte **51115**;
- Les encaissements au niveau des bureaux de poste sous le compte **51561**;
- L'affectation de la zone sous le compte **1811** ;

-Les pénalités encaissées sous le compte 77779.

7.4.1.3. Le journal des mouvements de factures (JMF)

Ce sont des factures désignant les opérations avec les clients, on peut trouver différentes factures telles que les devis qui peuvent concerner autant l'électricité que le gaz pour les clients de basse et moyenne tension/pression.

Ici, la comptabilité distingue les clients ordinaires des hauts clients, les clients ordinaires regroupent les basses consommations (BT/BP) et les clients de moyennes consommations (MT/MP) qui peuvent être des ménages, des écoles ...etc.

Tandis que les hauts clients sont des clients peu courants mais qui consomment beaucoup, c'est le cas des sociétés par exemple.

7.4.1.4.1 La comptabilisation des factures clients

Elle se fait à partir d'un logiciel qu'on appelle "Hissab" qui est le logiciel comptable de la SONELGAZ.

7.4.2. La trésorerie fournisseur

Dans la partie précédente, nous avons vu que la trésorerie était composée d'une trésorerie d'encaissement (clients) et tout encaissement entraîne obligatoirement un décaissement afin de créer un équilibre financier, ce dernier est possible par une remontée de fonds, cela veut dire que l'argent encaissé par les différentes Directions de Distributions va alimenter le compte du groupe SONELGAZ. En effet, la direction générale va puiser dans les encaissements de sa trésorerie client (son compte) pour toutes les dépenses de ses Directions de Distributions (DD), en alimentant leurs comptes principaux, c'est la trésorerie fournisseur.

Ces dépenses sont en nombre de quatre :

7.4.2.1. Les dépenses liées aux immobilisations corporelles et incorporelles

Une fois l'autorisation donnée, la direction générale investie soit dans des travaux pour une durée maximale de 2 ans, soit elle fait des achats d'immobilisations corporelles et

incorporelles. Les investissements sont des achats de biens pouvant être amortissables, c'est-à-dire des biens qui ne s'usent pas immédiatement après l'achat. Ils concernent généralement des biens d'au moins 5000 DA.

7.4.2.2 .Les dépenses liées aux charges des différentes divisions de la SONELGAZ

Il existe des dépenses liées à différentes divisions, comme celles de la division d'exploitation de gaz qui concernent uniquement les petits travaux ayant un lien direct avec le gaz (pannes, entretiens). Ce service reçoit des factures de fournisseurs qu'on pourrait apparenter à la vie courante, par exemple, des frais d'hébergement, des frais de restauration, des frais téléphoniques, des réparations concernant les véhicules, l'impôt, des imprimantes ... etc. On peut y trouver aussi ce que l'on appelle "le fonds de roulement " qui est une petite caisse qu'on dépense pour des petites fournitures qui ne dépassent pas en général les **50 000 DA**.

7.4.2.2. La paie des contractuels

Elle regroupe tous les agents qui sont en stage et les agents en CDD. Ce document s'accompagne du (des) :

- Salaire de base, des gains (de la rémunération) ;
- Relevé total de toutes les paies des agents statutaires ;
- Retenues, c'est-à-dire les prélèvements obligatoires dus aux différents organismes sociaux ;
- Documents sur les différents clients CCP et BNA.;

7.4.2.3. Les factures fournisseurs propre à la SONELGAZ

C'est des factures demandant plusieurs procédures :

- Faire des demandes d'offres aux différentes entreprises partenaires ou non partenaires (l'offre la moins chère sera choisie) ;
- Contrôler la situation de l'entreprise choisie ;

Chapitre III: Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.

- L'achat d'un cahier des charges propre à la SONELGAZ de la part du fournisseur ;
- L'entreprise demande toujours une caution de 5 % avant de commencer les travaux dans le cas où les travaux ne seraient pas terminés à temps ;

Ces factures fournisseurs s'accompagnent d'un:

- Bon pour les sommes entre **0** et **5000** DA ;
- Bon de commande pour les sommes entre **0** et **100 000**DA ;
- Commande pour une somme entre **100 000** et **500 000** DA ;
- Contrat pour une somme entre de **500 000** et **8000 000**DA ;
- Bon d'arrivé ;
- P.S (Prestation de Service).

Une facture mentionnant

Le nom du fournisseur ;

- Le numéro d'immatriculation ;
- L'avis d'imposition (A.I) ;
- Le numéro d'identification fiscale (N.I.F) ;
- Les modalités de paiements (CCP, BNA, espèces) ;
- Le cachet et la signature du fournisseur sur la facture ;

Section 02 : le contrôle de gestion au niveau de l'entreprise

Cette section a pour but d'expliquer comment l'entreprise SONELGAZ met en place le contrôle de gestion pour suivre et améliorer sa performance.

La gestion budgétaire est la planification des dépenses et des revenus de l'entreprise sur une période donnée, elle permet l'établissement d'objectifs, la répartition des ressources et le suivi des performances. En comparant les prévisions avec les réalisations, l'entreprise peut détecter les écarts, analyser les causes et prendre des décisions pour améliorer sa performance.

Le tableau de bord regroupe des informations importantes sous forme d'indicateurs pour aider à suivre l'activité d'une entreprise et prendre de bonnes décisions.

1. La gestion budgétaire

Le contrôleur de gestion est responsable de l'élaboration du budget prévisionnel, du suivi de son exécution ainsi que de la production et de l'analyse des statistiques budgétaires. En fin d'exercice, il assure la clôture budgétaire au sein de la direction générale de BLIDA.

1.1 Élaboration et exécution du budget

Après validation des programmes par SONELGAZ et la Direction de l'Énergie et des Mines (DEM) de la wilaya de BOUIRA, ces derniers sont transmis à la direction de la SDC pour leur mise en œuvre.

Le financement de ces projets est réparti comme suit :

- 75 % du budget est assuré par l'État,
- 25 % restants sont financés par SONELGAZ.

1.2. Analyse des soldes intermédiaires de gestion

Le tableau suivant représente les soldes intermédiaires de gestion

Chapitre III: Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.

Tableau N°07: le tableau de solde intermédiaires

Désignation	2024	2023
Ventes et produits annexes	5.804.499.215,61	5.864.922.268,56
Production immobilisée	6.363.727,16	0,00
Subvention d'exploitation	0,00	
Variations stocks produits finis et en cours	126.119,55	0,00
I - Production de l'exercice	5.810.989.062,32	5.864.922.268,56
Achats consommés	- 85.226.863,10	- 25.542.073,82
Services extérieures et autres consommations	- 271.258.909,19	- 313.742.958,00
II - Consommation de l'exercice	- 4.940.889.914,47	-
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	870.099.147,85	1.183.451.513,04
Charges de personnel	- 1.318.082.695,83	-
Impôts, taxes et versements assimilés	- 111.268.583,77	- 112.878.274,41
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	- 559.252.131,75	7.025.668,56
Autres produits opérationnels	195.533.396,56	178.061.383,45
Autres charges opérationnelles	- 19.809.858,35	- 13.328.823,05
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	- 1.017.032.268,02	-
Reprise sur pertes de valeur et provisions	14.219.766,51	157.422.898,53
V - RESULTAT OPERATIONNEL	- 1.386.341.095,05	- 850.400.139,00
Charges financières	- 0,53	- 0,06
VI - RESULTAT FINANCIER	- 0,53	- 0,06
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	- 1.386.341.095,58	- 850.400.139,06
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Autres impôts sur les résultats		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	6.023.751.121,32	6.235.001.628,26
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	- 7.410.092.216,90	-
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	- 1.386.341.095,58	- 850.400.139,06
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-1.386.341.095,58	- 850.400.139,06

Source: établi par nous-même d'après les documents interne de la DDB.

2.1. Interprétations des soldes intermédiaires de gestion

2.1.1. Le chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires représente les ventes réalisées par l'entreprise durant l'année.

En 2024, il est de 5 804 499 215,61, contre 5 864 922 268,56 en 2023, soit une baisse de 60 423 052,95.

Cette diminution peut être due à une baisse des ventes, à des projets arrêtés ou retardés, ou à des clients qui n'ont pas pu payer leurs factures. Cela montre que l'activité a été un peu moins bonne en 2024 qu'en 2023.

2.1.2. Production de l'exercice

La production de l'exercice comprend le chiffre d'affaires, la production immobilisée et la variation des stocks.

En 2024, la production est de 5 810 989 062,32, contre 5 864 922 268,56 en 2023, soit une baisse de 53 933 206,24.

Cette légère baisse peut être expliquée par une diminution des ventes, même si l'entreprise a eu une production immobilisée (6 363 727,16) et une petite variation positive des stocks (126 119,55). Cela montre que l'entreprise a produit un peu moins qu'en 2023, probablement à cause d'un ralentissement de l'activité.

2.1.3. Consommation de l'exercice

La consommation de l'exercice représente les achats consommés par l'entreprise, comme les matières premières, fournitures et services extérieurs.

En 2024, la consommation est de -4 940 889 914,47, contre -4 681 470 755,52 en 2023, soit une augmentation de 259 419 158,95.

Cela signifie que l'entreprise a dépensé plus en 2024 pour produire ses biens ou services. Cette hausse peut être due à l'augmentation du coût des matières premières, à une hausse des prix chez les fournisseurs, ou à une gestion moins efficace des achats.

2.1.4. La valeur ajoutée

C'est la création de la richesse ou l'accroissement de la valeur que l'entreprise apporte Aux biens et aux services en provenance de tiers (approvisionnement), Elle détermine la Richesse créée et constituée par le travail du personnel et par l'entreprise elle-même.

Elle Mesure le poids économique de l'entreprise. L'analyse dans le temps permet de mesurer la Croissance ou la régression de l'entreprise.

En 2024, elle est de 870 099 147,85, contre 1 183 451 513,04 en 2023, soit une baisse de 313 352 365,19.

Cette diminution est Défini par la baisse de la production, elle reste insuffisante pour couvrir les charges d'où un EBE négatif.

2.1.5. L'excédent brut d'exploitation

(EBE) mesure la performance opérationnelle d'une entreprise. Il sert à déterminer des indicateurs importants comme la rentabilité économique, l'endettement, et les marges bénéficiaires.

En 2024, l'EBE est de -559 252 131,75, contre 7 025 668,56 en 2023, soit une forte baisse de 566 277 800,31.

La baisse de l'EBE en 2024 peut s'expliquée par une incohérence entre les charges du Personnel et la production de l'entreprise, car la proportion des charges a augmenté Contrairement aux ventes.

2.1.6. Résultat opérationnel

Le résultat opérationnel (ou résultat d'exploitation) représente le gain ou la perte réalisée par l'entreprise après avoir pris en compte toutes les charges liées à l'exploitation (dont les amortissements et provisions), mais avant les éléments financiers et exceptionnels.

En 2024, il est de -1 386 341 095,05, contre -850 400 139,06 en 2023, soit une baisse de 535 940 955,99.

Cela signifie que l'entreprise a encore plus perdu sur son activité principale en 2024. Cette dégradation est probablement due à une forte hausse des amortissements et provisions, ce qui

peut indiquer une perte de valeur d'actifs, des projets en difficulté ou des anticipations de risques.

2.1.7. Résultat financier

Le résultat financier montre la différence entre les produits financiers (revenus d'intérêts, placements) et les charges financières (intérêts d'emprunts, frais financiers).

En 2024, il est de -0,53, contre -0,06 en 2023. Cela représente une légère dégradation de la situation financière.

Même si les montants sont faibles, cela montre que les charges financières restent supérieures aux produits financiers. Cela peut être lié à des intérêts sur dettes ou à un manque de revenus financiers.

2.1.8. Résultat ordinaire avant impôt

Le résultat ordinaire avant impôt correspond au résultat obtenu par l'entreprise après avoir pris en compte l'activité d'exploitation et le résultat financier, mais avant les éléments exceptionnels et les impôts.

En 2024, il est de -1 386 341 095,58, contre -850 400 139,06 en 2023, soit une baisse de 535 940 956,52.

Cela montre que l'entreprise est en déficit sur son activité normale, et que la situation s'est encore dégradée en 2024. Ce résultat négatif est principalement causé par un mauvais résultat d'exploitation, combiné à un léger déficit financier.

2.1.9. Résultat net de l'exercice

Le résultat net représente le bénéfice ou la perte finale de l'entreprise après avoir pris en compte toutes les charges (d'exploitation, financières, exceptionnelles, impôts...).

En 2024, le résultat net est de -1 386 341 095,58, contre -850 400 139,06 en 2023, soit une perte supplémentaire de 535 940 956,52

En conclusion, le résultat de la société est déficitaire sur les deux années. Ce qui veut Dire qu'elle n'est pas performante.

2. Élaboration du tableau de bord commercial de la direction de distribution de BOUIRA

Le tableau de bord commercial, conçu par les cadres technico-commerciaux, sert à suivre de près l'évolution de l'activité de la direction et à mesurer les progrès réalisés en vue de concrétiser les objectifs définis par la direction générale.

Le tableau de bord, présenté sous forme de tableau, est généralement établi à la fin de chaque mois, ou exceptionnellement à la demande du directeur de la distribution.

Une fois élaboré, il est transmis au service du contrôle de gestion afin de consolider les tableaux de bord des différentes structures et d'analyser les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés dans le contrat de gestion.

L'élaboration du tableau de bord par la DD B se déroule en plusieurs phases : d'abord la fixation des objectifs, ensuite le choix des indicateurs adaptés, et enfin la réalisation pratique du tableau de bord.

2.1. Phase 01 : Définition des objectifs

Parmi les missions essentielles de la division commerciale, on peut citer :

- L'achat d'énergie (électricité et gaz) afin de répondre efficacement à la demande des clients ;
- La vente d'énergie, avec pour objectif d'augmenter le chiffre d'affaires tout en répondant aux besoins des usagers ;
- L'assurance de la qualité du service et des produits fournis ;
- Le recouvrement des créances pour assurer l'équilibre financier de l'activité

Les indicateurs de performance affichés sur le tableau de bord de gestion sont déterminés dans le cadre du contrat de gestion. Ce document, préparé par la Région Centre (RDE), définit les objectifs à atteindre par la direction, en se basant sur les résultats passés et les prévisions budgétaires. Chaque direction transmet ce document, qui constitue un engagement formel du directeur envers sa hiérarchie (PDG) pour atteindre les objectifs fixés.

Les objectifs relatifs à l'activité commerciale, inscrits dans le contrat de gestion, sont les suivants : le respect des délais de raccordement des clients, la communication des informations

concernant les coupures (via radio, affichage), le dépannage et le suivi des réclamations, le délai de crédit client, ainsi que le suivi des activités commerciales liées à l'Électricité et au Gaz.

Phase 02 : Identification et sélection des indicateurs

Le directeur de la distribution vise à atteindre les objectifs définis dans le contrat de gestion en s'appuyant sur l'analyse des tableaux de bord mensuels élaborés par les responsables des différentes divisions.

Chaque activité est accompagnée de plusieurs indicateurs, parmi lesquels ceux relatifs à l'activité commerciale, qui constitue le cœur de notre sujet.

Phase 03 : Application pratique du tableau de bord

Le tableau de bord constitue un outil fondamental pour évaluer les performances mensuelles de la direction au regard des objectifs fixés dans le contrat de gestion.

Dans le cas de la direction de distribution de BOUIRA, le tableau de bord commercial se présente sous forme de tableau comparatif. Il met en évidence :

- Les résultats du mois en cours par rapport à ceux du même mois de l'année précédente (calcul du taux d'évolution) ;
- Les résultats cumulés comparés aux objectifs fixés (calcul du taux de réalisation) ;
- Une comparaison des performances cumulées avec celles de la même période de l'année précédente (de nouveau, calcul du taux d'évolution);

3.1. Tableau de bord Électrice

3.1.1. Apport abonnés électricité

Le tableau suivant représente l'apport abonné électricité :

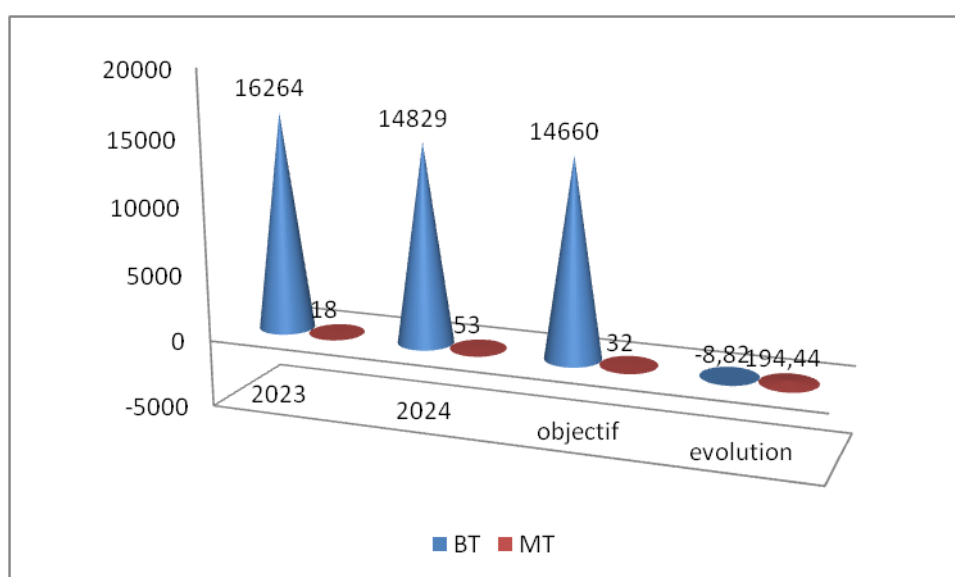
Chapitre III: Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.

Tableau N°08 : Apport abonné électricité

électricité	Année		objectifs	Evolution'%)	réalisation(%)
	2023	2024			
Total	14435	14354	8288	-0,65%	137,19%
BT	14377	14261	8250	-0,81%	172,86%
MT	58	93	38	-60,34%	244,74%

Source: document interne de la DD BOUIRA

Figure N°08 : apport abonnés électricité



Source: établi par nous-même d'après les documents interne de la DDB

D'après le graphe et le tableau ci-dessus, nous remarquons que la DD a atteint et dépassé l'objectif en branchements pour tout type confondu. Le nombre important de branchements réalisés est dû à la forte demande des clients ainsi qu'à la disponibilité des compteurs fournis par l'État.

3.1.2. Nombre abonnés électricité

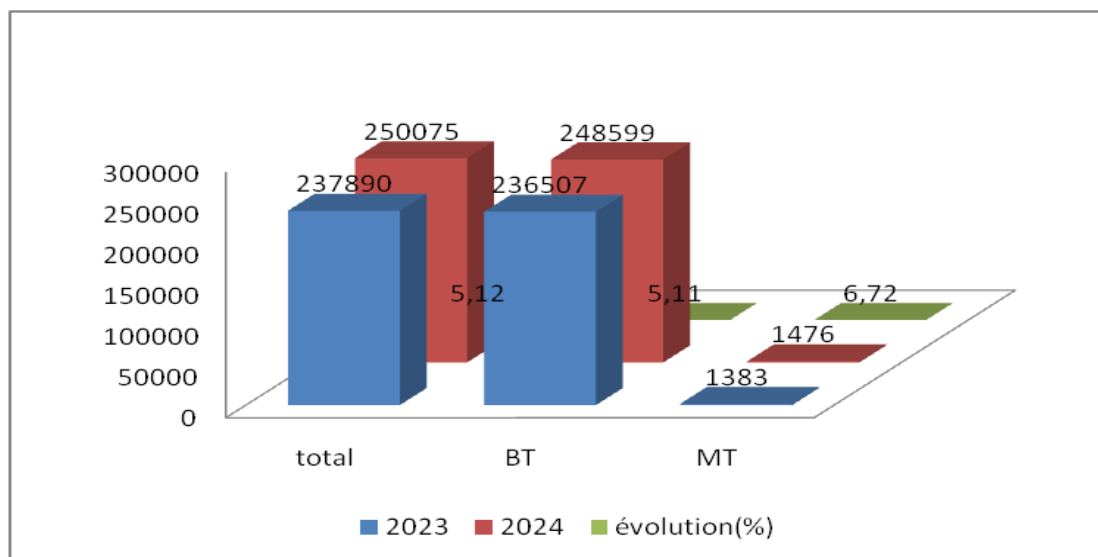
Le tableau suivant représente le nombre d'abonnés électricité :

Tableau N°09: Nombre abonnés électricité

électricité	Année		Evolution (%)
	2023	2024	
Total	237890	250075	5.12%
BT	236507	248599	5,11%
MT	1383	1476	6,72%

Source: document interne de la DD B.

Figure N°09 : Présentation graphique du nombre abonnés électricité



Source : établi par nous-même d'après les documents interne de la DD B.

À partir du tableau ci-dessus et de la représentation graphique, nous remarquons que le total a enregistré une évolution en nombre de clients de 5,12 % par rapport à l'année 2023.

Cette évolution est principalement portée par la BT (basse tension) avec une augmentation de 5,11 %, tandis que la MT (moyenne tension) affiche une hausse plus marquée de 6,72 %.

3.1.3. Nombre de client par agence (commune)

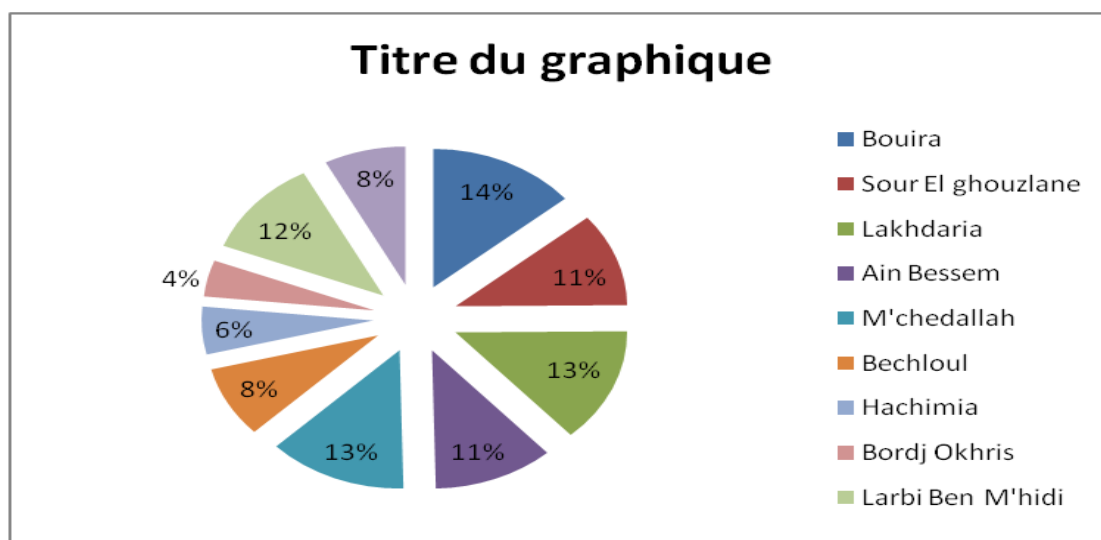
Le tableau suivant représente le nombre de clients dans chaque agence :

Tableau N°10 : Nombre de client par agence

Agence	AO	FSM	BT	MT	BT+MT
Bouira	33503	930	34433	195	34628
Sour El ghouzlane	26325	948	27273	172	27445
Lakhdaria	32278	1002	33280	176	33456
Ain Bessem	27314	920	28234	221	28455
M'chedallah	31578	1038	32616	164	32780
Bechloul	19925	773	20698	113	20811
Hachimia	13384	468	13852	171	14023
Bordj Okhris	10217	486	10703	38	10741
Larbi Ben M'hidi	27518	878	28396	133	28529
Kadiria	18514	600	19114	93	19207
TOTAL	240556	8043	248599	1476	250075

Source : document interne de la DD B

Figure N°10 : représentation graphique du nombre de client par agence (commune) électricité



Source : établi par nous-même d'après les documents interne de la DD B.

Nous constatons que les agences de BOUIRA, LAKHDARIA et M'CHEDALLAH ont un poids important en nombre d'abonnés. Cela s'explique par la concentration de la population, le développement des infrastructures et l'extension des zones urbaines dans ces régions.

3.1.4. Achats, ventes et taux de perte Électricité

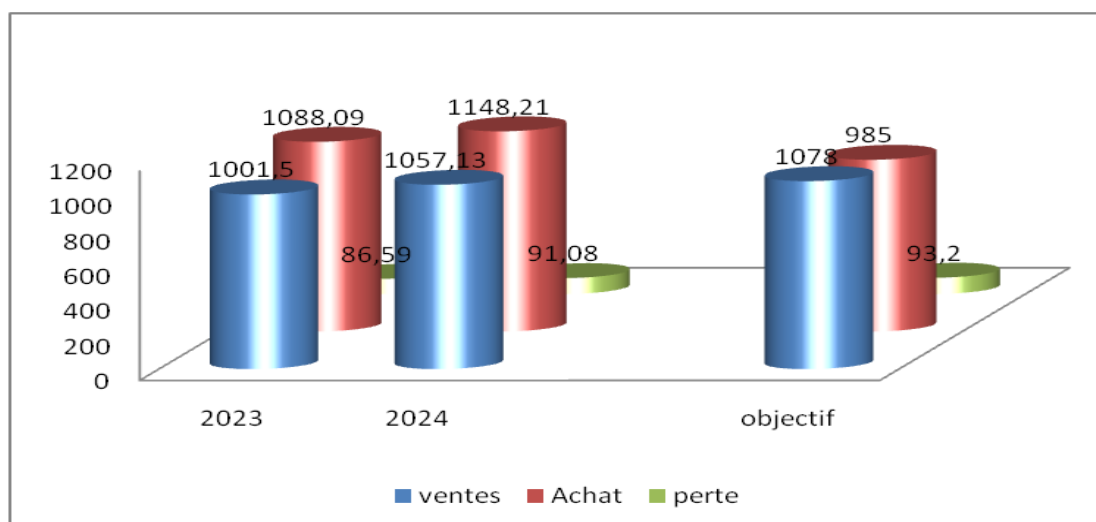
Le tableau suivant représente achat, ventes et taux de perte électricité :

Tableau N°11: Achats, ventes et taux de perte en électricité

électricité	Année		evolution(%)	objectifs	réalisation(%)
	2023	2024			
Total	1001,5	1057,13	5,55%	1078	98,04%
BT	665,64	689,92	3,65%	738	93,45%
MT	335,86	367,21	9,33%	340	108%
ventes	1001,5	1057,13	12,98%	1078	201,45%
achats	1088,09	1148,21	5,52%	985	116,56%
perte	86,59	91,08	5,18%	93,2	97,72%
perte%	7,96	7,93	-0,30%	7,97	-0,20%

Source : document interne de la DDB.

Figure N°11 : représentation graphique des achats, ventes et taux de perte Électricité



Source: établi par nous-même d'après les documents interne de la DD B.

Nous constatons dans ce tableau une évolution des achats et ventes en 2024 par Rapport à l'année 2023 avec un taux de réalisation différents de 201.45, 116.59 et 97.72, donc L'entreprise a atteint l'objectif n'est pas fixé.

Le taux de perte est de 7,93 % pour l'année 2024 qui est inférieur à l'objectif fixé qui Est de 7,97%, au même temps nous enregistrons une amélioration dans le taux de perte par rapporta l'année 2023 qui est de 7,96 % suite a des efforts fournis par l'entreprise.

3.2. Tableau de bord Gaz

3.2.1. Apport abonnés gaz

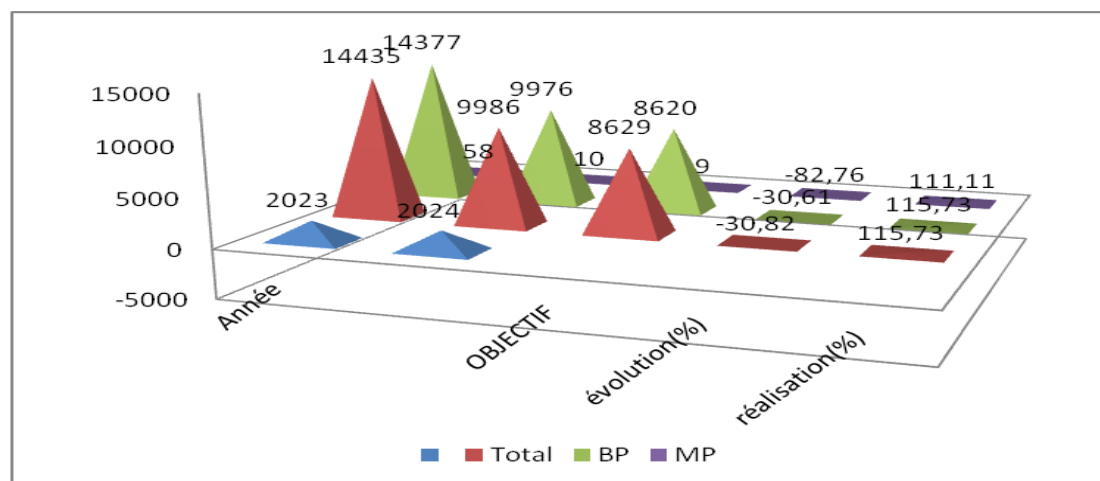
Le tableau suivant représente l'apport abonné Gaz

Tableau N° 12: apport abonnés GAZ

GAZ	Année		objectifs	evolution(%)	réalisation(%)
	2023	2024			
Total	14435	9986	8629	-30,82%	115,73%
BP	14377	9976	8620	-30,61%	115,73%
MP	58	10	9	-82,76%	111,11%

Source : document interne de DDB

Figure N° 12: Apport client GAZ



Source : établie par nous-même d'après les documents internes de DD B.

En 2024, le nombre total de nouveaux abonnés au gaz a fortement diminué par rapport à 2023 (de 14435 à 9986, soit -30,82 %). Cependant, malgré cette baisse, l'objectif fixé (8629 abonnés) a été dépassé avec un taux de réalisation de 115,73 %.

Cette tendance est la même pour les abonnés BP et MP, avec une forte baisse surtout pour MP (-82,76 %), mais les objectifs ont tout de même été atteints, voire dépassés. Cela montre une bonne performance malgré un contexte de baisse globale.

3.2.2. Nombre d'abonnés GAZ

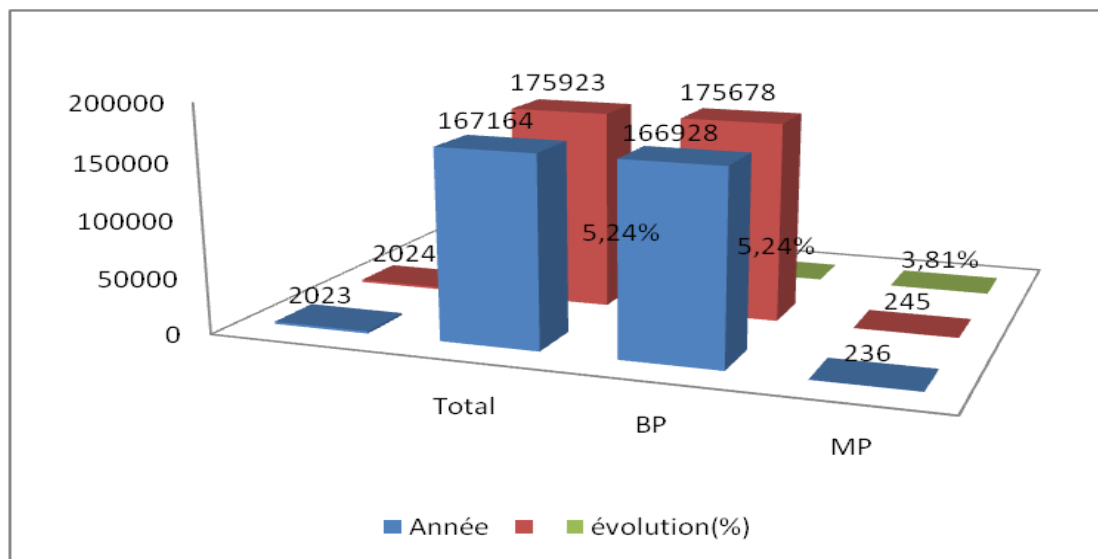
Le tableau suivant représente le nombre abonnés Gaz :

Tableau N° 13 : Nombre abonnés GAZ

GAZ	Année		évolution(%)
	2023	2024	
Total	167164	175923	5,24%
BP	166928	175678	5,24%
MP	236	245	3,81%

Source: établie par nous-même d'après les documents internes de DD B.

Figure N° 13 : Nombre abonnés GAZ



Source: établie par nous même d'après les documents internes de DD B.

Le nombre total d'abonnés au gaz a augmenté entre 2023 et 2024, passant de 167 164 à 175 923, soit une hausse de 5,24 %. Cette augmentation vient surtout des abonnés en basse pression (BP), qui représentent presque tous les abonnés. Les abonnés en moyenne pression (MP) ont aussi augmenté, mais plus légèrement, avec une hausse de 3,81 %. Le graphique montre bien cette évolution avec des barres plus hautes en 2024.

3.2.3. Nombre de clients par agence (commune) GAZ

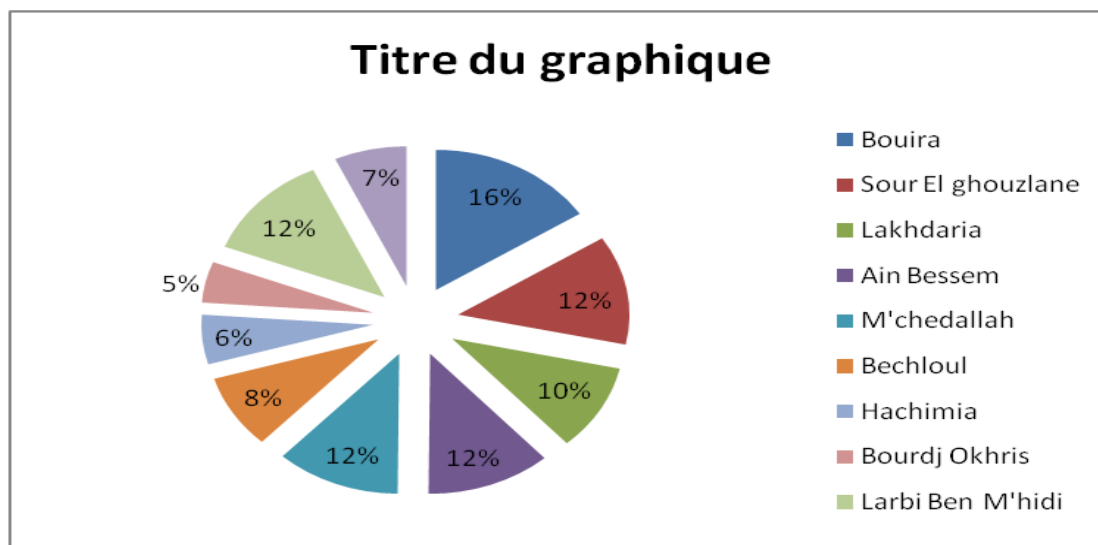
Le tableau suivant représente nombre de client par agence (Gaz)

Tableau N° 14 : Nombre de clients par agence GAZ

Agence	AO	FSM	BP	MP	BP+MP
Bouira	27402	316	27718	44	27762
Sour El ghouzlane	21787	333	22120	36	22156
Lakhdaria	17202	294	17496	26	17522
Ain Bzssem	20372	293	20665	38	20703
M'chedallah	20378	325	20703	23	20726
Bechloul	14761	239	15000	12	15012
Hachimia	9885	165	10050	24	10074
Bourdj Okhris	8145	204	8349	5	8354
Larbi Ben m'hidi	21258	316	21574	29	21603
Kadiria	11833	170	12003	8	12011
TOTAL	173023	2655	175678	245	175923

Source: document interne DD B.

Figure N°14 : Nombre de clients par agence GAZ.



Source: établie par nous même d'après les documents internes de la DD B.

Le tableau montre le nombre d'abonnés au gaz par agence en 2024. L'agence de Bouira au plus grand nombre d'abonnés avec 27 762 clients, soit 16 % du total, comme l'indique aussi le graphique en camembert.

Cette évolution est due à plusieurs causes parmi lesquelles la Concentration géographique, la promotion immobilière et la construction du nouveau pôle Urbain

3.2.4. Achat vente taux de rendement Gaz

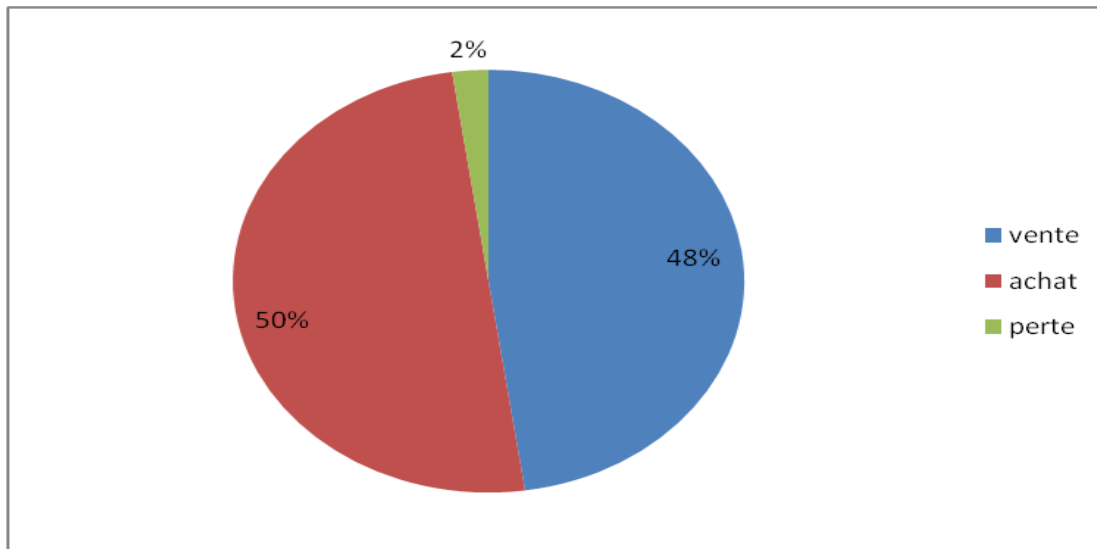
Le tableau suivant représente l'achat, vente et taux de rendement Gaz :

Tableau N° 15 : Achats, ventes, taux de rendement GAZ

	Année		évolution (%)	objectifs	Réalisation(%)
	2023	2024			
Total	3126,81	3239,68	0,04%	3348	96,76%
BP	2956,01	3045,88	0,03%	3182	95,74%
MP	170,8	193,8	0,13%	167	116,19%
Ventes	3126,81	3239,68	0,16%	3349	211,93%
Achats	3276,52	2708,9	-0,17%	3280	82,59%
Perte	149,71	-530,78	-454,53%	68,3	-777,12%
Perte %	4,57	-19,59	-24,16%	2	-1080,00%

Source: document interne de la DD B

Figure N° 15 : présentation graphique achat vente et taux de rendement



Source: établie par nous même d'après les documents internes de la DD B.

En 2024, la quantité totale de gaz utilisée a un peu augmenté par rapport à 2023. Les ventes ont légèrement augmenté, mais les achats ont beaucoup diminué. Grâce à cela, les pertes de gaz ont fortement baissé, ce qui montre une meilleure gestion.

Le graphique montre que presque tout le gaz acheté a été vendu, et qu'il y a eu très peu de pertes (seulement 2 %).

Section 03 : Analyse du questionnaire et diagnostic au niveau de l'entreprise

Afin d'évaluer l'efficacité du système de contrôle de gestion au sein de la SONELGAZ BOUIRA, un questionnaire a été élaboré et distribué aux employés de cette l'entreprise.

Cette démarche a pour but de recueillir des avis et des perceptions sur les pratiques de gestion, les outils utilisés, ainsi que leur impact sur la performance globale à travers l'analyse des réponses.

Cette section permet de dresser un diagnostic précis de la situation actuelle et d'identifier les points forts ainsi que les axes d'amélioration possibles pour renforcer le pilotage de la performance

1. Présentation de la méthodologie de l'enquête

1.1 L'objectif de l'enquête

L'objectif principal de cette enquête est d'examiner dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue à la performance de la Société de Distribution de l'Électricité et du Gaz de BOUIRA (SONELGAZ).

À travers cette étude, nous visons à recueillir les perceptions et opinions des employés concernant les pratiques de contrôle de gestion mises en œuvre au sein de leur entreprise.

Nous avons suivi une démarche d'étude empirique quantitative dans le but de recueillir des données à la fois descriptives et interprétatives, permettant d'apporter des réponses à nos interrogations principales :

- Quel est le rôle du contrôle de gestion dans l'alignement des objectifs stratégiques et opérationnels de l'entreprise ?
- Dans quelle mesure les outils de contrôle de gestion utilisés permettent-ils d'améliorer la performance globale de l'entreprise ?
- Les pratiques de contrôle de gestion répondent-elles aux besoins des managers et des responsables opérationnels dans la prise de décision ?

1.2 Les techniques d'investigation utilisées

1.2.1 Le sondage d'opinion

La théorie des sondages permet de fournir un cadre méthodologique rigoureux pour guider la collecte de données fiables et exploitables. Elle repose sur la collecte d'informations pertinentes, dans le but d'élaborer des statistiques utiles à la compréhension des phénomènes étudiés et à la prise de décision.

Dans notre cas, l'enquête par sondage vise à recueillir les avis et perceptions des employés de la Société de Distribution de l'Électricité et du Gaz de BOUIRA (SONELGAZ BOUIRA), concernant l'impact du contrôle de gestion sur la performance globale de l'entreprise.

L'objectif est d'évaluer

- Le degré d'appropriation des objectifs stratégiques par les employés ;
- L'efficacité des mécanismes de pilotage mis en place par le contrôle de gestion ;
- La perception des outils utilisés (indicateurs, tableaux de bord, suivi budgétaire, etc.) ;

Les pistes potentielles d'amélioration à mettre en œuvre pour renforcer l'efficacité du système de contrôle.

Ce type d'enquête permet également de mettre à jour les informations existantes, et de contribuer à une meilleure compréhension du rôle du contrôle de gestion comme levier de performance.

L'avantage principal du sondage réside dans la rapidité de sa mise en œuvre, la facilité de traitement des réponses, et la pertinence des données collectées pour éclairer les prises de décisions futures.

Chaque employé peut avoir une vision ou une expérience différente du contrôle de gestion, d'où la nécessité de concevoir un questionnaire structuré, permettant de capter les opinions individuelles dans un cadre d'analyse commun.

1.2.2. L'échantillonnage

L'échantillonnage est une méthode statistique permettant de sélectionner un sous-ensemble représentatif d'une population afin de mieux comprendre ses caractéristiques générales sans interroger tous ses membres.

Dans le cadre de notre étude, la population mère est constituée de l'ensemble des salariés de SONELGAZ BOUIRA. Toutefois, compte tenu de la taille de cette population et des contraintes de temps, nous avons opté pour un échantillon raisonné.

Cette taille d'échantillon est jugée suffisante pour obtenir une vision globale sur la perception des pratiques de contrôle de gestion à SONELGAZ BOUIRA, tout en respectant les contraintes de faisabilité.

Grâce à l'autorisation obtenue, nous avons pu accéder à l'entreprise, rencontrer les employés, distribuer le questionnaire et collecter les données nécessaires à notre analyse.

1.2.2.1. La méthode d'échantillonnage retenue

Parmi les différentes méthodes d'échantillonnage existantes (probabiliste, non probabiliste, empirique), notre choix s'est porté sur la méthode non probabiliste (empirique).

Cette méthode est jugée adaptée à notre étude de terrain, car elle permet de sélectionner un échantillon représentatif basé sur des critères pratiques et accessibles, tout en tenant compte des réalités de l'entreprise.

1.2.3. Le questionnaire

L'objectif de ce questionnaire est

- D'évaluer le rôle du contrôle de gestion dans le suivi et la réalisation des objectifs stratégiques ;
- D'identifier les outils et indicateurs utilisés dans le cadre du contrôle de gestion à SONELGAZ BOUIRA ;
- De mesurer la perception des employés quant à l'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise ;
- De déterminer les éventuelles difficultés rencontrées dans l'implémentation de ce système de pilotage.

1.2.3.1. L'organisation du questionnaire

Afin de mieux cerner l'effet du contrôle de gestion sur la performance de la Société de Distribution d'Électricité et de Gaz de BOUIRA, nous avons structuré notre questionnaire de manière logique et progressive.

Il est composé de trois grandes parties :

- L'identification des pratiques et de la structure organisationnelle ;
- La mise en œuvre du contrôle de gestion et ses outils ;
- La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance globale.

Chaque partie comprend un ensemble de questions ciblées, destinées à fournir une vue d'ensemble des mécanismes internes, des perceptions des employés et des éventuelles zones de faiblesse à améliorer.

Le type de questions utilisées

Pour garantir la richesse des réponses et la pertinence de l'analyse, plusieurs types de questions ont été intégrés :

- **Questions ouvertes** : laissent aux répondants la liberté d'exprimer leur opinion en détail.

Exemple : À votre avis, quel est le rôle principal du contrôle de gestion dans votre entreprise ?

- **Questions fermées** : réponses binaires (oui/non).

Exemple : Votre entreprise dispose-t-elle d'un service de contrôle de gestion ?

- **Questions à réponse unique parmi plusieurs propositions** : choix limité à une seule réponse.

Exemple : Quel est le principal outil utilisé pour évaluer la performance ? (Indicateurs financiers / Tableaux de bord / Autres)

- **Questions à choix multiples** : permettent de cocher plusieurs options.

Exemple : Quelles difficultés entravent la performance du contrôle de gestion ? (Manque de données fiables, Résistance des cadres, Système comptable inadapté, etc.)

Le questionnaire contient 10 questions au total, réparties selon les dimensions clés de notre recherche, afin de recueillir une information pertinente, suffisante et exploitable.

1.2.3.2. L'administration du questionnaire

L'administration du questionnaire peut se faire selon plusieurs modalités : en ligne, par téléphone, par courrier ou en face à face.

Dans notre cas, nous avons privilégié l'administration directe en face à face, réalisée sur le lieu de stage à SONELGAZ BOUIRA.

Ce choix s'explique par la nature qualitative de notre étude et le besoin d'interaction directe avec les répondants afin de garantir la clarté des questions et la fiabilité des réponses.

Cette méthode nous a également permis de clarifier certains points auprès des répondants et de récolter des données riches et nuancées sur leur perception du contrôle de gestion.

2. Analyse des résultats obtenus par le questionnaire

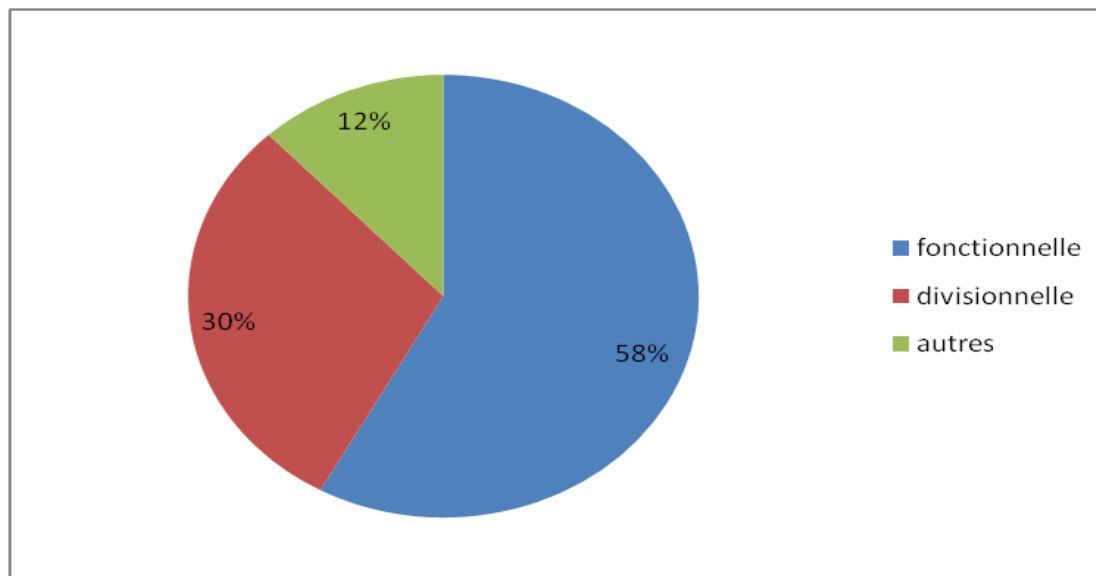
Axe 1 : Organisation de l'entreprise

Tableau N° 16 : Le type de structure selon les enquêtés.

Type de structure	Effectif	Pourcentage %
fonctionnelle	29	58%
divisionnelle	15	30%
autres	6	12%
total	50	100%

Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Figure N°16 : Les types de structure selon les enquêtés



Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

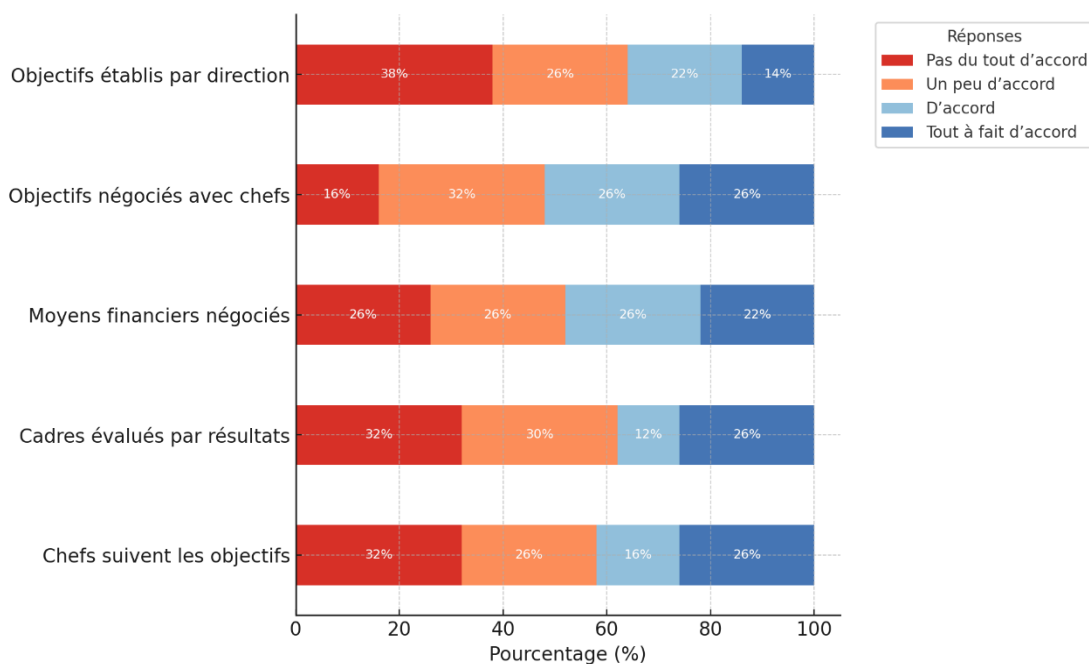
Parmi les salariés interrogés, 58% pensent que la structure adoptée par la SONELGAZ est fonctionnelle, 30 % voient qu'elle est divisionnelle (organisée en région et par produit) et 12% pensent qu'elle adopte une organisation classique.

Tableau N°17 : Degré d'accord des enquêtés concernant le système des objectifs

proposition	POURCENTAGE (%)			
	pas du tout d'accord	un peu d'accord	d'accord	tout à fait d'accord
les objectifs de l'entreprise sont établis et communiqués par la direction	38%	26%	22%	14%
les objectifs sont négociés avec les chefs de services	16%	32%	26%	26%
les moyens financiers pour atteindre les objectifs sont négociés avec les chefs de services	26%	26%	26%	22%
les cadres sont évalués en fonction des résultats obtenus relativement aux objectifs	32%	30%	12%	26%
les chefs de services procèdent à un suivi régulier des objectifs qu'ils doivent réaliser	32%	26%	16%	26%

Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Figure N° 17 : Répartition des niveaux d'accord des enquêtés concernant le système des objectifs.



Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Les résultats du tableau et du graphique montrent que la gestion par objectifs est perçue de manière assez négative par les employés. 38 % des interrogés pensent que les objectifs sont décidés uniquement par la direction sans assez de clarté ni de participation. Très peu (14 %) sont totalement d'accord avec cette méthode.

En ce qui concerne la négociation des objectifs avec les chefs de services, les avis sont plus partagés : environ la moitié des répondants trouvent qu'il y a une bonne collaboration, mais certains (16 %) estiment qu'il n'y a pas de négociation du tout.

Pour les moyens financiers, une partie des employés (26 %) pense qu'ils ne sont pas bien négociés, ce qui peut indiquer une répartition injuste des ressources. Seuls 22 % sont pleinement satisfaits.

L'évaluation des cadres basée sur les résultats est fortement critiquée : plus de la moitié ne sont pas d'accord avec cette pratique, ce qui montre un manque de suivi des performances. Seulement 12 % y adhèrent.

Enfin, le suivi des objectifs par les responsables est jugé insuffisant par 32 % des répondants, même si 26 % pensent que certains chefs font bien leur travail.

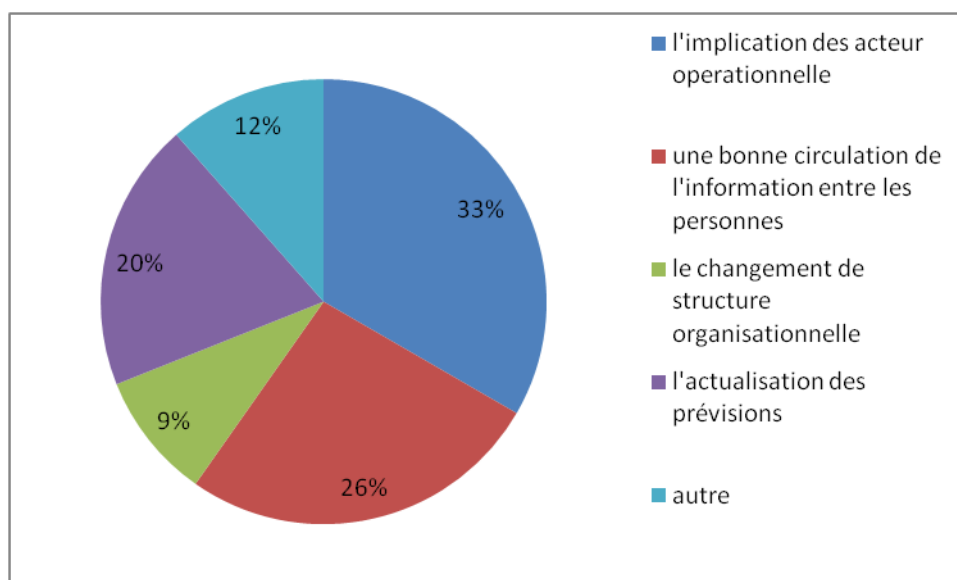
Axe 2 : Système des objectifs

Tableau N° 18 : vous avez une compréhension globale des facteurs qui conditionnent la réalisation des objectifs ?

PROPOSITION	Nombre	pourcentage %
implication des acteurs opérationnelle	29	33.3%
bonne circulation de l'information	23	26.4
changement de structure organisationnelle	8	9.2%
actualisation des prévisions	17	19.5
Autres	10	11.5%
total	50	100%

Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Figure N° 18 : Perception des enquêtés des facteurs influençant la réalisation des objectifs.



Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Les résultats montrent que la majorité des personnes interrogées pensent que l'implication des acteurs opérationnels (33,3 %) est le facteur le plus important pour atteindre les objectifs. Ensuite, la bonne circulation de l'information (26,4 %) est aussi vue comme un élément essentiel.

Des facteurs comme l'actualisation des prévisions (20 %) et le changement de la structure organisationnelle (9,2 %) sont jugés moins importants, mais restent utiles. Enfin, 11,5 % des réponses mentionnent d'autres éléments.

Chapitre III: Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.

Cela signifie que, pour réussir, SONELGAZ doit surtout compter sur l'implication de son personnel et une bonne communication entre les services.

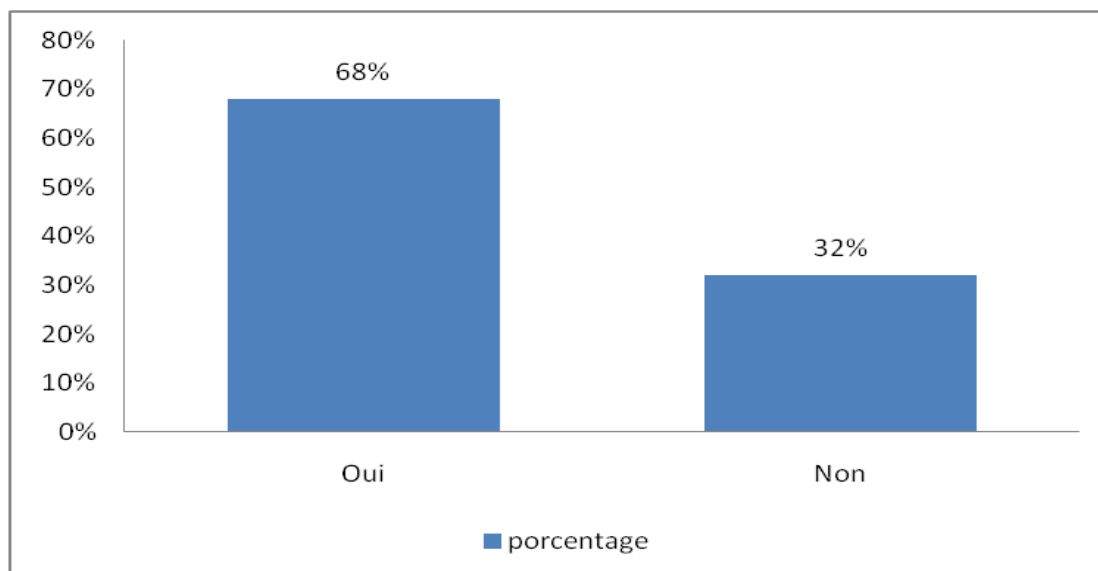
Axe 3 : Le contrôle de gestion dans l'entreprise

Tableau N°19 : votre entreprise a-t-elle un service de contrôle de gestion ?

	Nombre	Pourcentage%
Oui	34	68%
Non	16	32%
total	50	100%

Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Figure N°19 : Répartition des réponses concernant l'existence d'un service de contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

68 % des interrogés disent que leur entreprise a un service de contrôle de gestion. Cela montre que ce service est important pour suivre et améliorer les performances. Mais 32 % n'en ont pas, ce qui peut rendre la gestion moins efficace dans certaines entreprises.

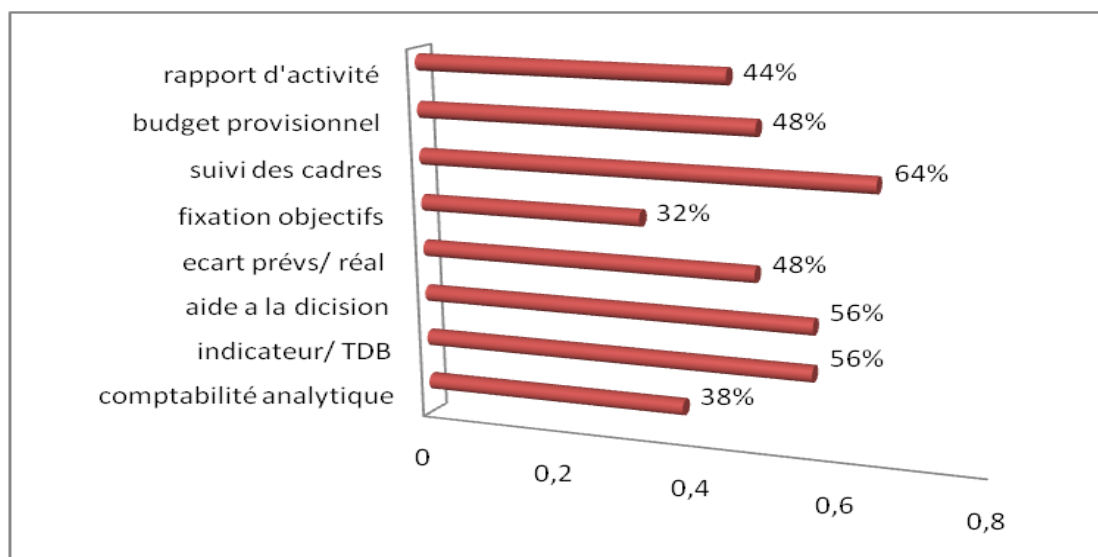
Chapitre III: Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.

Tableau N° 20 : missions assignées au contrôle de gestion selon les enquêtés

proposition	nombre	pourcentage
la tenue de la comptabilité analytique	19	38%
l'élaboration des indicateurs et des tableaux de bord	28	56%
un outil d'aide à la décision pour le directeur	28	56%
le calcul des écarts entre prévision et réalisation	24	48%
la fixation des objectifs aux chargés de services en collaboration avec la direction générale	16	32%
le suivi des résultats des cadres par rapport à leurs objectifs	32	64%
l'établissement du budget prévisionnel	24	48%
la production des rapports d'activité	22	44%
TOTAL	50	100%

Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Figure N°20 : Répartition des réponses sur les missions du contrôle de gestion.



Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Au sein de l'entreprise SONELGAZ, le contrôle de gestion joue plusieurs rôles importants. La mission la plus fréquente est le suivi des résultats des cadres par rapport à leurs objectifs, avec 64 % des réponses.

Cela montre que l'entreprise attache beaucoup d'importance à la performance de ses cadres. Ensuite, l'élaboration des indicateurs et des tableaux de bord ainsi que l'aide à la

Chapitre III: Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.

décision sont aussi des missions importantes (56 %), ce qui prouve que le contrôle de gestion aide fortement la direction à piloter l'activité.

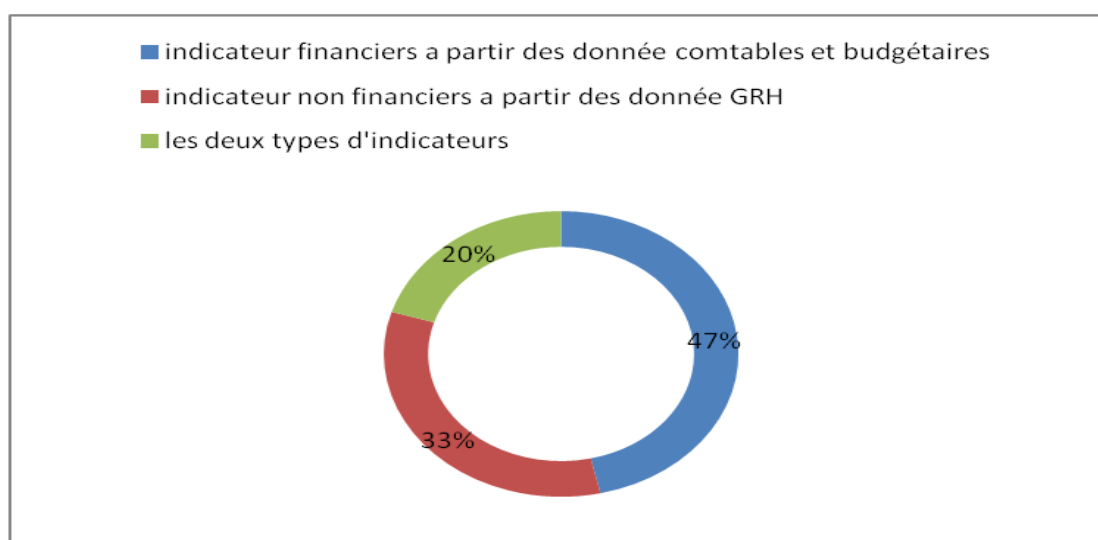
Prévisionnel et l'analyse des écarts sont aussi assez présentes (48 %). En revanche, la fixation des objectifs (32 %) et la comptabilité analytique (38 %) sont moins citées, ce qui peut vouloir dire qu'elles sont moins prioritaires ou prises en charge par d'autres services.

Tableau N° 21 : vous utiliser dans le contrôle de gestion des indicateurs ?

Proposition	Nombre	Pourcentage %
indicateur financiers a partir des donnée comptables et budgétaires	39	46,43%
indicateur non financiers a partir des donnée GRH	28	33,33%
les deux types d'indicateurs	17	20,24%
Toutal	84	100%

Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Figure N°21 : Répartition d'indicateurs utilisés dans le contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Le sondage montre que la majorité des employés de SONELGAZ utilisent des indicateurs financiers basés sur les données comptables et budgétaires (46,43 %) pour le contrôle de la performance. Environ 33,33 % utilisent des indicateurs non financiers issus de la gestion des ressources humaines, tandis que seulement 20,24 % combinent les deux types d'indicateurs.

Chapitre III: Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.

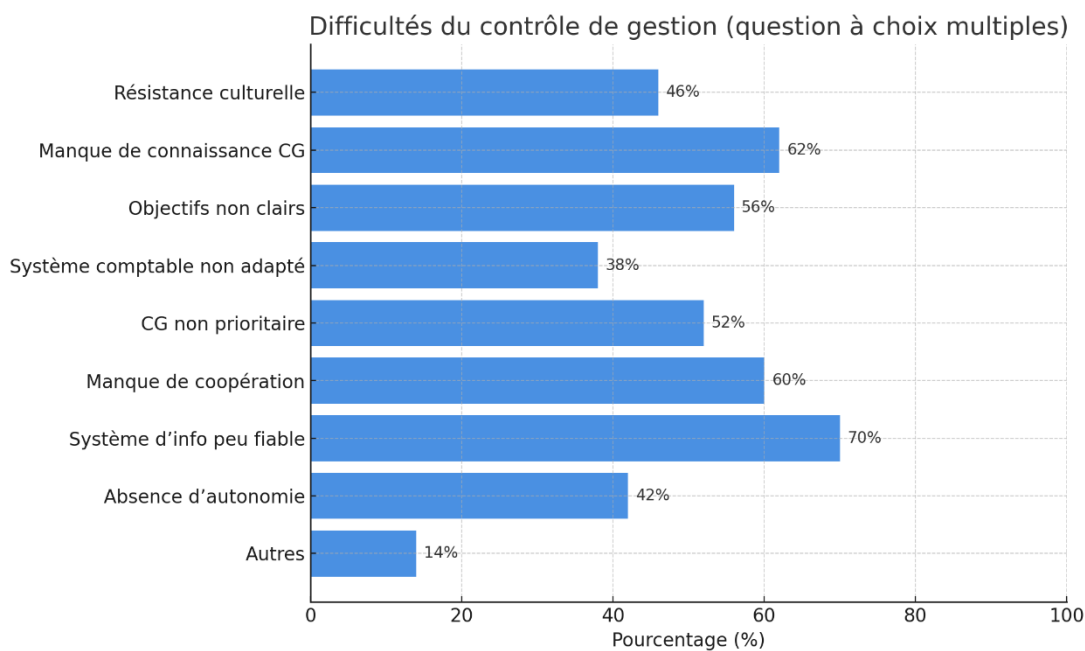
Cela indique que le contrôle de gestion chez SONELGAZ reste principalement axé sur les aspects financiers, bien qu'il y ait une tendance croissante à intégrer des indicateurs non financiers. Il serait donc préférable pour l'entreprise de promouvoir l'utilisation conjointe des deux types d'indicateurs afin d'avoir une évaluation plus complète et précise de sa performance.

Tableau N° 22 : pourriez-vous indiquer les difficultés dont souffre le contrôle de gestion dans votre entreprise ?

propositions	nombre	Pourcentage%
résistance culturelle de certain cadre	23	46%
le manque de connaissance en CG des cadres	31	62%
les objectifs des cadres ne sont pas toujours clairement définis	28	56%
le système comptable n'est pas suffisamment adapté au CG	19	38%
le CG n'est pas considéré comme la priorité de l'entreprise	26	52%
le manque de coopération des unités opérationnelles	30	60%
le manque de fiabilité du système d'information	35	70%
le manque de décentralisation et l'absence d'autonomie	21	42%
autres	7	14%
TOTAL	50	100%

Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Figure N°22 : Répartition des réponses concernant les difficultés du contrôle de gestion



Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Le graphique met en évidence les principales difficultés rencontrées par le contrôle de gestion selon les répondants. La problématique la plus citée est le manque de fiabilité du système d'information (70%), suivie du manque de connaissance en contrôle de gestion (62%) et du manque de coopération des unités opérationnelles (60%).

Ces résultats montrent que les difficultés sont à la fois techniques (système d'information) et humaines (compétences, culture de gestion), ce qui peut limiter l'efficacité du pilotage de la performance. Il est donc essentiel d'agir à la fois sur les outils et sur la formation et l'adhésion des acteurs internes.

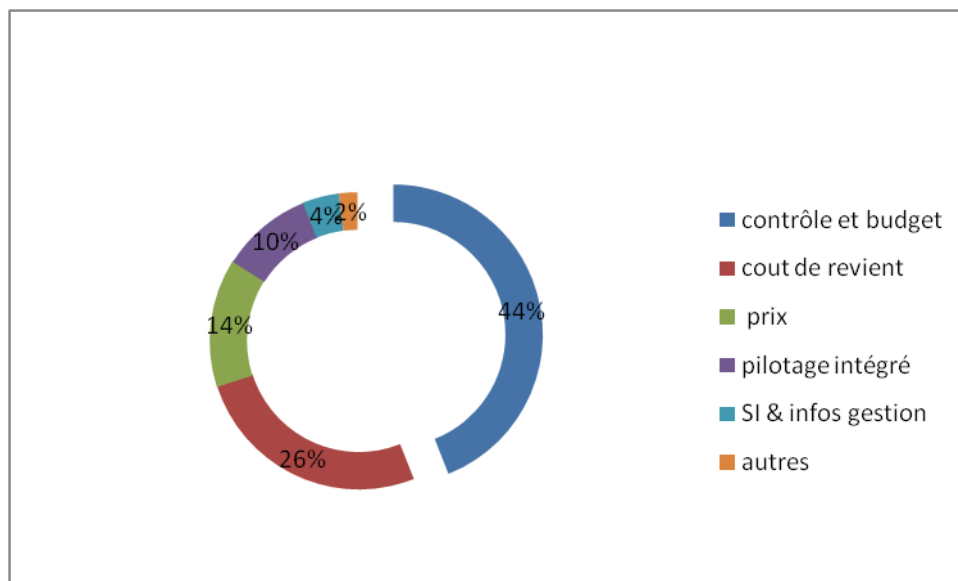
Axe 3 : Le contrôle de gestion : mission et vision stratégique

Tableau N° 23 : quelle mission assignez-vous à votre système de contrôle de gestion ?

proposition	nombre	pourcentage%
contrôle et vérification des résultats et budgets	22	44%
calcul des coût de revient	13	26%
calcul des prix	7	14%
pilotage de l'activité dans le cadres d'un système intégré	5	10%
conception de SI de gestion et production d'informations de gestion	2	4%
autres	1	2%
TOTAL	50	100%

Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Figure N°23 : Perception de la mission du contrôle de gestion dans l'entreprise.



Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Selon les résultats présentés, la mission principale assignée au système de contrôle de gestion chez SONELGAZ est le contrôle et la vérification des résultats et budgets, citée par 44 % des répondants.

Ensuite viennent le calcul des coûts de revient (26 %) et le calcul des prix (14 %), ce qui montre une forte orientation vers le suivi financier et la maîtrise des coûts. Les autres missions comme le pilotage de l'activité dans un système intégré (10 %) ou la production d'informations de gestion (4 %) restent secondaires.

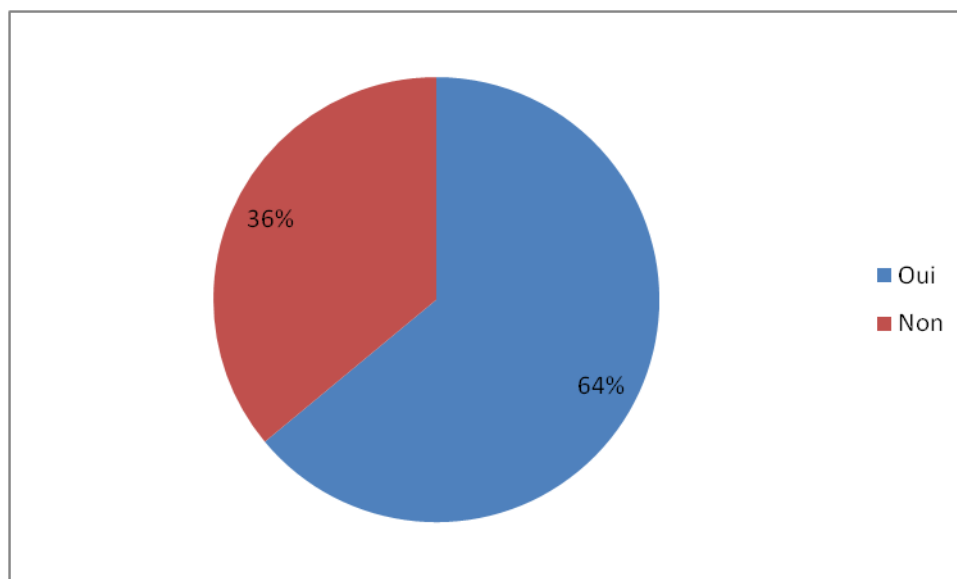
Cela reflète une vision encore traditionnelle du contrôle de gestion, centrée sur le contrôle budgétaire, plutôt que sur un rôle stratégique et décisionnel plus élargi.

Tableau N° 24 : prenez-vous en compte dans vos calculs de coûts, des unités d'oeuvres vendues aux clients ?

	nombre	Pourcentage (%)
Oui	32	64%
Non	18	36%
Total	50	100%

Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Figure N°24 : Répartition des réponses sur l'intégration des unités d'oeuvres dans le calcul des coûts.



Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

D'après les résultats de l'enquête réalisée auprès des services de SONELGAZ, 64 % des répondants déclarent prendre en compte les unités d'œuvres vendues aux clients (heures facturées) dans leurs calculs de coûts.

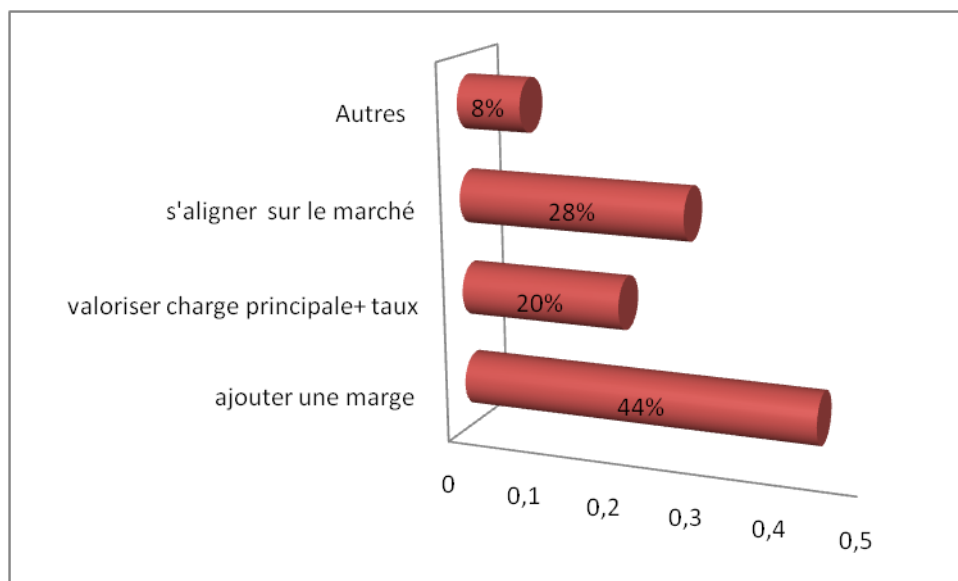
Cela montre que la majorité applique une méthode de calcul plus précise et orientée vers la réalité des prestations. Toutefois, 36 % ne le font pas, ce qui indique que certaines structures de l'entreprise n'intègrent pas encore pleinement cette approche, ce qui pourrait affecter la justesse des analyses de coûts et la rentabilité des services.

Tableau N° 25 : quelle est votre méthode de fixation de prix de vente ?

proposition	nombre	Pourcentage%
ajouter une marge au coût de revient	22	44%
valoriser un élément de charge jugé prépondérant dans le coût de revient et appliquer un taux de structure pour intégrer les autres charges et la marge	10	20%
s'aligner sur les prix pratiqués sur les marchés	14	28%
Autres	4	8%
total	50	100%

Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

Figure N°25 : Répartition des méthodes de fixation de prix de vente.



Source : réalisé par nos soins sur la base de l'enquête

D'après les résultats du questionnaire réalisé au sein de l'entreprise SONELGAZ, la majorité des personnes interrogées (44 %) fixent leurs prix de vente en ajoutant une marge au coût de revient. C'est la méthode la plus utilisée.

Ensuite, 28 % des répondants préfèrent s'aligner sur les prix du marché, ce qui montre qu'ils tiennent compte de la concurrence. 20 % utilisent une méthode plus technique, en valorisant une charge principale et en ajoutant un taux pour couvrir les autres coûts.

Enfin, 8 % utilisent d'autres méthodes spécifiques. Cela montre que, même si la méthode classique reste dominante, une partie du personnel commence à adopter des approches plus modernes ou adaptées au marché.

3. Synthèse des résultats obtenus

L'enquête réalisée auprès d'un échantillon de 50 employés de la Société de Distribution de l'Électricité et du Gaz de BOUIRA (SONELGAZ) nous a permis de mettre en lumière plusieurs constats concernant la pratique du contrôle de gestion au sein de cette entreprise publique.

L'objectif de cette recherche était de comprendre dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue à la performance de l'entreprise, en lien avec les hypothèses formulées.

Chapitre III: Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.

Les résultats obtenus ont permis de confirmer l'importance stratégique du contrôle de gestion, comme suggéré par nos hypothèses.

En effet, une majorité significative des répondants (68 %) affirme l'existence d'un service de contrôle de gestion dans leur unité, ce qui traduit une volonté de structurer le pilotage de la performance.

L'analyse a montré que le rôle principal du contrôle de gestion au sein de SONELGAZ est le suivi des résultats par rapport aux objectifs fixés (64 %), ce qui correspond à la première hypothèse (H1) selon laquelle ce dispositif est essentiel pour assurer la cohérence entre la stratégie et l'opérationnel.

D'autres missions comme la création de tableaux de bord (56 %) et l'aide à la décision illustrent bien sa place dans le processus décisionnel (H2).

Cependant, il est également apparu que le système de contrôle de gestion reste marqué par une approche classique, centrée essentiellement sur des outils financiers. 46,43 % des participants ont indiqué utiliser principalement des indicateurs financiers, tandis que seuls 20,24 % combinent indicateurs financiers et non financiers.

Cela montre que l'approche globale de la performance reste encore limitée, bien que l'évolution soit amorcée.

Les difficultés identifiées dans la mise en œuvre du contrôle de gestion sont multiples : manque de fiabilité du système d'information (70 %), manque de compétences spécialisées (62 %) et manque de coopération des unités (60 %).

Ces limites nuisent directement à l'efficacité du dispositif et confirment qu'une simple présence d'outils ne suffit pas à garantir une gestion performante (ce qui nuance la troisième hypothèse H3)

Concernant la fixation des prix et le calcul des coûts, les pratiques sont encore traditionnelles : une majorité (44 %) ajoute une marge au coût de revient, et bien que 64 % tiennent compte des unités d'œuvre, cela reste insuffisamment généralisé.

Cela reflète une orientation vers le suivi budgétaire plutôt qu'un pilotage stratégique de la performance.

Chapitre III: Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.

En résumé, cette étude montre que le contrôle de gestion est bien présent et reconnu comme outil de pilotage chez SONELGAZ, mais sa mise en œuvre est entravée Par plusieurs contraintes organisationnelles, techniques et humaines.

Les hypothèses de départ sont globalement confirmées, mais elles soulignent également la nécessité de moderniser les outils et de renforcer les compétences pour que ce système contribue pleinement à la performance globale de l'entreprise

Ce chapitre a permis de mieux comprendre l'importance du contrôle de gestion dans amélioration de la performance d'une entreprise.

À travers la présentation SONELGAZ BOUIRA, nous avons découvert son organisation et son rôle dans la distribution de l'électricité et du Gaz. Ensuite, l'étude du système de contrôle de gestion a montré les outils utilisés et les objectifs recherchés. Enfin, l'analyse du questionnaire a permis d'identifier les points forts et les points à améliorer dans la gestion de l'entreprise.

Le contrôle de gestion, s'il est bien appliqué, peut aider SONELGAZ BOUIRA à mieux suivre ses performances, et à atteindre ses objectifs plus efficacement.

Conclusion Générale

Conclusion Générale

Dans ce mémoire, a été effectué un travail de recherche dont la finalité est d'apporter un éclairage sur le contrôle de gestion comme outil de la performance d'une entreprise est d'analyser comment les systèmes de contrôle aident à atteindre les objectifs stratégiques.

En effet, nous avons cherché tout au long de ce travail à mieux identifier comment les systèmes de contrôle aident à atteindre les objectifs stratégiques dans l'entreprise SONELGAZ

Pour ce faire, nous avons tout d'abord commencé par un acheminement des théories des organisations qui ont permis un élargissement de la pratique du contrôle de gestion. En revanche, la théorie la plus adaptée aux circonstances actuelles est celle de la contingence.

Aujourd'hui, les entreprises sont amenées à mettre en place des outils de pilotage afin de survivre et de se développer dans un monde économique en mutation. Parmi ces outils, le contrôle de gestion s'est imposé comme un levier stratégique essentiel qui permet d'aligner les actions opérationnelles avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.

Grâce à une approche méthodologique qui combine une analyse documentaire et une étude de terrain réalisée à l'aide d'un questionnaire, nous avons eu l'opportunité de mettre en lumière le rôle, les outils et les limites du contrôle de gestion dans cette entreprise publique algérienne.

L'étude a permis de confirmer nos hypothèses de départ. Le contrôle de gestion est clairement perçu comme un dispositif stratégique qui renforce la cohérence entre la planification et l'exécution, comme en témoigne le rôle prépondérant du suivi des objectifs dans les résultats de l'enquête. En outre, l'utilisation d'outils tels que les tableaux de bord et les indicateurs de performance aide à éclairer la prise de décision et à améliorer l'efficacité de l'action managériale. Cependant, le fait que la priorité soit donnée à l'approche financière au détriment des indicateurs non financiers limite encore la portée du pilotage global de la performance.

Les résultats ont également mis en lumière plusieurs freins à une mise en œuvre optimale du contrôle de gestion, tels que l'insuffisance des compétences spécialisées, la faible fiabilité des systèmes d'information, ou encore un manque de coopération entre les différentes unités. Ces observations mettent en lumière la portée de la troisième hypothèse, en soulignant que la disponibilité des outils ne garantit pas automatiquement une gestion performante.

En conclusion, bien que le contrôle de gestion soit aujourd'hui reconnu au sein de SONELGAZ BOUIRA comme un outil central de pilotage, son efficacité dépend fortement des conditions d'application, des moyens humains et techniques mobilisés, ainsi que de l'évolution vers des pratiques plus modernes et intégrées. L'avenir de cette fonction repose sur l'amélioration des

compétences des équipes, l'amélioration des systèmes d'information et une meilleure coordination entre les aspects financiers et non financiers de la performance.

Aucune œuvre réalisée par un être humain ne peut prétendre à la perfection. Nous sommes conscients de nombreuses imperfections de notre travail, mais nous souhaitons que nos lecteurs ne nous tiennent pas rigueur, mais qu'ils témoignent d'indulgences.

Ce sujet est passionnant car il offre de nombreuses pistes de recherche. Nous espérons que les contributions futures des autres étudiants approfondiront davantage cette question.

Bibliographie

Bibliographie

1. Ouvrages

1. EL GADI Abdelhamid, « Audit et contrôle de gestion », éditeur Mithaq-Almaghrib, 1996, p. 16.
2. BURLAND Alain; LANGLOIS George; BRINGER Michel; BONNIER Carole; « DCG11 Contrôle de gestion »; édition Foucher; p. 21, 22
3. BURLAND Alain; LANGLOIS George; BRINGER Michel; BONNIER Carole; « DCG11 Contrôle de gestion »; édition Foucher; p. 19, 20
4. ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion, Manuel et applications », Édition Dunod, Paris, 2002, p. 25.
5. ANTHONY Robert N., « Management et contrôle de gestion », Édition Dunod, Paris, 2008, p. 10
6. ANTHONY Robert N., « Planning and Control Systems: A Framework for Analysis », Boston: Division of Research, Harvard University, 1965, p. 17.
7. BERLAND Nicolas, DE RONGE Yves, « Contrôle de gestion », Édition Pearson, France, 2013, p. 11.
8. BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant, FOSTER George, HORNGREN Charles, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », Édition Pearson Education, Paris, 2006, p. 177
9. BOSQUET Robert, « Fondement de la performance humaine dans l'entreprise », Édition d'Organisation, Paris, 1989, p. 9.
10. BOUQUIN Henri, « Le contrôle de gestion », 4e Édition PUF, Paris, 1998, p. 64.
11. BOUQUIN Henri, « Le contrôle de gestion », 4e Édition, Paris, 1988, p. 20.
12. BURLAUD Alain, « Management et contrôle de gestion », manuel et application, 4e édition Paris Foucher, p. 42/43.
13. BURLAND Alain, LANGLOIS George, BRINGER Michel, BONNIER Carole, « DCG11 Contrôle de gestion », Paris : Foucher, p. 19–20.
14. CAPUL Jean-Yves, GARNIER Olivier, « Dictionnaire d'économie et de sciences sociales », Édition Hatier, Paris, 2005, p. 145
15. CHIAPELLO Ève, « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », Comptabilité-Contrôle-Audit 2, no. 2 (1996) : p. 51.
16. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion : Manuel et application », 2e Édition Dunod, Paris, 2010, p. 11.

17. DORIATH Brigitte, GOUJET Christian, « Gestion prévisionnelle et Mesure de la performance », 3e édition, Dunod, Paris, 2007, p. 173.
18. DORIATH Brigitte, GOUJET Christian, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Édition Dunod, Paris, 2007, p. 82.
19. DUMAS Gérard, LARUE Didier, « Contrôle de gestion », Édition Litec, Paris, 2005, p. 21
20. DUMAS Guy, LARUE Daniel, « Contrôle de gestion », 2e édition, Paris : Litec, 2005, p. 15.
21. FLAMHOLTZ Eric, « Organizational Control Systems as a Managerial Tool », California Management Review 22, no. 2 (1979) : p. 50–59.
22. GAUTIER Frédéric, « Contrôle de gestion », Édition Education, France, 2006, p. 27.
23. GERVAIS Michel, « Contrôle de gestion », Economica, p. 6.
24. GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène, BESCOS Pierre-Laurent, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Édition Gualino, Paris 2004, p. 37.
25. GRANSTED Ingmar, « Impasse industriel » Édition du Seuil, 1980 p. 33.
26. GUIRIEC Jean-Claude et Jacques de GURNEY, « Contrôle de gestion et choix stratégique », Édition Delmas, Paris, 1998, p. 197.
27. MAHÉ DE BOISLANDELLE Henri: gestion des ressources humaine dans la PME, Economica, 2e édition, Paris 1998, p. 401.
28. SAVALL Henri, ZARDET Véronique, « Le nouveau contrôle de gestion », Édition Experts Comptables Malesherbes, 1992, p. 152.
29. HORAU Christian, « Maîtriser le diagnostic financier », 3e édition, Revue Fiduciaire, 2008, p. 88.
30. KALIKA Michel: « Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances », Éditions Economica, Paris, 1988, p. 340.
31. KHEMAKHEM Abdellatif, « La dynamique du contrôle de gestion », 2e édition, Édition Dunod, Paris, 1976, p. 6.
32. LANGLOIS Georges., BONNIER Carole., BRINGER Michel., « Contrôle de gestion », éditions Foucher, Paris, 2006, p. 18.
33. LORINO Philippe, « méthodes et pratique de la performance », 3e Édition d'organisation, Aix-en-Provence, 1997, p. 18.
34. LORINO Philippe, « Méthode et pratique de la performance » Édition d'organisations, Paris, 2003, p. 05.

35. MALLOT Jean-Louis et JEAN CHARLES « L'essentiel du contrôle de gestion », Édition d'organisation, Paris 1998, p. 46
36. MALO Jean-Louis, MATHE Jean-Charles. « L'essentiel du contrôle de gestion », 3e Édition, Paris : ORGANISATION, 2002, p. 208.
37. MALO Jean-Louis, « Tableaux de bord », Édition Economica, Paris 2000, p. 1144.
38. MARTORY Bernard, « Contrôle de gestion social », librairie Vuibert, Paris, 1999, p. 236
39. MARTORY Bernard, DELAY Christine et SÉGUIER Fabien, « Piloter les performances RH : la création de valeur par les ressources humaines », Édition Liaisons, p. 21.
40. NAULLEAU Gérard et ROUACH Michel, « Les méthodes récentes du contrôle de gestion : les apports pour la banque », revue banque N° 590, mars 1998, p. 45.
41. CABANE Pierre, « L'essentiel de la finance à l'usage des managers », 2e Édition, éditions d'organisation Group Eyrolles 2004, p. 119.
42. BESCOS Pierre-Laurent et Carla MENDOZA: « le management de la performance », Édition comptables Malesherbes, Paris, 1994, p. 186.
43. BRAULT Régean, GIGUÈRE Pierre, « Comptabilité de management », 5e Édition, Les presses de l'université Laval, Canada, 2003, p. 412.
44. RENARD Jacques, « comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne », édition Eyrolles, Paris, p. 03.
45. RONGE Yves, CERRADA Karine. « Contrôle de gestion: synthèse de cours et exercices corrigés. » 3e édition Synthex. Paris: Pearson Education France, 2012. p. 239
46. SEPARI Sabine, BONNET Florian, LE BRETON Morgane « management et Contrôle de gestion », 4e édition, p. 6
47. SELMER Caroline : « La boîte à outils du contrôle de gestion », édition Dunod, 2013-2019, p. 95
48. SIMONS Robert, Levers of Control : How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Boston Massachusetts, Harvard Business School Press, 1995, p. 5.
49. SOGBOSSI BOCCO Bertrand : « Perception de la notion de performance par les Dirigeants des petites Entreprises en Afrique », La revue des sciences de gestion (N°241), 2010, p.119.

2. Dictionnaires

50. CAPUL Jean-Yves, GARNIER Olivier « Dictionnaire d'économie et de sciences Sociales », édition Hatier, Paris, 2005, P.145

51. BAZUREA Franck et alii, « dictionnaire d'économie, et de science sociales », éd : Berti, Paris, 2007, P 465.

52. MAHÉ DE BOISLANDELLE Henri, « Dictionnaire des gestions, vocabulaire, Concepts, outils » Edition Economie, Paris, 2008. P.139

3. Cours et autres

53. BOURGUIGNON Annick, « Peut-on définir la performance ? », revue française de la Comptabilité, Paris, 1998, p. 269.

54. SAVALL Henri, ZARDET Véronique, « Le nouveau contrôle... », Op.cit., P.158.

4. Sites Internet

. [http : //www.cowangroup.ca/site/pdf/ChronicallyAbsentEmployees_fr.pdf](http://www.cowangroup.ca/site/pdf/ChronicallyAbsentEmployees_fr.pdf), consulté le : 13/03/2025 à 20h30.

ANNEXES

Annexe N° 01 :

Exercice : 2024

SOCIETE : SONELGAZ- DISTRIBUTION

DATE

CENTRE : DD BOUIRA

Compte de résultat par nature

	note	2024	2023
Ventes et produits annexes		5.804.499.215,61	5.864.922.268,56
Production immobilisée		6.363.727,16	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
Variations stocks produits finis et en cours		126.119,55	0,00
I - Production de l'exercice		5.810.989.062,32	5.864.922.268,56
Achats consommés		- 85.226.863,10	- 25.542.073,82
Services extérieures et autres consommations		- 271.258.909,19	- 313.742.958,00
II - Consommation de l'exercice		- 4.940.889.914,47	- 4.681.470.755,52
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		870.099.147,85	1.183.451.513,04
Charges de personnel		- 1.318.082.695,83	- 1.063.547.570,07
Impôts, taxes et versements assimilés		- 111.268.583,77	- 112.878.274,41
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 559.252.131,75	7.025.668,56
Autres produits opérationnels		195.533.396,56	178.061.383,45
Autres charges opérationnelles		- 19.809.858,35	- 13.328.823,05

ANNESXES

Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-	-
		1.017.032.268,02	1.179.581.266,49
Reprise sur pertes de valeur et provisions		14.219.766,51	157.422.898,53
V – RESULTAT OPERATIONNEL		-	-
		1.386.341.095,05	- 850.400.139,00
Charges financières		- 0,53	- 0,06
VI – RESULTAT FINANCIER		- 0,53	- 0,06
VII – RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-	-
		1.386.341.095,58	- 850.400.139,06
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6.023.751.121,32	6.235.001.628,26
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-	-
		7.410.092.216,90	7.085.401.767,32
VIII – RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-	-
		1.386.341.095,58	- 850.400.139,06
X – RESULTAT NET DE L' EXERCICE		-	-
		1.386.341.095,58	- 850.400.139,06

Annexe N° 02

Exercice :2024

SOCIETE : SONELGAZ- DISTRIBUTION

DATE

CENTRE : DD BOUIRA

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2024	2023
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		490.237.514,26	490.237.514,26
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres – Report à nouveau		- 31.109.992,42	- 31.109.992,42
compte de liaison**		10.513.597.955,21	9.445.640.216,66
TOTAL CAPITAUX PROPRES		10.972.725.477,05	9.904.767.738,50
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		202.731.426,77	180.831.695,31
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4.154.807.979,42	3.880.824.690,09
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4.357.539.406,19	4.061.656.385,40
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		900.101.404,85	1.280.722.431,33
Impôts		202.448.131,81	211.088.852,84

ANNESXES

Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		4.956.329.222,53	4.538.400.145,08
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		6.058.878.759,19	6.030.211.429,25
TOTAL GENERAL PASSIF		21.389.143.642,43	19.996.635.553,15

Annexe N°03:

EXERCICE:2024

Societe : SONELGAZ- DISTRIBUTION

DATE

Centre : DD BOUIRA

BILAN PASSIF

PTOVIROIRE

PASSIF	note	2025	2024
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		0,00	490.237.514,26
Résultat net		- 1.385.583.046,45	0,00
Autres capitaux propres – Report à nouveau		0,00	- 31.109.992,42
compte de liaison**		11.539.652.853,20	10.513.597.955,21
TOTAL CAPITAUX PROPRES		10.154.069.806,75	10.972.725.477,05
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		221.909.083,96	202.731.426,77
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4.480.274.811,36	4.154.807.979,42
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4.702.183.895,32	4.357.539.406,19
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1.314.907.613,71	900.101.404,85
Impôts		173.678.451,61	202.448.131,81

ANNESXES

Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		6.240.368.191,19	4.956.329.222,53
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		7.728.954.256,51	6.058.878.759,19
TOTAL GENERAL PASSIF		22.585.207.958,58	21.389.143.642,43

Annexe N°04 :

Exercice :2024

Société : SONELGAZ , distribution

DATE

Centre : DD BOUIRA

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2021	amort 2021	2021	2020
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		6.070.351,12	6.070.351,12	0,00	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		16.924.779,12		16.924.779,12	16.924.779,12
Agencements et aménagements de terrains		27.521.281,35	19.356.501,15	8.164.780,20	8.823.884,86
Constructions (Batiments et ouvrages)		732.264.916,33	159.294.909,84	572.970.006,49	577.507.362,67
Installations techniques, matériel et outillage		24.705.066.310,68	12.626.230.294,03	12.078.836.016,65	11.593.836.514,68
Autres immobilisations corporelles		2.515.564.075,32	1.232.688.925,90	1.282.875.149,42	1.181.297.112,47

ANNESXES

Immobilisations en cours		3.357.565. 494,29		3.357.565.4 94,29	2.379.089.687, 53
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		20.000,00		20.000,00	20.000,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		31.360.99 7.208,21	14.043.640. 982,04	17.317.356. 226,17	15.757.499.34 1,33
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2.790.445, 97	2.440.206,3 7	350.239,60	190.131.887,4 1
Créances et emplois assimilés					
Clients		4.079.868. 591,23	254.060.328 ,89	3.825.808.2 62,34	3.556.020.762, 52
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		10.483.05 9,02	217.010,47	10.266.048, 55	30.279.110,67
Impôts		62.490.88 0,78		62.490.880, 78	122.945.762,4 6
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00

ANNESXES

Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		187.090.002,31	14.218.017,32	172.871.984,99	339.758.688,76
TOTAL ACTIF COURANT		4.342.722.979,31	270.935.563,05	4.071.787.416,26	4.239.136.211,82
TOTAL GENERAL ACTIF		35.703.720.187,52	14.314.576.545,09	21.389.143.642,43	19.996.635.553,15

Annexe N°05

EXERCICE :2024

Société : SONELGAZ, distribution

DATE

Centre : DD BOUIRA

BILAN ACTIF

PROVISOIRE

ACTIF	note	brut 2022	amort 2022	2022	2021
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		6.070.351,12	6.070.351,12	0,00	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		16.924.779,12		16.924.779,12	16.924.779,12
Agencements et aménagements de terrains		27.521.281,35	20.015.605,80	7.505.675,55	8.164.780,20
Constructions (Batiments et ouvrages)		748.702.056,97	175.996.328,93	572.705.728,04	572.970.006,49
Installations techniques, matériel et outillage		27.287.835.837,55	13.485.341.664,06	13.802.494.173,49	12.078.836.016,65
Autres immobilisations corporelles		2.368.921.886,81	1.120.852.276,84	1.248.069.609,97	1.282.875.149,42
Immobilisations en cours		3.310.820.080,40		3.310.820.080,40	3.357.565.494,29
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					

ANNEXES

Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		20.000,00		20.000,00	20.000,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		33.766.81 6.273,32	14.808.276.2 26,75	18.958.540. 046,57	17.317.356.22 6,17
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		4.554.844 ,40	2.440.206,37	2.114.638,0 3	350.239,60
Créances et emplois assimilés					
Clients		3.509.431 .750,98	288.116.789, 96	3.221.314.9 61,02	3.825.808.262, 34
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		43.255.96 5,75	217.010,47	43.038.955, 28	10.266.048,55
Impôts		166.594.6 61,40		166.594.66 1,40	62.490.880,78
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		207.618.7 58,01	14.014.061,7 3	193.604.69 6,28	172.871.984,9 9
TOTAL ACTIF COURANT		3.931.455 .980,54	304.788.068, 53	3.626.667.9 12,01	4.071.787.416, 26
TOTAL GENERAL ACTIF		37.698.27 2.253,86	15.113.064.2 95,28	22.585.207. 958,58	21.389.143.64 2,43

ANNESXE 06

Questionnaire

Chers(e) répondant (e)

Ce questionnaire, auquel vous êtes invité à répondre, fait partie d'un mémoire de master en science financière portant sur le thème « le contrôle de gestion comme outil de la performance d'une entreprise », dirigé par M. GUEDECHE Khaled.

L'objet de cette étude se concentre sur le contrôle de gestion en rapport avec la performance de l'entreprise publique algérienne : cas de la société de distribution d'électricité et de gaz de Bouira. Il s'agit de saisir la place et le rôle du contrôle de gestion dans la réalisation de la performance.

L'anonymat de ce questionnaire vous permet de protéger vos réponses et les données recueillies seront statistiquement traités.

Nous vous remercions pour l'aide que vous nous apportez en acceptant de répondre à ce questionnaire.

1- Identification de l'entreprise

1-1 Dénomination sociale :

.....

1-2 Date de création :

.....

1-3 Nombre d'employé :

1-4 Secteur d'activité :

1-5 Nature de l'activité

Activité marchande	
Activité non marchande	

2- Organisation de l'entreprise

- Quel est le type de structure que vous organisez ?

- Fonctionnelle	
- Divisionnelle	
- Autres à préciser	

3- Système des objectifs

3-1 Pour toutes les propositions suivantes, veuillez donner votre avis sur elles :

	Pas du tout d'accord	Un peu d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
Les objectifs de l'entreprise sont établis et communiqués par la direction				
Les objectifs sont négociés avec les chefs de services				

Les moyens financiers pour atteindre les objectifs sont négociés avec les chefs de services				
Les cadres sont évalués en fonction des résultats obtenus relativement aux objectifs				
Les chefs de services procèdent à un suivi régulier des objectifs qu'ils doivent réaliser				

3-2 Vous avez une compréhension globale des facteurs qui conditionnent la réalisation des objectifs par :

- L'implication des acteurs opérationnels dans le choix
- Une bonne circulation de l'information entre les personnes
- Le changement de structure organisationnelle
- L'actualisation des prévisions
- Autre (à préciser)

4- Le contrôle de gestion dans l'entreprise

4-1 Votre entreprise a-t-elle un service de contrôle de gestion ?

Oui

Non

4-2 Les missions assignées au contrôle de gestion résident dans les éléments suivants (prier de cocher la ou les cases correspondantes) :

- La tenue de la comptabilité analytique
- L'élaboration des indicateurs et des tableaux de bord
- Un outil d'aide à la décision pour le directeur

- Le calcul des écarts entre prévisions et réalisations
- La fixation des objectifs aux chargés de services en collaboration avec la direction générale
- Le suivi des résultats des cadres par rapport à leurs objectifs
- L'établissement du budget prévisionnel
- La production des rapports d'activité

4-3 Vous utiliser dans le contrôle de gestion des indicateurs (prière de cocher la ou les cases correspondantes) :

- Financiers à partir des données comptables et budgétaires
- Non financiers à partir des données GRH

4-4 Pourriez-vous indiquer les difficultés dont souffre le contrôle de gestion dans votre entreprise ?

- Résistance culturelle de certain cadre
- Le manque de connaissance en contrôle de gestion des cadres
- Les objectifs des cadres ne sont pas toujours clairement définis
- Le système comptable n'est pas suffisamment adapté au contrôle de gestion
- Le contrôle de gestion n'est pas considéré comme la priorité de l'entreprise
- Le manque de coopération des unités opérationnelles
- Le manque de fiabilité du système d'information
- Le manque de décentralisation et l'absence d'autonomie
- Autres (à préciser)

5- Le contrôle de gestion : mission et vision stratégique

5-1 Quelle mission assignez-vous à votre système de contrôle de gestion ?

- Contrôle et vérification des résultats et budgets
- Calcul des coûts de revient
- Calcul des prix

Pilotage de l'activité dans le cadre d'un système intégré

Conception de système d'information de gestion et production d'informations de gestion.

Autres (à préciser)

5-2 Prenez-vous en compte dans vos calculs de coûts, des unités d'œuvres vendues aux clients (heures facturées)

OUI

Non

5-3 Quelle est votre méthode de fixation de prix de vente

Ajouter une marge au coût de revient

Valoriser un élément de charge jugé prépondérant dans le coût de revient et appliquer un taux de structure pour intégrer les autres charges et la marge

S'aligner sur les prix pratiqués sur les marchés

Autres (à préciser)

Personne interrogée :

- Votre fonction dans l'entreprise :

- Votre e-mail :

Enfin, souhaitez-vous apporter des commentaires ?

Table des matières

Table des matières

Remerciement

Dédicaces

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale	1
Chapitre I : théories , modèles et renouveau de contrôle de gestion	6
Section 1 : l'évolution des conceptions des systèmes de contrôle	7
1. Historique et évolution de contrôle de gestion	7
1.1. Aperçu historique sur le contrôle de gestion	7
1.2. Évolution du contrôle de gestion	10
2. Qu'est-ce que le contrôle de gestion	11
2.1. Le sens du terme contrôle et gestion	11
2.2. Le contrôle de gestion	13
3. Les niveaux de contrôle de gestion	15
3.1. Le contrôle stratégique	15
3.2. Le contrôle d'exécution.....	15
3.3. Le contrôle de gestion	16
4. Objectifs de contrôle de gestion	16
4.1. La performance de l'entreprise	16
4.2. L'amélioration permanente de l'organisation.....	17
4.3. La prise en compte des risques.....	17
5. Le rôle de contrôle de gestion	17
5.1. Soutien à la décentralisation des responsabilités	17
5.2. Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels	18
5.3. Inciter les opérationnels à penser au futur	18
5.4. Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise	18
5.5. Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances	18

6. Le contrôleur de gestion.....	18
6.1. Le rôle de contrôleur de gestion	19
6.2. Le métier de contrôleur de gestion	19
6.3. Les qualités de contrôleur de gestion	20
Section 2 : Fondement et modèle de contrôle de gestion.....	21
1. Les différentes formes du contrôle de gestion	21
1.1. Le contrôle organisationnel.....	21
1.2. Le contrôle interne	22
1.3. L'audit interne	23
2. Le processus de contrôle de gestion	23
2.1. La phase de prévision.....	24
2.2. La phase d'exécution	24
2.3. La phase d'évaluation.....	24
2.4. La phase d'apprentissage	24
3. LIMITES DU CONTROLE DE GESTION.....	25
4. Finalité du contrôle de gestion	26
4.1. Le contrôle de gestion doit fournir des informations	27
4.2. Le contrôle de gestion fournit des instruments de pilotage	27
4.3. Le contrôle de gestion doit orchestrer la décentralisation.....	28
4.4. Le contrôle de gestion comme mode de coordination d'une organisation Décentralisée	
5. Le champ d'application du contrôle de gestion	28
5.1. Le contrôle de gestion et le marketing	29
5.2. Le contrôle de gestion et les finances.....	30
5.3. Le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines.....	30
Section 3 : la crise et tentative de renouvellement.....	32
1. La crise du modèle classique de contrôle.....	32
1.1. Critique des soubassements théoriques	32
1.2. Défis de l'environnement et crise du contrôle budgétaire.....	34
2. Les tentatives de rénovations du contrôle de gestion.....	35
2.1. Des tentatives d'améliorations des techniques budgétaires	35

2.1.1. L'articulation entre la stratégie et les budgets : la promotion d'un style budgétaire 36stratégique	36
2.1.2. Orientation processus et activités des budgets	36
2.2. La gestion sans budget	38
Chapitre II : de la performance financière à la performance non financiers	42
Section 01 : la performance basée sur les indicateurs financiers	43
1. La performance	43
1.1 Définition de la performance	43
1.2 Forme et type de la performance.....	44
1.2.1 La performance Externe	45
1.2.2 La performance interne	45
1.2.3 La performance financière	45
1.2.4 La performance économique	45
1.2.5 La performance stratégique.....	45
1.2.6 La performance Organisationnelles.....	46
1.2.7 La performance commerciale.....	46
1.2.8 La performance humaine.....	47
1.2.9 La performance sociale	47
1.3 Caractéristiques du La performance financière.....	47
1.3.1 La performance est un support à des jugements	47
1.3.2 La performance comme Indicateurs de pilotage :	48
2. La performance financière	48
2.1 Les critères de la performance financière	48
2.1.1 L'efficacité.....	48
2.1.2 L'efficience.....	49
2.1.3 La pertinence	49
2.1.4 L'économie	50
3. Les indicateurs financiers.....	50
3.1 La rentabilité	50
3.2 La liquidité	52
3.2.1 La liquidité générale (LG).....	52

3.2.2 La liquidité immédiate (LI)	53
3.2.3 La liquidité réduite	54
3.3 La solvabilité	54
3.3.1 La solvabilité générale	54
3.3.2 Le ratio d'autonomie financière (RAF).....	55
3.4 Les ratios de structure financière	55
3.5 Les ratios de gestion.....	56
3.5.1 Le ratio de recouvrement des créances clients (RRCC).....	56
3.5.2 Le ratio des frais de personnel.....	56
3.6 La profitabilité.....	56
Section 02 : la performance basée sur les indicateurs non financiers	57
1. La performance non financière	57
2. Les indicateurs non financiers.....	57
2.1 Le Balanced Scorecard (BSC).....	57
2.1.1 L'axe financier.....	59
2.1.2 L'axe client	59
2.1.3 L'axe processus interne	60
2.2 La satisfaction de client.....	61
2.3 Les variables de ressources humaines	61
2.3.1 La mesure des processus RH.....	62
2.3.2 La performance de la masse salariale.....	62
2.3.3 Conditions du travail et le climat social	63
2.3.3.1 Les conditions de travail	63
2.3.3.2 L'absentéisme	64
2.3.3.3 Le climat social	64
2.3.4 La mesure de la responsabilité sociale d l'entreprise (RSE).....	65
Section 03 : la nécessité de cohabitation entre les deux types de variable.....	66
1. L'importance d'une approche équilibrée.....	66
2. Interdépendance entre performance financière et non financiers.....	66
2.1 Satisfaction Client et Engagement des Employés	67

2.2 Innovation et Qualité	67
2.3 Pratiques Durables et Responsabilité Sociale	67
3. Avantages des indicateurs non financiers	67
3.1 Meilleure prise de décision	68
3.2 Amélioration de la gestion des risques	68
3.3 Renforcement de la réputation et de la confiance	68
3.4 Amélioration de la performance financière	68
3.5 Attirer et fidéliser les talents.....	68
4. Défis et limitation de cohabitation	69
4.1 Défis liés à la mesure et à l'évaluation.....	69
4.2 Limites de l'intégration	69
5. Le rôle des parties prenantes dans l'intégration des deux dimensions	70
5.1 Rôle des actionnaires.....	70
5.2 Rôle des clients	70
5.3 Rôle des employés.....	70
Chapitre III : Le contrôle de gestion comme outil de la performance de l'entreprise.	73
Section 01 : Présentation de la Société de Distribution et d'électricité et du Gaz de BOUIRA(DDB)	74
1. La description de la SONELGAZ	74
2. Historique de la SONELGAZ	76
3. Les activités de l'entreprise.....	77
3.1 Activité de production	77
3.2. L'activité de transport.....	77
3.3. Activité de distribution	78
4. les objectifs du groupe SONELGAZ.....	78
5. Organigramme de LA SOCIETE HOLDING SONELGAZ	79
5.1. Présentation de la Direction de Distribution de BOUIRA (DD BOUIRA).....	79
5.1.1 Organigramme de la DD de BOUIRA	81
6. La présentation des différentes divisions de la Direction de BOUIRA	81
6.1. La division administrative du marché (D.A.M)	81
6.2. La division relations commerciales (D.R.C) :	81

6.3. La division ressource humaine (D.R.H).....	81
6.4. La division technique d'électricité(D.T.E)	81
6.5. La division technique de gaz (D.T.G)	82
6.6. La Subdivision affaires générales (S.A.G)	82
6.7. La division finance et comptabilité (D.F.C) :.....	82
6.7.1. Les missions de la division des finances et comptabilité.....	82
6.7.1.1. La mission financière	83
6.7.1.2. La mission comptable	83
7. Les services de la DFC (division finance et comptabilité).....	83
7.1. Le service exploitation comptable, liaison et synthèse	83
7.2. Le service budget et contrôle de gestion	84
7.2.1. Les étapes de la gestion budgétaire	84
7.2.1.1. La prévision	84
7.2.1.2. La budgétisation	84
7.2.1.3. Le contrôle.....	84
7.3. Le service contrôle et inspection.....	85
7.4. Le service finance.....	85
7.4.1. La trésorerie client.....	85
7.4.1.1. Le journal de caisse	86
7.4.1.1.1. Le règlement des créances.....	86
7.4.1.1.2. Le règlement des droits de timbres	86
7.4.1.1.3. Les encaissements à affecter au centre.....	86
7.4.1.1.4. La différence de caisse positive.....	86
7.4.1.1.5. La différence de caisse négative.....	87
7.4.1.1.6. La comptabilisation de la caisse.....	87
7.4.1.2. Le journal des encaissements de bureau de poste	87
7.4.1.2.1. Les entrées	87
7.4.1.2.2. Les sorties.....	88
7.4.1.2.3. La comptabilisation du compte chèques et mouvements postaux.....	88
7.4.1.2. Le journal des encaissements à affecter (JEA) :.....	88

7.4.1.3.1. La comptabilisation des encaissements à affecter	88
7.4.1.3. Le journal des mouvements de factures (JMF)	89
7.4.1.4.1 La comptabilisation des factures clients	89
7.4.2. La trésorerie fournisseur	89
7.4.2.1. Les dépenses liées aux immobilisations corporelles et incorporelles	89
7.4.2.2 .Les dépenses liées aux charges des différentes divisions de la SONELGAZ ..	90
7.4.2.2. La paie des contractuels	90
7.4.2.3. Les factures fournisseurs propre à la SONELGAZ.....	90
Section 02 : le contrôle de gestion au niveau de l'entreprise	92
1. La gestion budgétaire	92
1.1Élaboration et exécution du budget	92
1.2. Analyse des soldes intermédiaires de gestion	92
2.1. Interprétations des soldes intermédiaires de gestion	94
2.1.1. Le chiffre d'affaires	94
2.1.2. Production de l'exercice.....	94
2.1.3. Consommation de l'exercice	94
2.1.4. La valeur ajoutée	95
2.1.5. L'excédent brut d'exploitation	95
2.1.6. Résultat opérationnel.....	95
2.1.7. Résultat financier.....	96
2.1.8. Résultat ordinaire avant impôt	96
2.1.9. Résultat net de l'exercice	96
2.Élaboration du tableau de bord commercial de la direction de distribution de BOUI RA	
Le tableau	97
2.1.Phase 01 : Définition des objectifs	97
2.2.Phase 02 : Identification et sélection des indicateurs	98
2.3.Phase 03 : Application pratique du tableau de bord	98
3.1. Tableau de bord Électrice	98
3.1.2. Nombre abonnés électricité	99
3.1.3. Nombre de client par agence (commune)	100
3.1.4. Achats, ventes et taux de perte Électricité.....	101

3.2. Tableau de bord Gaz	102
3.2.1. Apport abonnés gaz	102
3.2.2. Nombre d'abonnés GAZ	103
3.2.3. Nombre de clients par agence (commune) GAZ	104
3.2.4. Achat vente taux de rendement Gaz	105
Section 03 : Analyse du questionnaire et diagnostic au niveau de l'entreprise.....	106
1. Présentation de la méthodologie de l'enquête.....	107
1.1 L'objectif de l'enquête.....	107
1.2 Les techniques d'investigation utilisées.....	107
1.2.1 Le sondage d'opinion	107
1.2.2. L'échantillonnage	108
1.2.2.1. La méthode d'échantillonnage retenue	108
1.2.3. Le questionnaire	109
1.2.3.1. L'organisation du questionnaire	109
1.2.3.2. L'administration du questionnaire.....	110
2. Analyse des résultats obtenus par le questionnaire	110
3. Synthèse des résultats obtenus	121
Conclusion générale	125
Bibliographie	
Annexes	
Table des matières	

Résumé

Ce mémoire vise à étudier la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de la Société de Distribution d'Électricité et de Gaz de Bouira (SONELGAZ). Dans un contexte économique en mutation, les entreprises algériennes doivent adopter des outils de pilotage modernes pour rester compétitives. Une approche méthodologique combinant analyse documentaire et enquête terrain a été utilisée, impliquant 50 employés. Les résultats ont montré l'existence effective d'un service de contrôle de gestion, avec un rôle central dans le suivi des résultats par rapport aux objectifs et l'aide à la décision, notamment via les tableaux de bord. Toutefois, la pratique reste dominée par une approche classique fondée sur les indicateurs financiers, avec une faible intégration des indicateurs non financiers. Des contraintes organisationnelles, techniques et humaines freinent la performance du dispositif, notamment le manque de fiabilité des systèmes d'information, l'insuffisance de compétences spécialisées et le faible degré de collaboration entre unités. Bien que les hypothèses aient été globalement validées, les résultats soulignent l'urgence de moderniser les outils et de renforcer les capacités pour améliorer la performance globale.

Mots-clés : Contrôle de gestion, performance, SONELGAZ, indicateurs financiers, indicateurs non financiers, tableaux de bord, prise de décision.

Summary

This research aims to examine how management control contributes to enhancing the performance of the Electricity and Gas Distribution Company of Bouira (SONELGAZ). In an evolving economic environment, Algerian companies must adopt modern control tools to remain efficient and competitive. The study used a dual approach : literature review and field investigation involving 50 employees. Findings revealed the presence of a management control department at SONELGAZ, playing a key role in monitoring performance and supporting decision-making through dashboards. However, the system still relies heavily on traditional financial indicators, with limited use of non-financial performance measures. Several organizational and technical barriers hinder the system's effectiveness, such as unreliable information systems, lack of specialized skills, and poor inter-unit collaboration. While the initial hypotheses were generally confirmed, the study highlights the need to modernize control tools and strengthen internal capabilities to fully leverage management control in improving overall performance.

Keywords : Management control, performance, SONELGAZ, financial indicators, non-financial indicators, dashboards, decision-making.