

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou

Faculté Des Sciences Économiques,

Commerciales Et Des Sciences De Gestion

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 :

**La contribution du contrôle de gestion à la performance de
l'entreprise**

**Cas de : La direction de distribution SONELGAZ Tizi-
Ouzou.**

Réalisé par :

BOUAINE Amina

Dirigé par :

Dr KARAOUI Ahlem

Devant le jury composé de :

Présidente : Dr MOULA Assia, MAB à l'UMMTO.

Examinatrice : Dr MARSAL Fatima, MCB à l'UMMTO.

Encadreuse : Dr KARAOUI Ahlem, MCB à l'UMMTO.

Année universitaire : 2024-2025

REMERCIEMENTS

À l'issue de mon parcours académique,

Je remercie dieu le tout puissant de m'avoir donné la force, le courage, et la patience pour achever ce modeste travail.

Je tiens à remercier tout particulièrement ma promotrice **Mme KARAOUI Ahlem** pour son accompagnement constant, ses conseils précieux et sa disponibilité.

Son expertise a été déterminante dans l'orientation de mes recherches et le développement de mes idées.

Je remercie également **Mr HADJ MOHAND Tahar**, mon encadreur à la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou pour toutes les formations qu'il m'a fourni.

Mes remerciements s'adressent également aux membres de jury d'avoir accepté à examiner mon travail.

Ainsi que ma famille qui m'a soutenue au quotidien.

Je souhaite exprimer ma gratitude envers toutes les personnes qui ont contribué à la réalisation de ce mémoire.





Dédicaces

Je dédie ce modeste travail de fin d'étude ;

À moi-même, reflet des nuits étoilées et des défis surmontés. À la petite fille qui rêvait, dont le cœur bat encore au rythme de ce rêve devenu réalité.

À Lounes et Djamila, mes parents piliers de mon parcours, dont l'amour a éclairé chaque pas.

À Zineb et Lylia, mes sœurs, complice de chaque instant, dont la présence a renforcé mon chemin.

À l'équipe les As, une symphonie des talents, et particulièrement à Nassima.

À Aini, Massila et Lydia, ces rencontres précieuses qui ont enrichi mon cœur.

À tous mes enseignants, artisans de mon savoir, et à tous ceux qui m'aiment, gardiens de mon bonheur.

SOMMAIRE

Introduction générale

Chapitre I : Les fondements théoriques et conceptuels du contrôle de gestion.

Introduction

Section 01 : l'évolution et les concepts du contrôle de gestion.

Section 02 : les outils du contrôle de gestion.

Conclusion

Chapitre II : L'approche théorique et méthodologies d'évaluation de la performance.

Introduction

Section 01 : la notion de la performance dans l'entreprise.

Section 02 : le contrôle de gestion comme un système de pilotage de la performance de l'entreprise.

Conclusion

Chapitre III : Cas pratique de la contribution du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise SONELGAZ Tizi-Ouzou.

Introduction

Section 01 : la présentation de l'organisme d'accueil SONELGAZ.

Section N°2 : le contrôle de gestion au sein de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou ; mécanismes et indicateurs de performance.

Section N°3 : l'élaboration des tableaux de bord de performance.

Conclusion.

Conclusion générale.

Référence bibliographique.

Table des matières.

Annexes.

Résumé.

Liste des abréviations

A

ABC : Activity Based Costing
AMC : Asset Management Company
AO : Appel d'offre

B

BSC : Balanced Scorecard
BI : Business Intelligence
BBZ : Zero Based Budgeting
BFR : Besoin en Fond de Roulement
BT : Basse Tension
BP : Basse Pression

C

CAC : Customer Acquisition Cost
CLV : Customer Lifetime Value
CSAT : Customer Satisfaction
CA : Chiffre d'affaire

D

DFCT : Dettes financières à court terme
DSO : Days Sales Outstanding
DAS : Domaine d'action stratégique
DD : Direction de distribution

E

ERP : Entreprise Resource Planning
EBE : Excédent Brut d'Exploitation

F

FR : Fond de Roulement
FSM : Field Service Management

FPS : Formation Pré-Emploi
FMP : Formation pour les managers et professionnels

G

GWh : Gigawatt heure
GSP : Gross State Product
GRH : Gestion des Ressources Humaines

H

HP : Haute Pression
HTB : Haute Tension B

K

KPI : Key Performance Indicator
KFI : key Financial Indicator
FCF : Free Cash Flux

L

LT : Long Terme

M

Mth : Mètre Thermie
MP : Moyen Pression
MT : Moyen Tension
MN : Marge Nette

P

PME : Petites et moyennes entreprises
PCT : Prix de Cession Interne
PP : Plan de Professionnels

R

ROI : Return On Investment
ROA : Return On Assets
ROCE : Return On Capital Employed
ROE : Return On Equity
RCAI : Résultat Courant Avant Impôts
RSE : Responsabilité Sociale des entreprises

S

SIG : Solde Intermédiaire de gestion
SONELGAZ : La Société National de l'Électricité et du Gaz
SI : Système d'Information
SCADA : Supervisor Control and data acquisition

T

TFT : Tableau des flux de trésorerie
TN : Trésorerie Nette
TB : Tableau de Bord

V

VA : Valeur Ajouté

Liste des figures

N°	Libelle	Page
1	Les dimensions du contrôle de gestion moderne.	9
2	Illustration de la notion contrôle.	11
3	Dimensions du contrôle de gestion.	13
4	Les acteurs du contrôle de gestion.	14
5	Mission du contrôleur de gestion.	20
6	L'architecture du processus de contrôle.	23
7	Les quatre perspectives d'un Blanced Scorecard.	34
8	Composantes de la performance de l'entreprise	43
9	Le contrôle de gestion dans la démarche de pilotage de l'organisations	44
10	Le contrôle de gestion dans la démarche de pilotage de l'organisation	57
11	Conditions d'existence des risques	65
12	Les choix de traitement du risque.	65
13	Le logo de SONELGAZ.	69
14	Les activités du groupe SONELGAZ.	73
15	Organigramme de la société de distribution d'électricité et du gaz	75
16	Présentation de l'organigramme de la direction de distribution de Tizi-Ouzou.	76
17	Organigramme de la division finance et comptabilité DFC.	80
18	Tableau de bord synthétique du l'évolution de la clientèle électricité et gaz.	111
19	Tableau de bord synthétique du l'évolution des ventes, achats et pertes d'électricité et de gaz.	113
20	Évolution de taux de pertes globale par agence commerciale.	114
21	Signification des couleurs des indicateurs de performance.	115
22	Tableau de bord tachymètre présente l'évolution du CA d'électricité et de gaz.	115
23	Évolution de prix de vente moyen par rapport au coût de revient.	116

24	Évolution des soldes créances clients en 2021 et 2022.	117
25	Évolution de délai crédit en 2022 et 2023.	118
26	Évolution des actifs et passifs sur trois périodes 2021, 2022 et 2023.	118
27	Tableau de bord courbe montre l'évolution des équilibres financiers.	119
28	Évolution des indicateurs de TCR.	120
29	Évolution des ratios financiers.	120
30	Évolution de taux d'effectif de l'entreprise.	122
31	Évolution de taux de réalisations d'absentéisme.	122
32	Évolution de taux de réalisation de formation en 2021, 2022 et 2023.	123
33	Évolution de taux d'absentéisme.	124
34	Évolution des heures supplémentaires.	124
35	L'évolution de la masse salariale de l'entreprise en 2021, 2022 et 2023.	125

Liste des tableaux

N°	Libelle	Page
1	Comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et moderne	10
2	Les objectifs du contrôle de gestion	14
3	Les qualités du contrôleur de gestion	17
4	Le rôle du contrôleur de gestion	19
5	L'évolution historique de SONELGAZ	69
6	La clientèle d'électricité et de gaz en 2021, 2022 et 2023.	85
7	Les nouveaux abonnés, les réabonnés et les réalisations de l'entreprise.	86
8	Évolution de taux de croissance de la clientèle d'électricité et gaz.	87
9	Les ventes, les achats et les pertes d'électricité et de gaz.	89
10	L'évolution des ventes, achats et pertes d'électricité et de gaz.	90
11	Le taux de perte globale par agence commerciale.	92
12	L'évolution du chiffre d'affaire en 2021 et 2022.	93
13	L'évolution du prix de vente moyen HT en 2021 et 2022.	94
14	Comparaison entre le coût de vente moyen et coût de revient.	94
15	L'évolution du solde créance de la direction de distribution Tizi-Ouzou.	95
16	Le bilan actif sur trois périodes 2021, 2022 et 2023.	96
17	Le bilan passif sur trois périodes 2021, 2022 et 2023.	97
18	Le taux de croissance d'actif et passif.	98
19	Le bilan financier en grande masse en 2021, 2022 et 2023.	99
20	Évolution des indicateurs d'équilibre financiers.	100
21	Évolution des indicateurs de performance de TCR.	101
22	Évolution des ratios financiers de l'entreprise en 2021, 2022 et 2023.	104
23	Évolution de l'effectif globale de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou.	106
24	L'indicateur de recrutement sur trois périodes 2021, 2022 et 2023.	107
25	L'évolution de l'indicateur de formation.	107
26	Évolution de l'absentéisme au cours des trois années.	108

27	L'évolution des heures supplémentaires.	109
28	Le taux d'évolution de la masse salariales.	110



Introduction générale

Dans le monde des affaires d'aujourd'hui, où la concurrence est de plus en plus féroce et les défis inlassables, la capacité d'une entreprise à atteindre ses objectifs stratégiques dépend sur sa capacité à naviguer dans un environnement complexe et en constante évolution.

Les entreprises doivent se montrer agiles, innovantes, et efficaces. Cela implique non seulement d'améliorer leur efficacité opérationnelle, mais aussi de piloter de manière stratégique leur développement pour s'adapter aux nouvelles réalités du marché et assurer leur pérennité. C'est dans ce contexte que le contrôle de gestion prend tout son sens, il s'agit d'un système de pilotage qui permet aux managers de prendre des décisions éclairées et d'optimiser les ressources pour atteindre les objectifs fixés.

R.N. ANTHONY, fondateur de la discipline académique du contrôle de gestion, définit cette fonction comme étant : « 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'entreprise »¹.

Le contrôle de gestion ne se limite pas à une simple surveillance des chiffres. Il s'agit d'un processus d'analyse et d'anticipation qui permet à l'entreprise d'être flexible et agile. En effet, il offre une meilleure visibilité sur les performances passées, présentes et futures de l'organisation. Il peut aider à identifier les points faibles, les opportunités et les risques pour l'entreprise, en fournissant une base solide pour la prise de décision et la gestion des ressources.

Il est donc évident que le contrôle de gestion est primordial pour garantir une performance optimale et une croissance durable de l'entreprise, en fournissant les outils et les informations nécessaires pour mesurer, analyser et piloter la performance d'une organisation.

Ce mémoire se consacre à l'étude du contrôle de gestion en tant qu'instrument de pilotage de la performance des organisations, dans une perspective qui dépasse les conceptions normatives.

Nous adopterons une posture critique ; bien que le contrôle de gestion soit important, de nombreuses entreprises continuent à faire face à des difficultés financières. Cette approche nous conduira à une réflexion approfondie sur les facteurs qui peuvent entraver la contribution du contrôle de gestion à la performance. Afin d'illustrer ces concepts, nous avons choisi la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou, acteur majeur dans l'économie algérienne, comme cas d'étude qui révèle un hiatus entre théorie et pratique. En dépit de ses outils du contrôle de gestion en apparence robustes, l'entreprise affiche un déficit récurrent, remettant en cause l'efficacité réelle des dispositifs de pilotage.

Motif du choix du sujet :

Le choix de ce sujet, « la contribution du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise : cas de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou », repose sur plusieurs motivations professionnelle et académiques :

- Le contrôle de gestion est au cœur de la prise de décision stratégique et opérationnelle. Le choix de ce thème permet comprendre comment cette fonction aide à piloter l'atteinte des objectifs, et à optimiser les ressources et à améliorer la rentabilité, de toute organisation, et particulièrement SONELGAZ.

¹ N. BERLAND et Yves De Ronge, « Contrôle de gestion », édition PEARSON, Paris, France, 2010, P 9

- Le secteur de la direction de distribution d'énergie est essentiel pour l'économie algérienne et le quotidien des citoyens. Aborder la performance de SONELGAZ, une entreprise publique confronté à des défis spécifiques, nous offre une approche unique sur les leviers et les contraintes de performance dans un contexte particulier.

- Ce sujet représente une opportunité concrète d'appliquer et d'approfondir les concepts théoriques du contrôle de gestion. Notre stage au sein de la direction de distribution d'électricité et de gaz, nous permettra de confronter la théorie à la réalité du terrain. Cette expérience est formatrice pour notre future carrière.

La problématique de la recherche :

Dans ce contexte économique marqué par la complexité des marchés, la volatilité des coûts énergétiques et les exigences de performance, les entreprises publiques, notamment celles opérant dans des secteurs stratégiques font face à des défis majeurs, la mise en place d'un processus contrôle de gestion se révèle un levier indispensable pour piloter la performance et garantir la pérennité de l'entreprise

Ainsi, dans le cadre de notre recherche, nous nous poserons la question suivante :

Dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue-t-il à l'amélioration de la performance globale de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou ?

Les hypothèses :

À cette fin, nous avons posé les hypothèses suivantes :

Hypothèse N°1 : l'entreprise SONELGAZ utilise des indicateurs financiers et non financiers pour mesurer sa performance globale.

Hypothèse N°2 : l'entreprise SONELGAZ utilise des tableaux de bord pour évaluer sa performance.

Hypothèse N°3 : les résultats des tableaux de bord influencent le processus de prise de décision au sein de l'entreprise SONELGAZ.

L'objectif de notre travail :

L'objectif de cette recherche s'articule autour de trois points essentiels :

1. Évaluer l'impact des pratiques de contrôle de gestion sur la performance de SONELGAZ.
2. Explorer les causes profondes du déficit.
3. Recommander des perspectives d'amélioration des pratiques du contrôle de gestion pour renforcer la performance de l'entreprise.

Méthodologie de recherche :

Pour répondre à notre problématique de recherche, une démarche méthodologique mixte sera adoptée, combinant une revue de littérature sur le contrôle de gestion et la performance des entreprises en se basant sur une recherche bibliographique et documentaire, ainsi qu'une étude de cas approfondie de SONELGAZ.

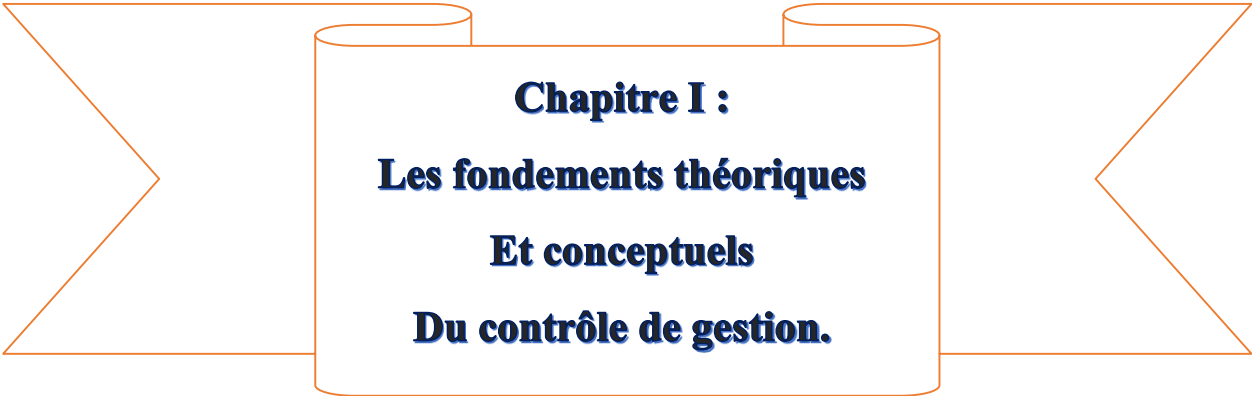
Des entretiens avec les managers du contrôle de gestion seront menés pour recueillir des données qualitatives. Parallèlement, une analyse quantitative des indicateurs de la performance

de l'entreprise sera réalisée pour évaluer l'impact du contrôle de gestion et les causes de pertes financières.

Plan de travail :

Pour répondre aux objectifs précités, nous avons opté pour le plan suivant :

- Le premier chapitre, a pour vocation de définir les fondements théoriques et conceptuels du contrôle de gestion
- Le deuxième chapitre, est axé sur une approche théorique et méthodologies d'évaluation de la performance par le contrôle de gestion
- Le troisième chapitre, sera consacré à présenter le cas de la direction de distribution SONALGAZ Tizi-Ouzou, en analysant l'impact du contrôle de gestion sur sa performance.



Chapitre I :
Les fondements théoriques
Et conceptuels
Du contrôle de gestion.

Introduction

Depuis ses débuts, le contrôle de gestion, en tant que discipline essentielle au sein des organisations, a subi une évolution significative. Considéré à l'origine comme un outil de mesure de la performance, il s'est progressivement transformé en un système complexe et stratégique intégrant plusieurs dimensions, de la planification à l'évaluation des résultats.

Ce chapitre a pour but d'explorer les bases théoriques et les concepts clés qui sous-tendent le contrôle de gestion, tout en mettant en lumière dans la première section son évolution historique, ses diverses définitions, ainsi que son rôle et ses objectifs dans les entreprises contemporaines. Nous aborderons également les missions spécifiques du contrôleur de gestion, dont le profil a évolué pour s'adapter à un environnement économique en perpétuelle mutation. De plus, nous analyserons le processus de contrôle de gestion, centré sur la collecte, l'analyse et l'interprétation des données, ainsi que les différents outils du contrôle de gestion dans la deuxième section, afin de fournir des informations pertinentes pour la prise de décision.

À travers cette analyse, nous mettrons en exergue l'importance cruciale du contrôle de gestion dans l'optimisation des performances organisationnelles et la création de valeur durable. Ce chapitre a donc pour objectif d'offrir une compréhension approfondie des mécanismes qui régissent cette discipline, tout en soulignant son impact sur la stratégie et la gouvernance des entreprises.

Section 01 : l'évolution et les concepts du contrôle de gestion

1 L'Historique et l'évolution du contrôle de gestion :

Toute œuvre scientifique doit se reposer sur des théories et des idéologies claires et bien établies. C'est dans cette perspective que notre travail s'inscrit. Le contrôle de gestion est une discipline large qui évolue avec le temps, en fonction des défis auxquels les entreprises font face et des solutions développées par la recherche. Cette section nous amènera à prendre connaissance de l'évolution historique du contrôle de gestion, ainsi que ses concepts fondamentaux.

1.1 L'historique du contrôle de gestion :

Au fil du temps, les organisations ont évolué en réponse aux changements économiques, sociaux et technologiques, et ont acquis ainsi de l'expérience. Leurs dirigeants ont alors eu besoin de nouveaux outils. Il est impossible de déterminer avec précision la naissance du contrôle de gestion et des techniques qui le composent. Donnons simplement quelques points de repère² :

Les origines du contrôle de gestion peuvent être retracées aux pratiques de gestion informelles des entreprises durant l'Antiquité et le Moyen Âge. À cette époque, les marchands et les artisans employaient des méthodes rudimentaires dans de grandes organisations comme les empires égyptien et romain, ainsi que dans les églises et les royaumes médiévaux. L'objectif principal était de suivre leurs coûts et leurs revenus. Par exemple, les dirigeants de la compagnie Carron, entreprise métallurgique écossaise fondée en 1759, ont mis en œuvre un système de calcul des coûts visant à contrôler les performances de chaque établissement, en répartissant les coûts communs entre eux et en fixant des prix pour les transactions internes. Cependant, ces coûts restaient imprécis, se constituaient plutôt des estimations. Avec la révolution industrielle, qui a eu lieu jusqu'au XIXe siècle, la taille et la complexité des entreprises ont considérablement augmenté. L'émergence des usines et la production de masse ont engendré de nouveaux défis en matière de coordination et de contrôle des coûts, ce qui a nécessité le développement d'outils de gestion plus sophistiqués. C'est ainsi que les premières formes de comptabilité analytique ont commencé à apparaître pour calculer les coûts de production.

Vers 1915 avec l'OST (organisation scientifique du travail) proposée par F. TALOR, la comptabilité devient analytique d'exploitation afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations. L'évolution du monde technique et économique avec les analyses de TAYLOR (1905) sur le contrôle de productivité et les recherches de H. GANTT (1915) sur les charges de la structure marque les débuts de contrôle de gestion³

En 1920, les grandes entreprises américaines vont apporter des innovations décisives. Le concept de contrôle budgétaire se structure et se répand, notamment aux États-Unis, chez GENERAL MOTORS qui a adopté une structure par divisions. L'année suivante, la compagnie Du Pont adopte également mis en place une structure par divisions, ce qui a permis d'identifier des centres de profits. Cela a répondu aux besoins paradoxaux d'autonomie et de centralisation.

² M. COUCOUREUX et T. CUAUBÉRE, « DCG 11 contrôle de gestion : manuel et application », 3^{ème} édition Nathan, France, 2007, P.P 21-22

³ C. ALAZARD et S. SÉPARI, « DCG 11 contrôle de gestion : manuel et applications », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, France, 2010, P.5

Par la suite, GENERAL MOTORS a introduit des budgets mensuels pour les ventes, des budgets variables, une transmission plus rapide des informations et des améliorations dans les procédures de prévision.

Le budget devient l'outil central pour la planification et le contrôle des dépenses, permettant de définir des objectifs de performance et d'évaluer les résultats par rapport à ces objectifs. En 1929, la crise économique renforce l'importance de la maîtrise des coûts et de la planification financière. Dès les années 1930, beaucoup d'entreprise vont adopter ces innovations ⁴ ;

Dans les années 1940 et 1950, le contrôle budgétaire s'améliore grâce au développement de techniques d'analyse des écarts entre les résultats réels et les prévisions, et la fonction de contrôleur de gestion commence à émerger comme une spécialisation au sein des entreprises.

Entre 1950 et 1960, on assiste à l'émergence de contrôles de gestion modernes, avec l'utilisation d'indicateurs de performance et d'outils d'analyse. Le contrôle de gestion devient alors une fonction à part entière dans l'entreprise, et les contrôleurs de gestion commencent à utiliser des indicateurs de performance clés (KPI) pour suivre les résultats et analyser les écarts par rapport aux objectifs.

Jusqu'en 1980, l'environnement économique devient plus compétitif et incertain, ce qui pousse à la recherche de nouvelles méthodes de contrôle et au développement de systèmes d'information et de planification stratégique. Ces systèmes d'information permettent de collecter et d'analyser des données de manière plus rapide et efficace. La planification stratégique aide à définir les objectifs à long terme de l'entreprise et à les traduire en plans d'action concrets.

Entre 1990 et les années 2000, l'accent mis sur la performance globale de l'entreprise à travers l'utilisation de tableaux de bord prospectifs et de la gestion de la chaîne de valeur. Les tableaux de bord prospectifs permettent de mesurer la performance de l'entreprise sur plusieurs dimensions, telles que les finances, les clients, les processus internes, ainsi que l'apprentissage et la croissance. La gestion de la chaîne de valeur optimise les processus de l'entreprise, de la conception des produits à la livraison aux clients.

Au XXI^e siècle, le contrôle de gestion évolue constamment avec l'intégration de nouvelles technologies comme le Big data, l'intelligence artificielle et l'analyse des données, tout en prenant en compte les enjeux du développement durable. Les contrôleurs de gestion utilisent de plus en plus l'analyse de données pour prendre des décisions plus éclairées, tout en devant également considérer ces enjeux.

Les missions du contrôle de gestion ont donc beaucoup évolué en 100 ans, pour devenir non seulement un outil de gestion, mais également un outil stratégique indéniable. Il s'agit de piloter la performance de l'entreprise, en prenant en compte la globalisation, la concurrence, les développements technologiques, des communications et des réglementations.

1.2 L'évolution du contrôle traditionnel au contrôle moderne :

Pendant plusieurs décennies, le contrôle de gestion des organisations industrielles et commerciales s'est développé selon une approche hiérarchique, adoptant une logique

⁴ O. TOUICHER et S. EL IDRISSE RIOUI, « Genèse et évolution du contrôle de gestion : une analyse historique et contextuelle », African Scientific Journal, Vol N°03, N°26, octobre 2024, P.P 515-522

descendante. L'évolution du contrôle de gestion traduit l'adaptation des organisations à la complexification de leur environnement. D'un modèle traditionnel axé sur la conformité et la productivité, il est devenu un outil stratégique, transversal et dynamique, au service de pilotage de la performance globale et un support d'aide à la décision dans un contexte incertain et compétitif. Dans ce qui suit nous distinguerons⁵ :

1.2.1 Le contrôle de gestion traditionnel :

Le contrôle de gestion traditionnel, tel qu'il s'est développé au début du XXe siècle sous l'influence de F.W. Taylor et H. Fayol, reposait sur une approche hiérarchique, centralisée et descendante. Il était fortement ancré dans la tradition comptable et structuré autour de fonctions organisationnelles cloisonnées.

❖ Les principales caractéristiques de ce modèle sont :

- Focalisation sur la productivité du travail direct : L'objectif principal était de minimiser les coûts de main-d'œuvre directe, avec l'établissement de standards de coût et de temps considérés comme stables et non évolutifs.

- Contrôle a posteriori : Le contrôle de gestion intervenait après coup, via l'analyse des écarts entre les prévisions (budgets, standards) et les réalisations effectives, afin de vérifier la conformité et corriger les écarts.

- Rôle central de la comptabilité de gestion : Celle-ci permettait de mesurer les coûts au moment de leur engagement, dans une logique de gestion interne, alors que la valeur du bien n'était connue qu'après sa mise sur le marché.

- Entreprise perçue comme un système fermé : L'environnement était considéré comme stable, la technologie et les compétences figées, et l'information parfaite, car détenue par les propriétaires-dirigeants.

- Modèle de gestion budgétaire : Inspiré par Fayol, le processus de gestion se déclinait en cinq impératifs : prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler, se traduisant concrètement par la gestion budgétaire et la vérification de la conformité.

❖ Limites du modèle traditionnel :

- Peu adapté aux environnements incertains ou changeants.

- Contrôle essentiellement réactif, centré sur la conformité et la sanction, avec peu de prise en compte des dimensions humaines, sociales ou stratégiques.

- Vision mécaniste de l'entreprise, négligeant la complexité croissante des organisations et l'importance des relations humaines.

❖ Transition vers le contrôle de gestion moderne :

À partir des années 1950, plusieurs facteurs ont transformé la perception de l'entreprise et les pratiques de contrôle de gestion :

- Complexification des structures : L'entreprise est désormais vue comme une organisation sociale, où les relations humaines, la motivation et la délégation de responsabilités prennent de l'importance.

⁵ S. MAGHRAOUI, « Management control between organization theories and challenges of current managerial trends », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Vol N°7, N°25, Décembre 2018, P.P 1165-1170

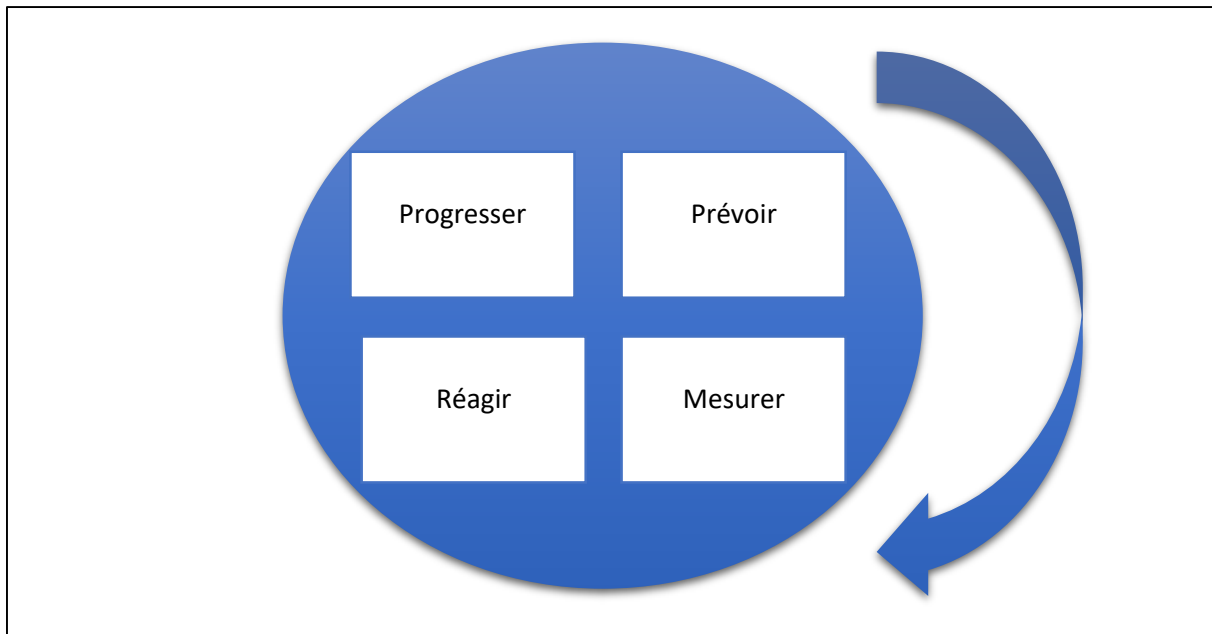
- Développement des centres de responsabilité : Apparition de centres de coûts, de profit, d'investissement, etc., renforçant la décentralisation et la délégation de pouvoir.
- Ouverture sur l'environnement : L'entreprise évolue dans un contexte de plus en plus incertain, marqué par la mondialisation, l'innovation technologique, la concurrence accrue et la nécessité de réagir rapidement aux opportunités et aux risques.

1.2.2 Contrôle de gestion moderne :

Le contrôle de gestion moderne se distingue par une approche transversale, intégrée et proactive, en phase avec les enjeux stratégiques et la complexité de l'environnement :

- Lien entre stratégie et opérationnel : Le contrôle de gestion assure la cohérence entre les choix stratégiques de long terme et leur déclinaison opérationnelle à court terme.
- Pilotage de la performance globale : Il ne se limite plus à la dimension financière, mais intègre des indicateurs qualitatifs, sociaux, environnementaux et clients.
- Utilisation de nouveaux outils : Introduction du tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard), de la comptabilité à base d'activités (ABC), des ERP, de la Business Intelligence et de l'analyse prédictive, permettant un suivi en temps réel et une anticipation des tendances.
- Contrôle proactif et participatif : Le contrôle de gestion devient un vecteur d'apprentissage organisationnel, favorisant l'ajustement continu des plans d'action, l'innovation et la responsabilisation des acteurs.
- Dimension transversale et collaborative : Les processus de contrôle traversent désormais les différentes fonctions et métiers, rompant avec la logique verticale et favorisant la coopération.

Figure N°1 : Les dimensions du contrôle de gestion moderne.



Source : X. BOUIN, F.X. SIMON, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », Dunod, Paris, France, 2015, P.17.

Tableau N°1 : comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et moderne.

Critères	Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion moderne
Objectif principal	Contrôle des coûts et conformité budgétaire.	Création de valeur à LT et alignement stratégique
Approche	Approche hiérarchique, descendante imposé par la direction.	Approche transversale, collaborative, impliquant toutes les parties prenantes.
Outils	Outils comptables, gestion budgétaire.	Tableaux de bord, ERP, BI, ABC, BSC.
Indicateurs de performance	Principalement financiers tels que le chiffre d'affaire, coûts.	Indicateurs variés (KPI, satisfaction client, innovation...)
Flexibilité	Système fermé, avec peu d'adaptabilité au changements.	Flexible, capable de s'adapter rapidement au évolution du marché.
Rôle du contrôleur	Gardien des dépenses, axé sur la conformité.	Partenaire stratégique, facilitateur de la performance et de l'innovation.
Culture organisationnelle	La conformité et le respect des normes.	La performance et l'amélioration continue et de l'innovation.
Technologie	Utilisation limitée des technologies de l'information.	Intégration des technologies avancées (BI, ERP).
Processus de décision	Décisions centralisées.	Décentralisation, centres de responsabilité.

Source : Réalisé par l'étudiante.

2 Les définitions du contrôle de gestion, ses dimensions et ses objectifs :

Au cœur de la performance organisationnelle, le contrôle de gestion se révèle bien plus qu'un simple outil de surveillance. Il constitue une fonction vitale, un système qui irrigue l'entreprise d'informations nécessaires pour la prise de décision et l'atteinte de ses ambitions stratégiques. Mais que recouvre précisément cette notion ? Quelles sont les facettes qui la composent et vers quels horizon tend-elle ? cette partie s'attachera à déchiffrer les multiples définitions du contrôle de gestion, à en dévoiler les dimensions essentielles et à clarifier les objectifs fondamentaux qui le guident au sein des entreprises.

2.1 Qu'est-ce que le contrôle de gestion ?

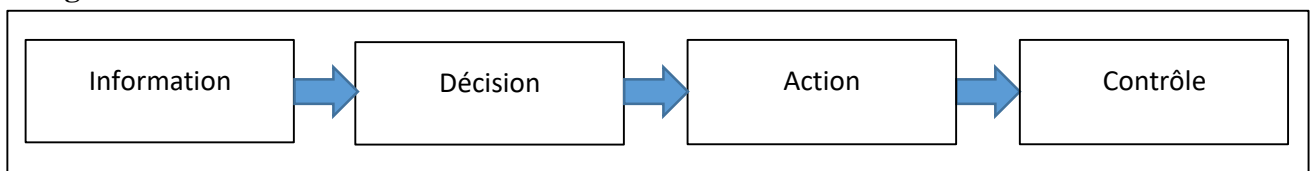
Le contrôle de gestion combine deux concepts « contrôle » et « gestion » :

➤ **Le contrôle** : Contrôler peut d'abord signifier « vérifier ». Cela nous ramène aux origines du mot « contrôle », issu de la notion de « contrerolle », du latin médiéval «

contarotulus ». Dans une perspective plus actuelle, à travers les différentes missions du contrôle de gestion, il s'agit toujours de s'assurer que les comportements et les actions respectent un ensemble de règles et de procédures, ainsi que des objectifs ou des standards budgétaires, par exemple. Là, le contrôle est indissociable de la comparaison. Contrôler peut aussi signifier être capable de maîtriser une situation et la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à les comparer avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il a concordance ou divergence.⁶

Le contrôle de gestion permet alors d'assurer la maîtrise des évolutions d'une entreprise. Soumise à des perturbations et turbulences, celle-ci doit pouvoir maintenir son cap, voire le modifier si nécessaire. Cette conception du contrôle évoque l'idée de pilotage, essentielle dans le contrôle de gestion moderne. Mais contrôler peut également évoquer l'idée d'influence. Il s'agit d'influencer ou, plus précisément, d'orienter les comportements vers l'atteinte des objectifs organisationnels. Comment s'assurer, en effet, que tous les membres d'une même entité, lorsqu'ils agissent ou prennent des décisions, le font en accord avec les objectifs organisationnels. Pour une organisation, le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une norme, c'est un contrôle de régulation. Le contrôle de développe de manière dynamique, il participe alors au processus de gestion.⁷

Figure N°02 : Illustration de la notion contrôle.



Source : C. ALAZARD et S. SEPARI « contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris, France 2007, P8.

➤ **La gestion :** La gestion est l'ensemble des activités de planification de direction et de contrôle nécessaires pour que l'entité atteigne ses objectifs ».⁸

La gestion fait référence à l'ensemble des activités visant à diriger et coordonner les ressources d'une organisation pour atteindre ses objectifs. Elle englobe la planification, l'organisation, la direction et le contrôle des ressources humaines, financières et matérielles.

2.2 Définitions du contrôle de gestion :

Parmi les définitions de contrôle de gestion nous trouverons celles-ci :

Selon **R. Anthony** en 1965 « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources s'obtiennent et s'utilisent avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficiente (par rapport aux moyens employés), afin d'atteindre les objectifs de l'organisation ».⁹

En 1982, le plan comptable reprenait cette analyse pour définir le contrôle de gestion comme « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers

⁶ C. ALAZARD et S. SÉPARI, Op.cit. P.7

⁷ Ibid. P.8

⁸ L. MENARD, and others, « Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière », 2^{ème} édition Québec, Paris, France, 2004, P.725

⁹ N. BERLAND et Yves DE RONGE, Op.cit. P. 9

responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées. »¹⁰

Puis après le développement du contrôle de gestion dans un environnement de décentralisation, de maîtrise des coûts, croissance de la part de marché...etc. Anthony met au point une nouvelle définition en 1988 : « Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie de manière efficace et efficiente. »¹¹

Anthony souligne dans sa définition que le contrôle de gestion est un processus visant à atteindre les objectifs avec efficacité. Il met également en avant la dimension incitative du manager qui incite les autres à travailler en cohérence avec la stratégie.

Selon **PHILIPPE LORINO** "Le contrôle de gestion est un processus de pilotage de la performance qui s'appuie sur des outils de mesure et d'analyse des performances."¹²

Selon **Henri Bouquin** dans le livre de B. AUGÉ et G. NARO : « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »¹³. Pour lui, le contrôle de gestion agit comme un régulateur de comportement. Les dirigeants doivent mettre en place un dispositif ou un processus pour garantir que les actions des individus au sein de l'entreprise correspondent à la stratégie définie.

Les diverses définitions du contrôle de gestion mettent en avant des aspects complémentaires de cette fonction, tels que l'alignement des actions sur les objectifs, le pilotage de la performance, la motivation, l'utilisation efficace des ressources et la régulation des comportements.

2.3 Dimensions du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion consiste à identifier les facteurs clés de succès et à assurer la cohérence entre la stratégie de l'entreprise et les activités opérationnelles, servant ainsi comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Le contrôle de gestion se décline sous deux dimensions¹⁴ :

- ❖ **Dimension stratégique** : objectifs et moyen à long terme, exemples :
 - Choix de l'internalisation du recentrage ou de la diversification ?
 - Quel type de croissance choisir ?

Sans cette dimension, le contrôle de gestion devient un processus régulateur permanent des démarches, des choix prioritaires face à une allocation limitée des ressources. Il permet de restreindre le champ des incertitudes (concurrence ...) On parle de pilotage stratégique.

- ❖ **Dimension opérationnelle** : on fixe les objectifs et moyens à court terme en vue de déploiement de la stratégie, exemples :

¹⁰ C. ALAZARD et S. SÉPARI, Op.cit. P.9

¹¹ J. REANRD et S. NUSSBAUMER, « Audit interne et contrôle de gestion », édition Groupe Eyrolles, 2011, P.P 8-9

¹²P. LORINO, « Le contrôle de gestion : une approche stratégique », édition DUNOD, Paris, France, 2006, P. 19

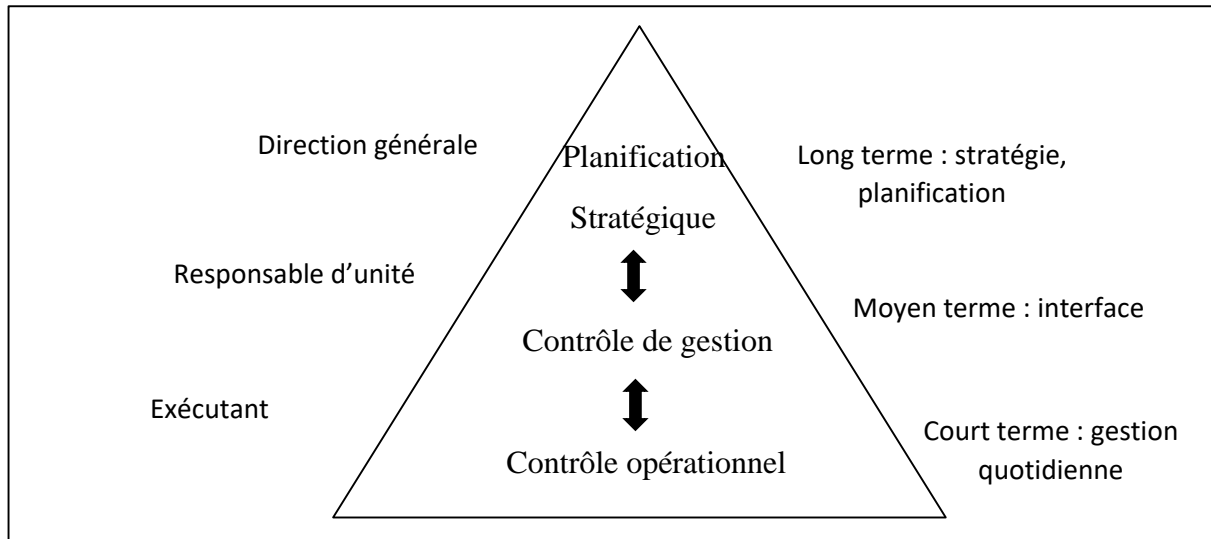
¹³ B. AUGÉ et G. NARO, « Mini manuel du contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, France, 2011, P.7

¹⁴ G. Dumas et D. Larue, « contrôle de gestion », édition : LITEC, Paris, France, 2005, P.15

- Prévoir le volume des ventes à réaliser pour tel produit.
- Fixer les quantités de matières premières à consommer pour tel produit.

Sous cette dimension, le contrôle de gestion se matérialise par des budgets. La gestion budgétaire est synonyme du contrôle de gestion opérationnel.

Figure N°3 : dimensions du contrôle de gestion.



Source : G. LANGOIS et C. BONNIER, « contrôle de gestion », édition Foucher, 1996, P.10.

2.4 Les objectifs du contrôle de gestion :

Les changements de l'environnement économique, les nouvelles conceptions de la performance et la recherche d'optimisation de la valeur / coût obligent les organisations à reconsidérer les objectifs du contrôle de gestion, en le positionnant comme un outil de pilotage.

Le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs¹⁵ :

a) La performance de l'entreprise : dans un environnement complexe et incertain, en trouvant un équilibre entre l'adaptation aux évolutions externe et la cohérence organisationnelle. Le contrôle de gestion doit aider à allouer les ressources aux axes stratégiques, optimiser la qualité, les coûts et les délais grâce à des outils des résolutions de problèmes, et piloter les variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes.

b) L'amélioration permanente de l'organisation : dans le but d'optimiser l'utilisation des ressources et des compétences, l'entreprise doit gérer son organisation comme une variable stratégique. La structuration par processus qu'ils soient opérationnels ou de support, est une approche pertinente pour la performance, permettant d'identifier et d'améliorer les processus non rentables. Le contrôle de gestion aide à formaliser ces processus et à mesurer leurs coûts pour déterminer les marges et les leviers d'amélioration de la valeur ajoutée.

c) La prise en compte des risques dans le pilotage de la performance : intégrant ainsi les impacts des activités de l'entreprise sur ses parties prenantes.

¹⁵ C. ALAZARD et S. SÉPARI, Op.cit. P.P 20-21

Aujourd'hui, le contrôle de gestion a pour objectif d'être un système d'information et de pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation.

Les dirigeants attendent désormais du contrôle de gestion qu'il ne se limite pas au calcul des coûts et à la mesure des résultats après coup, mais qu'il assure un suivi continu de la performance de toutes les activités. L'objectif est d'apporter une aide à la décision en temps réel, tout au long des processus stratégiques et opérationnels.

Tableau N°2 : les objectifs du contrôle de gestion.

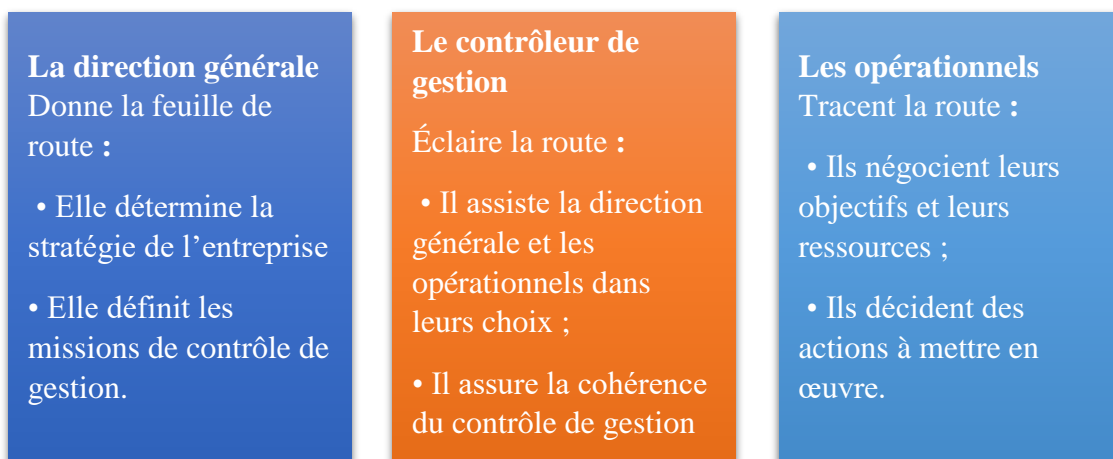
Auparavant , l'objectif du contrôle de gestion était :	Maitrise des coûts	Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs
Aujourd'hui , on ajoute un deuxième ensemble d'objectifs :	L'amélioration continue des processus	Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évaluer les outils, les systèmes d'information, les comportements

Source : C. ALAZARD, S. SÉPARI, « DCG 11 contrôle de gestion : manuel et applications », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, France, 2010, P.22.

3 Les acteurs du contrôle de gestion :

La mise en œuvre du contrôle de gestion dépend de plusieurs catégories d'acteurs appartenant à divers niveaux de responsabilités et à diverses fonctions. On retrouve principalement : les contrôleurs de gestion, les managers opérationnels et les ménagères fonctionnels.

Figure N°4 : les acteurs du contrôle de gestion.



Source : C. SELMER, « La boîte à outils du contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2013, P.18.

3.1 Le contrôleur de gestion :

Il existe plusieurs définitions du concept contrôleur de gestion, parmi elles on trouve celles de :

GUERNY J et GUIRIEC J. C « Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toute autre organisation, 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. »¹⁶

Ardon et Jordan « le contrôleur de gestion aide les opérationnels à faire de la gestion prévisionnelle, c'est-à-dire à élaborer et coordonner les plans d'actions qu'ils vont mettre en œuvre durant l'année à venir pour atteindre les objectifs. »¹⁷

Le contrôleur de gestion est un expert chargé de mettre en œuvre de manière efficace les procédures de traitement de l'information nécessaire au bon fonctionnement du mécanisme de régulation, exigeant ainsi une grande polyvalence. Il est nécessaire qu'il possède à la fois une expertise technique pour maîtriser les outils spécialisés, des compétences généralisées pour organiser et coordonner les procédures, une approche opérationnelle pour gérer l'exécution, ainsi que des compétences humaines pour diriger les individus et les groupes. L'objectifs du métier de contrôleur de gestion est d'assister les responsables de l'organisation dans la réalisation de leurs objectifs. Le contrôleur de gestion joue un rôle essentiel en assurant la liaison entre la direction et divers services de l'entreprise.

3.1.1 La fonction du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion est pour le système de contrôle de gestion, à la fois¹⁸ :

- **Son architecte**, il s'agit de :
 - Définir l'étendue et le contenu des responsabilités de chaque opérationnel.
 - Établir le cadre du processus budgétaire.
 - Concevoir des tableaux de bord pour la diffusion des résultats, adaptés à chaque responsable opérationnel.
 - Définir et réviser régulièrement les normes.
 - Veiller à la cohérence des systèmes comptables.
- **Son opérateur** : dans cette optique, ses responsabilités incluent :
 - Coordonner la planification budgétaire et les tableaux de bord élaborés par chaque opérationnel, en assurant leur cohérence avec les objectifs fixés.
 - Mettre en évidence les indicateurs clés de performance (KPI) et les résultats significatifs.
 - Organiser des réunions d'information pour présenter les éléments essentiels aux responsables.
 - S'assurer du respect des procédures et des directives établies.
- **Son animateur** : Le rôle de l'animateur du contrôle de gestion est d'agir comme un catalyseur, stimulant les responsables opérationnels et les accompagnant dans leur démarche. Ses missions incluent :
 - Identifier les responsables et les assister, en agissant comme conseiller.
 - Fournir des critiques constructives si nécessaire.

¹⁶ J. GUERNY et J.C. GUIRIEC, « Contrôle de gestion et choix stratégique », édition Delmas, Paris, France, 1998, P.197.

¹⁷ S. Alcouffe and others, « Contrôle de gestion sur mesure », édition Dunod, Paris, France, 2013, P.25.

¹⁸ M. COUROUREUX et T. CUAUBÉRE. Op.cit. P.P 38-39

Au-delà des aspects techniques (définition des structures, techniques de prise de décision, systèmes comptables), la fonction intègre une forte dimension comportementale :

- Gestion des conflits.
- Amélioration de la communication.
- Augmentation de la motivation.

Le véritable rôle du contrôle de gestion est d'inciter les responsables à s'autocontrôler, en :

- Mettant à leur disposition des outils adaptés.
- Les formant à l'utilisation des systèmes.
- Les stimulant dans la réalisation d'autocontrôle.
- Les aidant dans la préparation des décisions.

Ainsi, les responsables s'engageront sur des objectifs clairs, prendront les décisions opérationnelles et évalueront leurs résultats de manière autonome.

3.1.2 Le profil du contrôleur de gestion :

Comme le fait remarquer le professeur A. BURLAUD ¹⁹: « Les qualités personnelles requises pour devenir contrôleur de gestion sont, à la lecture des petites annonces, impressionnantes. Il faut que ce soit « à la fois un homme de dialogue », un spécialiste des chiffres, un animateur et un généraliste capable de synthèses. La fonction exige aussi une certaine intelligence sociale, des capacités d'adaptation et du goût pour la pédagogie. On ne doit guère rencontrer de candidat réunissant au plus haut niveau toutes ces qualités mais l'énumération a le mérite de souligner que les aspects comportementaux valent au moins autant sinon plus que les connaissances techniques. »

L'analyse des tâches du contrôleur de gestion révèle des exigences doubles :

- Compétences techniques et professionnelles, incluant une expérience significative dans le secteur d'activité, en tenant compte des spécificités et des structures.
- Qualités humaines et psychologiques, telles que l'adaptation, la capacité de synthèse et l'autorité.

Il doit inspirer estime et confiance pour exercer pleinement son pouvoir de persuasion.

¹⁹ Ibid.P.39

Tableau N°3 : les qualités du contrôleur de gestion.

Qualité techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none"> • Rigoureux, méthodique, organisé. • Fiable, claire. • Cohérent. • Capacité de synthèse. • Faisant circuler l'information sélectionnée. • Maîtrisant les délais. • Connaissant les outils. 	<ul style="list-style-type: none"> • Morale : honnêteté, humilité. • Communicantes : dialogue animation, formation, diplomatie, persuasion. • Mentales : ouverture, critique, créativité. • Collectives : écoute, accompagnement implication. • Sociales : gestion des conflits.

Source : C. ALAZARD, S. SEPARI, « Contrôle de gestion manuel et applications », édition Dunond, Paris, France, 2007, P. 30.

3.1.3 Rôles et missions du contrôleur de gestion :

Sous cette rubrique nous allons nous pencher sur le rôle du contrôleur de gestion dans une entité ainsi que les missions concrètes qui lui sont confiées.

❖ Rôles du contrôleur de gestion :

Dans un monde économique en constante évolution, le rôle du contrôleur de gestion devient de plus en plus important, en particulier ces dernières années. Cependant, ses fonctions peuvent être différentes en fonction de la taille de l'entreprise et du service, du type ou encore du secteur d'activité. Il arrive même qu'il diffère également en fonction de la période de l'année.

Selon ARDOIN J.L. et JORDAN. H., le contrôle de gestion remplit cinq rôles, à savoir²⁰ :

• Permettre la décentralisation des responsabilités :

Cette décentralisation dont l'existence est favorisée par le contrôle de gestion, est une nécessité dans vie pratique des affaires .la décentralisation des responsabilités « c'est donner une autonomie dans le cadre d'interdépendance inévitable des différentes unités opérationnelles d'une entreprise. »

Le contrôleur de gestion a donc un rôle qui oscille entre calcul, analyse des chiffres et participation aux prises de décisions stratégiques.

La décentralisation a pour avantage :

- Décharge de la DG des problèmes de gestion courante au profit de réflexions stratégiques.
- Amélioration de la rapidité de réaction de l'organisation en réduisant le circuit décisionnel.
- Motivation des acteurs de l'entreprise en leur accordant une plus grande autonomie de décision...

• Favoriser la coordination entre responsables opérationnels :

²⁰J.L. ARDOIN et H. JORDAN, « le contrôleur de gestion », édition FLAMMARION, paris, France,1978, P.22.

Nous avons deux types de coordination qui sont :

- La coordination verticale : c'est la coordination entre les niveaux hiérarchiques. Selon cette coordination un subordonné doit consulter son supérieure hiérarchique.
- La coordination horizontale ou coordination de différentes unités opérationnelles et fonctions de l'entreprise : c'est le cas où un responsable peut consulter son collègue de même niveau.

Il y'a parfois absence de cohérence entre les actions de différents responsables, cette cohérence est obtenue par un système permanent de coordination. D'où le rôle du contrôle de gestion qui permet de réaliser cette coordination en faisant examiner aux opérationnels la cohérence entre les objectifs, l'adéquation entre les objectifs et les plans d'actions en donnant les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs, en mettant en avant le dialogue entre les opérationnels.

- **Pousser les opérationnels à penser au futur :**

Il est nécessaire de penser au futur dans une entreprise pour garder une relation continue avec la clientèle, pour les emprunts à rembourser, les investissements etc. Le contrôle de gestion a pour rôle d'aider les opérationnels à penser au futur, à se poser des questions et apporter des réponses pour maîtriser le futur. Parmi ces questions à poser nous avons par exemple : quoi faire ? qui va le faire ? comment ? Quand ? Quels les moyens à utiliser ? Ainsi le contrôle de gestion incite les opérationnels à penser au futur avec la discussion des objectifs et des plans d'actions par l'analyse des résultats en fonction des objectifs.

- **Encourager les opérationnels à prendre les décisions qui servent le mieux les intérêts de l'entreprise :**

Mise à part les intérêts de l'entreprise tous les individus de l'entreprise ont des intérêts personnels, le contrôle de gestion a pour rôle de faciliter la diminution de cette convergence d'intérêt en sanctionnant les individus de manière positive ou négative par rapport à leur contribution aux projets de l'entreprise. Après constatation des écarts et erreurs survenus, le contrôleur de gestion procède des recommandations et à la correction des erreurs pour qu'elles ne reproduisent plus. Pour éviter que les erreurs ne reviennent, les opérationnels doivent apprendre d'où e rôle du contrôle de gestion qui aide les opérationnels dans leur apprentissage en les obligeant à confronter constamment leurs prévisions à leurs réalisations.

- **Le rôle du contrôle de gestion varie aussi selon le type d'entreprise** (petites, moyennes ou grandes entreprises) on distingue :

☛ Le rôle dans les moyennes et petites entreprises : Le contrôle de gestion dans les PME vise essentiellement au contrôle de la réalisation des objectifs financiers, de la réalisation des tâches déléguées par la direction ou par l'encadrement ou encore à la gestion des difficultés épisodiques. Donc on peut avancer que le rôle du contrôle de gestion est le même dans les grandes entreprises que les PME voir plus important du fait de faible traitement de l'information par rapport aux grandes entreprises.

☛ Le rôle du contrôle de gestion dans les grandes entreprises : Les spécificités du groupe d'entreprises impliquent un système de contrôle de gestion adaptée. La nécessité de contrôler des filiales nombreuses, de taille importantes éloignées géographiquement pousse à la construction de budgets consolidés et de système de reporting donc dans la grande entreprise,

le rôle du contrôle de gestion est d'aider les responsables : fonctionnels à prendre des décisions ou opérationnels à contrôler leurs actions. Le contrôleur de gestion doit avoir une connaissance transversale de l'entreprise, il agrège l'information, l'analyse et la présente aux dirigeants.

Il a également un rôle de conseil et émet des recommandations suite à ces analyses et travaux divers. Le contrôleur de gestion doit s'assurer que :

- Les objectifs sont traduits en un ensemble cohérent de sous objectifs pour les responsables opérationnels.
- Les plans précis permettent d'atteindre les objectifs avec les moyens disponibles et qu'ils sont effectivement réalisés.

Tableau N° 4 : le rôle du contrôleur de gestion.

Rôle classique	Nouveau rôle
Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets.	Démarche dynamique permanente d'amélioration. Accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences.
Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord.	Amélioration des systèmes d'information et outils.
Coordination et liaison avec les autres services.	Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet.

Source : ALAZARD Claude, SEPARI S, "contrôle de gestion, manuel et applications", édition DUNOD, paris, France, 2007, P.29.

❖ Missions du contrôleur de gestion :

De la définition du contrôle de gestion, découle sa principale mission ²¹:

Le contrôle de gestion assure la liaison entre la stratégie et les actions quotidiennes. Il intervient de deux manière :

- **Descendante** : il assure que les actions courantes sont en accord avec la stratégie.
- **Ascendante** : il permet aux dirigeants d'ajuster la stratégie en fonction des observations faites sur le terrain.

On distingue deux approches du contrôle de gestion :

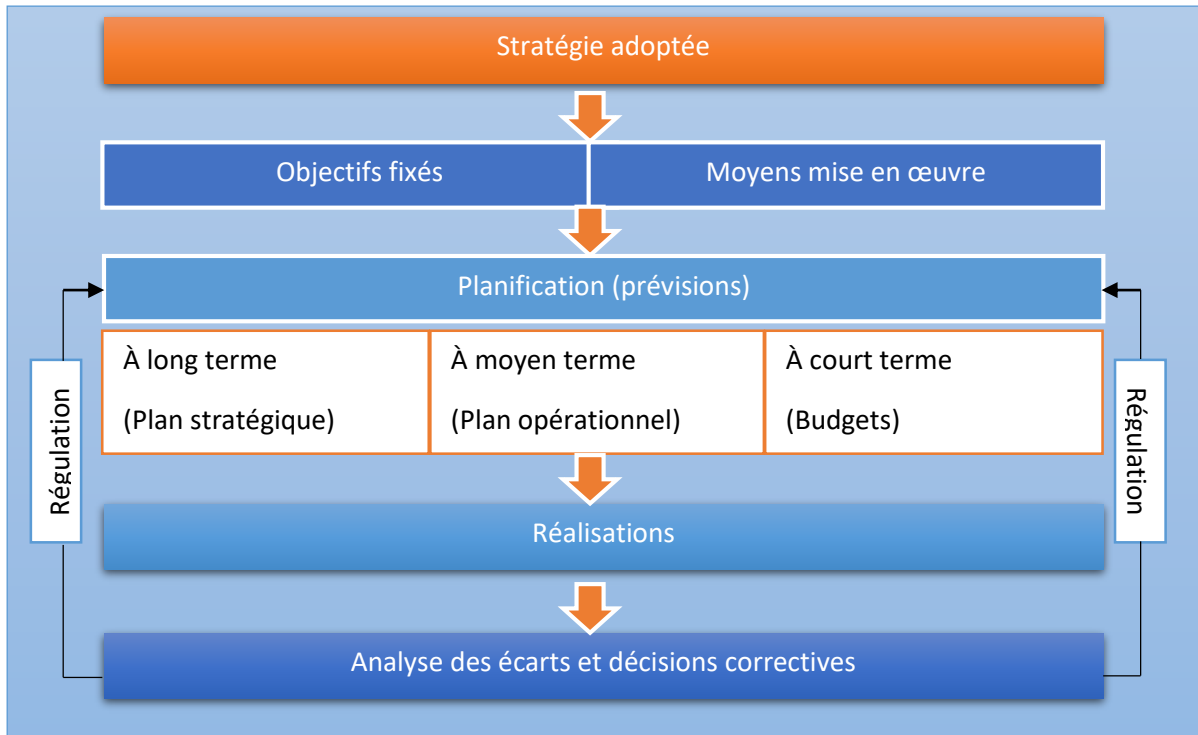
- **Limitée** : il se contente d'appliquer la stratégie.
- **Élargie** : il participe à la conception et à l'application de la stratégie.

La mission principale du contrôle de gestion est de rappeler l'importance du positionnement stratégique de l'entreprise. Il a également deux autres missions :

²¹ B. GÉRARD and others, « Pro en contrôle de gestion », éditeur Vuibert, 2018, P11.

- **Orienter les comportements des acteurs** : influencer les acteurs pour qu'ils agissent en accord avec la stratégie, notamment par des systèmes d'incitation.
- **Modéliser les relations entre ressources et résultats** : modéliser les liens entre les résultats souhaités et les ressources nécessaires pour les atteindre, afin de mesurer et évaluer les performances.

Figure N°5 : Mission du contrôleur de gestion.



Source : M. NOËLLE « le grand livre de contrôle de gestion », édition EYROLLES, Paris, France 2013, P56.

3.2 Les managers opérationnels et fonctionnels :

Bien que le contrôleur de gestion joue un rôle important dans l'analyse et le pilotage de la performance, il est essentiel de considérer aussi le rôle complémentaire des managers opérationnels et fonctionnels, qui interviennent directement dans la mise en œuvre des décisions et la gestion des activités au quotidien. Les managers opérationnels sont directement impliqués dans la gestion quotidienne des activités et la mise en œuvre des actions sur le terrain, tandis que les managers fonctionnels supervisent des fonctions spécifiques (comme la finance, la production ou les ressources humaines) et veillent à la cohérence des processus dans leur domaine. Selon Robert N. Anthony, un des grands théoriciens du contrôle de gestion, ce dernier est un système de coordination et de gouvernance visant à assurer l'utilisation efficace des ressources pour atteindre les objectifs de l'organisation, ce qui implique une interaction entre ces deux types de managers pour traduire la stratégie en actions concrètes.²²

Ainsi, le contrôle de gestion s'appuie sur cette collaboration entre managers opérationnels et fonctionnels pour piloter la performance et garantir la cohérence des décisions à tous les niveaux de l'entreprise.

²² O. TOUCHER et S. EL IDRISSE RIOUI. Op.cit. P. 528

4 Le contrôle de gestion : Processus, positionnement et application :

Le contrôle de gestion occupe une place majeure dans le pilotage des organisations, en assurant la cohérence entre les objectifs stratégiques et les actions opérationnelles. Cette fonction permet de collecter, d'analyser et de diffuser les informations nécessaires à la prise de décision, tout en veillant à l'optimisation des ressources. Dans cette partie nous allons explorer les étapes du contrôle de gestion, son positionnement au sein de l'entreprise, ainsi que son champ d'application et ses conditions de mise en œuvre.

4.1 Le processus du contrôle de gestion :

Les processus de contrôle de gestion englobent tout, depuis la finalisation jusqu'aux systèmes de motivation et de récompense. Il est évident que les différentes activités impliquées dans ces processus ne relèvent pas uniquement de la responsabilité de la fonction « contrôle de gestion ». Ce dernier peut être perçu comme un processus global et transversal, partagé entre plusieurs fonctions managériales et managers interconnectés. Par exemple, la phase de finalisation débute par la définition d'une stratégie, suivie de sa traduction en un plan d'action. Bien que le contrôleur de gestion puisse apporter son expertise pour soutenir la prise de décision stratégique, la responsabilité de définir une stratégie et d'élaborer un plan stratégique incombe aux dirigeants de l'entreprise. De même, bien que l'évaluation des performances soit souvent associée à un système de récompenses, tel que des primes ou des bonus, la responsabilité de définir une politique de rémunération revient au directeur des ressources humaines, dans le cadre d'une politique générale établie par la direction. Chaque manager au sein d'une entreprise s'engage dans diverses activités de contrôle, telles que la gestion et le suivi d'un budget, l'analyse d'indicateurs, la fixation d'objectifs pour ses collaborateurs, ainsi que l'évaluation de leurs performances et leur motivation. Ainsi, dans la majorité des entreprises, tous les cadres exercent, à des degrés divers, des fonctions de contrôle de gestion. Naturellement, dans les grandes entreprises, la nécessité de coordonner, formaliser et professionnaliser l'ensemble de ces activités conduit à la création d'une fonction dédiée et à l'établissement d'un poste de contrôleur de gestion. En résumé, le contrôle de gestion est un ensemble d'activités et de procédures que les entreprises mettent en œuvre pour évaluer, analyser et superviser leurs performances tant financières qu'opérationnelles. Ce processus vise à assurer l'atteinte des objectifs de l'entreprise de manière efficace et efficiente. Les étapes clés du contrôle de gestion sont les suivantes²³ :

➤ **Définition des objectifs** : la première étape consiste à établir des objectifs clairs et précis qui s'alignent la stratégie globale de l'entreprise. Ces objectifs doivent être spécifiques, mesurables, atteignables, pertinents et temporellement définis (SMART).

➤ **Élaboration de la planification** : une fois les objectifs définis, il est essentiel de planifier les actions et les ressources nécessaires pour les atteindre. Cela comprend la création de budgets, la mise en place de plans opérationnels qui décrivent les actions à mener, et l'établissement de prévisions financières pour anticiper les résultats. Cette planification sert à guider les activités à venir de l'entreprise.

➤ **Collecte des informations** : le contrôle de gestion repose sur des données fiables. Cette étape consiste à collecter des informations pertinentes pour évaluer la performance de l'entreprise. Ces informations proviennent de diverses sources, telles que les systèmes

²³ B. AUGÉ et G. NARO, Op.cit. P.29.

comptables (pour les données financières), les rapports financiers, les indicateurs de performance(KPI) et les rapports d'activité.

➤ **Analyse et interprétation des résultats** : après avoir mesuré la performance, il faut l'analyser. Cela implique d'examiner les résultats, d'identifier les écarts par rapport aux objectifs, et de comprendre les tendances. L'analyse permet de repérer les points forts et les faiblesses de l'entreprise, ainsi que les opportunités et les menaces de l'environnement. Cette analyse éclaire la prise de décision et permet d'ajuster les stratégies pour améliorer la performance globale.

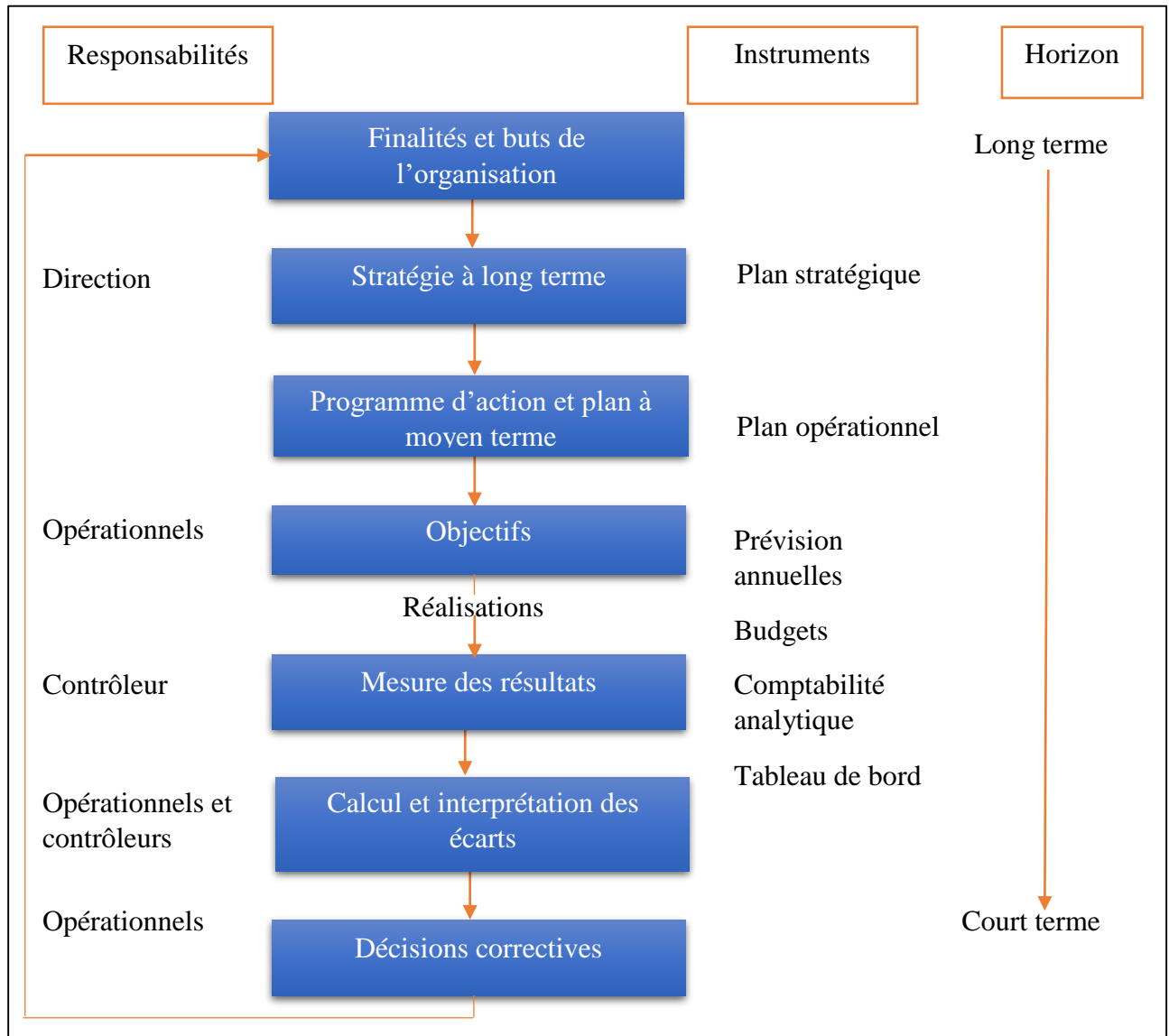
➤ **Communication des résultats** : les conclusions de l'analyse sont partagées avec les parties prenantes concernées, telles que les responsables opérationnels, la direction et les actionnaires. Des rapports de gestion sont généralement élaborés pour présenter les résultats, les tendances observées et les actions correctives suggérées.

➤ **Prise de décision et ajustement** : le contrôle de gestion guide les décisions en se basant sur l'analyse des résultats et des rapports. Ces décisions visent à ajuster les actions et à optimiser l'utilisation des ressources pour améliorer la performance globale. Cela englobe des choix stratégiques tels que les investissements, l'allocation des ressources, et la révision des objectifs, entre autres.

➤ **Contrôle et suivi continus** : Après la prise de décision, un contrôle et un suivi constant sont mis en place pour assurer la bonne exécution des actions décidées. Cela comprend le suivi régulier des indicateurs de performance, la comparaison des résultats réels avec les prévisions, et une réévaluation périodique des objectifs et des plans.

Le processus du contrôle de gestion est résumé dans le schéma suivant :

Figure N°6 : l'architecture du processus de contrôle.



Source : M. COUCOUREUX et T. CUYAUBÈRE, « DCG contrôle de gestion : manuel et applications », 3^{ème} édition, Nathan, France, 2007, P.263.

4.2 Positionnement du contrôle de gestion :

La position du contrôleur de gestion dans l'organisation est variable. Elle dépend de facteurs comme la taille de l'entreprise et la nature du pouvoir. Plusieurs critères influencent le rapport entre le contrôleur et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information et le temps. Ces éléments, selon Bouin et Simon, s'articulent autour du pouvoir intrinsèque, de la volonté et de la capacité à exercer ce pouvoir. Ainsi il en ressort que différents rattachements sont possibles²⁴ :

✚ Au directeur général : Cela renforce le lien entre contrôle de gestion et stratégie, lui conférant pouvoir et légitimité. Cette position se justifie par son rôle stratégique et opérationnel, dépassant celui du directeur financier.

²⁴ C. ALAZARD et S. SÉPARI, Op.cit. P.P 30-31.

✚ Au directeur financier : Cela peut créer une dépendance, limitant la communication et restreignant le rôle du contrôleur au domaine financier, privilégiant les informations comptables au détriment des aspects opérationnels.

✚ Le contrôleur de gestion peut être positionné au même niveau que les autres directions, ce qui favorise les échanges et lui confère le même pouvoir que les autres directeurs. Dans les petites entreprises, il peut également occuper le rôle de directeur financier et administratif.

Dans les structures décentralisées, il peut être rattaché hiérarchiquement au responsable de l'entité de base et fonctionnellement au contrôleur de gestion central. Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit être présent sur le terrain, à l'écoute et en communication avec tous les services et niveaux hiérarchiques, agissant comme le consultant interne de l'organisation.

4.3 Le champ d'application du contrôle de gestion :

La maîtrise de la performance nécessite de nombreuses interactions entre les différentes fonctions dans l'entreprise telles que la direction générale, la direction commerciale, la direction financière et la direction des ressources humaines.

❖ Le contrôle de gestion et la stratégie :

La stratégie est déterminée par la direction générale. Cette dernière précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger à long terme. L'internationalisation, la spécialisation et la croissance interne sont des exemples de stratégies adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion. Le contrôle de gestion intervient à deux niveaux ²⁵:

En amont, pour éclairer les choix stratégiques Il est courant, il est courant 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.

❖ 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 marketing, il fournit régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume et en valeur et sur les marges par produits ou par circuit de distribution. En 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. ²⁶

²⁵ A. BURLAND and others, « DCG11 Contrôle de gestion », les éditions Foucher, 2007, P. 18.

²⁶ Ibid. P.P 21- 22

❖ Le contrôle de gestion et finance :

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 coûts 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.²⁷

❖ Le contrôle de gestion et GRH :

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation de l'entreprise et à la rémunération du personnel. 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.²⁸

4.4 Les conditions de mise en œuvre du contrôle de gestion :

Pour s'assurer que le contrôle de gestion est correctement mis en œuvre dans une organisation, les exigences à satisfaire pour réussir son intégration dans la culture d'entreprise sont les suivantes²⁹ :

❖ Engagement de la direction :

À partir de cet angle, il est essentiel pour la direction de fournir diriger la mise en œuvre du contrôle de gestion. À cet égard, la direction doit être prête à enquêter sur les suivants :

- Une stratégie claire : définir des objectifs stratégiques et communiquer l'importance du contrôle de gestion pour les atteindre.
- Des objectifs non ambigus et mesurables : les objectifs de l'entreprise sont les résultats que l'entreprise souhaite atteindre. Ils sont fixés par la direction et doivent répondre aux quatre critères : Clairs, Mesurables, Pertinents, Réalisables.

²⁷ Ibid. P.P 19-20.

²⁸ Ibid. ; P. 22.

²⁹ Dr A. NAAS, « CONTRÔLE DE GESTION : THÉORIES ET PRATIQUES », Université Mohamed Ben Ahmed 2, Faculté des sciences économiques, sciences commerciales, sciences de gestion et financières et comptabilité, Oran, P.P 23- 24.

- Allouer des ressources : investir dans les outils, la technologie et la formation nécessaires pour soutenir le contrôle de gestion.

❖ **Formation et compétences des équipes :**

Le contrôle de gestion ne peut être efficace que si les équipes impliquées ont été formées et disposent des compétences nécessaires. Tout d'abord, les contrôleurs de gestion devraient être formés où avoir des compétences dans l'utilisation d'outils et de techniques de contrôle de gestion. De plus, ils devraient également être formés à l'analyse des données et à la prise de décision. En outre, la sensibilisation des employés est un autre gage de succès. Par conséquent, chaque employé de l'entreprise devrait être au courant du contrôle de gestion et comment leurs actions influencent le but ultime.

❖ **Définition des indicateurs de performance :**

La mise en place d'indicateurs de performance clairs et pertinents est essentielle pour mesurer l'efficacité du contrôle de gestion :

- Choix des KPI : Sélectionner des indicateurs qui reflètent les objectifs stratégiques de l'organisation et qui sont mesurables et pertinents.
- Alignement avec la stratégie : Les KPI doivent être alignés sur la stratégie globale de l'entreprise et permettre de suivre les progrès vers les objectifs fixés.

❖ **Systèmes d'information adaptés :**

Un système d'information performant est indispensable pour la collecte, l'analyse et la diffusion des données :

- Technologie appropriée : Utiliser des outils de Business Intelligence, des logiciels de gestion et des systèmes ERP pour faciliter l'accès aux données et leur analyse.
- Intégration des données : Assurer l'intégration des données provenant de différentes sources pour obtenir une vue d'ensemble cohérente et précise de la performance.

❖ **Processus de communication efficace :**

La communication joue un rôle clé dans la mise en œuvre du contrôle de gestion :

- Transparence : Assurer une communication transparente des résultats et des performances à tous les niveaux de l'organisation.
- Feedback : Mettre en place des mécanismes de retour d'information pour permettre aux employés de partager leurs observations et suggestions concernant le processus de contrôle.

❖ **Culture d'amélioration continue :**

La mise en œuvre du contrôle de gestion doit s'accompagner d'une culture d'amélioration continue :

- Évaluation régulière : Réaliser des évaluations régulières des processus de contrôle de gestion pour identifier les points à améliorer.
- Adaptabilité : Être prêt à ajuster les méthodes et les outils de contrôle en fonction des retours d'expérience et des évolutions de l'environnement.

❖ **Implication des parties prenantes :**

L'implication des différentes parties prenantes est essentielle pour garantir l'adhésion au processus de contrôle de gestion :

- Collaboration interservices : Favoriser la collaboration entre les différents départements, pour assurer une compréhension commune des objectifs et des indicateurs de performance.
- Engagement des employés : Impliquer les employés dans la définition des objectifs et des KPI pour renforcer leur engagement et leur motivation.

Section 02 : les outils du contrôle de gestion

La fonction contrôle de gestion a évolué dans le temps, non seulement sous la pression d'un contexte économique (accélération du cycle de vie des produits, modifications continues des comportements des consommateurs...), mais également grâce aux apports de nouvelles méthodes et de nouveaux outils.³⁰

Le dispositif du contrôle de gestion pour la mesure de la performance comprend plusieurs outils :

1 Outils de suivi des résultats de nature comptable :

Dans la plupart des entreprises, l'assurance de la gestion et la prise de décisions se fondent sur des éléments comptables issus :

- Soit de la comptabilité financière (générale) qui permet l'obtention d'un résultat global.
- Soit de la comptabilité de gestion (analytique) qui fournit un résultat selon un découpage en sections, en activités, en produits, en budgets, etc.

1.1 La comptabilité financière :

L'entreprise est un système en constante évolution, intégré dans un environnement économique de plus en plus complexe, ce qui rend les besoins de gestion de plus en plus essentiels. Dans ce contexte, la comptabilité financière vise à produire des états financiers conformes aux règles en vigueur pour informer les parties prenantes sur la situation financière de l'entreprise. La nature et la forme des états financiers, selon le système comptable financier, sont définies par la loi et sont communes à toutes les structures, conformément à la réglementation en vigueur. Ces états financiers sont au nombre de cinq³¹:

- Un bilan : représentant la situation financière de l'entité.
- Un compte de résultat : performances de l'entité.
- Un tableau de flux de trésorerie : rentabilité, solvabilité.
- Un tableau de variations des capitaux propres : rendement des capitaux engagés.
- Une annexe : précisant les règles et les méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations chiffrées et non chiffrées.

La comptabilité financière tend à devenir un langage universel, normalisé et codifié. Étant donné que la comptabilité constitue un modèle formel, elle repose sur un ensemble de

³⁰ D. MOLHO et D.F. Poisson, « La Performance globale de l'entreprise », les éditions d'Organisation, 2003, P.196.

³¹ Formes de documents de synthèse du système comptable financier (SCF) : loi du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, JORA N° 74 du 25 novembre 2007.

concepts interconnectés qui permettent de représenter les différents événements économiques de l'entreprise.³²

La comptabilité financière est un système d'information obligatoire et fiable, car elle est vérifiée par des commissaires aux comptes. Elle remplit de multiples fonctions³³ : premièrement, elle est une source d'information sur la stabilité et la dynamique des unités productives. Deuxièmement, elle sert à déterminer les droits des tiers, tels que les actionnaires, sur les résultats ; et enfin, elle est un outil de gestion pour les responsables d'entreprise.

1.2 La comptabilité de gestion :

Dans un contexte de concurrence accrue, la performance des entreprises doit être évaluée non seulement en termes de coûts, mais aussi en tenant compte de la qualité des produits, des services et de la relation entre ces critères. La prise de conscience de la nécessité de moderniser les outils traditionnels de comptabilité analytique a conduit à de nouvelles approches concernant les principes fondamentaux de l'analyse et du calcul des coûts, ainsi qu'à de nouvelles méthodes de collecte et de classification de l'information comptable. Cette évolution des principes et des techniques a entraîné une évolution de la terminologie du système d'information comptable, passant de la comptabilité industrielle à la comptabilité analytique, puis à la comptabilité de gestion, qui se concentre sur les flux internes de l'entreprise. La conception et la mise en œuvre d'un système de comptabilité de gestion adapté aux besoins de gestion et de contrôle de l'entreprise supposent une définition claire des besoins d'information comptable de l'organisation. Ces besoins, qui varient considérablement d'une organisation à l'autre, concernent principalement trois rôles majeurs de la comptabilité de gestion³⁴ :

Le premier rôle est de calculer le coût de revient des produits pour répondre aux exigences légales en matière d'évaluation des stocks, d'établissement du bilan et de détermination du résultat de l'exercice. Dans cette perspective, le contrôle de gestion vise à faire de la comptabilité de gestion un outil de contrôle au sens de maîtrise et de pilotage. Pour atteindre cet objectif de maîtrise des conditions internes d'exploitation, la comptabilité analytique doit être organisée autour des centres de responsabilité, permettant ainsi l'analyse des consommations et l'observation de leur évolution, la distinction entre les charges liées à l'activité de l'entreprise et celles liées à la structure, le contrôle des consommations par comparaison avec les prévisions, et enfin, l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations. Le deuxième rôle est de fournir aux responsables opérationnels des informations sur le coût des opérations et des unités organisationnelles dont ils sont responsables. Le troisième rôle est de fournir aux cadres et dirigeants les informations comptables pertinentes dont ils ont besoin pour l'analyse des décisions stratégiques, telles que la politique de production, la politique de sous-traitance et les relations avec les clients et les fournisseurs.

La comptabilité de gestion, non soumise à des contraintes de forme, reprend les charges de la comptabilité financière, contribuant ainsi à améliorer la performance de l'organisation. Les coûts peuvent être calculés a priori pour les maîtriser ou a posteriori pour les contrôler. Les auteurs soulignent que le système de coûts et de contrôle utilisé par les entreprises est influencé par les caractéristiques de l'environnement et l'évolution des connaissances. Ils distinguent

³² P. CONSO et F. HÉMICI, « L'Entreprise en 20 leçons : stratégie, gestion, fonctionnement », 2^{ème} édition Dunod, Paris, France, 2001, P.85.

³³ N. GUEDJ, « De L'analyse comptable à la gestion financière », les éditions d'Organisation, 1955, p19.

³⁴ YVES DE RONGÉ, « Comptabilité de gestion », De Boeck, 1998, P.431.

quatre étapes depuis le début du vingtième siècle, correspondant à une évolution de la représentation de l'environnement des entreprises et de leurs besoins d'informations pour contrôler leur gestion, ce qui se traduit par une construction de coûts différente pour chaque période. Si l'on veut caractériser les contextes. Selon **BOUQUIN** : « La comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies. »³⁵

❖ Les méthodes de calcul dans la comptabilité de gestion³⁶ :

▪ **Direct Costing** : C'est la méthode des coûts variables ou non des coûts directs. L'une des méthodes les plus simples pour calculer un coût est sans doute celle dite du direct costing que l'on peut traduire en français par méthode des coûts variables (à ne pas confondre avec les coûts directs) Raisonner en fonction de la Marge Sur Coûts variables.

▪ **Coût complet** : La méthode de calcul des coûts complets consiste à rattacher l'ensemble des coûts aux produits que ces coûts soient variables ou de capacité (Fixes). Mais ce faisant une nouvelle difficulté apparaît quand il s'agit de rattacher les coûts indirects aux produits. Il faut donc distinguer la part de ces ressources communes qui peut être affectée à chaque produit. Donc distinguer entre coût direct et indirect.

▪ **ABC (Activity Based Costing)** : C'est l'amélioration de la méthode des coûts complets, l'ABC a souvent été présentée comme une méthode révolutionnaire de calcul de coûts permettant de calculer des coûts « plus justes ». Dans cette méthode les centres d'analyse sont remplacés par « les activités » et les unités d'œuvre par les inducteurs de coûts qui sont une mesure de la charge de travail de l'activité.

Le choix d'une méthode de gestion est lié aux contraintes dues à l'environnement et aux qualités intrinsèques que l'on demande à la méthode.

2 Les outils de la planification du contrôle :

Les outils de planification et de contrôle visent à anticiper et à prévoir, en mettant en place une organisation performante basée sur une stratégie solide pour s'adapter à l'environnement et assurer la pérennité de l'entreprise. Il est essentiel de valoriser les atouts de l'entreprise, tant qualitatifs que quantitatifs, pour évaluer son potentiel et mieux appréhender l'avenir en fonction des objectifs définis dans sa politique générale, ou encore d'affiner sa stratégie afin de trouver les meilleures solutions possibles. Ensuite, vient la phase d'exécution, où il est crucial de s'assurer sur le terrain de l'application des décisions et de l'affectation des moyens pour atteindre les objectifs fixés. Le contrôle de gestion utilise divers outils, tels que les plans stratégiques, opérationnels et le budget, pour assurer la transition du long terme au court terme. Cette stratégie doit être adossée à trois plans à différents niveaux à savoir³⁷ :

2.1 Le plan stratégique :

Le plan stratégique définit la gestion future de l'entreprise face à ses concurrents, en fonction des objectifs stratégiques. Il s'appuie sur un diagnostic interne, qui met en évidence

³⁵G LANGLOIS and others. Op.cit. P.20

³⁶ J. MOUMENE et M. BENHRIMIDA, « La mise en place d'un système de contrôle de gestion », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Vol N°3, décembre 2017, P.P. 30-31

³⁷ M. CHEGRI et M. TORRA, « Management control serving the management of company performance », Revue Française d'Économie et de Gestion, Vol N°5, N°1, janvier 2024, P.P. 92- 96.

les forces et les faiblesses de l'entreprise, et un diagnostic externe, qui analyse la position stratégique de l'entreprise par rapport à son environnement, ses opportunités et ses menaces.

Le plan stratégique, élaboré par la direction générale, fixe les grandes orientations à long terme (plus de trois ans) et comprend plusieurs éléments clés :

- Les domaines d'action stratégique (DAS) où se positionnent les produits et technologies de l'entreprise.
- Les stratégies à adopter.
- Les choix stratégiques.
- Les objectifs quantitatifs de l'entreprise et la définition des moyens pour les atteindre, notamment en termes de croissance interne et externe, en ciblant les zones géographiques.

2.2 Le plan opérationnel :

Le plan opérationnel élaboré en accord avec les centres de responsabilité, détaille sur deux à trois ans la mise en œuvre pratique de la stratégie. Il définit, pour chaque fonction, les actions à mener, les responsabilités, et l'allocation des ressources (financières, humaines, techniques). Ce plan vise à assurer la viabilité, la rentabilité et le financement de l'entreprise. Il peut être divisé en plans plus spécifiques, tels que les plans d'investissement, de financement, de ressources humaines, etc. Il constitue un passage obligé entre le plan stratégique et les budgets qui organisent l'activité au présent.

Le plan opérationnel nécessite des ajustements réguliers par rapport aux prévisions budgétaires. Certaines entreprises utilisent un plan glissant, intégrant le budget et le plan opérationnel, où les données prévisionnelles sont affinées au fur et à mesure que l'exercice en cours approche.

2.3 Le plan à court terme (gestion budgétaire) :

La gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de gestion composé de :

- La budgétisation c'est-à-dire l'élaboration des budgets (documents).
- Le contrôle budgétaire.
- Articulation budgétaire et analyse des écarts.

➤ L'élaboration des budgets :

- ▮ La procédure de mise en œuvre :

La durée de la phase de budgétisation varie en fonction de la nature spécifique de la procédure budgétaire adoptée. En effet, les méthodes de constitution des budgets diffèrent selon les approches de gestion des entreprises. On distingue principalement :

- Les budgets imposés : Dans ce modèle, la direction fixe les objectifs de chaque responsable et alloue les ressources nécessaires à leur réalisation.
- Les budgets négociés : Ici, les décisions budgétaires sont prises par consensus, la direction s'assurant uniquement de leur alignement avec la stratégie globale de l'entreprise.

Cette classification présente les deux extrêmes. Des formes intermédiaires existent fréquemment. Par exemple, il peut y avoir des situations où seuls les moyens font l'objet de négociations, tandis que les objectifs sont préalablement définis par la direction. Quel que soit le type de gestion budgétaire mis en place, certaines règles fondamentales s'appliquent : les

budgets de l'année N doivent être préparés durant l'année N-1 et obligatoirement approuvés avant le commencement de l'année N. De plus, il est conseillé d'effectuer un réajustement des budgets dès le mois de février de l'année N.

☞ Contenu de la Gestion Budgétaire :

Pour un exercice donné, l'élaboration des budgets doit prendre en compte :

- Les activités d'exploitation de l'entreprise : Il s'agit d'anticiper leur impact sur le patrimoine et la rentabilité de l'entreprise.
- Les conséquences financières des plans d'action : Les budgets doivent traduire en termes monétaires les actions prévues.
- Les opérations d'investissement et de financement : Celles qui ont été décidées dans le plan opérationnel doivent être intégrées.

Orientés vers la gestion à court terme, les budgets accordent une importance particulière aux programmes d'action relatifs aux ventes et à la production ; ces budgets sont considérés comme déterminants. Une fois ces plans d'action validés, il devient possible d'établir les budgets de fonctionnement des différents services, qui sont alors des budgets résultants.

➤ **Le contrôle budgétaire :**

M. GERVAIS définit le contrôle budgétaire comme la comparaison permanente des résultats réels et des précisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- Identifier précisément le ou les écarts constatés.
- Communiquer ces informations aux différents niveaux de la hiérarchie.
- Mettre en œuvre les actions correctives qui pourraient s'avérer nécessaires.
- Évaluer la performance des responsables budgétaires.

Dans cette perspective, le contrôle budgétaire constitue une composante spécifique du contrôle de gestion, et la qualité de ses interventions en dépend étroitement. Pour garantir l'efficacité du contrôle budgétaire, le contrôle de gestion doit impérativement :

- Déterminer clairement les centres de responsabilités, en s'assurant d'éviter tout empiètement d'autorité ou toute incohérence dans la structure hiérarchique.
- Assurer la coordination et l'arbitrage entre les différents centres de responsabilités, notamment en définissant avec précision les modalités de transfert de charges ou de produits entre eux.
- Déterminer le niveau d'autonomie délégué à chaque centre et veiller au respect des orientations stratégiques globales de l'entreprise.
- Instaurer des indicateurs de mesure de la performance qui soient clairement définis et acceptés par les responsables concernés.

➤ **Articulation budgétaire et analyse des écarts :**

Il est essentiel de comprendre les deux aspects de la gestion budgétaire. La première étape, la budgétisation, implique la création de tous les budgets, en commençant par les budgets clés des ventes et de la production, pour finalement aboutir au budget général.

La deuxième étape, le contrôle budgétaire, calcule les différences entre les prévisions et les réalisations, en partant du budget général pour remonter aux différentes composantes.

L'analyse commence donc par un écart global sur le résultat, qui est ensuite décomposé en fonction des différents domaines : production, commercial, et services fonctionnels.

2.4 Le budget base zéro :

Confrontés aux dysfonctionnements observés dans l'application concrète des budgets, des recherches ont été entreprises pour corriger ces problèmes. Dans ce contexte, des auteurs mentionnent l'utilisation du budget base zéro (BBZ) et des prix de cession internes (PCT).

Remettant en question la procédure budgétaire habituelle, la méthode du budget à base zéro (BBZ) se concentre sur la budgétisation des frais généraux. Plus précisément, le BBZ est une approche visant à diminuer les frais généraux et à redistribuer les ressources de manière plus efficace.

Inventé en 1969 par P. PYHR chez Texas Instruments, le BBZ n'a pas pour objectif de remplacer le budget classique, mais plutôt de combler ses lacunes. Selon P. PYHR, le budget base zéro (BBZ) est un processus de planification et de budgétisation qui exige de chaque responsable de centre de décision qu'il justifie de manière détaillée et depuis le début (d'où l'expression « base zéro ») tous les postes budgétaires dont il a la charge, et qu'il prouve la nécessité de chaque dépense.

ALAZARD et SÉPAR définissent le BBZ comme : « une procédure budgétaire qui reconfigure l'entreprise sans considérer le passé ». L'expression « base zéro » signifie qu'aucun élément de l'historique de l'entreprise n'est pris en compte. La construction des budgets se fait donc à partir de rien, c'est-à-dire sans référence aux montants réellement dépensés lors de la période précédente, mais en fonction des besoins actuels.

3 Les tableaux de bord :

Dans un contexte de concurrence intense sur le marché actuel, les entreprises doivent impérativement faire preuve d'une réactivité croissante pour maintenir leur compétitivité et atteindre une performance optimale. Le système d'information doit ainsi être capable de fournir, dans des délais très brefs, des informations pertinentes sur le comportement et l'évolution de l'organisation, permettant aux managers de prendre des décisions et d'agir rapidement. Dans cette optique, la réactivité indispensable d'une entreprise face à son environnement ne peut tolérer les délais relativement longs associés au traitement des données et à la disponibilité des informations. C'est pourquoi chaque responsable dispose d'un nombre limité d'informations et d'indicateurs clés, regroupés dans un document de synthèse appelé tableau de bord³⁸ :

Le tableau de bord est un outil de pilotage fondamental qui assure le suivi de toutes les dimensions de la performance. Il est défini comme un ensemble d'indicateurs utiles, essentiels et synthétiques relatifs à l'entreprise, agissant sur les principaux leviers de la performance, qu'ils soient de nature monétaire, physique ou qualitative. Un tableau de bord peut inclure des écarts, des ratios, des graphiques, des tableaux statistiques et même un bilan.

☞ Exemples d'indicateurs monétaires : un coût de production standard à ne pas dépasser, une marge par produit, un niveau de chiffre d'affaires...

³⁸ C. HÉNOT et F. HÉMICI, « Contrôle de gestion, collection Lexifac économie et gestion », éditions Bréal, 2007, P.138

☞ Exemples d'indicateurs physiques : le nombre de commandes clients, le nombre de livraisons effectuées...

☞ Exemples d'indicateurs de qualité : le taux de satisfaction des clients, le délai de livraison client, le coût de la non-qualité (nombre de pièces rejetées rapporté au nombre de pièces fabriquées).

Orienté vers l'action, le tableau de bord (TB) répond aux deux spécificités de la fonction de responsable :

- Piloter : définir et donner les orientations d'actions compte tenu des évolutions internes et externes (passées et avenir) de l'unité gérée.

- Animer : faire partager et suivre les orientations définies, par l'équipe dont il a la responsabilité.

Le TB n'a d'utilité que si le responsable est capable de donner à travers l'action, du sens à la mesure.

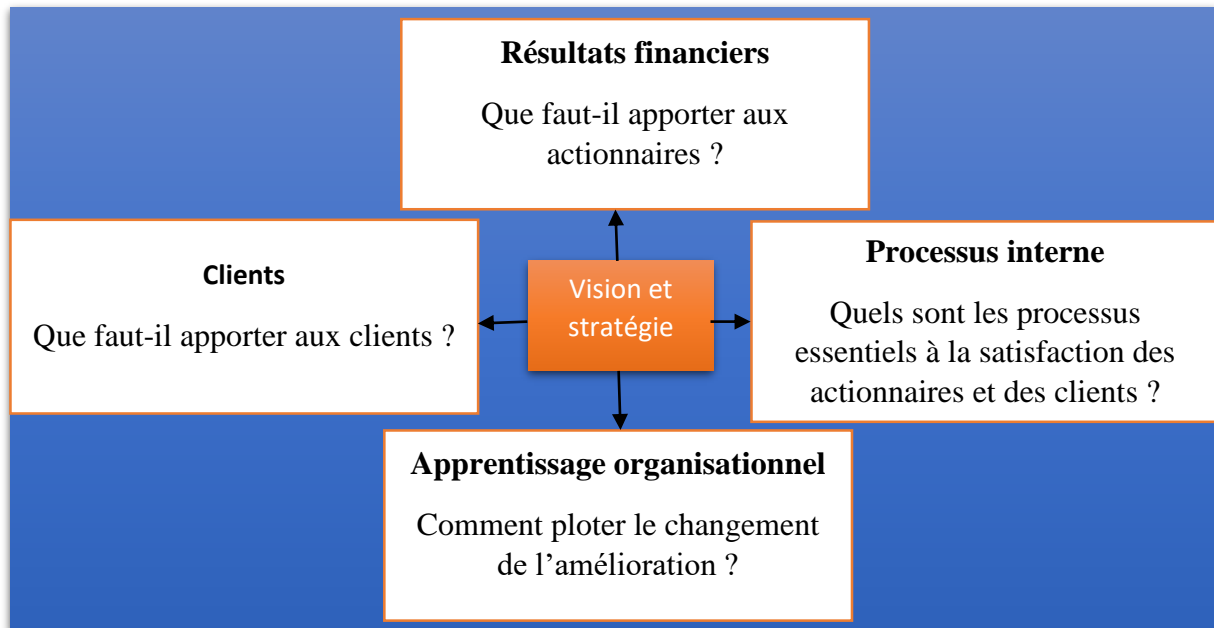
Le contrôleur de gestion est responsable de la conception et du bon fonctionnement du système d'information. Il lui appartient de fournir, en temps voulu, aux dirigeants et aux responsables opérationnels, les informations adaptées à leurs besoins et d'en garantir la fiabilité et l'homogénéité. Cette information se fera à travers les TB qui servent d'interface entre le système et ses utilisateurs.

3.1 **Niveau du tableau de bord** : il peut être stratégique comme il peut être opérationnel³⁹ :

- **Le tableau de bord stratégique** : il est rattaché au plus haut niveau de management avec des indicateurs stratégiques il vise à valider la stratégie (objectif à long terme) et au contrôle de sa mise en œuvre. Au sein des tableaux de bord stratégiques, on trouve un outil particulièrement puissant et largement utilisé ; le tableau de bord prospectif BSC (Balanced Scorecard), il mesure la performance multidimensionnelle sur 4 axes stratégiques, et qui ont les uns envers les autres des liens de causalité.

³⁹ B. MJDLA and others, « Contrôle de Gestion et Performance dans les Organisations Publiques », European Scientific Journal July 2017 edition Vol.13, N°19, P.P. 236-237

Figure N°7 : les quatre perspectives d'un Balanced Scorecard.



Source : F. GIRAUD, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^{ème} édition, Gualino éditeur, 2004, P.101.

À titre illustratif, le tableau de bord prospectif a introduit d'autres indicateurs de mesure qui vont au-delà de l'aspect purement financier :

- Indicateurs financiers : mesurent la rentabilité financière que les actionnaires cherchent à augmenter au sein d'une organisation quelconque.
- Indicateurs de satisfaction des clients : comme on dit le client est ROI, il est donc considéré comme un facteur déterminant dans la mesure de la performance globale de l'entreprise.
- Indicateurs liés au processus interne : mesurent la qualité du processus interne de l'organisation, aussi que son degré de maîtrise.
- Indicateurs d'apprentissage : ces derniers sont appropriés à la formation du personnel et au niveau de motivation le concernant d'une part, et au niveau de la performance des systèmes d'informations intégrés d'autre part.

- **Le tableau de bord opérationnel** : il est conçu pour chaque centre de responsabilité, généralement une fonction principale (TB commercial, TB ressources humaines...) pour contrôler à court terme la mise en œuvre des objectifs, exemple d'indicateurs opérationnels : taux de disponibilité des pièces de recharge dans les points de vente pour de table de bord commercial, niveau des alias de matière pour le tableau de bord des approvisionnements.

3.2 Objectifs de tableau de bord :

Les objectifs du tableau de bord sont⁴⁰ :

⁴⁰ C. SELMER, « concevoir le tableau de bord », 4^{ème} édition, Dunod, France, 2015, P. 15

- ✚ Piloter la performance de l'entreprise en suivant l'atteinte des objectifs et en anticipant les écarts.
- ✚ Sélectionner et structurer l'information décisionnelle pertinente pour la prise de décision.
- ✚ Repéré rapidement les écarts et identifier les leviers d'action.
- ✚ Améliorer la communication interne entre les acteurs de l'entreprise.
- ✚ Structurer le système de pilotage pour organiser le suivi des indicateurs.

3.3 Les instruments du tableau de bord :

Pour présenter le tableau de bord à ses utilisateurs, plusieurs formes existent, dans le but d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés pour faciliter l'analyse et le processus de décision, parmi ces instruments on trouve :⁴¹

☞ Les écarts :

« L'écart est la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »⁴². Ils mesurent la différence entre les données prévues et les données réelles, comme entre le coût budgété et le coût réel. L'analyse des écarts vise à identifier les causes des divergences, à évaluer leur impact, et à informer les acteurs pour qu'ils prennent des mesures correctives.

☞ Les ratios :

Ce sont des rapports entre deux valeurs comptables importantes pour l'entreprise. L'objectif est de définir des ratios dont l'évolution, dans le temps et dans l'espace, est significative, une augmentation indiquant une amélioration.

☞ Les graphiques :

Ils sont essentiels dans les tableaux de bord pour visualiser rapidement les tendances et les changements. Les graphiques incluent des courbes, des graphiques circulaires et des histogrammes.

☞ Les courbes :

Elles permettent de suivre l'évolution d'une ou plusieurs valeurs dans le temps et facilitent la projection des tendances futures.⁴³

☞ Les clignotants :

Ce sont des signaux visuels qui signalent un écart important par rapport à une norme ou un objectif. Leur activation indique une anomalie, une dégradation ou un écart. Ils peuvent prendre la forme de couleurs, de cadrans, de pictogrammes ou d'alarmes sonores.

☞ Les commentaires :

Ils ajoutent une valeur supplémentaire aux chiffres et graphiques du tableau de bord. Un style concis est suffisant. Les commentaires peuvent être regroupés au début ou à la fin du tableau de bord, ou insérés à côté des données concernées.⁴⁴

⁴¹ M. LEROY, « le tableau de bord au service de l'entreprise », les éditions d'Organisation, Paris, France, 2001, P.21

⁴² B. DORIATH, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition, Dunod, Paris, France, 2008, P.72.

⁴³ A. FERNANDEZ, « l'essentiel du tableau d bord », édition Eyrolles, France, 2007, P.123.

⁴⁴ C. SELMER, « concevoir le tableau de bord », Edition Dunod, Paris, France, 2009, P.81.

▮ Les graphiques circulaires :

Ils sont idéaux pour présenter des données relatives (pourcentages), comme la part de marché, la répartition des charges ou des effectifs.

▮ Les tableaux :

Ils mettent en évidence les écarts entre les objectifs et les résultats. Ils permettent également de suivre l'évolution et d'évaluer les tendances en comparant les données actuelles avec celles des périodes précédentes.

4 Le reporting :

Le pilotage est le dispositif qui permet aux managers de conduire la gestion de leurs entités en toute autonomie. Il s'avère que les tableaux de bord constituent un outil de pilotage par excellence. Dans une perspective de pilotage interne, le tableau de bord est spécifique au manager. Cependant, lorsque les informations doivent remonter à la direction, le reporting entre en jeu. Selon BIRIGITTE DORIATH, le reporting est « un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité. »⁴⁵

Dans ce cadre, le développement des groupes a entraîné celui de la sphère financière, influençant le groupe, ses actionnaires et les investisseurs. Les relations internes nécessitent un langage commun, l'anglais des affaires, et un métalangage économique commun : le reporting.

Ce dernier sert à la fois à rendre compte pour les opérationnels et à permettre aux décideurs de juger. Ce métalangage doit être partagé, quel que soit le secteur ou la localisation, et axé sur les résultats.

4.1 Les objectifs du reporting :

- Rassembler les indicateurs contractuels.
- Signaler rapidement les écarts importants.
- Faciliter la communication au sein de la direction.
- Suivre en permanence les résultats attendus en fin d'année.
- Maintenir la cohérence du management sur les points clés.
- Renforcer la cohésion des équipes autour des objectifs communs.

4.2 Types de reporting :

Deux types de reporting sont identifiés :

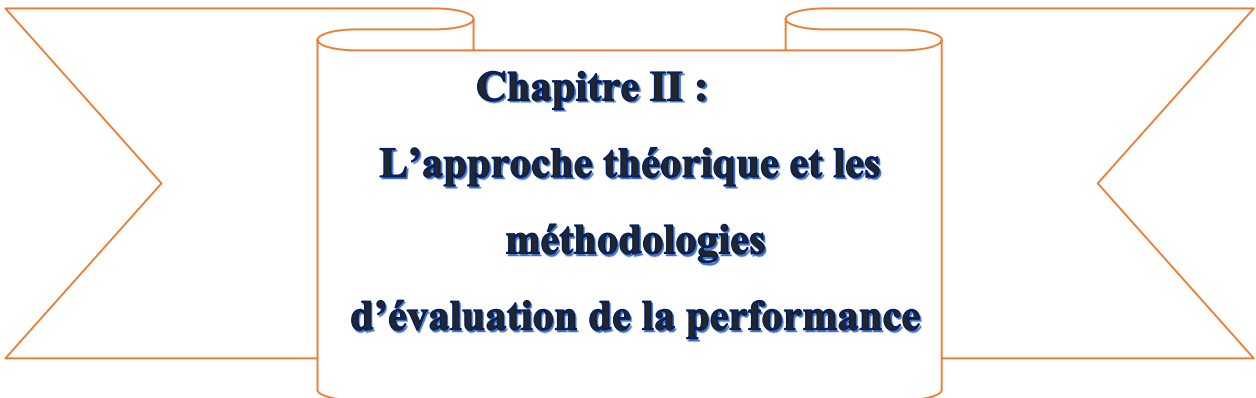
- **Reporting financier** : Inclut les comptes, les états financiers et les indicateurs financiers principaux. Par exemple, une filiale envoie régulièrement un reporting financier à la société mère.

- **Reporting de gestion** : Comprend les principaux indicateurs de gestion et les données essentielles des tableaux de bord. Par exemple, une usine au Brésil envoie régulièrement un reporting de gestion au siège en Allemagne.

⁴⁵ B. DORIATH, Op.cit. P.143

Conclusion

Le contrôle de gestion a évolué pour devenir un élément stratégique clé dans les organisations. Il implique des acteurs variés et vise à améliorer la performance, réduire les coûts et optimiser les ressources. Son champ d'application est large et sa mise en œuvre nécessite des conditions spécifiques. Les outils modernes facilitent la prise de décision éclairée, rendant le contrôle de gestion essentiel pour la réussite des entreprises dans un environnement en mutation.



Chapitre II :
L'approche théorique et les
méthodologies
d'évaluation de la performance

Introduction

La performance financière d'une entreprise est un élément important pour sa pérennité et sa compétitivité sur le marché. Historiquement, la notion de performance à évoluer pour intégrer non seulement des critères financiers mais aussi des dimensions sociales et environnementales. Le contrôle de gestion, quant à lui, est un système essentiel pour piloter cette performance en alignant les actions opérationnelles avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.

Dans ce chapitre, nous explorerons l'historique et l'évolution de la performance financière, ses critères et dimensions, ainsi que le rôle du contrôle de gestion comme système de pilotage. Nous examinerons également comment le système d'information et la technologie soutiennent cette dynamique, comment la structure organisationnelle influence la performance, et enfin, comment la gestion des risques est intégrée dans ce processus.

Ce chapitre vise à fournir une compréhension approfondie de l'interrelation entre la performance financière et le contrôle de gestion, essentielle pour les entreprises cherchant à optimiser leur gestion et à maintenir une position concurrentielle dans un environnement économique en constante évolution.

Section 01 : la notion de la performance dans l'entreprise

La performance est une notion polysémique, complexe et difficile à définir. Elle s'appuie largement sur les notions d'efficacité et d'efficience et elle est la plupart du temps centrée sur la seule dimension financière. En effet, à une ère où la concurrence s'exerce sur plusieurs facteurs et où les risques se multiplient, la réussite de l'entreprise ne se traduit plus en terme d'augmentation du bénéfice ou du rendement sur capital investi. Ainsi, elle devient un concept multidimensionnel qui intègre différentes dimensions pour la définir et différents indicateurs de mesure.

1 Les origines du concept de la performance :

Le mot « performance » trouve ses racines dans le verbe « performer » de l'ancien français, signifiant « accomplir » ou « exécuter ». Au XII^e siècle, le verbe anglais « to perform » a émergé, élargissant son sens pour englober non seulement l'exécution d'un processus ou d'une tâche, mais aussi les résultats obtenus et le succès qui en découle. Le Larousse définit la performance comme l'ensemble des qualités qui caractérisent les capacités d'un véhicule ou d'un aéronef. Le terme est particulièrement utilisé dans le domaine sportif, où il fait référence à la mesure à travers la compétition et au résultat de la victoire. « Performance » est donc un terme polyvalent qui englobe à la fois l'action et les étapes menant au résultat final.⁴⁶

Dans le domaine de la gestion, le concept de performance a été importé du contrôle de gestion, d'origine anglaise, sans pour autant clarifier son ambiguïté. Depuis les années 1980, de nombreuses définitions ont été proposées par des chercheurs tels que BESCOS et al. 1993, Bourguignon 1995, Lebas 1995, BESSIRE 1999, et d'autres. Récemment, la notion de performance a été élargie pour intégrer les enjeux du développement durable par CAPRON et QUAIREL. BOURGUIGNON définit la performance comme la réalisation des objectifs organisationnels, qui peuvent varier. Cette réalisation peut être comprise comme un résultat final ou comme le processus qui y mène (les actions). LEBAS et EUSKE soulignent que la performance est une action ciblée, entreprise aujourd'hui pour obtenir des résultats significatifs à l'avenir.⁴⁷

Dès ses origines, le contrôle de gestion s'est principalement intéressé au calcul des coûts induits par les processus de production. Cette approche visait à optimiser l'efficacité et la rentabilité, et pendant longtemps, la performance de l'organisation a été assimilée à la minimisation des coûts. Cependant, cette vision, bien que pertinente dans le contexte des entreprises du début du XX^e siècle, est aujourd'hui insuffisante. La performance ne se limite pas à la réduction des coûts ; elle englobe également la capacité à générer de la valeur pour les clients, les actionnaires et les autres parties prenantes. Le contrôle de gestion moderne doit donc appréhender la performance comme un couple valeur-coût. Il s'agit d'optimiser ce couple, en

⁴⁶ M. CHERKAOUI BENSLIMANE et M. EL ANSARI, « la performance globale : Mesure et pilotage : Revue de littérature », Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit, Vol N°4, N°2, juillet 2020, P.943.

⁴⁷ A. NABAOU, « Performance : concepts, approches et modèles », Revue Française d'Économie et de Gestion, Vol N°4, N°1, novembre 2023, P.233.

cherchant à maximiser la valeur tout en maîtrisant les coûts. Ainsi, le contrôle de gestion a évolué et doit désormais prendre en compte à la fois la réduction des coûts et la production de valeur pour assurer la performance globale de l'organisation.⁴⁸

1.1 Contrôle de gestion et réduction des coûts :

ANTHONY et DEARDEN ont défini le contrôle de gestion comme « un dispositif permettant de s'assurer que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'entreprise »⁴⁹. Cette définition renvoie aux trois niveaux de performance :

❖ La notion d'efficacité :

Efficacité = Résultats atteints / objectifs visés

C'est l'articulation entre objectifs et résultats implique de mener une action jusqu'à son terme pour obtenir un résultat précis, en accord avec un objectif défini. Si l'efficacité du système, mesurée par divers indicateurs, est jugée insatisfaisante, les dirigeants peuvent intervenir pour corriger les éléments défectueux et relancer l'activité de l'entreprise. L'efficacité évalue la capacité de l'organisation à atteindre ses buts. Une activité est considérée comme efficace si les résultats obtenus égalent ou dépassent les objectifs fixés.⁵⁰

❖ La notion d'efficience :

Efficience = résultats atteints / moyens mis en œuvre

L'efficience, c'est l'utilisation optimale des moyens pour obtenir des résultats conformes aux objectifs, avec le moins de dépenses possible. La performance est évaluée en termes d'efficience, principalement lors de l'exploitation des systèmes de production. Si elle est insatisfaisante, les dirigeants prennent des décisions concernant la gestion et la maintenance des systèmes matériels et immatériels. L'efficience est le rapport entre les ressources utilisées et les résultats obtenus. Une organisation est efficiente si elle atteint ses objectifs en optimisant l'utilisation des ressources, ce qui implique une meilleure utilisation et une réduction des coûts. L'efficience consiste à faire le mieux possible avec les ressources disponibles, et l'efficacité est atteinte grâce à un bon rendement.⁵¹

❖ La notion de pertinence :

L'articulation entre les objectifs et les moyens implique la mise en œuvre de moyens de production en accord avec les objectifs définis. La performance pertinente se manifeste principalement lors de la conception du système de production. Cela permet d'une part, de s'assurer de la faisabilité du projet en fournissant les ressources nécessaires, et d'autre part, d'éviter un surdimensionnement coûteux.

Pour être performant nous devons être efficaces, efficaces et pertinents.

⁴⁸ F. GIRAUD and others, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^{ème} édition, Gualino éditeur, 2004, P.P. 64

⁴⁹ Ibid. P.65

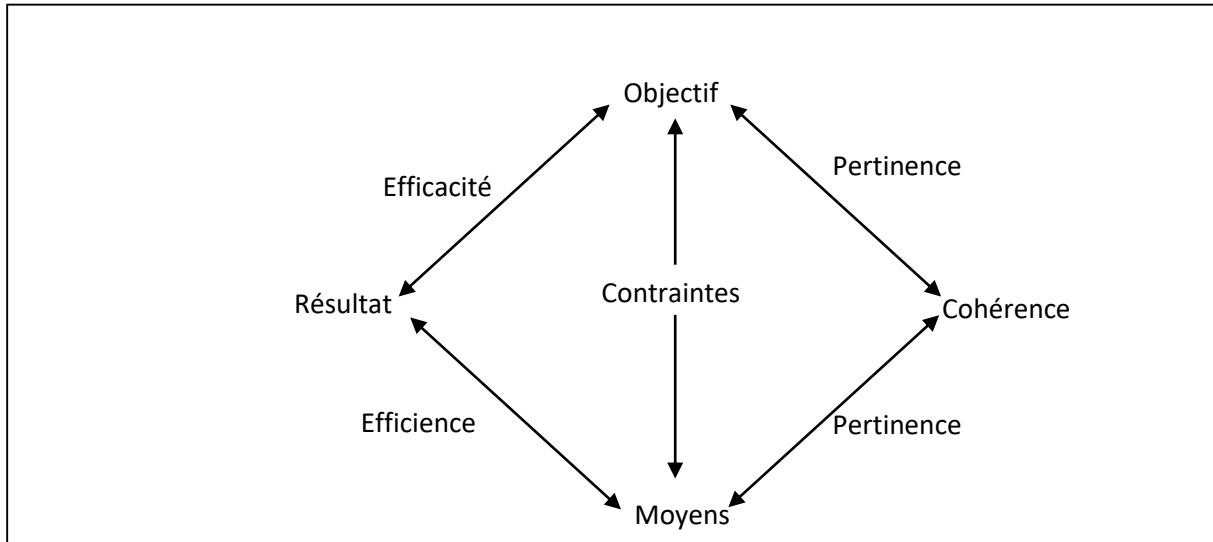
⁵⁰ O. MEIER, « DICO du manager », édition Dunod, Paris, France, 2009, P. 240

⁵¹ J.L. MALO, J.C. MATHE, « L'essentiel du contrôle de gestion », 2^{ème} éd d'Organisation, Paris, 2000, P.106.

Donc :

$$La\ performance = l'efficacité + l'efficience + la\ pertinence$$

Figure N°8 : composantes de la performance de l'entreprise.



Source : A. MARION, « Diagnostic de la performance de l'entreprise : concepts et méthodes », édition DUNOD, Paris, France, 2012, P 02.

1.2 Contrôle de gestion et création de valeur :

Pendant longtemps, la performance des organisations était liée à la réduction des coûts. Au début du XXe siècle, les stratégies des entreprises mettaient l'accent sur les volumes vendus, ce qui nécessitait de maîtriser les coûts. Avec le marketing et la différenciation, les conditions de succès ont évolué, le prix devenant parfois secondaire comme si le cas par exemple pour l'industrie des produits du luxe. Pour être performantes, les entreprises doivent comprendre la valeur qu'elles créent pour leurs clients, qu'il s'agisse de produits matériels (caractérisé par un niveau de qualité, exigence de sécurité, etc.) Ou du d'un produit immatériel (service, image, etc.). Cette évolution a été marquée dans les années 1980 avec l'avènement des démarches qualité, plaçant les clients au cœur de l'entreprise. La performance se mesure désormais par l'efficacité, c'est-à-dire à bien faire ce qui est attendu par le client, et non par l'efficience des processus. L'activité (nombre de pièces réalisées) et l'efficacité (pièces validées) sont donc distinctes.⁵²

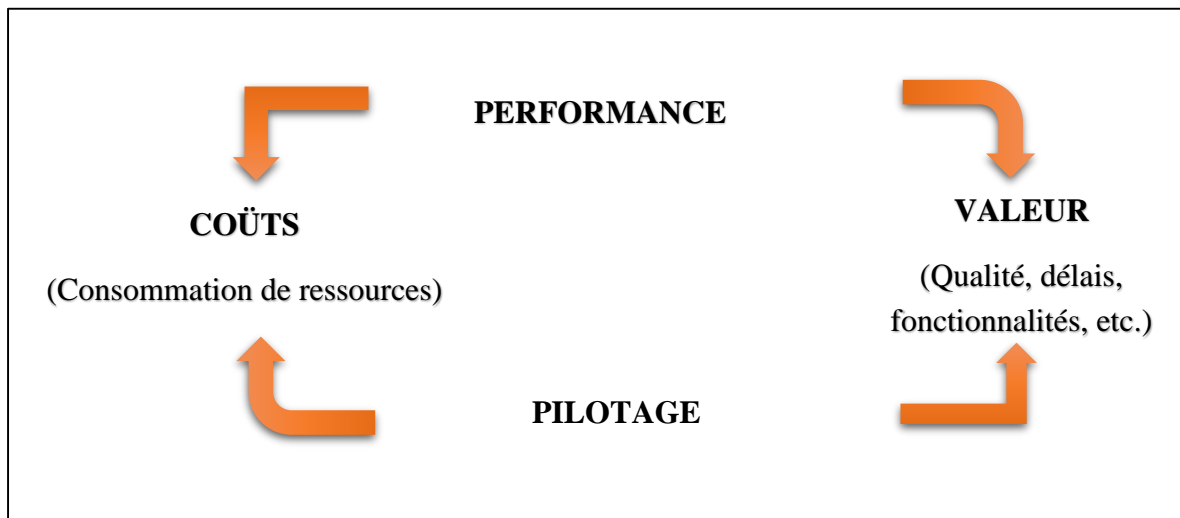
1.3 La performance comme un couple valeur- coûts :

Il serait erroné de penser que la performance se limite uniquement à la réduction des coûts. Aujourd'hui, elle englobe la création de valeur. La conception de la performance a évolué pour intégrer une plus grande diversité de pratiques. Certaines entreprises privilégient la réduction des coûts, tandis que d'autres se concentrent sur la différenciation, ce qui conduit à des orientations contrastées dans leur système de gestion. Cependant, ces deux approches, la minimisation des coûts et la production de valeur, sont indissociables. Maximiser la valeur pour les clients sans tenir compte des coûts serait risqué pour la rentabilité. À l'inverse, réduire les coûts à tout prix, au détriment de la qualité ou de l'adaptation aux besoins des clients, serait

⁵² F. GIRAUD and others, Op.cit. P.P 66-68

tout aussi désastreux. La performance doit donc être envisagée comme un équilibre entre la valeur et le coût. La production de valeur pour les clients est essentielle pour le chiffre d'affaires, tandis que la maîtrise des coûts est cruciale pour la marge bénéficiaire. Le système de contrôle doit intégrer cette dualité. La production de valeur peut elle-même se décliner en plusieurs critères. La performance est souvent multidimensionnelle, comme le montre le transport ferroviaire, où la valeur se manifeste en termes de ponctualité, de disponibilité, de confort, de sécurité et de prix. Même si certaines entreprises semblent se concentrer sur une seule dimension, cela ne signifie pas nécessairement une vision partielle de la performance. Pour orienter correctement un système de contrôle, il est nécessaire d'établir des priorités et de hiérarchiser l'importance relative de chaque dimension en fonction de la stratégie de l'entreprise. Une démarche de contrôle de gestion repose donc sur une véritable ingénierie de la mesure, qui comprend la réflexion sur les dimensions de la performance, leur hiérarchisation et leur intégration dans un système de mesure pertinent.⁵³

Figure N°9 : les deux versants de la performance : coûts et valeur.



Source : F. GIRAUD and others, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^{ème} édition, Gualino éditeur, 2004, P. 69

2 Les objectifs de la performance

La gestion de la performance, en tant que composante cruciale du contrôle de gestion, permet de diagnostiquer la santé d'une entreprise en analysant son équilibre financier, sa capacité à honorer ses engagements à court et à long terme, et par extension, son autonomie décisionnelle. Elle s'articule autour de divers objectifs qui visent principalement à assurer la croissance, la pérennité et la création de valeur en atteignant efficacement les buts stratégiques, financiers, opérationnels et commerciaux. Ces objectifs incluent⁵⁴:

- Atteindre les résultats fixés en mobilisant de façon optimale les ressources humaines, financières et matérielles.

⁵³ Ibid. P.P 68-70

⁵⁴ INNOPROX Management « Définition et objectifs de la démarche de performance », e-docucenter.uemoa.int. Fr, UEMOA, 2021.

- Améliorer la rentabilité, la productivité, la qualité des produits/services et la satisfaction client.
- Réduire les coûts de fonctionnement en éliminant les gaspillages et en optimisant les processus.
- Accroître la rapidité, la flexibilité, la fiabilité et la qualité des opérations.
- Assurer la pérennité en générant des profits constants et en innovant pour rester compétitif.
- Motiver et responsabiliser le personnel pour qu'il contribue activement à la performance globale.
- Renforcer la réputation, la notoriété et le leadership sur le marché.
- Attirer investisseurs et talents grâce à une bonne assise financière et organisationnelle.

Ces objectifs sont traduits en indicateurs clés (KPI) et en plans d'action à tous les niveaux hiérarchiques, de la direction aux employés, pour piloter la performance de manière intégrée et cohérente.

3 Typologie de la performance

Les types de performance sont divers et varient selon les domaines d'application :

3.1 La performance financière :

Pendant longtemps, l'évaluation de la performance d'une entreprise a principalement reposé sur sa performance financière. Cependant, il est désormais reconnu que cette seule dimension ne suffit pas à dresser un portrait complet et fidèle de sa situation réelle. Selon GUÉRARD, la performance financière se manifeste par une rentabilité solide et croissante, une expansion significative de l'activité et la création de valeur pour les actionnaires. Pour CHARAVARTHY, la performance économique et financière d'une entreprise se mesure par sa capacité à assurer sa pérennité tout en générant de la valeur pour ses clients, ses actionnaires et ses investisseurs. Selon ST-PERRE & CADIEUX elle peut également être appréciée à travers sa croissance, sa taille, sa liquidité (garantissant son autonomie), sa capacité à générer des revenus, sa bonne santé financière globale et sa faculté à satisfaire les attentes de sa clientèle. ISSOR complète cette vision en ajoutant des indicateurs tels que la rentabilité des investissements et des ventes, la productivité et le retour sur investissement. La performance financière est donc un indicateur clé qui permet de mesurer l'efficacité avec laquelle une entreprise gère et exploite ses ressources financières. Elle désigne ainsi l'aptitude d'une entreprise à atteindre une rentabilité supérieure et une croissance satisfaisante, tout en augmentant la valeur pour ses actionnaires. La rentabilité, quant à elle, représente la capacité d'une entreprise à générer des bénéfices dans un délai donné. Cet indicateur met en évidence le niveau d'efficacité de l'entreprise en relation avec les profits tirés de ses ventes. Une entreprise est considérée comme ayant une bonne rentabilité si elle est capable d'atteindre ses objectifs prédéfinis en utilisant ses propres ressources. Il existe différents types de ratios de rentabilité, tels que la marge bénéficiaire sur les ventes (Profit Margin on Sales), le retour sur actifs ROA et le retour sur capitaux propres ROE. Une étude de CROOK a révélé que la performance financière est un déterminant essentiel, utilisé par 82% des entreprises, et que la rentabilité est l'indicateur comptable le plus fréquemment exploité pour son évaluation. Par ailleurs, une recherche menée au Sri Lanka par RAJAPATHIRANA, dans le secteur des assurances a

démontré que la capacité d'innovation et les innovations ont un impact positif sur la performance financière de l'entreprise.⁵⁵

3.2 La performance stratégique :

La performance stratégique est définie comme le maintien d'une certaine distance avec les concurrents, à travers une logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation de tous les membres de l'organisation. La performance stratégique est associée à⁵⁶:

- La capacité à remettre en cause les avantages stratégiques acquis.
- La définition d'un système de volontés visant le long terme.
- La capacité de l'entreprise à développer un avantage compétitif durable.
- La capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge.
- L'excellence à tous les niveaux de l'entreprise.

Pour PORTER M., « La recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voir à s'approprier, les règles du jeu concurrentiel dans un secteur ».

La nature du système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétition qui sont de règle. C'est en détectant suffisamment finement les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciations (création de valeur) que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

3.3 La performance organisationnelle :

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. Selon KALIKAM, « La performance organisationnelle porte sur la structure organisationnelle de l'entreprise et pas sur sa nature économique ou sociale ». Il propose quatre aspects de l'efficacité de la performance organisationnelle⁵⁷ :

- Le respect de la structure formelle de l'entreprise qui correspond à la structure officiellement définie par la Direction.
- Les relations entre les services (intégration organisationnelle) : la recherche de la minimisation des conflits reflète un besoin de coordination nécessaire à l'efficacité.
- La qualité de la circulation de l'information entre les services de l'entreprise et entre la Direction de l'entreprise et différents niveaux de la hiérarchie.
- La flexibilité de la structure qu'il s'agit de l'aptitude de la structure organisationnelle à se changer elle-même pour s'adapter aux contraintes de l'environnement ou pour les anticiper en intégrant par exemple une modification de la structure de l'entreprise.

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels. Dans cette théorie, la performance a eu assez spontanément tendance à

⁵⁵ A. MBAREK et S. ERRAGRAGUI, « Les déterminants de la performance des entreprises : revue de littérature », revue de contrôle de la comptabilité et l'audit, Vol N°7, N°3, octobre 2023, P.397

⁵⁶ PORTER M., « L'avantage concurrentiel », Ed inter Edition, Paris, France, 1992, P.15.

⁵⁷ KALIKA M., « Structure d'entreprise : réalité, déterminants, performance », édition Economica, Paris, France, 1995, P.340

s'identifier la productivité, elle-même a ramené à sa version (réductrice) de productivité apparente du travail (quantité produite/nombre d'heures travaillées).

3.4 La performance commerciale :

Appelée également performance marketing, est un concept central dans le domaine de la gestion des entreprises. Elle est étroitement liée à la satisfaction des clients et à l'atteinte des objectifs commerciaux de l'entreprise. La performance commerciale, un enjeu majeur pour les dirigeants d'entreprise, se définit par la capacité à offrir des biens et des services qui répondent aux attentes des clients, dans le but de les satisfaire. Pour évaluer cette performance, plusieurs indicateurs sont utilisés : l'augmentation des ventes, le niveau de satisfaction de la clientèle, les parts de marché détenues par l'entreprise, le nombre de clients fidèles, l'évolution du chiffre d'affaires, la marge commerciale réalisée et l'excédent brut d'exploitation (EBE). La performance commerciale met l'accent sur le client, en cherchant à combler ses besoins afin de garantir sa satisfaction. Elle englobe à la fois des aspects quantitatifs, comme les parts de marché et le chiffre d'affaires, et des aspects qualitatifs, tels que le taux de fidélité des clients et la réputation de l'entreprise perçue par sa clientèle.⁵⁸

3.5 La performance humaine et sociale :

Pour LEBAS M., « la clé de la performance humaine se trouve non seulement dans les résultats passés, mais plus en amont, dans les capacités d'action des salariés, c'est à dire, dans leur capacité à mettre en leur sens de l'initiative pour faire face aux aléas du travail. La performance humaine est alors définie comme une question de potentiel de réalisation. Par conséquent, la performance est un concept qui a trait au futur et non au passé ». À compétence égale, les performances peuvent être différentes. C'est que si la compétence est un savoir-faire, la performance présuppose toujours l'existence d'un vouloir faire ou motivation. Cette motivation (c'est-à-dire ce qui va conduire l'acteur à s'engager effectivement dans l'action qui lui est proposée par l'entreprise) détermine les stratégies d'actions choisies par l'acteur, stratégies soumises aux données de l'environnement de travail qui rendent plus ou moins possible la réalisation de l'action (pouvoir-faire). Cet environnement peut lui-même être caractérisé par des données d'organisation (rôles prescrits, injonctions, moyens...) et des données de culture (représentation dominante).⁵⁹

Au niveau de l'organisation, la performance sociale est souvent définie comme le rapport entre son effort social et l'attitude de ses salariés. Cependant cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement. La performance sociale est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation. Ou encore l'intensité avec laquelle chaque individu adhère et collabore aux propos et aux moyens de l'organisation. Certains critères présentent le climat social et la satisfaction du personnel comme principaux indicateurs de la performance sociale. Afin d'évaluer cette performance, les critères suivants peuvent être utilisés :⁶⁰

- La nature des relations sociales et la qualité des prises de décisions collectives.
- Le niveau de satisfaction des salariés mesurés par les sondages et les enquêtes d'opinion.
- Le degré d'importance des conflits et des crises sociales (grèves, absentéisme).

⁵⁸ A. MBAREK et S. ERRAGRAGUI, Op.cit. P. 396

⁵⁹ LEBAS M., « Performance : mesure et management », Groupe HEG, Paris, 1998.

⁶⁰ BAYED M., « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielle », Annales du Management, 1992, P.381.

- La rémunération moyenne du personnel.

4 La mesure de la performance :

4.1 Pourquoi mesurer la performance ?

Pendant longtemps, les entreprises n'avaient pas besoin de mesurer leur performance de manière approfondie. La gestion et les opérations se déroulaient sans heurts, et la plupart des employés travaillaient de manière routinière. Tant que les résultats financiers et les ventes restaient acceptables, il n'y avait pas de raison de s'inquiéter. Les managers se concentraient principalement sur la gestion des opérations et des profits, et les budgets étaient rarement remis en question. Dans ce contexte, des aspects comme le gaspillage, les pertes de temps et la qualité des produits ou services étaient souvent négligés. Cependant, avec la mondialisation et les changements importants dans l'industrie, la situation a évolué. Les dirigeants ont commencé à prêter attention à des facteurs auparavant considérés comme moins importants, tels que l'absentéisme, la fréquence des incidents, le coût des assurances collectives, et l'impact économique des erreurs et des oublis, etc.⁶¹

4.2 Les indicateurs de la mesure de performance

La performance d'une entreprise se mesure à travers un ensemble d'indicateurs, appelés KPI (Key Performance Indicators), qui permettent d'évaluer l'atteinte des objectifs stratégiques, opérationnels, financiers, humains et organisationnels. Ces indicateurs sont choisis en fonction de la nature de l'activité, des priorités de l'entreprise et de son secteur. Les critères de performance d'une entreprise sont variés. Construits souvent selon le principe Smart (spécifiques, mesurables, atteignable, réaliste et temporellement défini), les indicateurs visent à mesurer son efficacité et son efficience.

Nous avons organisé les indicateurs de performance en cinq groupes : Indicateurs financiers, indicateurs économiques, indicateurs de l'activité commerciale et de marketing, indicateurs de gestion des ressources humaines.

4.2.1 Les indicateurs Financiers (KFI – Key Financial Indicators)

Les indicateurs financiers sont essentiels pour évaluer la santé financière, la rentabilité et la solvabilité d'une entreprise. Ils offrent une vision quantitative de la performance passée et future, permettant de prendre des décisions éclairées en matière d'investissement, de financement et de gestion des risques, en analysant des documents comptables et financiers telle que le bilan financier, les ratios et les flux de trésorerie.

❖ L'analyse du bilan financier :

En procédant à l'analyse du bilan financier d'une entreprise, il est possible de déduire les indicateurs d'équilibre financier suivants ⁶²:

▪ Le fond de roulement (FR) :

Le FR correspond à des ressources permanentes et a pour objectif de contribuer à financer les actifs circulants que sont les stocks, les actifs réalisables et disponibles. Le FR constitue une marge de sécurité pour assurer le fonctionnement et l'exploitation de l'entreprise.

⁶¹ M. CHERKAOUI BENSLIMANE et M. ANSARI, Op.cit. P.950.

⁶² P. PAUCHER, « Mesure de la performance financière de l'entreprise », Office des publications universitaires, Alger, 1993, P.P 102- 105.

$$FR = \text{Les capitaux permanents} - \text{Les immobilisations nettes}$$

$$FR = \text{Actif circulant} - \text{Dettes à court terme}$$

- **Le besoin en fonds de Roulement (BFR) :**

Le BFR est le besoin de financement qu'entraîne essentiellement le déroulement permanent du cycle achats, production, ventes.

$$BFR = \text{Actif circulant} - \text{Passif circulant}$$

- **La trésorerie nette (TN) :**

La TN est l'excédent du fond de roulement par rapport au besoin en fond de roulement que résulte la trésorerie positive ou négative. La TN est une fonction d'équilibrage, elle permet d'équilibrer le total des ressources et des emplois.

$$TN = FR - BFR$$

$$TN = \text{Disponibilité} - \text{DFCT}$$

- ❖ **L'analyse des ratios :**

Il existe un nombre important de ratios. Nous distinguons⁶³ :

- **Le ratio d'endettement sur fonds propres (Debt-to-Equity Ratio)**

Indique la proposition de financement par la dette par rapport aux capitaux propres.

$$\text{Ratio d'endettement sur fonds propres} = \text{dettes totale} / \text{capitaux propres}$$

- **Le ratio de Liquidité Générale (Current Ratio)**

Ce ratio évalue la capacité d'une entreprise à honorer ses obligations financières à court terme (moins d'un an) en utilisant ses actifs qui peuvent être rapidement convertis en liquidités (trésorerie, comptes clients, stocks). Un ratio supérieur à 1 indique que l'entreprise a plus d'actifs courants que de passifs courants, ce qui suggère une bonne capacité de paiement à court terme. Cependant, un ratio trop élevé pourrait indiquer une gestion inefficace des actifs courants.

$$\text{Ration de liquidité générale} = \text{actif courant} / \text{passif courant}$$

⁶³ C. BUISSART, « Analyse financière », FOUCHER, Paris, France, 1999, P. 75.

- **Le ratio de solvabilité :**

La solvabilité exprime la capacité de l'entreprise à couvrir ses dettes par la vente de tous ses actifs, elle est appréciée dans l'optique d'une liquidation de l'entreprise.

$$\text{Ratio de solvabilité} = \text{Capitaux propres} / \text{Total passif}$$

- **Le ratio d'autonomie financière**

Le ratio d'autonomie financière est un indicateur qui mesure la capacité d'une entreprise à financer ses actifs avec ses propres fonds, plutôt qu'avec des dettes. Il évalue le niveau de dépendance financière de l'entreprise vis-à-vis des financements externes.

$$\text{Le ratio d'autonomie financière} = \text{Capitaux propres} / \text{Total du bilan}$$

- **Le ratio de rentabilité des fonds propres ROE (Return On Equity)**

Le ratio de rentabilité des fonds propres est un indicateur financier qui mesure la rentabilité des capitaux investis par les actionnaires.

$$\text{ROE} = \text{Résultat net} / \text{Capitaux propres moyens}$$

- **Le ratio de retour sur investissement ROI**

Le ROI (Return On Investment) est un concept de performance dans toute forme d'investissement. Pour les actionnaires, l'objectif ultime de l'entreprise s'exprime en ROI. Le retour sur investissement est un indicateur qui montre dans quelle mesure une entreprise spécifique dégage un gain de l'utilisation du capital. Il montre dans quelle mesure le montant investi dans une action particulière revient en résultat.

Ainsi, il permet d'évaluer l'efficacité d'un montant investi ou, en d'autres termes, le retour sur investissement permet de mesurer le résultat par rapport aux moyens utilisés pour l'obtenir.

$$\text{ROI} = \text{Bénéfice nette} / \text{investissement total}$$

- **Les flux de trésorerie disponible (free cash-flow) :**

Le tableau des flux de trésorerie (TFT) est un document dynamique qui retrace les mouvements de l'argent entrant et sortant de l'entreprise sur une période donnée. Il est important pour la liquidité et la solvabilité. Les flux de trésorerie disponible (FCF) sont un indicateur financier au maintien ou au développement de ses activités. Il représente la capacité de l'entreprise à générer suffisamment de liquidités pour faire face à ses obligations financières

à court terme. Il se calcule par la différence entre les entrées et les sorties de trésorerie liées aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement.⁶⁴

4.2.2 Les indicateurs économiques :

Les indicateurs économiques se concentrent sur la création de valeur et la performance opérationnelle de l'entreprise. Ils analysent les différents niveaux de rentabilité à travers les Soldes Intermédiaires de Gestion (SIG) et permettent de comprendre comment la richesse est générée et distribuée. Tels que⁶⁵ :

- **Le taux de croissance du chiffre d'affaire (CA)**

Le CA présente le montant total des ventes de biens et services réalisées par l'entreprise sur une période donnée (mensuelle, trimestrielle, annuelle). Il indique la taille de l'activité commerciale et la capacité à générer des revenus. Une croissance du CA est souvent un signe positif.

$$CA = \text{Prix de vente unitaire} \times \text{Nombre d'unités vendues}$$

$$\text{Taux de croissance du CA} = \{CA(n) - CA(n-1)\} / CA(n-1)$$

- **Marge Brute (MB)**

La marge brute se concentre sur la rentabilité des activités principales de l'entreprise, avant la prise en compte des dépenses d'exploitation. Elle mesure l'efficacité avec laquelle une entreprise gère ses coûts de production (ou le coût des biens vendus pour une entreprise commerciale). Une marge brute élevée indique que l'entreprise a une bonne maîtrise de ses coûts directs liés à la production ou à l'achat des biens vendus.

$$\text{Marge brute} = \frac{\text{chiffre d'affaire} - \text{Coût des biens vendus}}{\text{chiffre d'affaire}}$$

- **Marge Nette (MN)**

La marge nette est un indicateur fondamental de la rentabilité globale d'une entreprise. Elle montre combien de chaque euro de chiffre d'affaires se transforme réellement en bénéfice pour les actionnaires après avoir couvert tous les coûts opérationnels, financiers et fiscaux. Une marge nette élevée indique une bonne gestion des coûts et une forte capacité à générer des profits à partir des ventes.

$$\text{Marge nette} = \frac{\text{Bénéfice nette}}{\text{chiffre d'affaire}}$$

⁶⁴ G. DELEMARLE, « qu'est-ce que le flux de trésorerie disponible ? Le cash-flow », L-Expert-Comptable.com, 04 mai 2025, France.

⁶⁵ B. GRANDGUILLOT et F. GRANDGUILLOT, « analyse financière », 8^{ème} édition, Gualino éditeur, France, 2007, P.33.

- **La production de l'exercice :**

Ce solde est l'indicateur qui mesure le mieux le niveau d'activité de transformation de l'entreprise, quel que soit le sort des produits de cette activité (vente, stockage, immobilisation).

$$\textit{Production de l'exercice} = \textit{Production vendue} + \textit{Production stockée} + \textit{Production Immobilisée}$$

- **La valeur ajoutée (VA) :**

La valeur ajoutée mesure le surplus de richesse créée par l'entreprise dans l'exercice de son activité. La valeur ajoutée est partagée entre les différents partenaires de l'entreprise : salariés, État, banques, actionnaires, entreprises elles-mêmes.

$$\textit{VA} = \textit{Production} - \textit{Achats réalisés auprès des tiers}$$

- **L'excédent brut d'exploitation (EBE) :**

L'excédent brut d'exploitation est un solde particulier qui représente le surplus créé par l'exploitation. Il est créé par l'entreprise après rémunération du facteur de production et des impôts liés à la production.

$$\textit{E.B.E} = \textit{VA} + \textit{subventions d'exploitation} - \textit{impôts, taxes et versements assimilés} - \textit{Charges du personnel}$$

- **Le résultat d'exploitation :**

Le résultat d'exploitation mesure la performance de l'entreprise sur le plan commercial et industriel. C'est le résultat de l'entreprise calculé après la prise en compte de la politique d'amortissement et de provision, mais avant les charges et produits financiers et exceptionnels.

$$\textit{Résultat d'exploitation} = \textit{EBE} + \textit{reprise sur charges d'exploitation} + \textit{autre produit de gestion} - \textit{dotation aux amortissements et provision d'exploitation} - \textit{autre charge de gestion}$$

- **Le résultat courant avant impôt :**

Il permet à la fois de mesurer la rentabilité économique et financière de l'entreprise.

$$\textit{RCAI} = \textit{Résultat d'exploitation} + \textit{produits financiers} - \textit{charges financières}$$

- **Le résultat exceptionnel :**

Le résultat exceptionnel est le solde net des produits et des charges exceptionnelles.

$$\textit{Résultat exceptionnel} = \textit{produits exceptionnels} - \textit{charges exceptionnelles}$$

- **Le résultat Net de l'exercice (RN) :**

C'est le résultat de l'entreprise après la prise en compte de l'ensemble des produits et de l'ensemble des charges de l'exercice, de la participation des salariés et de l'impôt sur les bénéfices. Il s'agit du poste le plus souvent étudié pour déterminer la rentabilité de l'entreprise.

$$RN = \text{résultat courant avant impôt} + \text{résultat exceptionnel} - \text{participation de salaries} - \text{IBS}$$

4.2.3 Les Indicateurs commerciaux et marketing

Les indicateurs commerciaux et marketing mesurent l'efficacité des stratégies de vente et de marketing, ainsi que la relation avec les clients et la position sur le marché. Ils sont cruciaux pour optimiser l'acquisition, la fidélisation et la satisfaction client, et pour développer la part de marché.⁶⁶ On peut citer :

- **Taux de Conversion :**

Pourcentage de prospects ou de visiteurs qui réalisent une action souhaitée (achat, inscription, téléchargement, etc.). Il mesure l'efficacité des efforts de marketing et de vente pour transformer l'intérêt en résultats concrets.

$$\text{Taux de conversion} = \left(\frac{\text{Nombre d'actions réalisées}}{\text{Nombre total de prospects ou visiteurs}} \right) \times 100 (\%)$$

- **Coût d'Acquisition Client (CAC) :**

C'est un montant total dépensé en marketing et en vente pour acquérir un nouveau client sur une période donnée. Il aide à évaluer l'efficacité des stratégies d'acquisition de clients et à optimiser les dépenses marketing.

$$CAC = \frac{\text{Total des dépenses de marketing et de vente}}{\text{Nombre de nouveaux clients acquis}}$$

- **Valeur Vie Client (CLV) :**

Revenu total qu'un client est susceptible de générer pour l'entreprise pendant toute la durée de sa relation commerciale. Il permet de comprendre la valeur à long terme des clients et d'orienter les efforts de fidélisation.

$$CLV = \text{Valeur moyenne d'un achat} \times \text{Fréquence d'achat annuelle} \times \text{Durée de vie moyenne du client (en années)}$$

⁶⁶ Vie publique au cœur du débat public, « Quels sont les indicateurs de performance de l'entreprise ? » Vie-publique.fr, 04 septembre 2023, France.

- **Taux de Rétention Client (Customer Retention Rate) :**

C'est le pourcentage de clients qui restent clients de l'entreprise sur une période donnée. Il Indique la fidélité des clients et l'efficacité des stratégies de fidélisation. Un taux élevé est souvent plus rentable que l'acquisition de nouveaux clients.

$$\text{Taux de rétention} = \left(\frac{\text{nombre de clients restants fin de la période} - \text{nouveau clients}}{\text{nombre de clients au début de la période}} \right) \times 100$$

- **Part de Marché :**

Pourcentage des ventes totales d'un secteur d'activité spécifique que réalise l'entreprise. Il Indique la position de l'entreprise par rapport à ses concurrents et son influence sur le marché.

$$\text{Part de marché} = \left(\frac{\text{Ventes de l'entreprise}}{\text{Ventes totales du marché}} \right) \times 100$$

- **Satisfaction Client (CSAT) :**

Mesure le niveau de satisfaction des clients par rapport à un produit, un service ou une interaction spécifique. Souvent mesuré par des enquêtes. Elle indique la qualité de l'expérience client et peut prédire la fidélisation et la recommandation

Il se Calcul par le pourcentage de clients ayant donné une note élevée (par exemple, 4 ou 5 sur une échelle de 5) à une question de satisfaction.

4.2.4 Les indicateurs de gestion des ressources humaines

Les indicateurs de Gestion des Ressources Humaines (GRH) évaluent le capital humain de l'entreprise, en termes d'engagement, de turnover, d'absentéisme et de coûts liés au personnel. Ils sont fondamentaux pour assurer un environnement de travail sain et productif, et pour optimiser la gestion des talents.⁶⁷ Nous pouvons citer par exemples :

- **Taux de Rotation du Personnel (Turnover Rate) :**

Pourcentage d'employés qui quittent l'entreprise sur une période donnée (annuelle). Un taux élevé peut indiquer des problèmes de culture d'entreprise, de rémunération ou de gestion.

$$\text{Taux de rotation du personnel} = \left(\frac{\text{Nombre d'employés ayant quitté l'entreprise pendant la période}}{\text{Nombre moyen d'employés pendant la période}} \right) \times 100 (\%)$$

- **Taux d'Absentéisme :**

C'est le pourcentage du nombre total de jours de travail qui ont été perdus en raison de l'absence des employés sur une période donnée. Il peut signaler des problèmes de santé, de moral ou d'engagement des employés et impacter la productivité.

⁶⁷ Ibid.

Taux d'absentéisme = (Nombre total de jours d'absence / Nombre total de jours de travail potentiels) × 100 (%)

- **Taux d'Engagement des Employés :**

Mesure le niveau d'implication, de motivation et d'enthousiasme des employés envers leur travail et l'entreprise. Souvent mesuré par des enquêtes. Les employés engagés sont généralement plus productifs, plus fidèles et contribuent davantage au succès de l'entreprise. Il se calcule par le pourcentage d'employés ayant un score élevé dans les enquêtes d'engagement.

- **Coût par Embauche :**

C'est le montant total dépensé pour recruter et embaucher un nouvel employé. Il aide à évaluer l'efficacité du processus de recrutement et à optimiser les dépenses.

Coût par embauche = Total des coûts de recrutement (publicités, honoraires d'agences, temps des RH, etc.) / Nombre de nouvelles embauches

- **Temps Moyen pour Embaucher :**

Délai moyen entre la publication d'un poste et l'acceptation de l'offre par le candidat. Un délai long peut entraîner des pertes de productivité et des opportunités manquées.

Temps moyen pour embaucher = Somme des délais d'embauche pour chaque poste / Nombre de postes pourvus

4.2.5 Les indicateurs de responsabilité sociale et environnementale (RSE)

Ces indicateurs mesurent l'impact de l'entreprise sur la société et l'environnement. Ils sont de plus en plus importants pour la réputation, l'attraction des talents et la durabilité à long terme.⁶⁸ On trouve par exemples :

- **Réduction des Émissions de Gaz à Effet de Serre (GES) :**

Mesure de la diminution des émissions de GES produites par les activités de l'entreprise (en tonnes de CO2 équivalent). Il indique l'engagement de l'entreprise dans la lutte contre le changement climatique. Il se calcule par la différence entre les émissions de GES sur deux périodes données.

- **Consommation d'Énergie Renouvelable :**

Pourcentage de la consommation totale d'énergie de l'entreprise provenant de sources renouvelables (solaire, éolien, hydraulique, etc.). Il montre l'engagement de l'entreprise envers une énergie plus propre et durable.

Consommation d'énergie renouvelable = (Quantité d'énergie renouvelable consommée / Consommation totale d'énergie) × 100

⁶⁸ Ibid.

- **Taux de Recyclage des Déchets :**

Pourcentage des déchets produits par l'entreprise qui sont recyclés au lieu d'être mis en décharge. Il Indique les efforts de l'entreprise pour minimiser son impact environnemental.

$$\text{taux de recclage des déchets} = \left(\frac{\text{Quantité de déchets recyclés}}{\text{Quantité totale de déchets produits}} \right) \times 100$$

- **Nombre d'Heures de Bénévolat des Employés :**

Nombre total d'heures consacrées par les employés à des activités de bénévolat soutenues par l'entreprise. Il reflète l'engagement social de l'entreprise et l'implication de ses employés dans la communauté. Il est calculé par la somme des heures de bénévolat de tous les employés.

Section 02 : le contrôle de gestion comme un système de pilotage de la performance de l'entreprise

Le contrôle de gestion est un système essentiel pour les entreprises qui cherchent à optimiser leur performance. Il ne s'agit pas seulement d'une fonction de surveillance, mais d'un véritable outil de pilotage stratégique, permettant de guider l'organisation vers l'atteinte de ses objectifs.

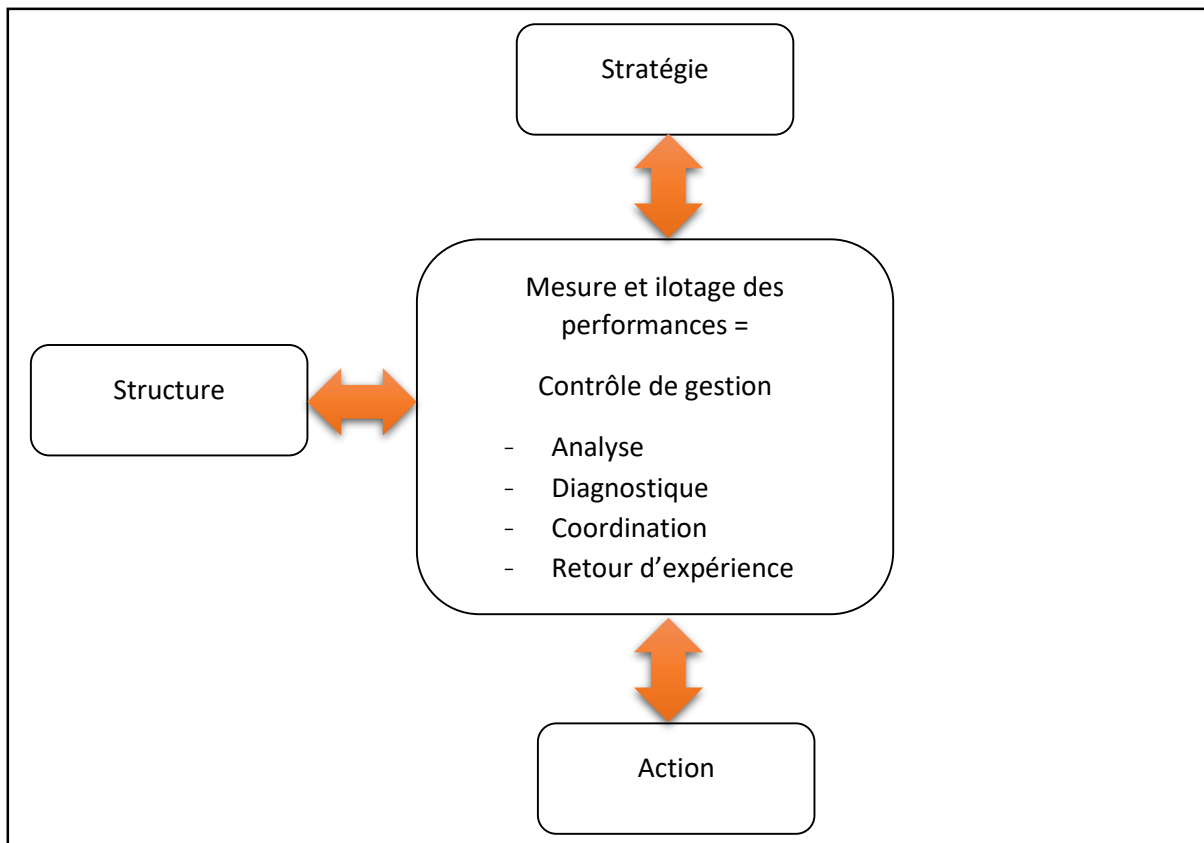
1 Le rapport entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise :

Le contrôle de gestion est bien plus qu'un mécanisme de surveillance de la performance, mais un véritable système de pilotage visant à orienter les actions vers l'atteinte des objectifs de performance.

D'après R. DEMEESTERE ; le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qui constitue le contrôle de gestion. Ainsi il est possible de situer le contrôle de gestion dans une démarche de pilotage de l'organisation car ces deux notions se retrouvent au cœur d'un ensemble de relations comme le montre le schéma suivant⁶⁹ :

⁶⁹ C. ALAZARD et S. SÉPARI, Op.cit. P. 24

Figure N°10 : le contrôle de gestion dans la démarche de pilotage de l'organisation.



Source : C. ALAZARD et S. SEPARI, « Contrôle de gestion : Manuel et applications », édition DUNOD, Paris, France, 2010, P 24.

Plusieurs recherches théoriques et empiriques ont été réalisées sur le rapport entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle. Parmi les théories les plus utilisées on trouve la théorie de l'agence et la théorie d'apprentissage, qui offrent des cadres d'analyse puissants pour comprendre les mécanismes sous-jacents au pilotage de la performance ⁷⁰:

1.1 Théorie de l'agence : Le contrôle pour l'alignement et la gestion des relations contractuelles. La théorie de l'agence, issue de l'école néoclassique, analyse la relation contractuelle de délégation où un principal engage un agent pour accomplir une tâche. L'entreprise, face à la complexité et la spécialisation, devient un réseau de telles relations. Pour gérer ces relations contractuelles et les coûts associés (coûts de transaction), l'entreprise met en place un ensemble de contrôles. Ces contrôles sont essentiels pour :

- Gérer la complexité et les coûts de transaction inhérents aux relations d'agence.
- Adapter les méthodes de contrôle pour mesurer, coordonner et communiquer les objectifs à travers l'organisation, alignant ainsi les actions des agents sur les buts du principal.
- Faciliter la délégation tout en assurant un suivi des performances et une base de dialogue entre les acteurs.
- Répartir le pouvoir et la responsabilité au sein de l'organisation, assurant le suivi des actions et le contrôle des résultats, ce qui contribue directement à la performance.

⁷⁰ Ibid. P. 410.

Le contrôle de gestion, dans cette perspective, est un mécanisme pour réduire les « coûts d'agence » (dus aux divergences d'intérêts et à l'asymétrie d'information). En mettant en place des contrats clairs (qui définissent les rôles, les objectifs et les modes de contrôle) et des systèmes de surveillance, le contrôle de gestion vise à aligner les comportements des agents sur les objectifs du principal, ce qui est fondamental pour atteindre une performance organisationnelle optimale. Dans le secteur public, la contractualisation est vue comme une forme de responsabilisation des agents, où les règles du jeu et les objectifs à atteindre sont clairement définis, permettant ainsi de vérifier l'atteinte de la performance.

1.2 Théorie de l'apprentissage : Le contrôle comme catalyseur d'adaptation et d'amélioration continue. L'apprentissage est le processus d'acquisition de savoir et de connaissances, entraînant un changement dans la possession. Au niveau organisationnel, il s'agit d'un processus collectif d'adaptation et d'amélioration. Le contrôle de gestion, en fixant des procédures de mesure et de contrôle, et en permettant la résolution de problèmes et l'amélioration des processus, est vu comme un ensemble de « routines » qui garantissent la pérennité de l'organisation. Ces routines sont le fruit des apprentissages passés.

La performance est étroitement liée à l'apprentissage organisationnel. Le contrôle de gestion moderne évolue vers un contrôle interactif, qui favorise l'apprentissage plutôt que la simple contrainte. Les outils de contrôle peuvent être un « langage émancipateur » structurant les interactions et créant un champ d'apprentissage. La performance se construit dans le temps par l'action collective et l'apprentissage qui en résulte. Le contrôle de gestion, en plaçant l'acteur au cœur des dispositifs de pilotage (contrôle interactif), permet d'attirer l'attention sur les incertitudes stratégiques et de favoriser une adaptation continue, essentielle à une performance durable. Contrairement à un contrôle traditionnel axé sur la « responsabilisation individuelle », le contrôle basé sur l'apprentissage organisationnel met l'accent sur la construction collective de la performance.

En synthèse, la théorie de l'agence met en lumière le rôle du contrôle de gestion dans la gestion des relations de délégation et l'alignement des intérêts pour améliorer la performance en réduisant les coûts d'agence. La théorie de l'apprentissage souligne la contribution du contrôle de gestion à la performance organisationnelle en tant que mécanisme favorisant l'adaptation, l'amélioration continue et la formalisation des connaissances à travers les routines et les interactions.

Les deux théories offrent des perspectives complémentaires sur la manière dont le contrôle de gestion influence et est intrinsèquement lié à l'atteinte et au maintien d'une performance organisationnelle efficace.

2 La performance et la structure organisationnelle :

Dans le contexte dynamique et compétitif actuel, la performance d'une organisation constitue un impératif stratégique majeur. Le contrôle de gestion, en tant que système de pilotage et d'aide à la décision, joue un rôle central dans l'atteinte de cette performance. Cependant, l'efficacité du contrôle de gestion est intrinsèquement liée à la structure organisationnelle au sein de laquelle il s'inscrit. En effet, la configuration des responsabilités, la circulation de l'information et les mécanismes de coordination, définis par la structure, conditionnent la pertinence des indicateurs, la fluidité des processus de reporting et la capacité de l'organisation à réagir aux signaux émis par le système de contrôle. Comprendre et optimiser

l'alignement entre la structure organisationnelle et le contrôle de gestion représente donc un levier essentiel pour améliorer la performance globale et assurer la pérennité de l'entreprise.

2.1 Les structures organisationnelles :

Dans un système où le pouvoir de décision est distribué plutôt que concentré au sommet, le processus de gestion conduit à la mise en place d'unités spécifiques responsables de domaines particuliers. Ces unités, appelées entités de gestion ou centres de responsabilité, sont définies de manière à correspondre à la façon dont l'entreprise est structurée. La structure organisationnelle peut être vue comme le modèle qui définit comment les décisions sont prises au sein de l'entreprise. Cette structure aboutit à la création d'entités qui possèdent une certaine autonomie pour prendre des décisions. Elle peut être organisée de deux manières principales ⁷¹ :

- Verticalement, le niveau de décentralisation peut varier considérablement. Par exemple, les responsables opérationnels peuvent avoir une grande liberté pour prendre des décisions courantes. Cependant, certaines décisions jugées cruciales ou nécessitant une vision globale, comme les investissements importants ou les choix de financement, peuvent rester centralisées au niveau de la direction générale. De même, les services centraux comme les finances, les ressources humaines ou les achats peuvent avoir un rôle plus ou moins important, allant d'une simple coordination des actions locales à la mise en place de politiques centralisées très directives.

- Horizontalement, l'organisation des processus de décision peut suivre différents principes. Une idée fondamentale est de minimiser les liens de dépendance entre les différentes entités, en regroupant les activités les plus interdépendantes au sein de la même unité. Selon ce point de vue, on distingue généralement trois types principaux de structures organisationnelles :

- ✓ La structure fonctionnelle rassemble les employés qui partagent les mêmes compétences ou le même domaine d'expertise.

- ✓ La structure divisionnaire regroupe toutes les compétences nécessaires pour un segment d'activité spécifique (un produit particulier, un marché cible, une zone géographique donnée, etc.). Il est fréquent qu'une division soit elle-même organisée selon une structure fonctionnelle. Ces deux types de structures ne sont donc pas forcément opposés, mais peuvent exister à différents niveaux de l'organisation.

- ✓ Les structures transversales organisent la prise de décision en utilisant des critères qui traversent les fonctions traditionnelles de l'entreprise (comme les structures par projets ou par processus) ou en combinant plusieurs critères (comme les organisations matricielles).

2.2 Les centres de responsabilité :

➤ Définition et caractéristiques :

un centre de responsabilité peut être défini comme des subdivisions de gestion à l'intérieur de l'entreprise, caractériser par⁷² :

- Une délégation de pouvoir aux équipes en leur donnant de l'autonomie, ce qui demande une structure bien pensée pour assurer que les objectifs de chaque centre servent l'intérêt globale de l'entreprise.
- Un domaine d'intervention bien délimité.

⁷¹ F. GIRAUD, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^{ème} édition, Gualino éditeur, 2004, P. 44-45.

⁷² H. LÖNING and others, « le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, France, 2008, P.P 16-18.

- Des objectifs à réaliser (obligation de résultat signifiant la performance à atteindre).
- Des moyens nécessaires (humain, financier, matériel).
- Instaurer un système de mesure de la performance par le biais d'un ensemble d'indicateurs.
- La contrôlabilité : le responsable est soumis à un contrôle on veut de vérifier de degré d'attente des objectifs.

➤ Typologie du centre de responsabilité :

Il existe quatre types principaux de centres de responsabilité, classés selon ce qu'ils peuvent contrôler ⁷³ :

✚ **Centres de coûts** : Ils ne maîtrisent que les coûts. On distingue :

- Productifs : Lien clair entre coûts et production (usines). On contrôle via coûts standards, budgets, écarts.
- Discrétionnaires : Lien difficile à établir (services supports comme RH, informatique). Le budget est souvent basé sur le jugement du management.

✚ **Les centres de profit** : dont l'objectif est de maximiser le profit on doit y contribuer

(Marge, résultat). Le responsable du centre a un pouvoir de décision sur les éléments formant le chiffre d'affaires et les coûts.

- Profit = chiffre d'affaire - la somme des coûts.
- Marge = chiffre d'affaire - une partie des coûts.

✚ **Le centre de chiffre d'affaires (ou des recettes)** : dans l'objectif est de maximiser les ventes. Le responsable a un pouvoir de décision sur des éléments formant le chiffre d'affaires et les frais de distribution. Des centres de coûts discrétionnaire (très généraux, de structure) l'objectif est la qualité du travail réalisé ou la qualité du travail de la coordination car ce qui caractérise le centre c'est la difficulté d'identifier l'output alors que l'input (les charges consommées) est mesurable

✚ **Les centres d'investissement** : l'objectif est la maximisation de la rentabilité du capital investi, ou des actifs (divisions, filiales importantes). La rentabilité est mesurée par les indicateurs suivants :

- Return on investment ROI = bénéfice / Investment.
- Return on capital employed ROCE = résultat d'exploitation / capitaux employés « Immobilisations nettes + BFR ».
- Return on assets ROA = résultat net / actifs nets.

La classification des centres de responsabilité permet d'adapter les outils de contrôle de gestion en fonction du niveau d'autonomie et des éléments maîtrisés par chaque entité.

3 Le système d'information pour la mesure de la performance et contrôle :

Un système d'information est bien plus qu'un ensemble d'outils informatiques. C'est un système complexe et dynamique qui englobe les personnes, les processus et les technologies, et qui constitue l'ossature informationnelle essentielle au fonctionnement et à la modernité de

⁷³ Ibid. P.P 18-21

toute organisation. Il est intrinsèquement lié à la structure et à la stratégie de l'entreprise, jouant un rôle crucial dans la gestion, la communication et la prise de décision.

3.1 Définition d'un système d'information :

Le système d'information est fondamentalement perçu comme le système nerveux d'une organisation moderne. Son émergence après la Seconde Guerre mondiale est directement liée au besoin croissant de gérer l'information au sein des organisations. L'avènement des moyens informatiques a joué un rôle d'accélérateur, permettant l'automatisation de cette gestion et stimulant la réflexion sur la structure des flux d'information au sein de l'entreprise. L'arrivée des ordinateurs a marqué une étape cruciale en facilitant le stockage et le traitement de grandes quantités de données. Les techniques informatiques ont ainsi apporté les premières solutions concrètes à la gestion de l'information. Cependant, cette avancée a également engendré une confusion fréquente entre le système d'information (SI), qui est un concept plus large, et le système informatique (matériel et logiciel), qui n'en est qu'une composante. Une organisation dépourvue d'un système d'information efficace est considérée comme archaïque. Cette importance est telle que l'auteur avance une double proposition : l'organisation est système d'information et le système d'information est organisation. Cette ellipse suggère une imbrication profonde où l'information structure et définit l'organisation elle-même. De plus, le système d'information est supposé rompre la symétrie informationnelle entre les dirigeants et les employés, un argument souvent avancé pour justifier l'apport des Technologies de l'Information et de la Communication (TIC). La représentation générale de l'information est celle d'un ensemble de données modulables en fonction des besoins, une « vision informationnelle du monde ». Cette vision sous-tend plusieurs postulats, notamment⁷⁴ :

- Le déterminisme informationnel : l'idée que l'information influence et détermine les actions.
- La séquence information-décision : le processus décisionnel est basé sur l'information disponible.
- La pertinence de l'information : l'importance de pouvoir retrouver l'information adéquate au moment opportun.

Cependant, R. REIX et F. ROWE soulignent la multiplication des problématiques liées à l'usage des systèmes d'information, allant de l'aide à la décision et à la communication à la complexité due à l'évolution technique constante. Ils notent également le caractère multipolaire et partiellement déterminé des SI, soulevant des questions sur leur finalité, leur nature et leur composition. Face à ces complexités, ils proposent une définition du système d'information comme : « un ensemble d'acteurs sociaux qui mémorise et transforme des représentations via des technologies de l'information et des modes opératoires. » Cette définition met en lumière les aspects humains et organisationnels du SI, au-delà de la simple infrastructure technologique. Ainsi, le système d'information est un enjeu majeur pour les organisations contemporaines, autour duquel s'est construite une véritable socio-économie. Des aspects tels que l'externalisation du système informatique, la capitalisation et le partage de l'information, la communication et la coopération à distance, la coordination des processus et l'évolution des logiciels témoignent de cette importance croissante.⁷⁵

⁷⁴ Ibid. P.206

⁷⁵ Ibid. P.207

3.2 Le rôle du système d'information pour le contrôle de gestion :

Le système d'information est envisagé principalement comme un outil essentiel au service de la mesure de la performance et le contrôle de gestion. Il remplit plusieurs fonctions clés⁷⁶ :

- Fourniture d'informations nécessaires aux processus de contrôle :
 - Le système d'information, incluant sa base informatisée, est le moyen par lequel le contrôle de gestion obtient les données nécessaires à ses activités.
 - Il assure la collecte et le traitement de ces informations, constituant un « système d'information de gestion » considéré comme initialement « transparent ».
 - Il contribue fondamentalement à la boucle « information — décision — contrôle », en fournissant les éléments factuels pour éclairer les prises de décision qui mènent ensuite aux actions de contrôle.
- Support à la prise de décision et à l'action :
 - Le système d'information permet de mesurer la performance, d'améliorer les décisions et de corriger les dysfonctionnements au sein de l'organisation.
 - Il facilite la comparaison avec les concurrents et améliore la réactivité de l'entreprise en produisant des informations potentiellement en temps réel.
 - Il contribue à améliorer la flexibilité de l'entreprise face à la concurrence en permettant une adaptation plus rapide aux évolutions du marché.
 - Il apporte une assistance au pilotage grâce à une variété d'indicateurs concernant l'état interne de l'entreprise (stock, production, trésorerie), son positionnement sur le marché (part de marché, cotation boursière, taille du marché) et des éléments de son environnement (performance des concurrents, emploi, taux d'intérêt).
 - Il permet de manipuler et d'utiliser l'information tout au long du processus décisionnel.
- Facilitation de la communication et de la collaboration :
 - Le système d'information favorise la mise en relation des acteurs à l'intérieur de l'entreprise grâce au partage de l'information.
 - Il sert de maison de relation de l'entreprise avec son environnement externe, permettant de constituer des réseaux et des partenariats pour favoriser les échanges.

4 Le contrôle de gestion et la gestion des risques :

4.1 Comment identifier les risques ?

Un risque se définit comme la possibilité qu'un événement survienne et affecte la réalisation des objectifs fixés. Son évaluation repose sur deux aspects : l'ampleur de ses conséquences (impacts) et sa probabilité d'occurrence. On distingue plusieurs catégories de risques⁷⁷ :

✓ **Les risques stratégiques, de gouvernance et d'image** : Ces risques sont liés aux orientations fondamentales de l'entreprise et présentent une ou plusieurs des caractéristiques suivantes :

- Ils sont majeurs ou macro, car ils peuvent remettre en question l'existence même de l'entreprise, son image, voire son objet social et ses statuts.

⁷⁶ Ibid. P.P 205-206

⁷⁷ Livre blanc DFCG/CGI « La gestion des risques et le contrôle interne dans les collectivités territoriales, approche par les risques », Business Consulting, 2017, P.P. 46-47

- Ils concernent la gouvernance, notamment les méthodes de prise de décision et les règles encadrant les délégations de pouvoir et de signature.

- Ils peuvent résulter de la combinaison de plusieurs risques opérationnels similaires, identifiés lors de la consolidation des cartographies des risques des différents services (par exemple, une panne informatique dans un service est un risque opérationnel ; des pannes simultanées dans plusieurs services constituent un risque stratégique).

- Ils sont liés aux évolutions technologiques, aux conditions techniques de production, à l'innovation des produits et à la stratégie commerciale.

✓ **Les risques financiers** : Ils concernent tout ce qui peut détériorer significativement les résultats économiques de l'entreprise. Souvent facilement identifiables et quantifiables, ils incluent : les dépassements de coûts, les créances impayées, les emprunts inadaptés, les augmentations salariales excessives. Ils touchent également la qualité de l'information comptable et financière (fiabilité, niveau de détail, actualité). De plus, le risque financier est souvent le plus communiqué car il est directement lié aux exigences de la communication financière institutionnelle.

✓ **Le risque humain** : Bien que son existence soit rarement remise en question, il est complexe à délimiter, car il englobe la sécurité des personnes, l'organisation et la gestion des ressources humaines, les troubles psychologiques liés au travail et la bonne gestion des compétences.

✓ **Les risques opérationnels** : Ils concernent les causes de dysfonctionnement d'un processus opérationnel, qui peuvent compromettre la réalisation ou la fourniture du bien ou du service. Leur gestion implique la mise en place de contrôles sur les processus préalablement identifiés.

✓ **Les risques exogènes** : Toute entreprise est confrontée à des risques externes sur lesquels elle a peu de contrôle. Il est néanmoins crucial de s'organiser pour en limiter les effets, d'autant plus que les actions pour réduire leur survenance sont limitées. Il s'agit notamment des actes de terrorisme, des catastrophes naturelles, des grèves et autres événements similaires.

Il s'agit notamment des actes terrorisme, des dégâts d'ordre climatique, des grèves et autres types d'événements de ce genre :

Les risques juridiques et d'ordre réglementaire : Qu'ils relèvent du droit civil, pénal ou administratif, ils s'appliquent à tous les aspects du fonctionnement de l'entreprise⁷⁸ :

- Les contrats avec les clients.
- Les relations avec le personnel.
- Les relations avec les fournisseurs.
- Les relations avec l'administration fiscale et les organismes de sécurité sociale.

La maîtrise des risques a pour objectif d'identifier, d'évaluer et de traiter les menaces potentielles qui pourraient impacter négativement la valeur de l'organisation et l'atteinte de ses objectifs. Elle suit un processus logique comprenant l'identification, l'évaluation, le traitement, la surveillance et la revue des risques. Les risques sont traités de différentes manières : évitement, réduction, transfert ou acceptation, en fonction de leur probabilité et de leur impact. Une gestion efficace des risques requiert une culture d'entreprise sensibilisée aux risques et impliquant tous les niveaux de l'organisation.

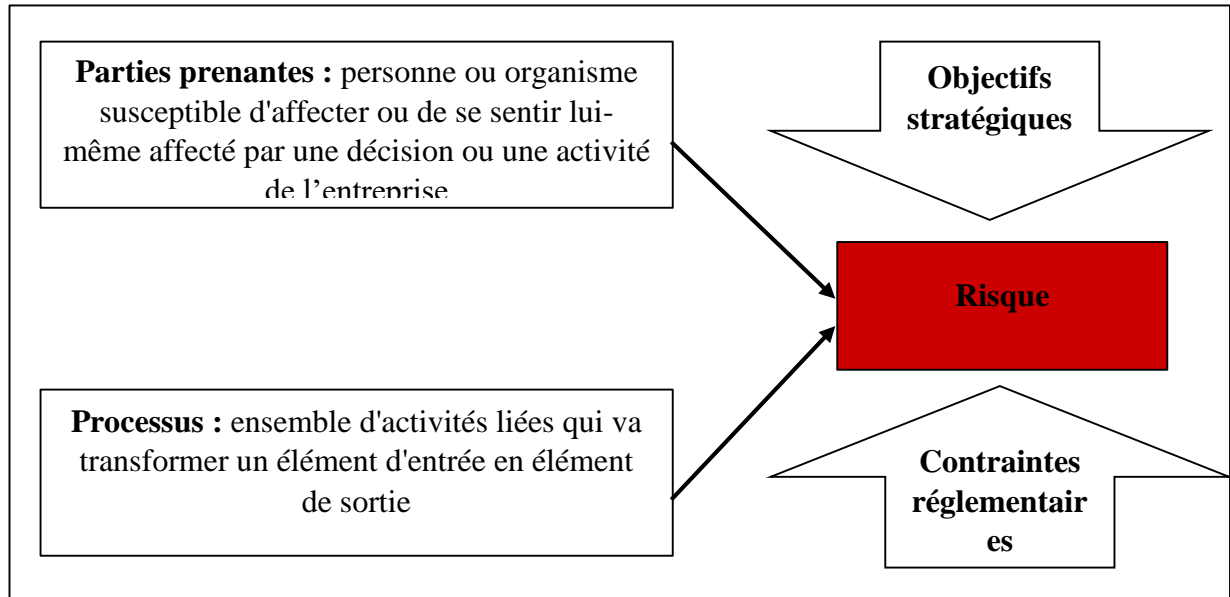
⁷⁸ L.CAPPELLETTI, and others, « Toute La Fonction Contrôle De Gestion », Dunod, France, 2014, P29.

4.2 Le Contrôle de Gestion comme Outil de Maîtrise des Risques :

Le contrôle de gestion joue un rôle primordial dans le gouvernement d'entreprise en intégrant la gestion des risques. Il permet d'identifier les sources de risques qui pourraient menacer les objectifs stratégiques et l'avantage concurrentiel de l'entreprise. Cette identification passe par une analyse des impacts des activités sur les parties prenantes et une détection des signaux faibles de risques. Pour cela, le contrôle de gestion met en place des mécanismes d'évaluation de l'impact potentiel des risques, notamment financier, et assure le suivi de l'efficacité des mesures de contrôle. Il contribue ainsi à sécuriser l'atteinte des objectifs fixés et à garantir la fiabilité des informations financières et opérationnelles nécessaires au pilotage. Une approche optimale consiste à intégrer la gestion des risques au sein même des processus du contrôle de gestion, en considérant les risques potentiels dès la planification, la fixation des objectifs et le suivi de la performance. Cette démarche proactive, attentive aux perspectives des différentes parties prenantes et aux risques inhérents aux processus opérationnels, permet à l'entreprise de se prémunir contre de nombreux aléas et de protéger son potentiel de croissance. En somme, le contrôle de gestion, en intégrant la gestion des risques, se positionne comme un instrument clé pour la pérennité et le développement de l'entreprise.⁷⁹

Le contrôle de gestion et la maîtrise des risques sont deux piliers fondamentaux d'une gestion saine et performante. Le contrôle de gestion permet de naviguer vers les objectifs stratégiques, tandis que la maîtrise des risques assure la sécurité du voyage en anticipant et en gérant les obstacles potentiels. Leur intégration est essentielle pour une prise de décision éclairée, une allocation efficace des ressources et une création de valeur durable.

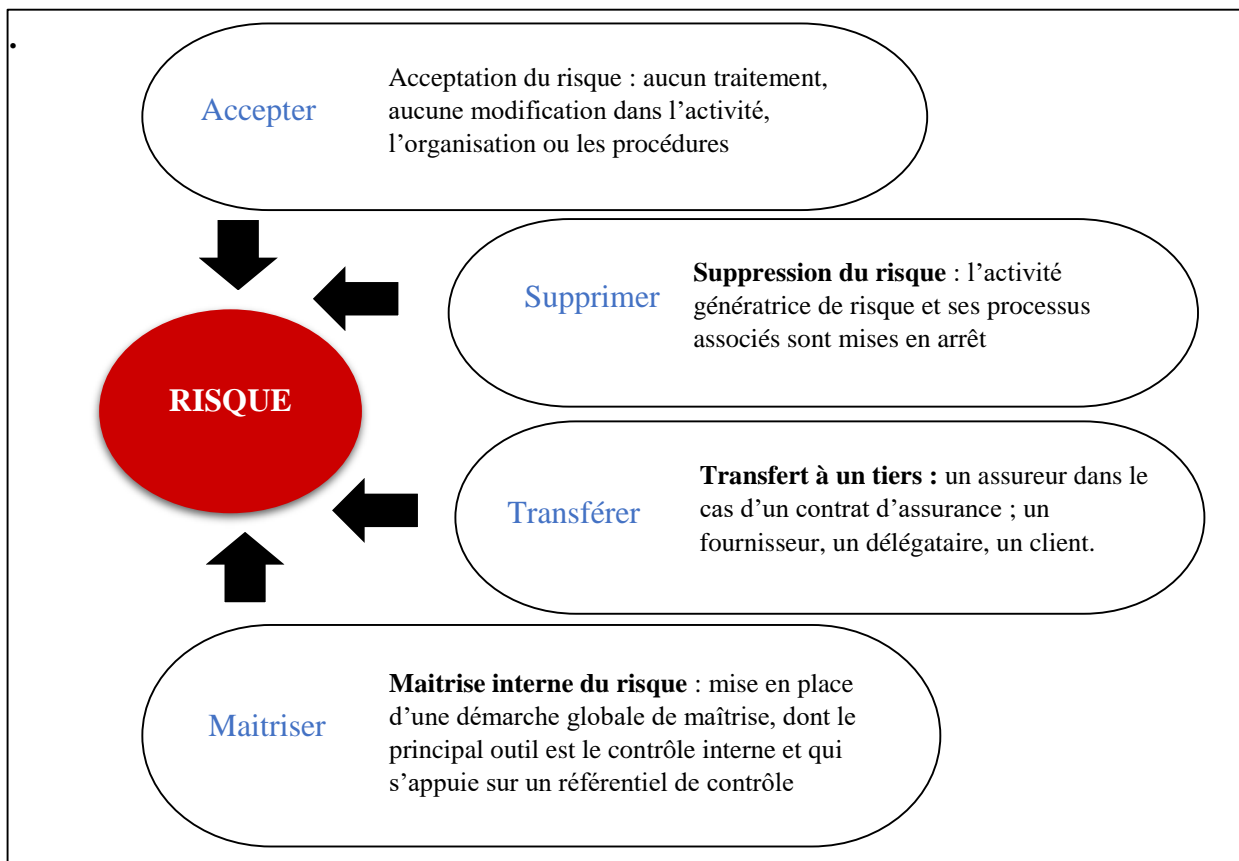
Figure N°11 : Conditions d'existence des risques.



Source : Livre blanc DFCG/CGI « La gestion des risques et le contrôle interne dans les collectivités territoriales, approche par les risques », Business Consulting, 2017, P.43.

⁷⁹ S. MAGHRAOUI, Op.cit. P.1174

Figure N°12 : les choix de traitement du risque.



Source : Livre blanc DFCG/CGI « La gestion des risques et le contrôle interne dans les collectivités territoriales, approche par les risques », Business Consulting, 2017, P.53.

Conclusion

En synthèse, ce chapitre a permis de décortiquer la notion complexe de la performance des entreprises, depuis ses origines jusqu'à ses multiples facettes (critères, objectifs, typologie et indicateurs de mesure). Nous avons mis en lumière que la performance n'est pas un concept monolithique, mais une réalité multidimensionnelle qui doit être appréhendée à travers une variété de prismes et d'outils de mesure adaptés aux spécificités de chaque organisation.

Le contrôle de gestion s'est révélé être un système de pilotage essentiel pour orchestrer cette performance. Nous avons souligné le lien intrinsèque entre le contrôle et la performance, démontrant comment des mécanismes de contrôle efficaces contribuent directement à l'atteinte des objectifs stratégiques. L'apport crucial des systèmes d'information dans la mesure, le suivi et l'analyse de la performance et du contrôle a également été mis en évidence, garantissant la fiabilité et la pertinence des données pour une prise de décision éclairée. Par ailleurs, la structure organisationnelle conditionne la mise en œuvre efficace du contrôle de gestion, en facilitant la circulation de l'information et la responsabilisation des acteurs. Enfin, l'intégration de la gestion des risques dans le contrôle de gestion renforce la capacité de l'entreprise à anticiper les aléas et à sécuriser sa performance sur le long terme face aux incertitudes et aux menaces potentielles.

En conclusion, la performance d'une entreprise n'est pas le fruit du hasard, mais le résultat d'une gestion rigoureuse et éclairée, où le contrôle de gestion, en tant que système de pilotage global, joue un rôle central dans l'alignement des ressources, la mesure des résultats et la maîtrise des risques, contribuant ainsi à la pérennité et la compétitivité de l'entreprise dans un environnement en perpétuelle évolution.



Chapitre III :

**Cas pratique de la contribution
du contrôle de gestion
à la performance de l'entreprise
SONELGAZ Tizi-Ouzou.**

Introduction

Dans les chapitres précédents, nous avons examiné en détail les concepts liés au contrôle de gestion, aux outils de contrôle de gestion et à leur lien avec la performance de l'entreprise. Ce chapitre pratique applique ces connaissances à une étude de cas de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou.

La première section présente l'organisme d'accueil de l'entreprise. La Direction de Distribution d'électricité et de gaz, une entreprise énergétique majeure en Algérie. Nous détaillerons son histoire, sa structure, ses activités, ses objectifs et ses missions pour comprendre comment le contrôle de gestion est appliqué pour piloter sa performance. L'analyse de la deuxième section porte sur l'application concrète du contrôle de gestion au sein de la direction de distribution. Nous avons débuté par un entretien avec le chef de service contrôle de gestion, afin de saisir les mécanismes du contrôle de gestion au sein de l'entreprise. La troisième section est consacrée à l'élaboration de tableaux de bord de performance, basés sur les données collectées et analysées précédemment.

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil SONELGAZ

Nous débuterons cette section par une présentation générale de SONELGAZ, son histoire, sa structure organisationnelle et ses activités. En mettant l'accent sur la direction de distribution d'électricité et de gaz de Tizi Ouzou, qui nous a accueillis pendant notre enquête et a fourni les informations nécessaires à notre étude de cas.

1 L'historique de l'entreprise

La Société National de l'Électricité et du Gaz (SONELGAZ) est l'entreprise publique historique et le pilier de l'énergie en Algérie. Fondée en 1969, est un acteur majeur de l'emploi en Algérie et contribue significativement à l'économie nationale. L'entreprise s'est engagée dans la modernisation de ses infrastructures, l'amélioration de la qualité de service et le développement et le développement de l'énergie renouvelable.

En tant qu'opérateur intégré, SONELGAZ couvre l'ensemble de la chaîne de valeur énergétique : production, transport, distribution et commercialisation.

Figure N°13 : le logo de SONELGAZ



Source : Logo de la société national d'Électricité et du Gaz d'Algérie

De la création de l'établissement public (EGA) l'Électricité et Gaz d'Algérie en 1947 à la transformation en société Holding, SONELGAZ est passé par les étapes suivantes :

Tableau N°5 : l'évolution historique de SONELGAZ

1945	La création de l'Électricité et Gaz d'Algérie EGA	<p>Au début du 20^{ème} Siècle, le secteur de l'électricité, était dominé par des concessions détenues par des entreprises coloniales. La loi N° 46-628 du 8 avril 1946, qui a nationalisé les activités électriques et gazières en France métropolitaine, a été étendue à l'Algérie.</p> <p>Cela a conduit à la nationalisation des entreprises privées d'électricité et du gaz existantes à l'époque, et à la création d'EGA (Électricité et Gaz d'Algérie) par décret N° 47-1002 du 5 juin 1947. À cette époque, l'Algérie avait un réseau électrique de faible capacité, hérité d'un modèle économique colonial.</p>
------	---	--

1969	Dissolution d'EGA et Création de SONELGAZ	<p>En rupture avec l'héritage colonial et pour répondre à des choix politiques et économiques, l'année 1969 a vu la dissolution d'EGA et son remplacement par la création de SONELGAZ (Société Nationale de l'Électricité et du Gaz), par ordonnance N° 69-59 du 28 Juillet 1969.</p> <p>Cette nouvelle entreprise a reçu le monopole de la production d'électricité, ainsi que celui de la distribution, et de la vente de gaz naturel dans le pays.</p> <p>SONELGAZ, déjà d'une taille respectable, entamait une nouvelle ère avec un effectif de 6000 agents pour desservir 700 000 clients, avec un taux d'électrification de 40%. Elle disposait de 626 MW de puissance électrique installée, alimentant 665 000 clients BT, 3 180 clients MT et 08 clients HT, ainsi que d'un réseau de transport gaz de 575 km et d'un réseau de distribution gaz de 1 590 km alimentant 168 032 foyers.</p>
1983	Le tournant de la première restructuration	<p>Quatorze ans après sa naissance, en 1983, une première restructuration a été entreprise. Cela a conduit la création de cinq filiales étaient dédiées aux travaux spécialisés et d'une entité de fabrication : KAHRIF (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).</p> <p>Le choix de ce modèle, (Maison-mère et Filiales), a permis à SONELGAZ d'accroître sa capacité de déploiement et de gestion de ses projets. Ce système d'organisation et de management a permis aux nouvelles sociétés de jouer un rôle majeur dans la construction des infrastructures électriques et gazières.</p> <p>Il devint alors le précurseur du mode actuel, caractérisé par l'autonomie de gestion et réactivité dans un environnement en constante évolution</p>
1995	SONELGAZ devient EPIC	<p>Par le décret exécutif N° 95-280 du 17 septembre 1995, la SONELGAZ a été transformée en Établissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC), placée sous la tutelle du Ministère chargé de l'énergie et des Mines. Dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière, elle est régie par les règles de droit public dans ses relations avec l'État et est considérée comme commerçant dans ses rapports avec les tiers. Le même décret confie à la SONELGAZ une mission de service public</p>
2002	La commercialité au cœur de la nouvelle stratégie	<p>Par le Décret présidentiel n° 02-195 du 01 Juin 2002, SONELGAZ est devenue une Société par Actions (SPA).</p> <p>Elle est soumise aux dispositions de la loi relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisations, ainsi qu'aux dispositions du code de commerce.</p> <p>Ce statut lui permet d'étendre ses activités à d'autres secteurs de l'énergie et d'intervenir à l'international.</p>

2004	Le Groupe Industriel SONELGAZ	<p>En 2004, SONELGAZ est devenue le premier investisseur national, s'imposant comme un acteur majeur du développement national. Avec l'objectif de devenir un catalyseur d'investissements nationaux et étrangers dans le secteur énergétique national.</p> <p>En conséquence, elle a réorganiser son Groupe industriel en transformant ses centres opérationnels en filiales spécialisées.</p>
2009	Parachèvement de la restructuration, le renouveau	<p>De 2007 à 2009, dans le but d'améliorer ses performances, SONELGAZ a mis en place une nouvelle organisation. Cela a conduit à la création d'un Groupe comprenant 33 filiales et 6 Sociétés en participation directe.</p> <p>L'ouverture de l'Institut de Formation en Électricité et Gaz (IFEG) en 2007, ainsi que la création des sociétés d'engineering, des systèmes d'information et de la gestion immobilière (CEEG, ELIT & SOPIEG) et l'intégration de la Société Rouïba Éclairage en 2009, ont permis à SONELGAZ de se transformer en une Holding de sociétés.</p> <p>L'objectif était de développer et de renforcer ses infrastructures électriques et gazières. La dynamique d'investissement que le Groupe va connaître concernera tous les métiers et toutes les zones géographiques du territoire National</p>
2011	La Holding	<p>En mai 2011, les statuts de SONELGAZ ont été modifiés par le conseil des ministres, les rendant conformes à la loi N°02 - 01 du 5 février 2002 relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisations.</p> <p>SONELGAZ est désormais organisée en « SOCIÉTÉ HOLDING », sans création d'une nouvelle entité juridique. La sociétés filiales de SONELGAZ forment alors l'ensemble dénommé « Groupe SONELGAZ »</p>
2014	Le partenariat au cœur du développement	<p>En 2014, en partenariat avec Général Electric, une société dénommée GEAT (General Electric Algérie Turbines) a été créée. Elle est chargée de la réalisation et de l'exploitation d'un complexe industriel situé à Ain Yagout dans la wilaya de Batna, destinée à produire des TG (turbines à gaz) et TV.</p> <p>De plus en partenariat avec Hyundai et Daewoo, la société dénommée HYENCO a été créée, elle est chargée de la réalisation de prestations EPC (Engineering, Production and Construction) pour des ouvrages énergétiques industriels.</p>
2017	Une nouvelle organisation de la Distribution	<p>L'année 2017 a marqué une nouvelle organisation visant à améliorer l'efficacité des sociétés du Groupe et à accroître leur efficience. Cela s'est fait par la mutualisation de leurs savoir-faire. Ainsi le métier de la distribution est désormais géré par une seule entité ; Société Algérienne de Distribution de l'Électricité et du Gaz (SDC).</p> <p>La SDC est le résultat de la fusion-absorption des sociétés de distribution SDE, SDO et SDA.</p>

Source : Réalisé par l'étudiante d'après les documents internes du SONELGAZ.

2 L'organisation générale du groupe SONELGAZ et ses activités :

Cette partie débute par une présentation de l'organisation générale du groupe, puis nous aborderons ses principales activités.

2.1 L'organisation générale du groupe SONELGAZ :

Afin d'assurer une gestion efficace, le groupe dispose d'un :

❖ **Comité exécutif** : Il occupe le poste de Chargé des Stratégies et des politiques générales, étant l'organe supérieur chargé de l'aide à la prise de décision et du pilotage. Sous la direction du PDG du groupe SONELGAZ, il est constitué de cadres dirigeants qui sont responsables de fonctionnaires stratégiques au sein de la direction générale du groupe, ainsi que d'administrateurs délégués responsables des domaines des métiers de base, des travaux et des métiers périphériques.

Le comité exécutif se réunit tous les 15 jours pour procéder entre autres :

- ☞ À l'examen et à l'adoption des orientations.
- ☞ Fonctionnement des activités exercées par la direction générale, direction exécutive de la maison mère et applicable aux sociétés filiales
- ☞ À l'adoption des budgets, des bilans (moyen et court terme) des directions générales et exécutive de SONELGAZ.
- ☞ À l'examen des dossiers avant leur présentation au conseil d'administration et/ou à l'assemblée Générale de SONELGAZ.

- ❖ **L'assemblée générale** : Elle est composée de représentants de l'État, à savoir :
 - Le ministre chargé de l'énergie.
 - Le ministère des finances.
 - Le ministère des participations de l'État.
 - Le représentant de la présidence de la république.
 - Le responsable de l'institution chargée de planification.

Sous la présidence du ministre de l'énergie, l'assemblée générale se réunit une fois par an au mois, afin de prendre des décisions telles que :

- Les programmes généraux d'activité.
- Les rapports des commissaires aux comptes.
- Le bilan social et comptes résultats.
- L'ouverture, l'augmentation et la réduction du capital social. Le PDG de SONELGAZ assiste aux travaux de l'assemblée.

- ❖ **Le conseil d'administration** : Est composé des membres suivants :
 - Les représentants des ministères suivants : l'énergie, finances, commerce, participations de l'État, Collectivités locales, l'environnement.
 - Deux représentants des travailleurs.
 - PDG de SONELGAZ.
 - PDG des filiales production, transport et distribution : GAZ et ELECTRICITE.

Le conseil se réunit quatre fois par an sous la présidence du PDG de SONELGAZ afin d'examiner et d'approuver diverses affaires, telles que :

- Le budget, les projets de bilan social et des comptes résultats.
- Les concours bancaires et finances.
- La rémunération des cadres dirigeants.

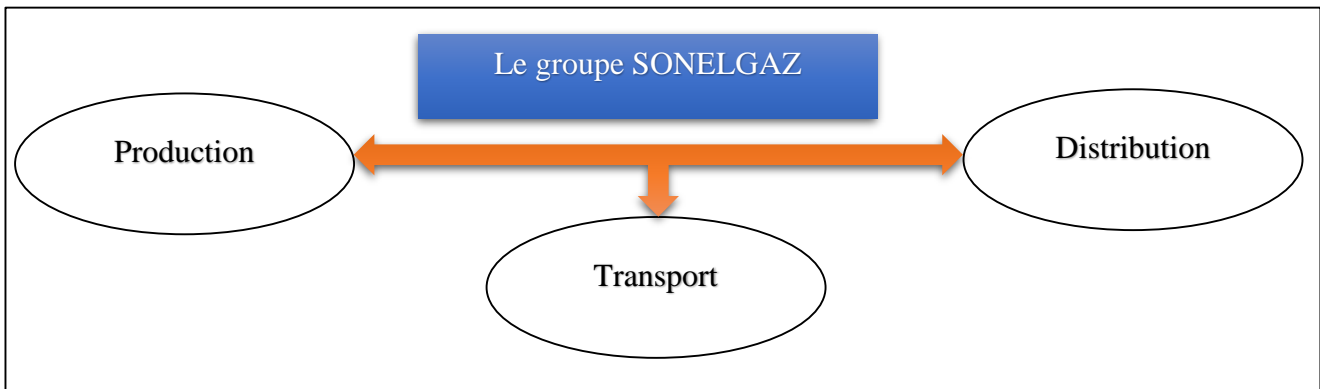
❖ **Le comité d'audit :** La mission principale de cette instance indépendante est de juger de la qualité de la gestion de SONELGAZ, peu importe l'opinion du PDG du groupe. Son conception exprime le désir d'être un groupe transparent dans ses méthodes de gestion.

Composé de 04 membres nommés par le Conseil d'Administration. il assure Pertinence des méthodes comptables adoptées et revue du budget et des plans d'audit Appartient au groupe.

❖ **Comité de coordination groupe :** Il est responsable de la coordination globale des activités menées par l'ensemble des filiales. Groupe. Il tient au moins 1 réunion par trimestre pour travailler sur le tableau de bord Rapports trimestriels et principales orientations en matière de budget et d'investissement.

2.2 Les activités du groupe SONELGAZ :

Figure N°14 : les activités du groupe SONELGAZ.



Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ **Activité de production :** Le caractère non stockable de l'électricité impose aux entreprises de disposer de capacités d'intégration complètes Toutes les étapes de son activité, depuis la production (y compris la conversion de l'énergie thermique ou hydraulique en énergie mécanique puis en énergie électrique), jusqu'à la mise à disposition au consommateur final.

➤ **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.

➤ **Activité de distribution :**

- Distribution d'électricité : réalisée par lignes et câbles moyenne et basse tension. Cela comprend la fourniture de services aux petits clients et aux abonnés nationaux.

- Distribution GAZ : elle garantit la satisfaction de trois catégories principales de clients : les clients industriels, les ménages et les artisans (alimentés par des réseaux basse pression). La Société de Distribution Centre fait partie des quatre filiales qui fournissent des

services de distribution d'électricité et de gaz, avec la Société de Distribution Alger, la Société de Distribution Ouest et la Société de Distribution Est.

3 Le fonctionnement de la structure organisationnelle de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou

L'énergie est distribuée vers des différents lieux de consommation par la société de Distribution, cette dernière est divisée en quatre : SDA, SDC, SDE, SDO.

3.1 La société de distribution centre (SDC)

La société SONELGAZ Distribution Centre (SDC) dispose d'un important réseau d'électricité et de gaz. Elle est divisée sur un nombre de direction de distribution DD qui sont : Blida, Tizi-Ouzou, Médéa, Bouira, Djelfa, Ouargla, Tamanrasset, Laghouat, Ghardaïa, El Oued, Biskra et Illizi.

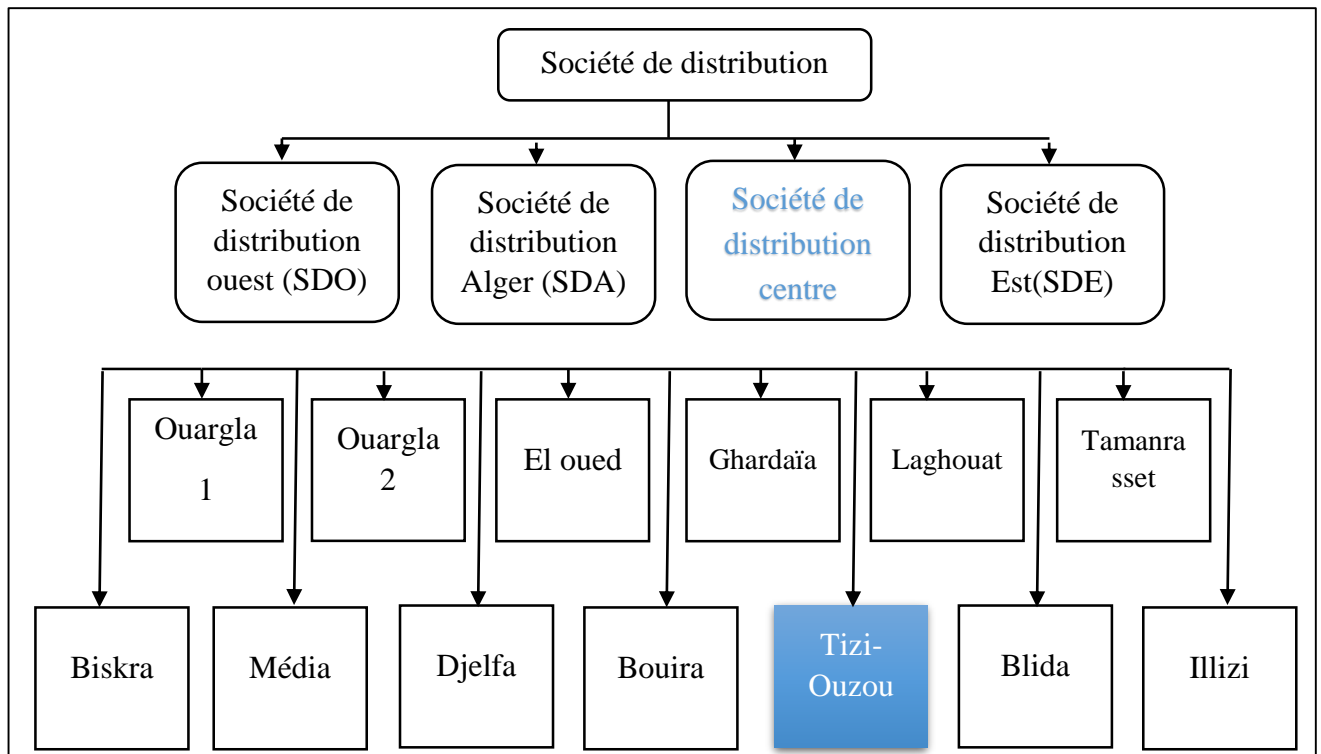
❖ Les missions de la SDC

La Société Algérienne de Distribution de l'Électricité et du Gaz est chargée, dans les limites de ses attributions, de la distribution de l'énergie électrique et gazière et de la satisfaction des besoins de la clientèle aux conditions requises de coût, de qualité de service et de sécurité.

❖ Les attributions de la SDC

- La garantie de la qualité et la continuité de service
- L'exploitation et la maintenance des réseaux de distribution de l'électricité et du gaz
- Le développement des réseaux électricité et gaz permettant le raccordement des clients nouveaux
- La garantie de la sécurité et l'efficacité de ses réseaux ;
- La garantie de l'équilibre entre l'offre et la demande en matière d'énergie
- La commercialisation de l'électricité et du gaz.

Figure N°15 : Organigramme de la société de distribution d'électricité et du gaz.

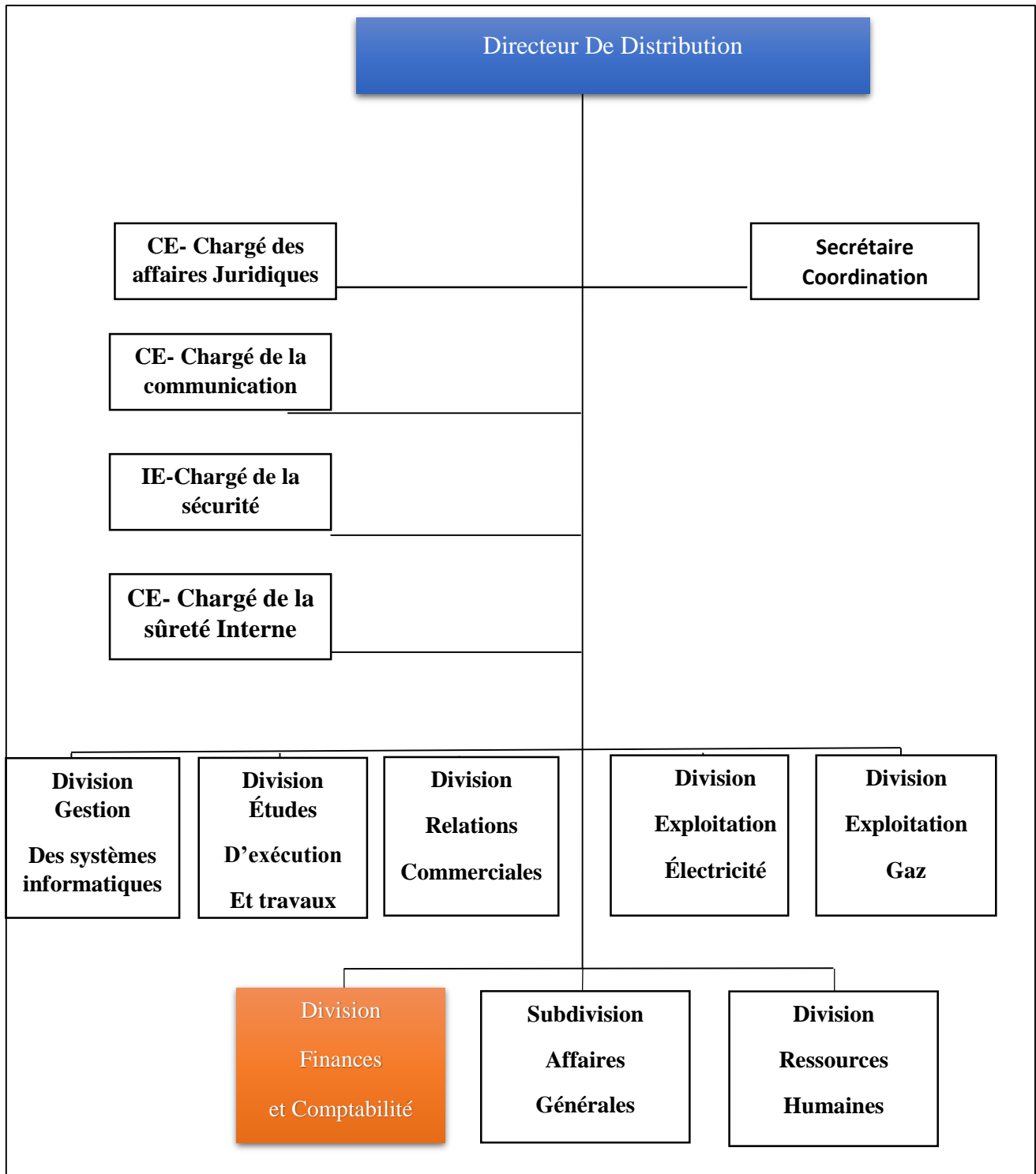


Source : Réalisé par l'étudiante à partir des documents internes du SONELGAZ

3-1- La direction de distribution Tizi-Ouzou (DD) :

La DD de Tizi-Ouzou est l'une des 52 directions de distribution appartenant à la Société Algérienne de Distribution de l'Électricité et du Gaz, elle a été créée à EL HARACH sous l'appellation subdivision de Tizi-Ouzou. Puis en 1980, elle devenait comme unité attachée à la zone de distribution centre de BLIDA et en 2005, SONELGAZ Tizi-Ouzou avait changé de statut de l'unité rattachée vers une Direction de Distribution dont le siège social est situé au 1 Boulevard Colonel Ali MELLAH Tizi-Ouzou.

Figure N°16 : Présentation de l'organigramme de la direction de distribution de Tizi-Ouzou.



Source : Documents interne de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou, 2024.

3.2 Présentation des différentes divisions de la SDC Tizi-Ouzou

Parmi les divisions de la direction de distribution centre Tizi-Ouzou on distingue :

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

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

- Le « Système de Gestion de la Clientèle (S.G.C) » qu'on utilise essentiellement dans le service trésorerie.
- Le système « Hissab » pour le service comptable -Le système « Nova » pour le service ressource humaine.

❖ La Division Administrative du Marché (D.A.M) :

Cette division a pour rôle l'élaboration et le suivi des marchés, l'ouverture et la gestion des autorisations de programmes pour la réalisation des engagements de l'entreprise, ainsi que la prise en charge du travail administratif qui en découle tel que le traitement et ordonnancement des factures fournisseurs.

❖ Division Relations Commerciales (D.R.C) :

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

Les dix-sept agences commerciales :

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

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

❖ La Division Ressource Humaine (D.R.H) :

Comme son nom l'indique, cette division s'occupe essentiellement de la gestion de la ressource humaine comme les recrutements, les congés, les promotions et avancements, l'élaboration de la paie.

Elle s'occupe aussi de l'établissement de tous les documents administratifs nécessaires tels que les contrats de travail assurent le lien entre l'employeur et les organismes sociaux, en matière de la sécurité sociale par exemple.

Pour son fonctionnement, elle utilise un système d'information appelé « NOVA ». Celui-ci est lié directement au système HISSAB, ce qui permet la génération automatique des écritures comptables.

❖ La division Technique d'électricité (D.T.E) :

Anciennement appelée la D.E.E (La Division d'Exploitation d'Électricité), cette division a pour mission d'assurer le bon fonctionnement du réseau électricité de l'entreprise en prenant en charge les travaux d'entretiens des réseaux (entretiens programmés ou dans le cadre des dépannages suite incidents). Cette division est composée de trois services

- Le service contrôle exploitation réseaux qui élabore les programmes d'entretiens des ouvrages et contrôle leur application.
- La réalisation de travaux de raccordement des nouveaux clients (travaux sous tension).
- Le service en maintenance électricité en procédant à la recherche et à la localisation des défauts des câbles.
- Le service télé conduite en installant et en suivant la maintenance des automates de réseaux.

❖ La division technique de gaz :

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

Elle est composée de trois services :

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

❖ La division des affaires générales :

- Cette division a pour missions :
 - D'Assurer la gestion des moyens, le matériel ainsi que les infrastructures de la DD (direction de distribution) ;
 - Le suivi et la gestion du gardiennage des locaux de la DD ;
 - Le suivi et la gestion de l'entretien ainsi que le nettoyage des locaux de la DD.

- Cette division s'occupe des achats :
 - Elle assiste les structures opérationnelles pour les achats groupés ;
 - Procéder aux achats des fournitures classiques et spécifiques ;
 - Assurer la gestion de l'économat.
- Elle s'occupe aussi du parc automobile :
 - Assurer les prestations relevant des activités parc automobile ;
 - Assurer la gestion des carburants, des assurances, des vignettes etc. ;
 - Assurer les prestations diverses avec les partenaires
- Cette division s'occupe des documentations et des archives :
 - Purger et classer les archives de la Direction Générale de Distribution (D.G.D) ;
 - Organiser et gérer la bibliothèque de la Direction Régional ;
 - Assurer l'approvisionnement de la bibliothèque en documents, revues etc.

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

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

La DFC de la direction de la Distribution de Tizi-Ouzou a pour 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 tableaux de bords
- L'assistance et le contrôle de la gestion de l'entreprise.

Cette division se décompose donc en 3 services :

1) Service comptable :

- Il permet d'enregistrer les écritures comptables concernant les différentes opérations comptables de l'entreprise ainsi que les mouvements touchant l'actif et le passif de l'entreprise, l'élaboration des déclarations fiscales mensuelles et annuelles et sur la comptabilité générale et analytique.

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

2) Service budgétaire : Ce service permet :

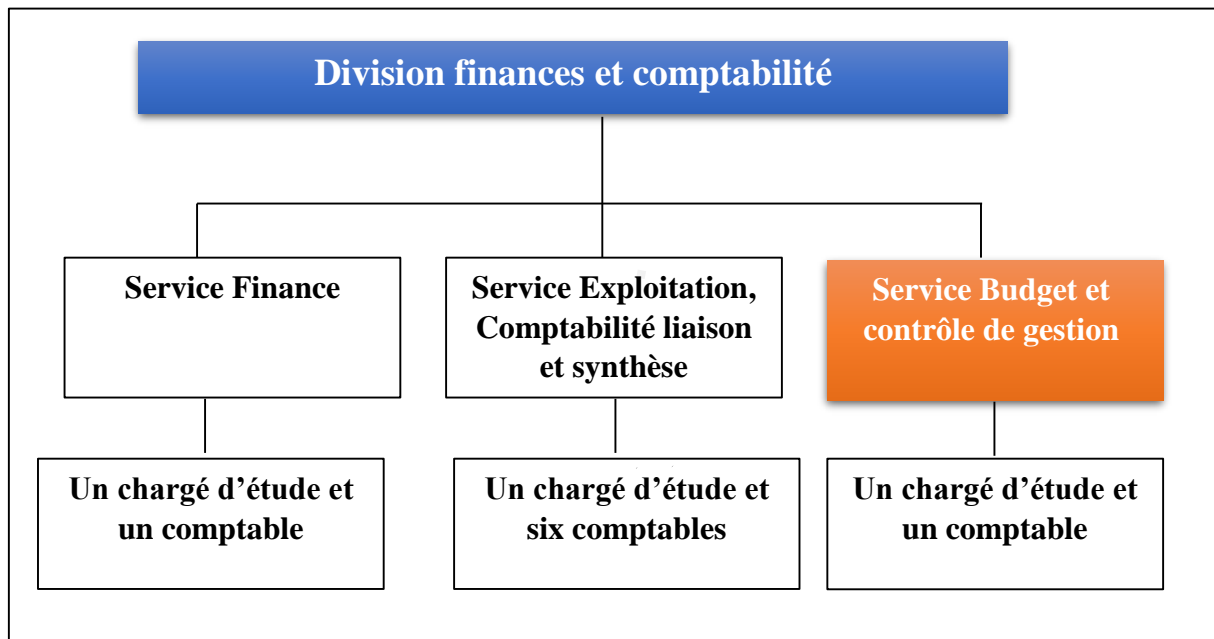
- D'analyser et de prévoir les coûts budgétaires endurés par l'entreprise
- Il trace un programme de contrôle de gestion d'entreprise,
- Recherche un équilibre financier que ce soit à court terme ou à long terme.

3) Service financier : Ce service permet de :

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

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

Figure N°17 : organigramme de la division finance et comptabilité DFC.



Source : Documents interne de la direction de distribution Tizi-Ouzou, 2024.

4 Les missions, les attributions et les activités de la Société de distribution de centre Tizi-Ouzou :

❖ Les missions :

La SDC de TO est chargée, dans les limites de ses attributions, de la distribution de l'énergie électrique et gazière et de la satisfaction des besoins de ses clients au niveau de la Wilaya de Tizi-Ouzou, la gestion des milliers d'abonnés en gaz et électricité, et la maintenance du réseau de distribution de l'électricité et du gaz.

Aussi de promouvoir de l'emploi à la jeunesse émergente et participer aux mieux au processus de développement économique et industriel.

❖ Les attributions :

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

❖ Les activités de SDC :

Les activités principales de la SDC sont la distribution et la commercialisation d'électricité et du gaz. L'activité de distribution Elle concerne la distribution de l'électricité et du gaz sur toute la wilaya de Tizi-Ouzou.

☞ **Distribution Électricité** : la distribution se fait par lignes de moyenne et basse tensions. Elle consiste à alimenter l'ensemble des clients industriels (petite entreprise) et les abonnés domestiques.

☞ **Distribution Gaz** : la distribution du gaz assure la satisfaction des trois grandes catégories de clients :

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

- Les clients industriels de moyenne importance sont alimentés par les réseaux moyenne pression

- Les ménages et artisans sont alimentés par les réseaux basse pression.

☞ **L'activité de commercialisation** qui chargé de :

- La fourniture et du développement de toutes prestations en matière de service énergétique (Électricité et Gaz).

- La satisfaction des besoins de la clientèle aux conditions requises de coûts, de qualité de service et de sécurité.

- La vente de l'électricité (HT, MT, BT).

- La vente de gaz (HP, MP, BP).

Section N°2 : le contrôle de gestion au sein de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou ; mécanismes et indicateurs de performance.

Dans cette section, nous débuterons par une présentation du fonctionnement du contrôle de gestion au sein de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou. Cette présentation s'appuiera notamment sur les informations recueillies lors d'un entretien avec le chef de service. Par la suite, afin d'évaluer la contribution du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise, nous procéderons à une collecte des données commerciales, financiers et ressource humaines afin d'élaborer les tableaux de bords commerciales, financiers et des RH dans la dernière section.

1 La fonction du contrôle de gestion au sein de la direction de distribution SONELGAZ. :

Dans le cadre de notre étude sur le contrôle de gestion, nous avons mené un entretien avec Monsieur HADJ MOHAND Tahar, le responsable du service contrôle de gestion, le 22 avril 2025, à 13h. L'objectif était de structurer nos échanges et d'aborder les aspects fondamentaux du contrôle de gestion au sein de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou.

❖ La méthodologie :

L'entretien a été mené face à face, sous forme d'un questionnaire préétabli couvrant les thèmes suivants : le rôle du contrôleur, l'objectif du contrôle de gestion, sa structure, ses outils et enfin les défis et les perspectives d'évolution.

❖ Le contenu :

- **Rôle, objectif et Structure du Contrôle de Gestion :**

- Le contrôleur de gestion dans l'entreprise joue un rôle d'information et d'analyse. Il ne prend pas de décisions, mais fournit des données et des rapports pour éclairer la prise de décision.
- L'objectif principal du contrôle de gestion est d'assurer la performance en alignant les objectifs stratégique et opérationnels.
- La structure du contrôle est centralisée au niveau de la direction générale.

- **Contexte et Spécificités du Secteur :**

- Politique tarifaire : Les budgets sont communiqués par l'État, qui fixe les prix, indemnités et subventions. Le budget est accordé en début d'année, avec une révision en juin.
- Impact de la réglementation : Il n'y a pas de spécificité du secteur de l'énergie en terme de réglementation qui impacte le contrôle de gestion.

- **Outils du Contrôle de Gestion**

- Outils utilisés : Les outils en usage au sein de la direction de distribution sont les tableaux de bord, la gestion budgétaire, le reporting et la comptabilité analytique (en cours d'utilisation).
- Outils de systèmes d'information (SI) :
 - NOVA : Ressources Humaines (RH).
 - CRMS : Commercial.
 - HISSAB : Financier (comptabilisation et paiement des factures).

- **Les tableaux de Bord et les indicateurs de Performance (KPI) :**

- Les principaux tableaux de bord utilisés couvrent les domaines commercial, ressources humaines et financier...etc.
- Chaque tableau de bord possède des KPI comparés aux objectifs fixés.
- Fréquence des rapports : Les rapports de performance sont produits et diffusés mensuellement.

- **Gestion de la Trésorerie :**

La trésorerie de l'entreprise est centralisée ; tous les fonds sont transférés au centre par l'événement automatique.

- **Les forces et faiblesse de l'entreprise :**

- Les forces :

L'entreprise possède une expérience significative et des ressources humaines qualifiées. Elle utilise un manuel de procédure budgétaire et un calendrier budgétaire pour une meilleure organisation. De plus, elle suit ses activités grâce à un tableau de bord et établit des prévisions. Enfin, elle pratique un contrôle budgétaire rigoureux et présente un reporting financier clair.

- Les faiblesses :

- L'entreprise est confrontée à des retards opérationnels, notamment dans la réalisation de ses projets électriques et l'extension des réseaux. Elle rencontre également des difficultés dans la gestion des appels d'offres.

- Le service budget et contrôle de gestion est limité dans son champ d'intervention car il est rattaché à la direction financière plutôt qu'à la direction générale.

- Il y a également des retards dans la transmission des informations et des documents essentiels au contrôleur de gestion.

- Une faiblesse significative réside dans la gestion des coûts, avec un manque de précision dans les calculs.

- L'absence d'un tableau de bord prospectif entrave la capacité de l'entreprise à évaluer sa performance future et à prendre des décisions rapides.

- L'absence de la méthode de coût à base d'activité (ABC) rend difficile la mesure des charges indirectes et affecte la fiabilité du calcul du coût de revient.

- **Les opportunités et menaces de l'entreprise :**

▪ Les opportunités :

- L'entreprise peut développer la production d'électricité à partir de sources renouvelables, ce qui s'inscrit dans une démarche de développement durable et répond à une demande croissante pour des énergies propres.

- L'entreprise a la possibilité de soutenir la relance de l'industrie nationale en remplaçant les importations par une production locale, ce qui peut stimuler l'économie et créer des emplois.

- L'entreprise peut améliorer la gestion des relations techniques et commerciales avec les clients à haute tension (HT) et haute pression (HP), ce qui peut améliorer la satisfaction client et renforcer les partenariats.

- L'entreprise a l'opportunité de moderniser ses systèmes de gestion de la clientèle et d'exploitation (par exemple, les projets SCADA, AMC), ce qui peut améliorer l'efficacité opérationnelle, réduire les coûts et améliorer la qualité des services.

- L'entreprise peut profiter de la forte demande en énergie gazière et en électricité, ce qui peut ouvrir des opportunités d'exportation et de partenariats avantageux, générant ainsi des revenus supplémentaires et renforçant sa position sur le marché.

▪ Les menaces :

- La dépendance aux ressources limitées (gaz et électricité) pose un risque à long terme.

- Les conditions climatiques extrêmes, les fraudes et les actes de vandalisme compromettent la qualité et la fiabilité des services.

- Risque d'Obsolescence Technologique. L'émergence de nouvelles technologies et de méthodes de communication plus efficaces menace la compétitivité si l'entreprise ne s'adapte pas rapidement.

- L'instabilité sociale régionale et les conflits potentiels peuvent perturber les opérations et la continuité des services.

En conclusion, cet entretien a permis de souligner l'importance du contrôle de gestion au sein de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou. Les outils mis en place, notamment les tableaux de bord offrant un suivi continu de la performance. Nous avons constaté que l'entreprise possède des atouts indéniables ; une solide expérience, un capital humain qualifié et une gestion budgétaire rigoureuse. Cependant, elle est confrontée à des défis opérationnels, notamment des retards et des lacunes dans la gestion des coûts. L'entreprise peut capitaliser sur des opportunités telles que le développement durable et la modernisation, tout en restant vigilante face aux risques liés aux ressources, aux infrastructures et à l'environnement social et technologique.

2 Analyse des données commerciales :

Cette partie examine les principaux aspects de mesure de la performance commerciale de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou sur une période de 3 ans.

Pour mieux comprendre la santé de chaque indicateur nous avons utilisé ces indicateurs clés :

Vert : bon.

Jaune : en déclin, mais reste bon.

Orange : en amélioration, mais toujours mauvais.

Rouge : mauvais.

Les principaux indicateurs fixés pour l'activité commerciale sont :

2.1 Évolution de la clientèle Électricité et Gaz :

L'acquisition et la fidélisation de la clientèle sont au cœur de la performance commerciale de la direction de distribution SONELGAZ. L'évolution de la clientèle électricité et gaz est un indicateur fondamental qui permet de mesurer la dynamique commerciale, d'identifier les segments en croissance ou en déclin, et d'évaluer l'efficacité des actions marketing et commerciales. Cette analyse nous fournira des informations précieuses sur la santé du portefeuille clients et la capacité de l'entreprise à se développer sur le marché. La direction de distribution d'électricité et du gaz Tizi-Ouzou calcule les indicateurs d'apport clients, d'accroissement et le nombre global des clients pour BT, BP, MT et MP.

Accroissement clients = client nouveaux - client résiliés

❖ **Calcul des écarts :**

Écart = montant réel – objectif

En absence des objectifs précis pour l'accroissement client et le nombre globale des clients d'électricité et gaz en 2021, 2022 et 2023, nous avons fixé un objectif prévisionnel fondé sur une amélioration continue de nombre des clients. Cet objectif est calculé par la moyenne entre l'année N et l'année N-1.

Objectif_(N) = réel_(N) + réel_(N-1) / 2

Tableau N°6 : la clientèle d'électricité et de gaz en 2021, 2022 et 2023.

		Clientèles électricité									
		2020	2021			2022			2023		
		Réel	Réel	objectif	Écart	Réel	objectif	écart	Réel	objectif	Écart
Apport de nouveaux	Total	16282	14 882	14 692	14 882 - 14 692 = 190	18 170	15 529	18170 - 15 529 = 2 641	22 562	13 530	22 562 -13 530= 9 032
	BT	16264	14 829	14 660	169	18 120	15 494	2 626	22 504	13 500	9 004
	MT	18	53	32	21	50	35	15	58	30	28
accroissement clients	Total	15 033	13 464	15033+13464/2 = 14248	-8 301	12 133	13464+ 12133/2 = 12798	-6 732	13 725	12133+ 13725/2= 12929	-6 067
	BT	15 021	13 423	21732,5	-8 310	12 098	18809	-6 712	13 682	19731	-6 049
	AO	14 634	13 079	21173,5	-8 095	11 656	18195	-6 540	13 255	19083	-5 828
	FSM	387	344	559	-215	442	614	-172	427	648	-221
	MT	12	41	32,5	9	35	55	-21	43	60	-18
nombre global des clients	Total	432 667	446 131	432667+446131/2= 439399	6 732	458 264	446131+ 458264/2 = 681329	-223 066	471 989	458264+ 471989/2= 701121	-229 132
	BT	431 222	444 645	437933	6712	456 743	679065,5	-222 323	470 425	698796,5	-228 372
	AO	420 523	433 602	637324	-203 722	445 258	662059	-216 801	458 513	681142	-222 629
	FSM	10 699	11 043	16220,5	-5 178	11 485	17006,5	-5 522	11 912	17654,5	-5 743
	MT	1 445	1 486	2188	-702	1 521	2264	-743	1 564	2324,5	-761

Chapitre III : cas pratique de la contribution du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise SONELGAZ Tizi-Ouzou

		Clientèles Gaz									
		2020	2021			2022			2023		
		Réel	Réel	objectif	écart	Réel	objectif	écart	Réel	objectif	Écart
Apport de nouveaux	Total	26294	19 436	22 578	19436 - 22 578 = -3 142	18 826	22 073	19 436 - 22 073 = -3 247	16 077	20 702	16 077 - 20 702 = -4 625
	BP	26282	19 420	22 560	-3 140	18 812	22 058	-3 246	16 065	20 691	-4 626
	MT	12	16	18	-2	14	15	-1	12	11	1
accroissement clients	Total	25 417	18 207	25417+18207/2 = 34520,5	-16 314	16 979	18207+ 16979= 26082	-9 104	13 301	16979+13301= 21790	-8 490
	BP	25 406	18 193	34502,5	-16 310	16 968	26064,5	-9 097	13 289	21773	-8 484
	AO	25 258	18 012	34264	-16 252	16 843	25849	-9 006	13 163	21584	-8 422
	FSM	148	181	238,5	-58	125	215,5	-91	126	188	-63
	MT	11	14	18	-4	11	18	-7	12	17	-6
nombre global des clients	Total	263 793	282 000	263793+282000= 404793	-122 793	298 979	282000+298979= 439979	-141 000	312 280	298979+312280= 461769	-149 490
	BP	263 557	281 750	404432	-122 682	298 718	439593	-140 875	312 007	461366	-149 359
	AO	260 954	278 966	400437	-121 471	295 809	435292	-139 483	308 972	456876,5	-147 905
	FSM	2 603	2 784	3995	-1 211	2 909	4301	-1 392	3 035	4489,5	-1 455
	MT	236	250	361	-111	261	386	-125	273	403,5	-131

Source : Réalisé par l'étudiante d'après les paramètres commerciaux de l'entreprise : TB 2021, 2022 et 2023.

Tableau N°7 : les nouveaux abonnés, les réabonnés et les réalisations de l'entreprise en 2022 et 2023.

		électricité		Gaz	
		BT	MT	BP	MP
2021	Nouveaux abonnés	14829	53	19420	16
	réabonnés	607	0	57	0
	résiliation	2013	12	1284	2
2022	Nouveaux abonnés	18120	50	18812	14
	réabonnés	464	0	46	0
	résiliation	6486	15	1890	3
2023	Nouveaux abonnés	22504	58	16056	12
	réabonnés	0	0	0	0
	résiliation	8822	15	2776	0

Source : Réalisé par l'étudiante en basant sur les données commerciales de la direction de distribution Tizi-Ouzou.

❖ Calcul de taux de rétention :

$$\text{Taux de rétention} = \left(\frac{\text{nombre de clients restants fin de la période} - \text{nouveau clients}}{\text{nombre de clients au début la période}} \right) \times 100$$

- Le taux de rétention électricité 2021 = $((446\ 131 - 14829) / 432\ 667) \times 100 = 99,80\%$
- Le taux de rétention électricité 2022 = $((458\ 264 - 18120) / 446\ 131) \times 100 = 98,95\%$
- Le taux de rétention électricité 2023 = $((471\ 989 - 22504) / 458\ 264) \times 100 = 98,08\%$
- Le taux de rétention gaz 2021 = $((282\ 000 - 19420) / 263\ 793) \times 100 = 99,54\%$
- Le taux de rétention gaz 2022 = $((298\ 979 - 18812) / 282\ 000) \times 100 = 99,35\%$
- Le taux de rétention gaz 2023 = $((312\ 280 - 16056) / 298\ 979) \times 100 = 99,07\%$

❖ Calcul de taux de croissance de la clientèle d'électricité et du Gaz :

$$\text{Taux de croissance annuel de la clientèle} = \left(\frac{\text{Nombre clients année } (N) - \text{Nombre clients année } (N-1)}{\text{Nombre clients année } (N-1)} \right) \times 100$$

Tableau N°8 : évolution de taux de croissance de la clientèle électricité et gaz.

Clientèle électricité							
	2020	2021	Taux	2022	Taux	2023	Taux
L'apport de nouveaux clients	16282	14 882	$(14\ 882 - 16282) / 16282 \times 100 = -8,60\%$	18 170	$(18\ 170 - 14\ 882) / 14\ 882 \times 100 = 22,09\%$	22 562	$(22\ 562 - 18\ 170) / 18\ 170 \times 100 = 24,17\%$
L'accroissement Client	15 033	13 464	$(13\ 464 - 15\ 033) / 15\ 033 \times 100 = -10,44\%$	12 133	$(12\ 133 - 13\ 464) / 13\ 464 \times 100 = -9,89\%$	13 725	$(13\ 725 - 12\ 133) / 12\ 133 \times 100 = 13,12\%$
Le nombre global des clients	432667	446 131	$(446131 - 432667) / 432\ 667 \times 100 = 3,11\%$	458 264	$(458264 - 446131) / 446\ 131 \times 100 = 2,72\%$	471 989	$(471989 - 458264) / 458\ 264 \times 100 = 2,99\%$

Clientèle gaz							
	2020	2021	%	2022	%	2023	%
L'apport de nouveaux clients	26294	19 436	$(19\ 436 - 26294) / 26294 \times 100 = -26,08\%$	18 826	$(18\ 826 - 19\ 436) / 19\ 436 \times 100 = -3\%$	16 077	$(16077 - 18826) / 18\ 826 \times 100 = -14,60\%$
L'accroissement client	25 417	18 207	$(18\ 207 - 25\ 417) / 25\ 417 \times 100 = -28,37\%$	16 979	$(16\ 979 - 18\ 207) / 18\ 207 \times 100 = -7\%$	13 301	$(13\ 301 - 16\ 979) / 16\ 979 \times 100 = -21,66\%$
Le nombre global des clients	263 793	282 000	$(282\ 000 - 263\ 793) / 263\ 793 \times 100 = 6,90\%$	298 979	$(298\ 979 - 282\ 000) / 282\ 000 \times 100 = 6\%$	312 280	$(312\ 280 - 298\ 979) / 298\ 979 \times 100 = 4,45\%$

Source : Réalisé par l'étudiante.

L'entreprise connaît une croissance continue et significative de sa clientèle électricité. Elle dépasse ses objectifs d'acquisition de nouveaux clients, notamment en 2023. Les baisses ponctuelles d'apport (2020-2021) ou d'accroissement (2021-2022) sont expliquées par des retards de projets AADL/OPGI ou des résiliations pour impayés, mais la tendance globale reste très positive.

La situation de la clientèle gaz est plus difficile. L'entreprise constate une diminution constante de l'apport de nouveaux clients et n'atteint pas ses objectifs d'acquisition. Cela est principalement dû à des retards dans l'approvisionnement en compteurs et le lancement de projets de distribution publique. Malgré ces défis, le nombre total de clients gaz continue d'augmenter, bien que plus lentement, car le nombre de départs reste inférieur aux arrivées.

2.2 Analyse des achats, ventes et pertes d'électricité et de Gaz :

Une gestion rigoureuse des flux d'énergie est primordiale pour optimiser la rentabilité. L'analyse des achats, ventes et pertes d'électricité et gaz permet de comprendre la chaîne de valeur énergétique de l'entreprise, depuis l'approvisionnement jusqu'à la consommation finale. Cet indicateur est essentiel pour identifier les déséquilibres, les inefficacités opérationnelles, et les sources de pertes potentielles, offrant ainsi une vision claire de la performance globale et des pistes d'amélioration. Les pertes sont des énergies achetées mais ne sont pas commercialisées, elles peuvent être techniques (liées au réseau) ou commerciales (fraudes). Il se calcule comme suit :

$$\begin{aligned}
 \text{Perte (GWh)} &= \text{achats (GWh)} - \text{ventes (GWh)} \\
 \text{Taux de perte} &= (\text{pertes (GWh)} / \text{achats (GWh)}) \times 100
 \end{aligned}$$

Chapitre III : cas pratique de la contribution du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise SONELGAZ Tizi-Ouzou

Tableau N°9 : les ventes, les achats et les pertes d'électricité et de Gaz 2021, 2022 et 2023.

	électricité									
	2020	2021			2022			2023		
	Réel	Réel	Objectif	écart	Réel	Objectif	Écart	Réel	Objectif	Écart
Ventes (GWh / MTh)	1450,65	1 475,52	1 645,20	$1475,52-1645,20 =$ -169,68	1 563,52	1 647,00	$1563,52 -1647,00 =$ -83,48	1 645,46	1 744,60	$1 645,46 - 1 744,60 =$ -99,14
BT / BP	1007,84	1 070,09	1 164,70	-94,61	1 122,59	1 186,90	-64,31	1 187,46	1 259,40	-71,94
AO	900,58	960,58	1 048,20	-87,62	1 011,53	1 065,48	-53,95	1 061,90	1 138,40	-76,5
FSM	107,26	109,5	116,5	-7,00	111,06	121,42	-10,36	125,57	121	4,57
MT / MP	442,81	405,43	480,5	-75,07	440,93	460,1	-19,17	457,99	485,2	-27,21
Achats Nets	1620,45	1 632,66	1 824,00	-191,34	1 716,55	1 814,88	-98,33	1 798,01	1 909,00	-110,99
Pertes (GWh/ MTh)	169,81	157,15	178,8	$157,15 - 178,8 =$ -21,65	153,03	167,88	$153,03 - 167,88 =$ -14,85	152,55	164,4	$152,55 - 164,4 = -$ 11,85
Perte (%)	10,48	9,63	9,8	-0,17	8,91	9,25	-0,34	8,48	8,61	-0,13
	Gaz									
	2020	2021			2022			2023		
	Réel	Réel	Objectif	Écart	Réel	Objectif	Écart	Réel	Objectif	Écart
Ventes (GWh / MTh)	4429,18	4823,1	4 508,90	$4823,1 - 4508,90 =$ 314,20	5196,01	5 017,60	$5196,01 - 5 017,60 =$ 178,41	4946,49	5 838,00	$4946,49 - 5 838,00 =$ -891,51
BT / BP	4220,95	4588	4 278,90	309,10	4978,8	4 761,60	217,16	4713,07	5 585,90	-872,83
AO	4086,43	4434,8	4 121,90	312,90	4810,1	4 591,60	218,46	4543,18	5 400,60	-857,42
FSM	134,52	153,14	157	-3,86	168,69	170	-1,31	169,9	185,3	-15,4
MT / MP	208,23	235,14	230	5,14	217,26	256	-38,74	233,42	252,1	-18,68
Achats Nets	4255,87	4730,6	4 620,00	110,60	4659,17	5 120,00	-460,83	4892,03	5 957,20	-1 065,17
Pertes (GWh/ MTh)	4255,87	-92,5	111,1	$-92,5 - 111,1 =$ -203,60	-536,85	102,4	$(-239,1) - 102,4 =$ -639,25	-54,46	119,2	$-54,46 - 119,2 =$ -173,66
Perte (%)	-4,07	-1,96	2,4	-4,36	-11,52	2	-6,82	-1,11	2	-3,11

Source : réalisé par l'étudiante en basant sur les paramètres commerciaux de l'entreprise : : TB 2021, 2022 et 2023.

❖ Taux d'évolution des ventes, achats et pertes d'électricité et du Gaz :

$$\text{Taux d'évolution} = ((\text{Total}_N - \text{Total}_{(N-1)}) / \text{Total}_{(N-1)}) \times 100$$

Tableau N°10 : évolution des ventes, achats et pertes d'électricité et de Gaz 2022- 2023.

	Taux d'évolution d'électricité		
	2021	2022	2023
Ventes (GWh /MTh)	$((1475,52-1450,65)/1450,65)= 1,71\%$	$(1\ 563,52 - 1\ 475,52) / 1\ 475,52 \times 100= 5,95\%$	$(1\ 645,46 - 1563,52) / 1\ 563,52 \times 100= 5,24\%$
BT	6,18%	4,91%	5,78%
AO	6,66%	5,30%	4,98%
FSM	2,09%	1,42%	13,07%
MT	-8,44%	8,76%	3,87%
Achats Nets	0,75%	$(1\ 716,55 - 1\ 632,66) / 1\ 632,66 \times 100= 5,14\%$	$(1\ 798,01 - 1716,55) / 1\ 716,55 \times 100= 4,75\%$
Pertes (GWh/ MTh)	-7,46%	$(153,03 - 157,15) / 157,15 \times 100 = -2,62\%$	$(152,55 - 153,03) / 153,03 \times 100 = -0,31\%$
	Taux d'évolution du Gaz		
	2021	2022	2023
Ventes (GWh /MTh)	8,89%	$(5196,01 - 4823,1) / 4823,1 \times 100 = 7,73\%$	$(4946,49 - 5196,01) / 5196,01 \times 100 = -4,8\%$
BP	8,70%	8,52%	-5,34%
AO	8,53%	8,46%	-5,55%
FSM	13,84%	10,15%	0,72%
MP	12,92%	-7,60%	7,44%
Achats Nets	11,15%	$(4659,17 - 4730,6) / 4730,6 \times 100= -1,51\%$	$(4892,03 - 4957,95) / 4957,95 \times 100= 5\%$
Pertes (GWh/ MTh)	-102,17%	$((-239,1) - (-92,5)) / (-92,5) \times 100 = 158,49\%$	$((-54,46) - (-239,1)) / (-239,1) \times 100 = -89,86\%$

Source : réalisé par l'étudiante en basant sur les paramètres commerciaux de l'entreprise : : TB 2021-2022 et TB 2022-2023

L'entreprise SONEMGAZ n'a pas atteint ses objectifs de ventes et d'achats d'électricité. Cependant, elle a réussi à réduire significativement ses pertes d'électricité, passant de 9,63% en 2021 à 8,91% en 2022 et à 8,48% en 2023. Cette amélioration est due à une gestion plus stricte des fraudes (notamment dans les zones identifiées à CHAOUFA et RABTA à CHAIB) et à une baisse des achats d'électricité fin 2022. La diminution des ventes en 2022 s'explique par une baisse de la consommation moyenne des clients (basse et moyenne tension) et des

achats. En 2023, les ventes ont connu une amélioration notable grâce à la récupération d'énergie suite au traitement des cas de fraude.

Pour le gaz, on observe une diminution des ventes et une augmentation des pertes entre 2022 et 2023. En 2022, le taux de gaz perdu s'est amélioré car les ventes ont augmenté plus rapidement que les achats, malgré une forte baisse des ventes mensuelles BP AOFSM due à une consommation client plus faible. En 2023, la dégradation du taux de pertes (89,86%) est attribuée à une augmentation des achats et à une baisse des ventes, principalement due à la clémence du temps. Les pertes de gaz sont un indicateur clé de l'efficacité et sont fortement influencées par l'équilibre entre les achats et les ventes, ainsi que par les conditions météorologiques et le comportement des consommateurs.

2.3 Taux de perte globale par agence :

La maîtrise des pertes est un enjeu majeur dans la distribution d'énergie, impactant directement les marges et la satisfaction client. Le taux de perte global par agence est un indicateur de performance clé qui permet de localiser et de quantifier les déperditions d'énergie, qu'elles soient techniques ou non techniques. En décomposant cet indicateur par agence, nous pourrions identifier les zones géographiques ou les unités opérationnelles nécessitant une attention particulière et des actions correctives ciblées pour optimiser l'efficacité du réseau de distribution.

Pour cet indicateur, et en l'absence d'un objectif formel pour le taux de perte globale par agence en 2023, nous avons établi un objectif prévisionnel, basé sur une dynamique d'amélioration continue afin de garantir une base de comparaison pertinente pour le suivi de la performance. Cet objectif est calculé par une réduction de (20%) appliquée aux taux réel constaté en 2022. Ce pourcentage a été déterminé comme un levier d'amélioration réaliste et atteignable, visant à encourager une gestion plus efficiente des pertes sans pour autant introduire une pression déraisonnable en l'absence de plan d'actions spécifiques de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou.

La formule appliquée est :

$$\text{Objectif}_{(N)} = \text{réel}_{(N-1)} - (\text{réel}_{(N-1)} \times 0,2)$$

$$\text{Objectif}_{(N)} = \text{réel}_{(N-1)} \times (0,8)$$

Tableau N°11 : le taux de perte globale par agence commerciale (%).

Agence commerciale	TAUX DE PERTES GLOBAL (%)									
	2020	2021		écart	2022		écart	2023		Écart
	Réel	Réel	objectif		Réel	objectif		Réel	objectif	
DEM	11,37	12,52	10,64	12,52-10,64=1,88	11,2	11,9	-0,7	10,25	11,2 × 0,8 = 8,96	10,25-8,96 = 1,29
BOGHNI	11,62	10,73	10,88	-0,15	10,23	10,25	-0,02	10,86	10,23 × 0,8 = 8,184	2,676

OUADHI AS	7,38	6,76	6,9	-0,14	5,83	6,7	-0,87	9,73	$5,83 \times 0,8 = 4,664$	5,066
BENI DOUALA	7,23	8,24	6,77	1,47	6,78	9,49	-2,71	6,41	$6,78 \times 0,8 = 5,424$	0,986
DBK	10,9	12,43	10,2	2,23	10,82	10,95	-0,13	9,94	$10,82 \times 0,8 = 8,656$	1,284
BOUZGUENE	10,06	7,08	7,58	-0,5	6,18	7	-0,82	9,63	$6,18 \times 0,8 = 4,944$	4,686
AZAZGA	8,43	9,47	7,89	1,58	10,44	9,25	1,19	10,8	$10,44 \times 0,8 = 8,352$	2,448
TIGZIRT	7,54	6,77	7,05	-0,28	4,62	6,7	-2,08	3,88	$4,62 \times 0,8 = 3,696$	0,184
TIZI-OUZOU	9,39	5,53	8,79	-3,26	5,07	6,35	-1,28	5,25	$5,07 \times 0,8 = 4,056$	1,194
AEH	19,84	17,83	18,57	-0,74	17,28	16,51	0,77	15,44	$17,28 \times 0,8 = 13,824$	1,616
OUAGUENOUN	9,85	7,15	9,22	-2,07	5,51	7,1	-1,59	4,88	$5,51 \times 0,8 = 4,408$	0,472
LNI	10,22	12,4	9,56	2,84	10,11	9,41	0,7	9,78	$10,11 \times 0,8 = 8,088$	1,692
MEKLA	12,92	9,37	12,09	-2,72	12,41	9,2	3,21	2,34	$12,41 \times 0,8 = 9,928$	-7,588
AZEFFOUN	9,46	8,93	8,85	0,08	8,05	8,8	-0,75	6,49	$8,05 \times 0,8 = 6,44$	0,05
MAATKAS	8,1	8,74	7,58	1,16	7,66	8,7	-1,04	6,61	$7,66 \times 0,8 = 6,128$	0,482
IFERHOUNENE	16,53	13,56	15,47	-1,91	17,95	12,6	5,35	10,96	$17,95 \times 0,8 = 14,36$	-3,4
KRIMBELKACEM	9,59	6,65	8,97	-2,32	5,85	7,36	-1,51	7,81	$5,85 \times 0,8 = 4,68$	3,13
TOTAL DD	10,48	9,63	9,8	-0,17	8,91	9,2	-0,29	141,06	7,128	133,932

Source : Réalisé par l'étudiante en basant sur les données commerciales de la direction de distribution TO.

La Direction de Distribution SONELGAZ a excellemment géré ses pertes globales, atteignant ou même dépassant systématiquement ses objectifs de réduction des pertes dans ses agences commerciales sur les trois dernières années. Plusieurs agences ont même affiché des performances supérieures aux attentes, ce qui est très positif.

2.4 Le chiffre d'affaires (CA) :

Le chiffre d'affaires est l'un des indicateurs les plus représentatifs de l'activité commerciale de la direction de distribution SONELGAZ. L'évolution du chiffre d'affaires fournit une mesure directe de la croissance ou de la décroissance de l'activité entre 2021 et 2022. Cette analyse permettra d'évaluer l'impact des stratégies commerciales mises en œuvre, des conditions de marché et des volumes de ventes sur la performance globale de l'entreprise.

❖ Calcul de taux d'évolution du chiffre d'affaire (KDA) :

$$\text{Taux d'évolution du chiffre d'affaire (CA)} = (\text{Chiffre d'affaire}_{(N)} - \text{Chiffre d'affaire}_{(N-1)}) / \text{Chiffre d'affaire}_{(N-1)} \times 100$$

Tableau N° 12 : l'évolution de chiffre d'affaire en 2022 et 2023 (KDA).

Années	Électricité		Gaz	
	CA	T'aux d'évolution	CA	T'aux d'évolution
2020	6 312,00		1702,1	
2021	6 538,10	$(6\,538,10 - 6\,312,00) / 6\,312,00 \times 100 = 3,58\%$	1869,6	$(1869,6 - 1702,1) / 1702,1 \times 100 = 0,06\%$
2022	6 928,10	$(6\,928,10 - 6\,538,10) / 6\,538,10 \times 100 = 5,97\%$	2027,9	$(2027,9 - 1869,6) / 1869,6 \times 100 = 8,47\%$
2023	7 312,80	$(7\,312,80 - 6\,928,10) / 6\,928,10 \times 100 = 5,55\%$	1 909,40	$(1\,909,40 - 2027,9) / 2027,9 \times 100 = -5,84\%$

Source : Réalisé par l'étudiante en basant sur les paramètres commerciaux de l'entreprise : : TB 2021-2022 et TB 2022-2023.

Le chiffre d'affaires de l'électricité montre une croissance faible mais stable en 2022 (5,97%) et 2023 (5,55%). Cette faible croissance est principalement due à une demande réduite causée par un temps clément et une baisse de la consommation moyenne des clients.

Pour le gaz, 2022 a vu une bonne croissance du chiffre d'affaires (8,45%), grâce à une augmentation des ventes (7,73%) et une diminution des achats (-1,51%). Cependant, 2023 a été difficile : le chiffre d'affaires a chuté significativement (-5,84%). Cette baisse est attribuée à une surabondance de gaz acheté combinée à une faible demande (encore une fois, à cause du temps clément), ce qui a également entraîné une forte augmentation du taux de pertes (89,86%).

2.5 Évolution de prix de vente moyen HT :

Au-delà du volume des ventes, la rentabilité est intrinsèquement liée à la structure des prix. L'évolution des prix de vente moyens est un indicateur important qui reflète la stratégie tarifaire et son adaptation aux conditions du marché. En calculant le taux d'évolution des prix de vente moyens en 2021 et 2022, nous pourrions apprécier la dynamique des prix.

$$\text{Prix de vente moyen} = \text{CA} / \text{Quantités vendues}$$

❖ Calcul de taux d'évolution du prix de vente moyen HT de l'entreprise :

Tableau N°13 : l'évolution du prix de vente moyen HT en 2021 et 2022(KDA).

Années	Électricité		Gaz	
	prix de vente moyen	T'aux d'évolution	prix de vente moyen	T'aux d'évolution
2020	833,97	–	87,8	–
2021	850,76	$(850,76 - 833,97) / 833,97 = 2,01\%$	88,12	$(88,12 - 87,8) / 87,8 = 0,36\%$
2022	466,69	$(466,69 - 850,76) / 850,76 = -45,14\%$	38,48	$(38,48 - 88,12) / 88,12 = -56,33\%$

Source : Réalisé par l'étudiante en basant sur les paramètres commerciaux de l'entreprise 2021 et 2022.

❖ Calcul de coût de revient des produits (électricité et gaz) :

De plus, une comparaison de prix de vente moyens avec le coût de revient est indispensable pour évaluer la marge dégagée sur chaque unité vendue, offrant ainsi une vision précise de la rentabilité de l'activité.

$$\text{Coût de revient} = \text{total des charges} / \text{quantités vendues}$$

Tableau N°14 : comparaison entre le coût de vente moyen et le coût de revient en 2021 et 2022.

Désignation	électricité		Gaz	
	2021	2022	2021	2022
Charges directes	7 597 669 285,38	6 045 214 355,78	2 019 633 607,50	2 235 901 200,08
Charges indirectes	2 560 075 564,69	3 801 571 776,92	680 526 415,93	1 406 060 794,20
Total des charges	10 157 744 850,07	9 846 786 132,70	2 700 160 023,43	3 641 961 994,28
Quantités vendues en GWh/MTh	1475,52	1 598,94	4823,1	5 457,58
Coût de revient du KWh / Th (DA)	6,88	6,16	0,56	0,67
Prix de vente moyen du KWh/Th (DA)	4,25	4,43	0,44	0,39
La marge brut	-2,63	-1,73	-0,12	-0,28

Source : Les documents internes de l'entreprise SONELGAZ sur le coût de revient en 2021 et 2022.

La Direction de Distribution SONELGAZ opère à perte sur ses activités d'électricité et de gaz. Le coût de revient est systématiquement supérieur au prix de vente, ce qui signifie que chaque unité d'énergie distribuée génère une perte. L'entreprise est donc incapable de s'autofinancer pour son fonctionnement, sa maintenance et ses investissements, et dépend entièrement des subventions ou compensations de l'État. La cause principale est une politique tarifaire où les prix de vente sont trop bas pour couvrir les coûts réels de distribution.

2.6 Solde des créances :

L'analyse des soldes de créances est un indicateur essentiel de la gestion du besoin en fond de roulement, de la performance commerciales et financière de la direction de distribution Tizi-Ouzou. En effet, la maîtrise des créances clients est important pour assurer la liquidité, optimiser les coûts de financement et minimiser les risques d'impayés. Bien que notre analyse globale couvre une période de trois années, les données disponibles pour les soldes créances nous limites à une étude comparative entre 2021 et 2022. Cependant, cette approche nous permettra d'identifier les évolutions significatives sur cette période et d'en dégager des implications concrètes pour la gestion des créances.

Tableau N°15 : évolution du solde créance de la distribution Tizi- Ouzou en 2021 et 2022 (KDA).

	Réel 2020	Réel 2021	Objectif	Écart	Taux d'évol	Réel 2022	Objectif	Écart	Taux d'évol
Solde global sans HT/HP	4 580	4 974	4 122,10	851,90	0,09	1 520	3 156	-1 636	-63,13%
Total AO	1773	1506	1621,5	-115,50	-0,15	999,8	1 024,00	-24	-38,34%
AO Agence Cle	1761	1494	1585,1	-91,10	-0,15	993,1	1 016,00	-23	-37,35%
AO PCX	11,6	11,6		11,60	0,00	6,6	-		
FRM	11,9	10,4	10,7	-0,30	-0,13	7,4	9	-2	-30,84%
MT/MP (ACI) sans CX	1825	2414	1642,3	771,70	0,32	35,8	1 364,00	-1 328	-97,82%
MT/MP (ACI sans les eaux)	37	32	33,6	-1,60	-0,14	28,3	23	5	-15,77%
Cx (47008)	25	25		25,00	0,00	14,3	-		
Cx MT/MP (ACI)	6	4,7		4,70	-0,22	4	-		
Total Privé	3640	3960	3274,5	685,50	0,09	1 061,20	2 549,00	-1 488	-67,59%
FSM ADM	622	685	559,9	125,10	0,10	194	444	-250	-65,35%
MT/MP ADM	282	294,5	253,4	41,10	0,04	250,9	173	78	-0,99%
Cx MT/MP ADM	2	1		1,00	-0,50	0,013	-		
Total ADM	906	980	813,3	166,70	0,08	444,9	617	-172	-45,30%
Total énergie	4 546	4 940	4087,9	852,10	0,09	1 506,00	3 132	-1 626	-63,16%
Travaux ACI	0	0	0	0,00		0	-		

Travaux ADM	33,7	33,7	30,3	3,40	0,00	14,1	24	-10	-53,47%
Total Travaux	33,7	33,7	30,3	3,40	0,00	14,1	24	-10	-53,47%

Source : réalisé par l'étudiante en basant sur les paramètres commerciaux de l'entreprise 2021 et 2022.

Les créances de la SONELGAZ se sont fortement dégradées en 2021 à cause des impayés persistants de l'ADE, l'accumulation des dettes par les APC, et le non-paiement des « secteurs sensibles » (comme l'ANP ou la Santé), malgré les actions de recouvrement. Cependant, la situation a nettement amélioré en 2022. Cette amélioration est due à l'efficacité accrue des coupures, à une action décisive des pouvoirs publics pour assainir les créances des grands clients (ADE, APC), et à la mise en place d'un plan d'action de recouvrement plus rigoureux. Malgré cette amélioration générale, les créances des « secteurs sensibles » restent un défi majeur, impactant toujours le recouvrement.

2.7 Délai crédit client :

En complément de l'analyse des soldes de créance, il est pertinent d'examiner la dynamique de ces créances à travers le délai crédit clients. Ce délai est un indicateur de performance essentiel, il est généralement mesuré par le Délai moyen de recouvrement (DSO). Il relève non seulement l'efficacité des politiques de crédit accordées aux clients, mais aussi la rapidité et la qualité du processus de recouvrement, qui sont directement corrélées à la capacité de l'entreprise à convertir ses ventes en liquidité. Un contrôle efficace de ce délai es donc fondamental pour garantir une performance solide. Cette analyse sera menée sur les exercice 2021 et 2022, l'absence des données de l'années 2023 limitant notre étude à cette période, mais permettant néanmoins d'identifier les évolutions significatives.

Tableau N : les délais crédit clients

	Réel 2020	Réel 2021	Objectif 2021	Écart	taux d'évol	Réel 2022	Objectif 2022	Écart	taux d'évol
Solde global	4 580	4 974	4 122	852	8,60%	1 520	3 156	-1 636	-69,44%
AO	93	73	30	43	-21,51%	43	18	25	-41,10%
FRM	33	26	45	-19	-21,21%	18	20	-2	-30,77%
MT/MP(ACI)	404	544	80	464	34,65%	8	30	-22	-98,53%
Total Privé	166	157	45	112	-5,42%	38	-	-	-75,80%
FSM ADM	380	408	230	178	7,37%	111	-	-	-72,79%
MT/MP ADM	283	262	173	89	-7,42%	130	-	-	-50,38%
Total ADM	343	349	207	142	1,75%	121	-	-	-65,33%
Total énergie	186	176	70	106	-5,38%	47	-	-	-73,30%

Source : réalisé par l'étudiante en basant sur les paramètres commerciaux de l'entreprise 2021 et 2022.

En 2021, le délai de recouvrement des créances s'est allongé, les impayés s'accumulant et les efforts de recouvrement étant insuffisants. Cependant, en 2022, ce délai a considérablement diminué, convertissant plus rapidement les créances en liquidités.

3 Analyse des données financières :

Bien que l'accès aux objectifs financiers spécifique n'ai pas été possible, nous avons procédé à une analyse financière des données disponibles sur trois exercices. L'analyse des données financières est une étape essentielle pour comprendre la structure financière de l'entreprise et évaluer l'impact du contrôle de gestion en calculant les indicateurs de mesure de la performance financière (KFI). Nous allons examiner les états financiers, tels que bilan, compte de résultat, flux de trésorerie, pour en extraire des informations pertinentes sur sa performance financière, sa rentabilité, sa liquidité et sa solvabilité.

3.1 Analyse du bilan financier :

L'analyse du bilan financier est une étape fondamentale du contrôle de gestion de la direction de distribution SONELGAZ, offrant une photographie de la structure économique et financière de l'entreprise. En ce sens, l'étude du taux d'évolution du total de l'actif et passif du 2021, 2022 et 2023, représente un indicateur de performance financière qui révèle non seulement la croissance ou la contraction globale de l'entreprise, mais sert également de point de départ pour explorer les mutations de sa structure d'emplois et de ressources, permettant ainsi de diagnostiquer sa stratégie d'investissement et son financement au fil du temps.

Tableau N°16 : le bilan actif sur trois périodes 2021, 2022 et 2023 (DA).

ACTIF	2020	2021	2022	2023
ACTIF NON COURAN				
Immobilisations incorporelles				
Frais de développements immobilisés				
Logiciels informatiques et assimilés	6 158 930,28	4 105 953,52	2 052 976,76	20 529,77
Immobilisations corporelles				
Terrains	14 737 000,40	14 737 000,40	14 737 000,40	14 737 000,40
Agencements et aménagements de terrains	2 969 532,38	2 624 763,76	2 279 995,16	1 935 226,54
Constructions (Bâtiments et ouvrages)	535 738 293,96	554 650 158,55	670 004 340,02	645 250 923,96
Installations techniques, matériel et outillage	25 282 986 064,97	27 186 776 091,37	26 982 994 523,06	27 633 280 634,52
Autres immobilisations corporelles	2 723 950 937,91	2 817 678 731,09	2 693 769 569,12	2 701 888 225,07
Immobilisations en cours	4 227 278 119,57	3 115 525 050,92	3 930 116 316,39	4 435 122 696,78
Immobilisations financières				
Titres mises en équivalence - entreprises associées				
Titres participations et créances rattachées				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Comptes de liaison				

TOTAL ACTIF NON COURANT	32 793 818 879,47	33 696 097 749,61	34 295 954 720,91	35 432 235 237,04
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	35 002 708,05	2 209 932,22	3 340 569,38	3 156 690,72
Créances et emplois assimilés				
Clients	4 650 878 477,93	4 422 019 142,46	3 908 468 427,03	5 597 815 597,81
Créances sur sociétés du groupe et associés	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres débiteurs	78 656 525,16	166 429 712,08	142 981 037,28	110 864 924,73
Impôts	310 913 896,01	165 938 243,11	190 795 617,27	326 621 718,65
Disponibilités et assimilés				
Trésorerie	278 241 375,06	153 502 727,43	102 197 935,48	143 527 757,84
TOTAL ACTIF COURANT	5 353 692 982,21	4 910 099 757,30	4 347 783 586,44	6 181 986 689,75
TOTAL ACTIF	38 147 511 861,68	38 606 197 506,91	38 643 738 307,35	41 614 221 926,79

Source : réalisé par l'étudiante en se basant sur les données financières de la direction de distribution SONELGAZ : les bilans actifs 2021, 2022 et 2023.

Tableau N°17 : le bilan passif sur trois périodes 2021, 2022 et 2023 (DA)

PASSIF	2020	2021	2022	2023
CAPITAUX PROPRES				
Capital non appelé				
Primes et réserves (Réserves consolidées)				
Écart de réévaluation	497 120 897,26	497 120 897,26	0,00	0,00
Résultat net	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau	5 748 450,63	5 748 450,63	0,00	0,00
compte de liaison	27 356 663 959,33	26 421 555 391,64	26 408 685 629,60	26 553 232 392,74
TOTAL CAPITAUX PROPRES	27 859 533 307,22	26 924 424 739,53	26 408 685 629,60	26 553 232 392,74
PASSIFS NON COURANTS				
Emprunts et dettes financières	159 034 519,11	170 020 314,04	184 673 852,87	206 504 198,39
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits comptabilisés d'avance	6 074 470 620,19	6 442 376 453,25	6 781 133 609,76	7 302 167 809,72
TOTAL PASSIFS NON COURANTS	6 233 505 139,30	6 612 396 767,29	6 965 807 462,63	7 508 672 008,11
PASSIFS COURANTS				
Fournisseurs et comptes rattachés	1 284 128 266,32	1 507 975 731,49	1 336 355 213,52	2 435 205 731,15
Impôts	353 970 551,93	404 496 287,51	443 450 399,39	475 414 202,97

Dettes sur sociétés du Groupe et associés	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres dettes	2 415 962 062,55	3 156 903 981,09	3 463 336 317,91	4 641 697 591,82
Trésorerie passif	412 534,36	0,00	26 103 284,30	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS	4 054 473 415,16	5 069 376 000,09	5 269 245 215,12	7 552 317 525,94
TOTAL PASSIF	38 147 511 861,68	38 606 197 506,91	38 643 738 307,35	41 614 221 926,79

Source : Réalisé par l'étudiante en se basant sur les données financières de la direction de distribution SONELGAZ : les bilans passifs 2021- 2022 et 2023.

❖ Calcul de taux de croissance pour chaque période :

$$\text{Taux de croissance du total actifs} = ((\text{total actif}_{(N)} - \text{total actif}_{(N-1)}) / \text{total actif}_{(N-1)}) \times 100$$

Tableau N°18 : le taux de croissance d'actif et passif en 2021, 2022 et 2023.

	2021	2022	2023
Taux d'évolution	$\frac{(38\ 606\ 197\ 506,91 - 38\ 147\ 511\ 861,68) / 38\ 147\ 511\ 861,68}{100} \times 100 = 1,20\%$	$\frac{(38\ 643\ 738\ 307,35 - 38\ 606\ 197\ 506,91) / 38\ 606\ 197\ 506,91}{100} \times 100 = 0,10\%$	$\frac{(41\ 614\ 221\ 926,79 - 38\ 643\ 738\ 307,35) / 38\ 643\ 738\ 307,35}{100} \times 100 = 7,69\%$

Source : Réalisé par l'étudiante.

L'entreprise a connu une croissance modérée en 2021 (1,20%), financée par une légère hausse des passifs. En 2022, la croissance a stagné (0,10%), principalement à cause d'une chute des capitaux propres et d'un endettement accru pour financer les investissements. En 2023, malgré une forte expansion (7,69%), celle-ci a été entièrement financée par une augmentation significative de l'endettement, tandis que les capitaux propres ont continué de baisser. Cette dépendance croissante à l'endettement et la faiblesse persistante des capitaux propres sont des signaux financiers négatifs pour l'entreprise.

Pour évaluer la structure financière de l'entreprise, et sa capacité à faire face à ses engagements, nous procéderons à une analyse du bilan financier en grande masse de la direction de distribution SONELGAZ.

➤ Analyse de la structure financière du bilan financier en grande masse de l'entreprise :

▪ Valeur immobilisé (VI) :

$$VI (\%) = \text{total actif non courant} / \text{total actif}$$

- VI₂₀₂₁ = 33 696 097 749,61 / 38 606 197 506,91 = 87,30%
- VI₂₀₂₂ = 34 295 954 720,91 / 38 643 738 307,35 = 88,70%
- VI₂₀₂₃ = 35 432 235 237,04 / 41 614 221 926,79 = 85,10%

- Valeur d'exploitation (VE) :

$$VE (\%) = \text{stock} / \text{total actif}$$

- $VE_{2021} = 2\,209\,932,22 / 38\,606\,197\,506,91 = 5,72\%$
- $VE_{2022} = 3\,340\,569,38 / 38\,643\,738\,307,35 = 8,64\%$
- $VE_{2023} = 3\,156\,690,72 / 41\,614\,221\,926,79 = 7,58\%$

- Valeur de réalisation (VR) :

$$VR (\%) = \text{créances} / \text{total actif}$$

- $VR_{2021} = 4\,754\,387\,097,65 / 38\,606\,197\,506,91 = 0,12\%$
- $VR_{2022} = 4\,242\,245\,081,58 / 38\,643\,738\,307,35 = 0,11\%$
- $VR_{2023} = 6\,035\,302\,241,19 / 41\,614\,221\,926,79 = 0,15\%$

- Valeur disponible (VD) :

$$VD (\%) = \text{disponibilité} / \text{total actif}$$

- $VD_{2021} = 153\,502\,727,43 / 38\,606\,197\,506,91 = 0,40\%$
- $VD_{2022} = 102\,197\,935,48 / 38\,643\,738\,307,35 = 0,30\%$
- $VD_{2023} = 143\,527\,757,84 / 41\,614\,221\,926,79 = 0,40\%$

- Capitaux propres (CP) :

$$CP (\%) = CP / \text{total passif}$$

- $CP_{2021} = 26\,924\,424\,739,53 / 38\,606\,197\,506,91 = 69,70\%$
- $CP_{2022} = 26\,408\,685\,629,60 / 38\,643\,738\,307,35 = 68,30\%$
- $CP_{2023} = 26\,553\,232\,392,74 / 41\,614\,221\,926,79 = 63,80\%$

- Dette à long et moyen terme (DLMT) :

$$DLMT (\%) = DLMT / \text{total passif}$$

- $DLMT_{2021} = 6\,612\,396\,767,29 / 38\,606\,197\,506,91 = 17,10\%$
- $DLMT_{2022} = 6\,965\,807\,462,63 / 38\,643\,738\,307,35 = 18,00\%$
- $DLMT_{2023} = 7\,508\,672\,008,11 / 41\,614\,221\,926,79 = 18,00\%$

- Dette à court terme (DCT) :

$$DLMT (\%) = DLMT / \text{total passif}$$

T

- $DCT_{2021} = 5\,069\,376\,000,09 / 38\,606\,197\,506,91 = 13,10\%$
- $DCT_{2022} = 5\,269\,245\,215,12 / 38\,643\,738\,307,35 = 13,60\%$
- $DCT_{2023} = 7\,552\,317\,525,94 / 41\,614\,221\,926,79 = 18,10\%$

Tableau N°19 : le bilan financier en grande masse 2021, 2022 et 2023 (DA).

Actifs	2021	%	2022	%	2023	%
VI	33 696 097 749,61	87,30%	34 295 954 720,91	88,70%	35 432 235 237,04	85,10%
VE	2 209 932,22	5,72%	3 340 569,38	8,64%	3 156 690,72	7,58%
VR	4 754 387 097,65	0,12%	4 242 245 081,58	0,11%	6 035 302 241,19	0,15%
VD	153 502 727,43	0,40%	102 197 935,48	0,30%	143 527 757,84	0,30%
Total	38 606 197 506,91	100,00%	38 643 738 307,35	100,00%	41 614 221 926,79	100,00%
Passifs	2021	%	2022	%	2023	%
CP	26 924 424 739,53	69,70%	26 408 685 629,60	68,30%	26 553 232 392,74	63,80%
DLMT	6 612 396 767,29	17,10%	6 965 807 462,63	18,00%	7 508 672 008,11	18,00%
DCT	5 069 376 000,09	13,10%	5 269 245 215,12	13,60%	7 552 317 525,94	18,10%
Total	38 606 197 506,91	100,00%	38 643 738 307,35	100,00%	41 614 221 926,79	100,00%

Source : Réalisé par l'étudiante.

❖ **Calcul des indicateurs de l'équilibre financier :**

▪ **Le fond de roulement :**

$$FR = (CP + DLMT) - VI$$

- $FR_{2021} = (26\,924\,424\,739,53 + 6\,612\,396\,767,29) - 33\,696\,097\,749,61 = -159\,276\,242,79$
- $FR_{2022} = (26\,408\,685\,629,60 + 6\,965\,807\,462,63) - 34\,295\,954\,720,91 = -921\,461\,628,68$
- $FR_{2023} = (26\,553\,232\,392,74 + 7\,508\,672\,008,11) - 35\,432\,235\,237,04 = -1\,370\,330\,836,19$

▪ **Le besoin de fond de roulement :**

$$BFR = (VE + VR) - DCT$$

- $BFR_{2021} = (2\,209\,932,22 + 4\,754\,387\,097,65) - 5\,069\,376\,000,09 = -312\,778\,970,22$
- $BFR_{2022} = (3\,340\,569,38 + 4\,242\,245\,081,58) - 5\,269\,245\,215,12 = -1\,023\,659\,564,16$
- $BFR_{2023} = (3\,156\,690,72 + 6\,035\,302\,241,19) - 7\,552\,317\,525,94 = -1\,513\,858\,594,03$

▪ **La trésorerie nette :**

$$TN = FR - BFR$$

- $FR_{2021} = (-159\,276\,242,79) - (-312\,778\,970,22) = 153\,502\,727,43$
- $FR_{2022} = (-921\,461\,628,68) - (-1\,023\,659\,564,16) = 102\,197\,935,48$
- $FR_{2023} = (-1\,370\,330\,836,19) - (-1\,513\,858\,594,03) = 143\,527\,757,84$

Tableau N°20 : évolution des indicateurs d'équilibre financier (DA).

Années	2021	2022	2023
FR	-159 276 242,79	-921 461 628,68	-1 370 330 836,19
BFR	-312 778 970,22	-1 023 659 564,16	-1 513 858 594,03
TN	153 502 727,43	102 197 935,48	143 527 757,84

Source : Réalisé par l'étudiante.

La situation financière de la SONELGAZ est précaire et déséquilibrée. Son Fonds de Roulement est de plus en plus négatif, un signe alarmant que les investissements à long terme ne sont pas financés adéquatement. L'entreprise est donc obligée de recourir à des dettes à court terme, ce qui est très risqué. Bien que la Trésorerie Nette soit positive, c'est grâce à un Besoins en Fonds de Roulement (BFR) très négatif, ce qui signifie que l'entreprise dépend excessivement de ses opérations quotidiennes pour survivre, sans résoudre son problème fondamental de sous-capitalisation ou de financement insuffisant de ses actifs à long terme.

3.2 Analyse des indicateurs du TCR :

En complément de l'analyse du bilan, l'examen des indicateurs issus du TCR sur trois années, s'est avéré indispensable pour appréhender la performance opérationnelle et la rentabilité de l'entreprise. Le TCR, en retraçant l'ensemble des charges et des produits, fournit une vision de la création de la richesse. Nous avons suivi l'évolution de plusieurs indicateurs clés du TCR notamment la production de l'exercice, consommation de l'exercice, valeur ajouté, EBE, résultat opérationnel, ROAI et le résultat net de l'exercice.

$$\text{Taux d'évolution}_{(N)} = \frac{\text{cumul}_{(N)} - \text{cumul}_{(N-1)}}{\text{cumul}_{(N-1)}}$$

Exemple : Taux d'évolution de la production de l'exercice 2021 = $(8\,529\,082\,876,23 - 3\,631\,889\,004,16) / 3\,631\,889\,004,16 \times 100 = 134,84\%$

Tableau N°21 : évolution des indicateurs de performance du tableau de compte de résultat en 2021, 2022 et 2023 (DA).

Années	2020	2021	Taux	2022	Taux	2023	Taux
I – Production de l'exercice	3 631 889 004,16	8 529 082 876,23	134,84%	10 036 239 616,53	17,67%	9 472 820 466,23	-5,61%
II - Consommation de l'exercice	- 2 181 271 736,81	-7 207 072 766,72	230,41%	-8 123 484 758,70	12,72%	-8 272 825 711,74	1,84%
III – Valeur ajouté d'exploitation (I+II)	1 450 617 267,35	1 322 010 109,51	-8,87%	1 912 754 857,83	44,69%	1 199 994 754,49	-37,26%
IV – Excédent brut d'exploitation (EBE)	- 402 244 093,62	-917 044 367,30	127,98%	-478 979 358,07	-47,77%	-1 784 695 378,97	272,60%
V – Résultat opérationnel	- 3 237 537 968,53	-3 873 812 053,51	19,65%	-355 592 787,75	-90,82%	-3 614 564 928,16	916,49%
VI – résultat financier	- 18,44	-21 866,46	118481%	-22,17	-99,90%	-21,07	-4,96%
VII – Résultat ordinaire avant impôts(ROAI) (V+VI)	- 3 237 537 986,97	-3 873 833 919,97	19,65%	-355 592 809,92	-90,82%	-3 614 564 949,23	916,49%
Total des produits des activités ordinaires	8 633 986 622,42	8 984 070 953,53	4,05%	13 133 155 317,06	46,18%	10 701 964 404,91	-18,51%
Total des charges des activités ordinaires	-11 871 524 609,39	-12 857 904 874	8,31%	-13 488 748 126,98	4,91%	-14 316 529 354,14	6,14%
VIII – Résultat net des activités ordinaires (produits – charges)	- 3 237 537 986,97	-3 873 833 919,97	19,65%	-355 592 809,92	-90,82%	-3 614 564 949,23	916,49%
IX – Résultat extraordinaire	0,00	0		0		0	
X – Résultat net de l'exercice	- 3 237 537 986,97	-3 873 833 919,97	19,65%	-355 592 809,92	-90,82%	-3 614 564 949,23	916,49%

Source : réalisé par l'étudiante en se basant sur les données financières de la direction de distribution SONELGAZ : les TCR 2021- 2022 et 2023.

L'entreprise est structurellement déficitaire et ne génère aucune rentabilité opérationnelle, affichant même un EBE (Excédent Brut d'Exploitation) négatif, ce qui signifie qu'elle ne couvre même pas ses coûts de base avec son activité principale. Ces pertes nettes massives et récurrentes sont la cause directe de la dégradation de ses capitaux propres et de l'affaiblissement de son équilibre financier à long terme, notamment un Fonds de Roulement négatif.

3.3 Analyse des ratios :

L'analyse des ratios financiers constitue une composante essentielle du contrôle de gestion de la direction de distribution SONELGAZ. En synthétisant les informations des états financiers, ces indicateurs offrent une évaluation objective et comparative de la performance financière de l'entreprise sur trois années. Ils sont indispensables pour diagnostiquer la solvabilité, la liquidité et la rentabilité, et ainsi éclairer la prise de décision stratégique.

❖ Ratios de liquidité :

$$\text{Ration de liquidité générale} = \text{actif courant} / \text{passif courant}$$

- Ratios de liquidité 2021 = 4 910 099 757,30 / 5 069 376 000,09 = 0,97
- Ratios de liquidité 2022 = 4 347 783 586,44 / 5 269 245 215,12 = 0,83
- Ratios de liquidité 2023 = 6 181 986 689,75 / 7 552 317 525,94 = 0,82

❖ Ratios de rentabilité (Return On Equity) :

$$\text{ROE} = \text{Résultat net} / \text{Capitaux propres moyens}$$

- ROE 2021 = -3 873 833 919,97 / 26 924 424 739,53 = -0,143878057
- ROE 2022 = -355 592 809,92 / 26 408 685 629,60 = -0,013464995
- ROE 2023 = -3 614 564 949,23 / 26 553 232 392,74 = -0,136125233

❖ Ratios de solvabilité des fonds propres (ROE) :

$$\text{Ratio de solvabilité} = \text{Total actif} / \text{total dettes}$$

- Ratios de solvabilité 2021 = 38 606 197 506,91 / 11 681 772 767,38 = 3,304823529
- Ratios de solvabilité 2022 = 38 606 197 506,91 / 12 235 052 677,75 = 3,158444784
- Ratios de solvabilité 2023 = 38 606 197 506,91 / 15 060 989 534,05 = 2,763046999

❖ Le ratio d'autonomie financière :

$$\text{Le ratio d'autonomie financière} = \text{Capitaux propres} / \text{Total du bilan}$$

- Ratio d'autonomie financière 2021 = 26924424739,53 / 38606197506,91 = 0,697411982
- Ratio d'autonomie financière 2022 = 26408685629,60 / 38606197 506,91 = 0,683388481
- Ratio d'autonomie financière 2023 = 26553232392,74 / 38606197506,91 = 0,638080713

❖ Le ratio d'endettement sur fonds propres :

$$\text{Ratio d'endettement sur fonds propres} = \text{total dettes} / \text{capitaux propres}$$

- Le ratio d'endettement 2021 = $26\,924\,424\,739,53 / 11\,681\,772\,767,38 = 0,433872697$
- Le ratio d'endettement 2022 = $26\,408\,685\,629,60 / 12\,235\,052\,677,75 = 0,46329654$
- Le ratio d'endettement 2023 = $26\,553\,232\,392,74 / 15\,060\,989\,534,05 = 0,567199854$

Tableau N°22 : évolution des ratios financier de l'entreprise en 2021, 2022 et 2023.

	2021	2022	2023
Ratio de liquidité	0,97	0,83	0,82
Ratio de rentabilité (ROI)	-0,143878057	-0,013464995	-0,136125233
Ratio de solvabilité	3,304823529	3,158444784	2,763046999
Ratio d'autonomie financière	0,697411982	0,683388481	0,638080713
Ratio d'endettement	0,433872697	0,46329654	0,567199854

Source : Réalisé par l'étudiante.

Les ratios financiers de SONELGAZ révèlent une situation précaire et en détérioration nous pouvons constater :

- L'entreprise a une faible liquidité, ne pouvant pas couvrir ses dettes à court terme, et la situation s'aggrave de 2021 à 2023.
- Elle est structurellement non rentable, avec un ROI (Retour sur Investissement) négatif sur les trois ans, indiquant qu'elle ne génère aucun rendement positif sur ses investissements.
- Le niveau d'endettement est élevé, malgré une légère amélioration en 2022, ce qui représente un risque financier important.
- L'entreprise est de plus en plus dépendante des financements externes, avec une autonomie financière en baisse constante et un endettement en hausse constante, ce qui confirme une augmentation du risque financier général.

4 L'analyse des données ressource humaines :

L'analyse des données ressource humaine constitue un pilier fondamental du contrôle de gestion pour comprendre les tendances et les dynamiques de la direction de distribution SONELGAZ. L'objectif est d'identifier les points forts, les points faibles et les opportunités d'amélioration. Nous examinerons plusieurs indicateurs clés, chacun offrant une perspective unique sur la performance et l'efficacité de la gestion des ressources humaines.

4.1 La situation des effectifs :

L'effectif est le cœur battant de toute organisation. Comprendre sa composition, son évolution et sa dynamique est le point de départ de toute analyse RH pertinente. Cet indicateur nous offre une photographie instantanée et évolutive de qui est là, où il se trouve dans l'entreprise, et comment l'effectif global se développe où se contracte. Il est la base sur laquelle se construisent toutes les autres analyses.

Tableau N°23 : évolution de l'effectif global de la direction de distribution d'électricité et de gaz Tizi-Ouzou.

GSP	Effectif Global 2021	Effectif Global (Actif +Inactif) 2022	Taux d'évolution	Effectif Global (Actif +Inactif) 2023	taux d'évolution
Cadres	221	226	$(226 - 221) / 221 \times 100 = 2,26\%$	237	$(237 - 226) / 226 \times 100 = 4,87\%$
Maitrises	491	518	$(518 - 491) / 491 \times 100 = 5,50\%$	546	$(546 - 518) / 518 \times 100 = 5,41\%$
Exécutions	568	531	$(531 - 568) / 568 \times 100 = -6,51\%$	516	$(516 - 531) / 531 \times 100 = -2,82\%$
TOTAL	1280	1275	-0,39%	1299	1,88%

Source : Réalisé par l'étudiante en se basant sur les données ressources humaines de l'entreprise en 2021, 2022 et 2023.

❖ Calcul de taux d'effectif féminine :

$$\text{Taux d'effectif féminine} = \frac{\text{le nombre d'effectif féminine}}{\text{effectif total}} \times 100$$

- Taux d'effectif féminine 2021 = $168 / 1280 \times 100 = 13,26\%$
- Taux d'effectif féminine 2022 = $166 / 1275 \times 100 = 13,04\%$
- Taux d'effectif féminine 2023 = $168 / 1299 \times 100 = 12,95\%$

La direction de distribution de Tizi-Ouzou a vu son effectif total légèrement fluctuer, diminuant en 2022 avant de remonter légèrement en 2023. On observe une diminution continue du personnel d'exécution, tandis que les effectifs de cadres et de maîtrise augmentent constamment, entraînant une hausse régulière du taux d'encadrement sur les trois ans (passant de 20,93% à 22,36%). Parallèlement, le taux d'effectif féminin est en légère baisse.

4.2 Le recrutement :

Attirer les meilleurs talents est un défi constant. L'indicateur de recrutement permet d'évaluer l'efficacité de processus d'acquisition de compétences de la direction de distribution, depuis l'identification du besoin jusqu'à l'intégration du nouveau collaborateur. Il nous renseigne sur la capacité de l'entreprise à pourvoir les postes vacants dans les délais impartis, à maîtriser les coûts et à garantir la qualité des embauches.

$$\text{Taux de réalisation} = \frac{\text{montant réel}}{\text{objectif}} \times 100$$

Tableau N°24 : l'indicateur de recrutement sur trois périodes.

GSP	Réel 2021	Obj	Écart	Taux Réel %	Réel 2022	Obj	Écart	Taux Réel %	Réel 2023	Obj	Écart	Taux Réel %
Cadres	5	5	0	100	0	0	0	0	2	0	2	0
Maitrises	11	11	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0
Exécutions	27	21	6	129	0	39	-39	0	0	0	0	0

TOTAL	43	37	6	$\frac{43}{37} \times 100 = 116$	0	39	-39	$\frac{0}{39} \times 100 = 0$	2	0	2	$\frac{2}{0} \times 100 = 0$
--------------	----	----	----------	----------------------------------	---	----	------------	-------------------------------	---	---	----------	------------------------------

Source : Réalisé par l'étudiante en se basant sur les données ressources humaines de l'entreprise en 2021,2022 et 2023.

La direction de distribution a recruté significativement en 2021 (43 agents), dépassant ses objectifs grâce au retour de formation d'électriciens et gaziers. Cependant, le recrutement a été quasi-nul en 2022 et 2023, malgré les objectifs fixés. Cela a entraîné une diminution du personnel d'exécution, car les départs naturels (retraites, démissions) ne sont plus compensés.

4.3 La formation :

Le développement des compétences est un levier stratégique majeur, dans un monde en constante évolution. Cet indicateur mesure l'investissement de l'entreprise dans son capital humain. Il nous permet de suivre l'ampleur des efforts de formation, leur portée auprès des collaborateurs et l'alignement de programmes avec les besoins futurs de l'organisation.

Tableau N°25 : l'évolution de l'indicateur de formation.

	Objé	Réel	écart	taux de réalisat	Objé	Réel	écart	taux de réalisat	Objé	Réel	écart	taux de réalisat
FPS	69	110	41	$\frac{110}{69} \times 100 = 159,42\%$	215	196	-19	$\frac{196}{215} \times 100 = 91,16\%$	25	51	26	$\frac{51}{25} \times 100 = 204,00\%$
PP	298	262	-36	$\frac{262}{298} \times 100 = 87,92\%$	266	349	83	$\frac{349}{266} \times 100 = 131,20\%$	102	264	162	$\frac{264}{102} \times 100 = 258,82\%$
FMP	196	221	25	$\frac{221}{196} \times 100 = 112,76\%$	190	725	535	$\frac{725}{190} \times 100 = 381,58\%$	122	379	257	$\frac{379}{122} \times 100 = 310,66\%$

Source : Réalisé par l'étudiante en se basant sur les données ressources humaines de l'entreprise en 2021,2022 et 2023.

L'entreprise investit massivement dans la formation continue, en particulier pour ses cadres et experts (PPP et FMP), dépassant largement ses objectifs de formation avec des taux de réalisation supérieurs à 100%. La diminution de la formation spécifique aux nouveaux embauchés (FPS) en 2022 et 2023 est logique, car elle est directement liée à l'arrêt quasi-total des recrutements durant ces années.

4.4 L'absentéisme :

L'absentéisme est bien plus qu'une simple donnée statistique ; il est un baromètre du bien-être au travail et de l'engagement des équipes. En mesurant les jours et les motifs d'absence, cet indicateur nous aide à identifier les signaux faibles, à comprendre les causes sous-jacentes et à mettre en œuvre des actions ciblées pour améliorer la qualité de vie au travail et la productivité.

Tableau N°26 : évolution de l'absentéisme au cours des trois années.

Nature d'intervention	Cumul 2020	Cumul 2021	Taux d'évol	Cumul 2022	Taux d'évol	Cumul 2023	Taux d'évol
Maladie courte durée	67 567,27	69 397,11	2,71%	80 992,69	16,71%	99894,96	23,34%
Congé sans solde	748	704	-5,88%	180,00	-74,43%	461,25	156,25%
Absence Irrégulière	510	841	64,90%	970,00	15,34%	1461	50,62%
Retard	22,75	46,5	104,40%	25,75	-44,62%	74,75	190,29%
Mise à pied	0	80	0	0,00	-100,00%	32	0,00%
C.P. Non Rémunérée	108	923	754,63%	392,00	-57,53%	864	120,41%
Suspension	21	0	-100,00%	0,00	0,00%	0	0,00%
Accident de travail	3 471,96	2 568,31	-26,03%	4 354,61	69,55%	5375,59	23,45%
Maternité	5 847,26	4 851,26	-17,03%	1 940,59	-60,00%	4640,59	139,13%
Total	78 296,24	79 411,18	1,42%	88 855,64	11,89%	112 804	26,95%

Source : Réalisé par l'étudiante en se basant sur les données ressources humaines de l'entreprise.

4.5 Les heures supplémentaires :

Les heures supplémentaires sont un indicateur clé de la charge de travail et de l'organisation interne. Elles peuvent révéler des périodes de forte activité, des besoins en effectifs non comblés, ou une distribution inégale de la charge. Le suivi de cet indicateur est essentiel pour maîtriser les coûts, prévenir la fatigue et le surmenage, et optimiser la planification des ressources.

Tableau N°27 : l'évolution des heures supplémentaires.

Nature intervention	Cumul 2020	Cumul 2021	Taux d'évol	Cumul 2022	Taux d'évol	Cumul 2023	Taux d'évol
Électricité	11356,75	18 684,00	64,52%	14914,45	-20,18%	13412,00	-10,07%
Gaz	8 955,00	10 725,50	19,77%	3396,15	-68,34%	2422,00	-28,68%
Commercial	39183,9	55 474,35	41,57%	58384,95	5,25%	63250,25	8,33%
Autres	0	946	0,00%	1824,50	92,86%	2100,00	15,10%
TOTAL	59495,65	85 829,85	44,26%	78520,05	8,52%	81 184	3,39%

Source : Réalisé par l'étudiante en se basant sur les données ressources humaines de l'entreprise en 2021,2022 et 2023.

4.6 Masse salariales :

La masse salariale représente l'un des postes de dépenses les plus significatifs pour la direction de distribution. Son suivi rigoureux est indispensable à la gestion financière et à la planification budgétaire. Cet indicateur nous offre une vision claire des coûts liés au personnel, de leur évolution et de leur poids dans la performance économique globale de l'entreprise.

❖ Calcul de taux d'évolution de la masse salariale :

$$\text{Taux d'évolution} = \text{montant réel} / \text{objectif} \times 100$$

Tableau N°28 : taux d'évolution de la masse salariale.

Cumul 2021	Cumul 2022	Taux d'évolution	Cumul 2023	Taux d'évolution
1 983 455 711,41	2 192 641 871,18	10,55%	2 830 796 387,34	29,10%

Source : Réalisé par l'étudiante en se basant sur les données ressources humaines de l'entreprise en 2021,2022 et 2023.

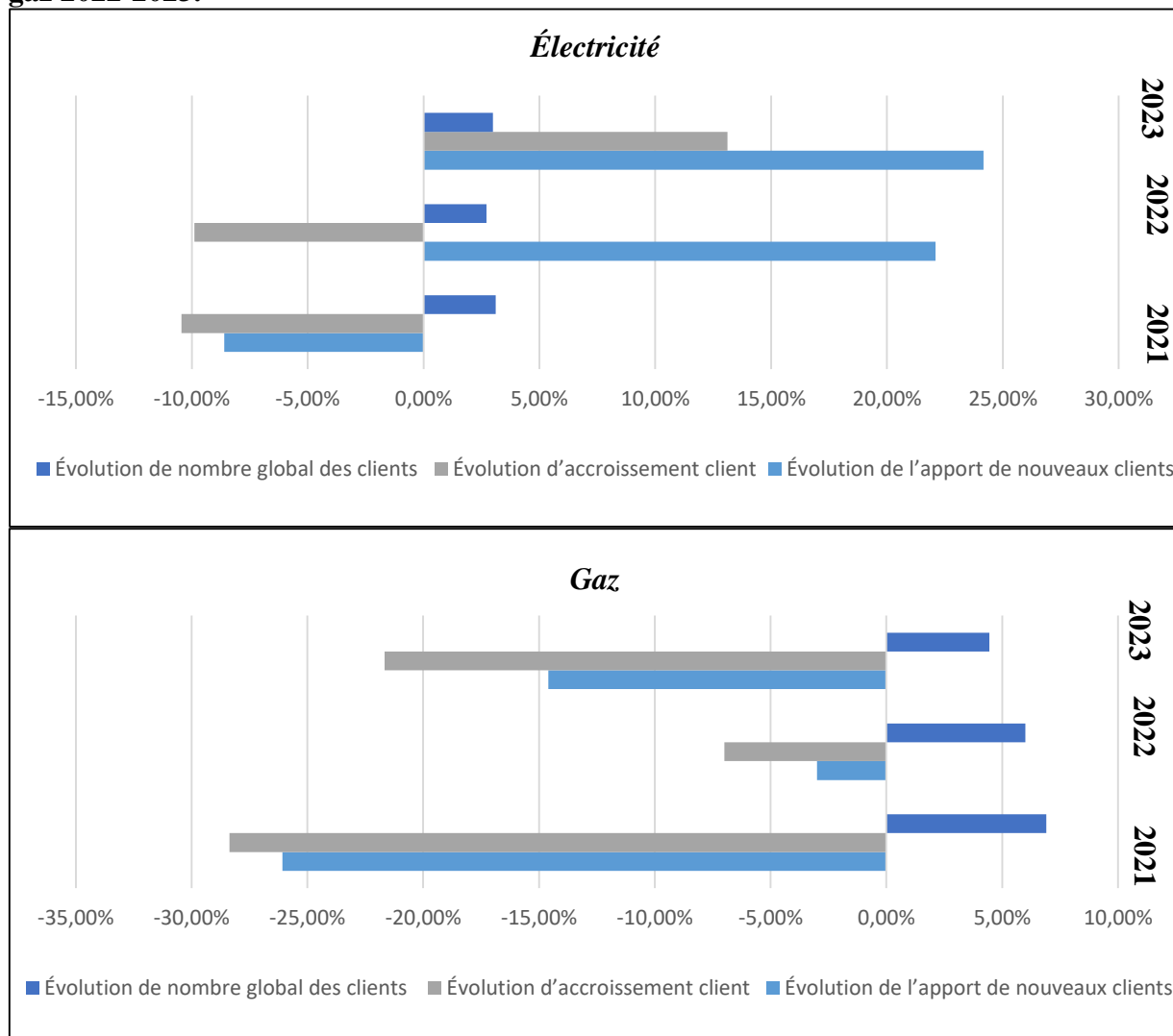
Section N°3 : tableaux de bord de performance.

La présente section est consacrée à la présentation des tableaux de bord. Ces outils, construits à partir des indicateurs de performance calculés dans la section précédente, fournissant un aperçu clair de la performance de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou. L'analyse de ces tableaux de bord permettra d'appréhender concrètement la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration des résultats, dans un contexte de difficulté financières.

1 Analyse du tableau de bord commercial :

1.1 Évolution de la clientèle Électricité et Gaz :

Figure N°18 : tableau de bord synthétique de l'évolution de la clientèle électricité et de gaz 2022-2023.



Source : Réalisé par l'étudiante.

❖ Interprétation des résultats :

➤ Pour la clientèle électricité :

Nous constatons une augmentation continue de l'apport de nouveaux clients sur les trois années, l'entreprise a réalisé un écart positif ce qui signifie que la direction de distribution a réussi à atteindre ces objectifs fixés, ce qui témoigne d'une dynamique d'acquisition croissante et potentiellement en amélioration. La baisse de l'apport constaté entre 2020 et 2021, malgré l'atteinte de l'objectif assigné en apport client BT est due aux affaires AADL, OPGI et ENPI qui sont en cours de réalisation suite aux réserves clients (l'aménagement des accès et la viabilisation des sites).

La diminution de l'accroissement clients de (13 464) en 2021 à (12133) en 2022, est la conséquence des résiliations BT à décembre 2022 qui sont de 6 486 résiliations dont 4 988 pour

créances impayée, suivie d'une reprise en 2023 de 13 682. L'évolution négative de l'accroissement client FSM est due à deux facteurs principaux, premièrement, des intégrations importantes de compteurs concernant des sites AADL en 2022, ces ajouts significatifs n'ont pas eu leur équivalent en 2023 ce qui a créé une comparaison défavorable pour 2023. Deuxièmement, l'entreprise a enregistré un nombre plus élevé de réalisations de contrats clients en 2023. Cette hausse des départs de clients contribue à la baisse nette de l'accroissement.

Nous observant ainsi une croissance continue et significative du nombre total de clients sur les trois années, avec une performance notable en 2023 où l'apport de nouveau clients dépasse les objectifs fixés (+9032).

➤ **Pour la clientèle gaz :**

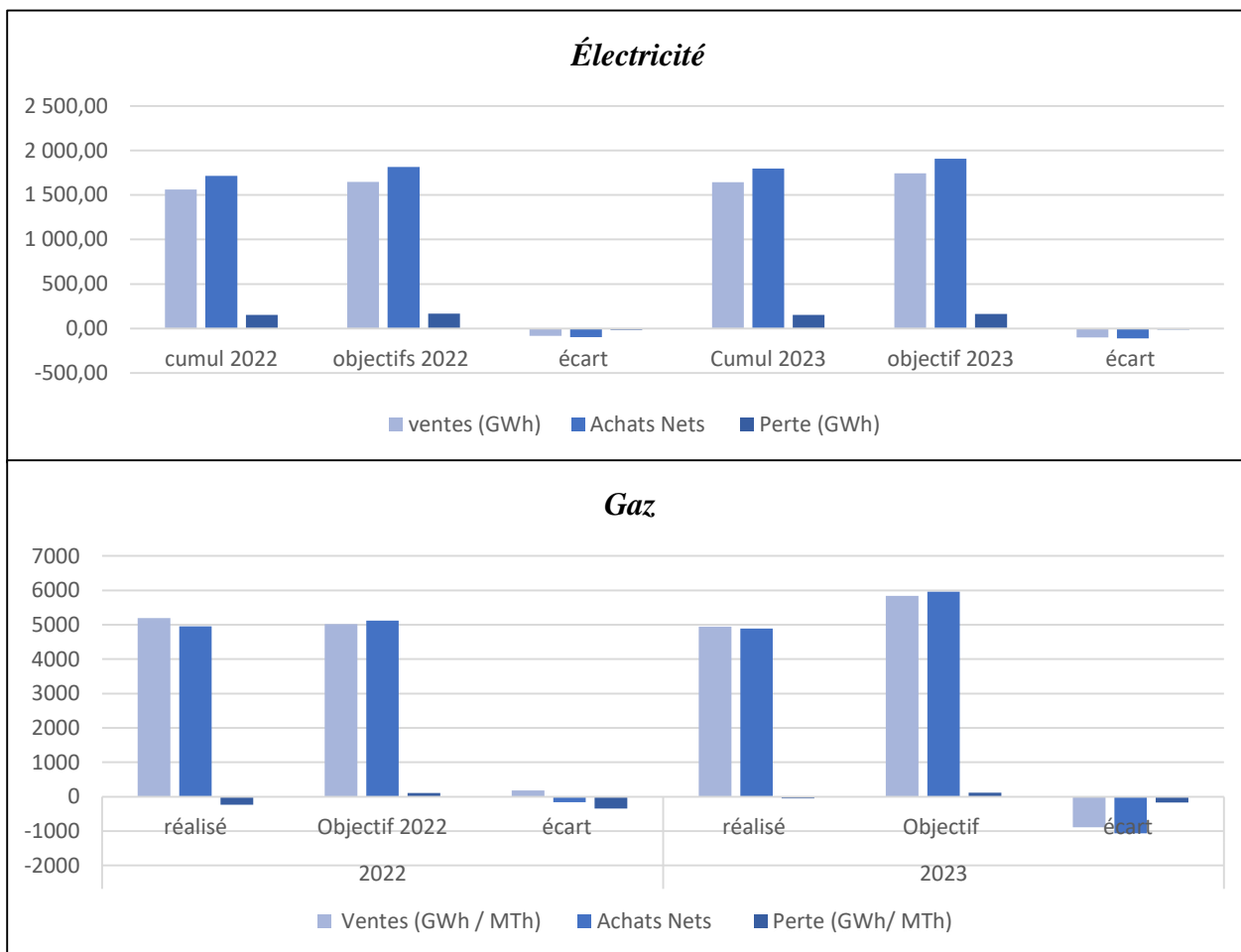
Nous constatons une diminution constante de l'apport de nouveaux clients et de l'accroissement net sur les trois années. Les réalisations en terme d'apport de nouveau clients sont inférieures aux cibles établies, avec un écart négatif de (-3247) en 2022 et (-4625) en 2023, ce qui signifie que l'entreprise n'a pas pu réaliser ces objectifs. La diminution de nombre de nouveaux clients s'explique par deux raisons, la première, est le retard d'approvisionnement en compteurs ; il a eu un délai dans la réception des compteurs, ce qui a empêché de contacter de nouveaux clients. La deuxième raison, le retard de mise en service de la distribution publique (DP) de la région ILLITENE, ce projet devait desservir 3400 branchements. L'évolution négative de l'accroissement clients est attribuée à :

- La mise en service de nouvelles DP et de Quartiers Loti et Social (QLS) en 2021.
- La connexion de 908 logement AADL et 850 logements OPGI.
- Cinq cas de mise en service de (MP) sont en attente à cause de réserves exprimées par les clients.

Nous constatons ainsi une évolution positives de nombre total de clients gaz 6% en 2022 et 4,45% en 2023, cela suggère que, bien que l'acquisition ralentisse, le nombre de départs reste inférieur aux arrivées.

1.2 Analyse des achats, ventes et pertes d'électricité et de Gaz :

Figure N°19 : tableau de bord synthétique du l'évolution des ventes, achats et pertes d'électricité et du Gaz 2022-2023.



Source : Réalisé par l'étudiante.

❖ Interprétation :

➤ Évolution des ventes, achats et pertes d'électricité :

Nous constatons un écart négatif des ventes, d'achats d'électricité ce qui témoigne que l'entreprise n'a pas pu réaliser ses objectifs fixés. Le taux de perte de la direction de distribution SONELGAZ (électricité non facturée ou perdue), s'est amélioré de 0,71 points, passant de 9,63% en 2021 à 8,91% en 2022, grâce à une gestion stricte des fraudes ou des problèmes techniques, et à la baisse des achats d'électricité à la fin d'année 2022, suivie d'une amélioration de 0,43% points en 2023, liée à des récupérations d'énergie effectuées dans deux zones identifiées comme des foyers de fraude (groupe d'habitants CHAOUFA et GROUPE d'habitants RABTA à CHAIB). La diminution des ventes en 2022 s'explique par ; une baisse de la consommation moyenne des clients BT, ainsi qu'à l'évolution négative des achats suite à la clémence du temps, et la baisse de la consommation moyenne des clients MT. En 2023, nous

remarquons une évolution significative des ventes BT/FSM, qui est principalement attribuée à la récupération d'énergie suite au traitement des cas signalés.

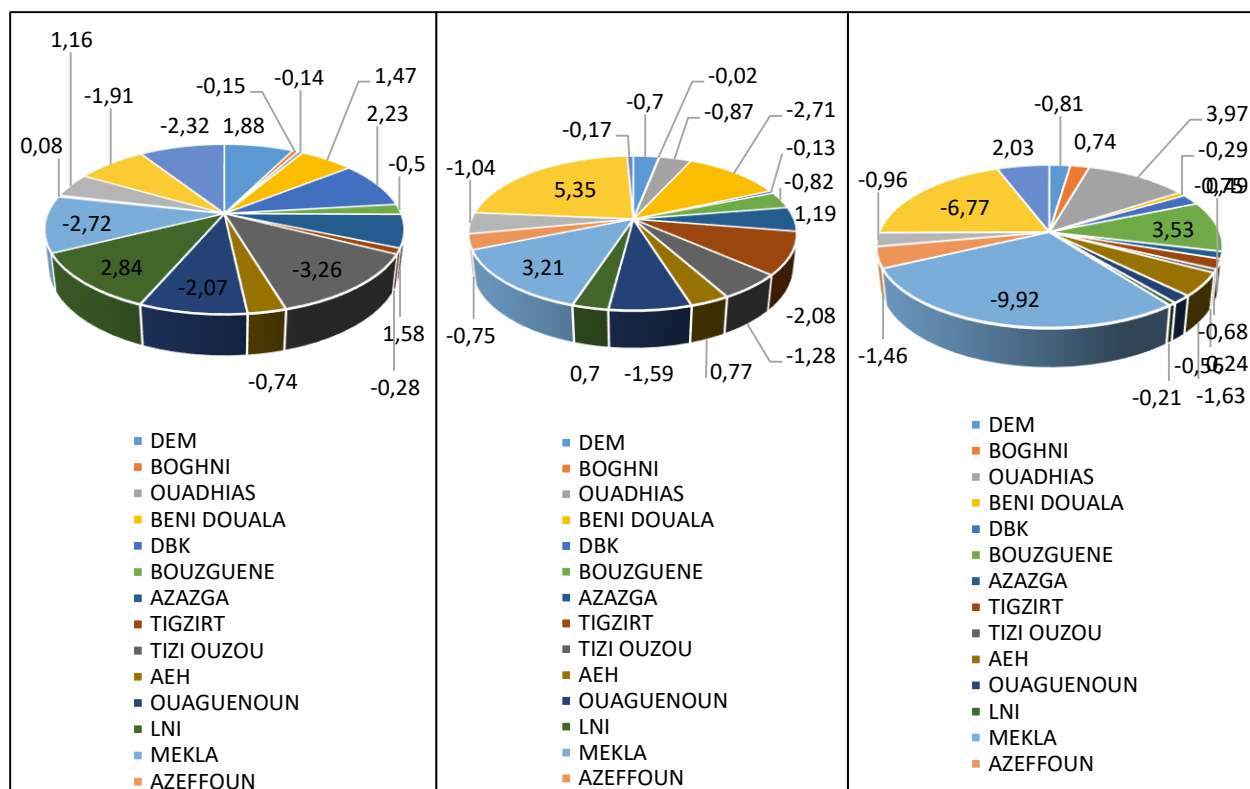
➤ Évolution des ventes, achats et pertes du Gaz :

L'analyse des ventes, des achats et des pertes du Gaz révèle une diminution de taux d'évolution des ventes et des pertes entre 2022 et 2023. En 2022, le taux de gaz perdu a connu une amélioration par rapport à 2021, cela s'explique par le fait que les ventes ont augmenté plus rapidement (7,3%) que les achats (-1,51%). Cependant, les ventes mensuelles BP AO/FSM ont fortement chuté en raison d'une consommation moyenne des clients plus faible. En 2023, la dégradation du taux d'évolution de pertes gaz de (89,86%), est justifiée par l'évolution positive des achats et par la baisse des ventes engendrée par la clémence du temps.

On peut noter que les pertes de Gaz sont un indicateur clé de l'efficacité opérationnelle. La gestion des pertes est fortement influencée par l'équilibre entre les achats et les ventes, ce dernier étant souvent impacté par les conditions météorologiques et le comportement des consommateurs.

1.3 Taux de perte globale par agence commerciales :

Figure N°20 : évolution de taux de perte globale par agence commerciale.



Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ Interprétation :

Concernant le taux de perte globale par agence commerciale, la direction de distribution SONELGAZ a démontré une performance remarquable en atteignant systématiquement ses objectifs sur les trois années. Il est notable que dans plusieurs agences, des écarts négatifs ont

été enregistrés, indiquant une performance supérieure aux cibles établies en matière de réduction des pertes.

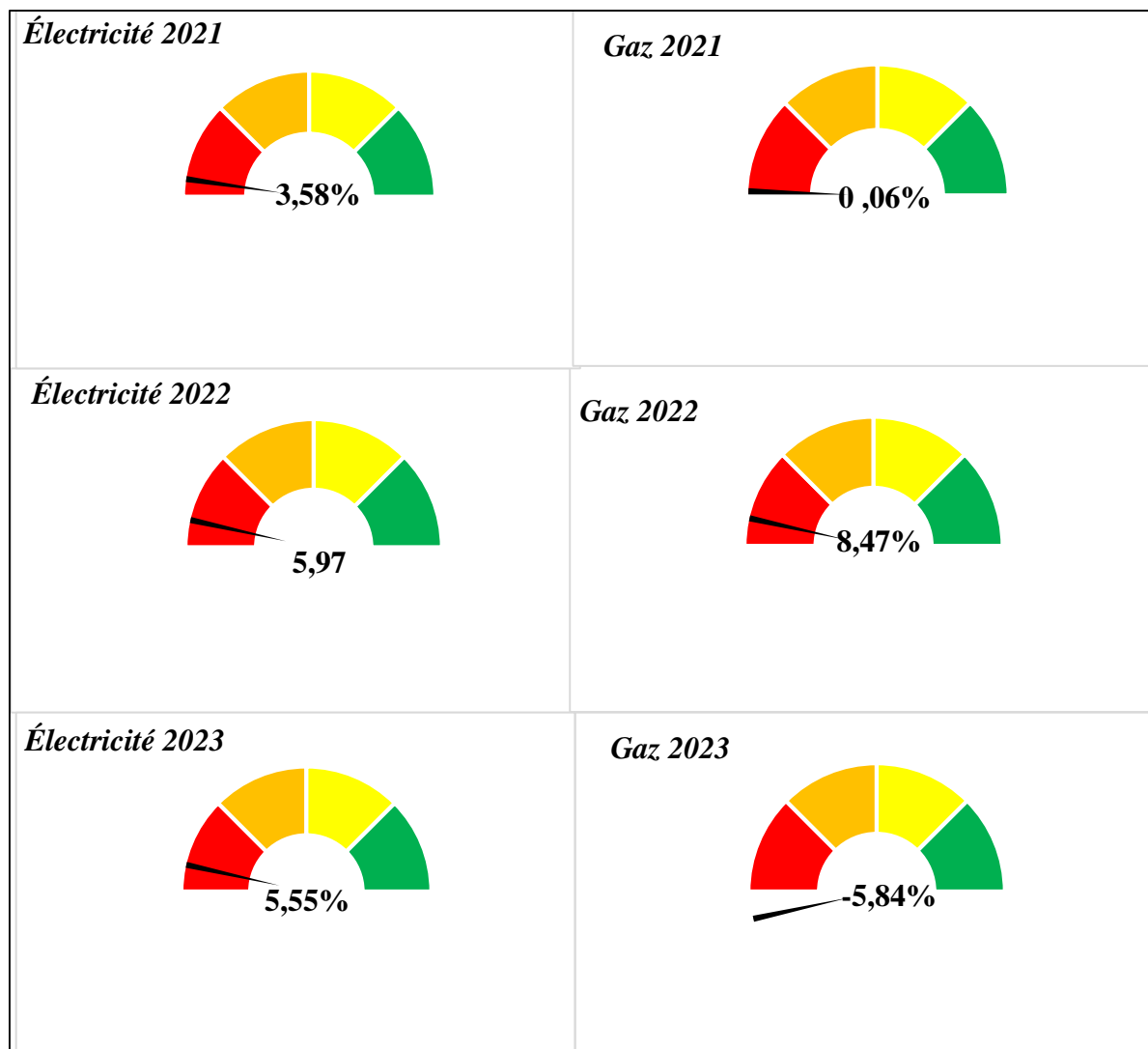
1.4 Évolution du chiffre d'affaire (CA) :

Figure N°21 : signification des couleurs des indicateurs de performance.

Paramètres	
Mauvais	10%
Moyen	50%
Bon	75%
Excellent	100%

Source : réalisé par l'étudiante.

Figure N°22 : tableau de bord tachymètre présente l'évolution du chiffre d'affaire d'électricité et de Gaz 2022-2023.



Source : Réalisé par l'étudiante.

❖ Interprétation de l'évolution du chiffre d'affaire :

➤ Évolution du CA Électricité :

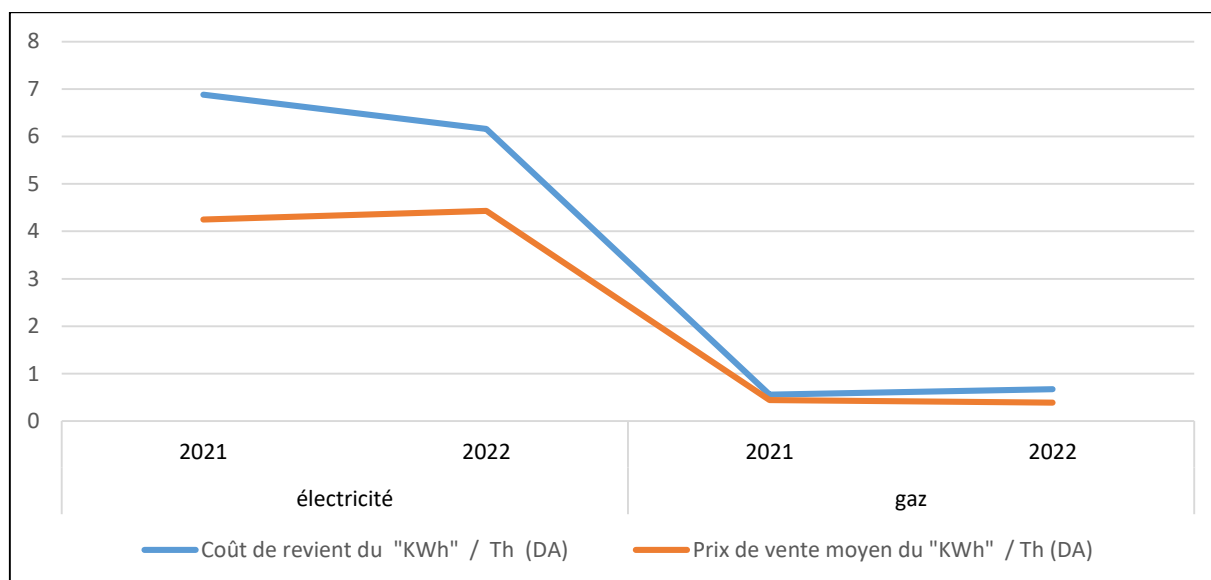
En analysant l'évolution du chiffre d'affaire en 2022 et 2023 nous constatons que l'électricité est un segment de croissance stable et faible (5,97%) en 2022 et (5,55%) en 2023, cela est justifié par la réduction de la demande en raison de la clémence du temps, et à la baisse de la consommation moyenne.

➤ Évolution du CA Gaz :

Le taux d'évolution du Gaz est de (8,45%) en 2022 est justifié par l'augmentation des ventes de (7,73%) en 2022, et par la baisse de gaz acheté de (1,51). Cependant, en 2023, la surabondance de gaz acheté par rapport à une demande faible due au temps clément, a négativement impacté le taux d'évolution de pertes qui a augmenté de (89,86%) et de chiffre d'affaire qui a diminué de (-5,84%).

1.5 Évolution de prix de vente moyen HT :

Figure N°23 : évolution de prix de ventes moyen par rapport au coût de revient.



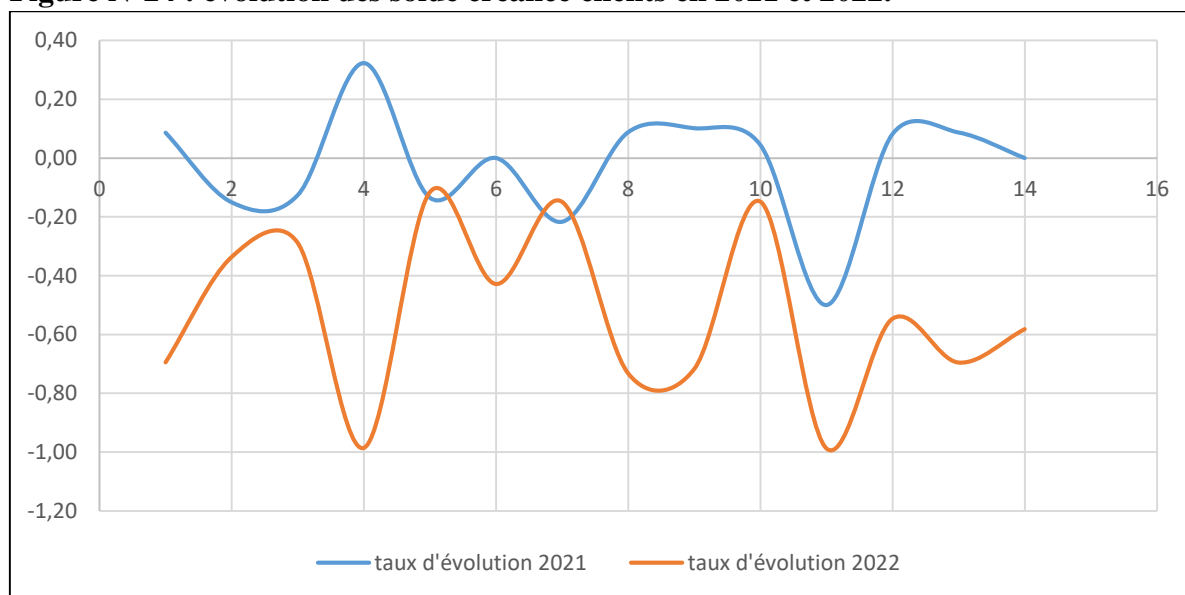
Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ Interprétation :

Nous constatons que le coût de revient est supérieur au prix de vente moyen d'électricité et de gaz, ce qui confirme que la direction de distribution SONELGAZ opère avec un modèle économique fondamentalement déficitaire pour ses deux activités principales. Chaque KWh et chaque Th distribué génère une perte. Dans cette situation, l'entreprise ne peut pas générer les fonds nécessaires à son propre fonctionnement, à la maintenance de ses infrastructures, et encore moins à l'investissement. Elle est fortement dépendante de subvention ou de mécanisme de compensations de la part de l'État. La cause principale de ces marges négatives est la politique tarifaire. Les prix de vente sont maintenus à des niveaux qui ne couvrent pas les coûts réels de distribution de l'énergie.

1.6 Solde créance :

Figure N°24 : évolution des solde créance clients en 2021 et 2022.



Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ Interprétation :

Nous constatons une dégradation générale des créances en 2021 qui est justifiée par :

- Le non-paiement persistant des créances par le client ADE impactant fortement le solde MT/MP privés.
- Accumulation des créances par les APC, constituant une part très importante du solde FSM ADM et ADM globale.
- Impayés « des secteurs sensibles » (ANP, GNA, DGSN, Santé et wilaya) affectant le solde MT/MP ADM.
- Les actions de recouvrement (coupures, relances) n'ont pas été suffisantes pour compenser ces factures.

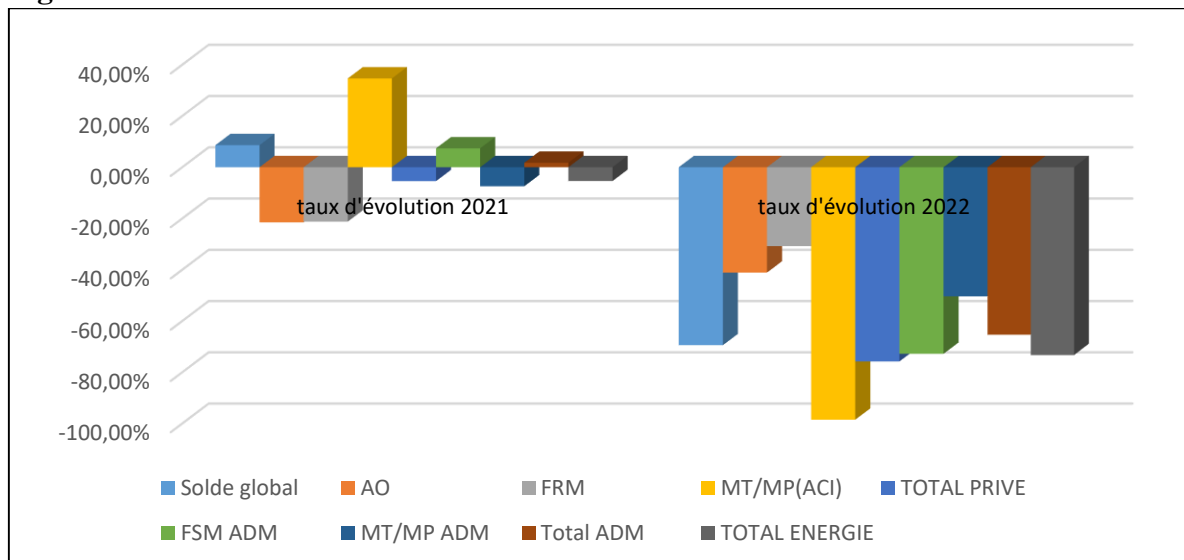
La direction de distribution a connu une amélioration en 2022, expliqué par :

- Efficacité accrue des exécutions des coupures pour les clients AO.
- Action décisive des pouvoirs publics pour l'assainissement des créances de grands clients comme ADE et APC, ayant un impact majeur sur les soldes MT/MP privés et FSM ADM.
- Mise en place d'un plan d'action plus rigoureux (mises en demeure, relances, réunions de rapprochement).

Malgré l'amélioration global en 2022, les créances « des secteurs sensibles » demeurent un défi important, leur non-paiement continuent de peser sur le recouvrement malgré les efforts.

1.7 Le délai crédit client :

Figure N°25 : évolution de délai crédit en 2022 et 2023.



Source : Réalisé par l'étudiante.

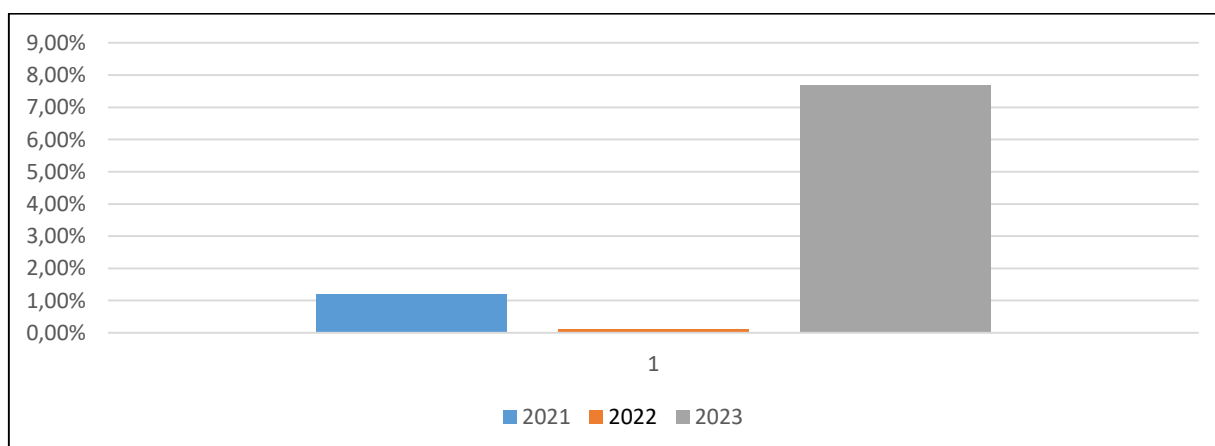
➤ Interprétation :

En 2021, le délai de recouvrement s'est globalement allongé pour la plupart des catégories de clients (privés, administratifs), en raison de l'accumulation des impayés et d'une efficacité de recouvrement insuffisante. Alors qu'en 2022, le délai de recouvrement s'est considérablement réduit transformant les créances en liquidités. Les causes de cette réduction sont dues à l'efficacité des coupures (clients AO), l'assainissement majeur des créances par les pouvoirs publics pour les grand comptes (ADE, APC), et la mise en place de processus de relance plus rigoureux.

2 Tableau de bord financier :

2.1 Évolution du bilan financier de l'entreprise :

Figure N°26 : Évolution des actifs et passifs sur trois périodes 2021,2022 et 2023



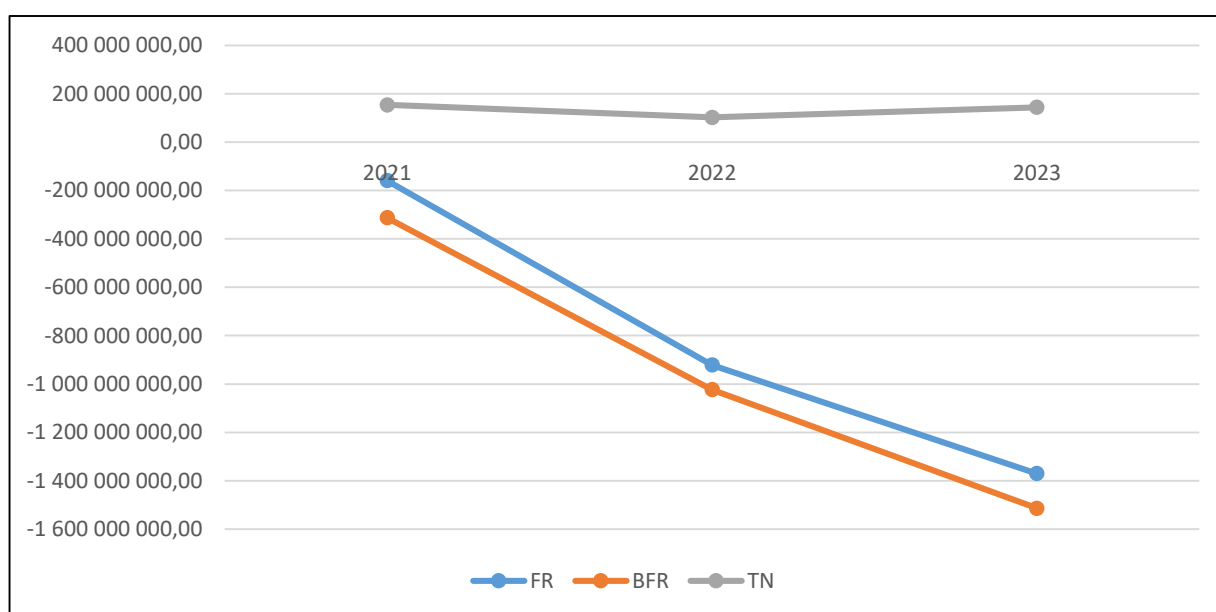
Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ Interprétation :

En 2021, l'entreprise a enregistré une croissance de 1,20 %, investissant activement dans les actifs courants, financée par une légère augmentation des passifs. En 2022, la croissance de l'actif courant a été quasi-nulle 0,10 %, en raison d'une forte baisse des capitaux propres due à un écart de réévaluation nul. L'entreprise a continué d'investir, mais a dû s'endetter fortement, entraînant une augmentation des passifs et une baisse des fonds propres. En 2023, une forte expansion de 7,69 % a été observée, financée par une augmentation significative de l'endettement, les capitaux propres continuant de diminuer. Bien que l'entreprise ait réalisé des investissements importants, le financement par un endettement élevé et la faiblesse des capitaux propres sont des signaux négatifs pour la direction de distribution.

2.2 Les équilibres financiers :

Figure N°27 : tableau de bord courbe montre l'évolution des équilibres financiers.



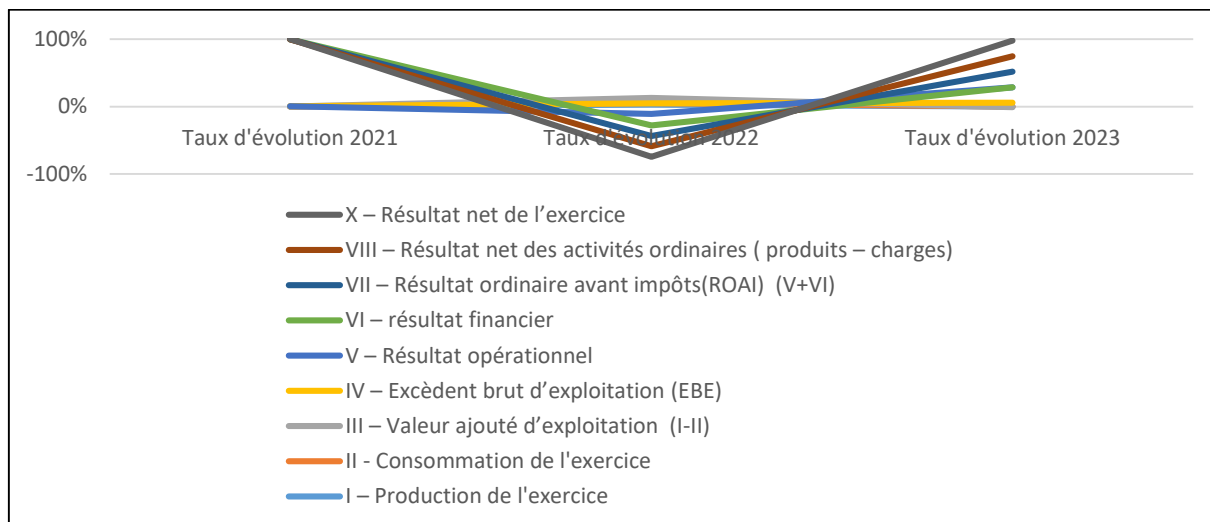
Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ Interprétation :

La situation financière de la direction de distribution semble déséquilibrée. Le Fonds de Roulement structurellement et de plus en plus négatif sur les trois années, est un signal négatif, indiquant que les investissements dans les infrastructures ne sont pas suffisamment couverts par des financements à long terme (subvention de l'État, les prêts à LT), l'entreprise a été contrainte de se financer par des dettes à court terme, ce qui est très risqué. Bien que la Trésorerie Nette reste positive, elle est le fruit d'un BFR fortement négatif qui couvre en partie la faiblesse du Fonds de Roulement. Ce qui signifie que l'entreprise dépend fortement de sa capacité à générer des ressources de son cycle d'exploitation pour maintenir une trésorerie positive, mais cela ne résout pas le problème de fond de la sous-capitalisation ou du financement inadéquat de ses actifs stables.

2.3 Analyse du TCR :

Figure N°28 : évolution des indicateurs TCR.



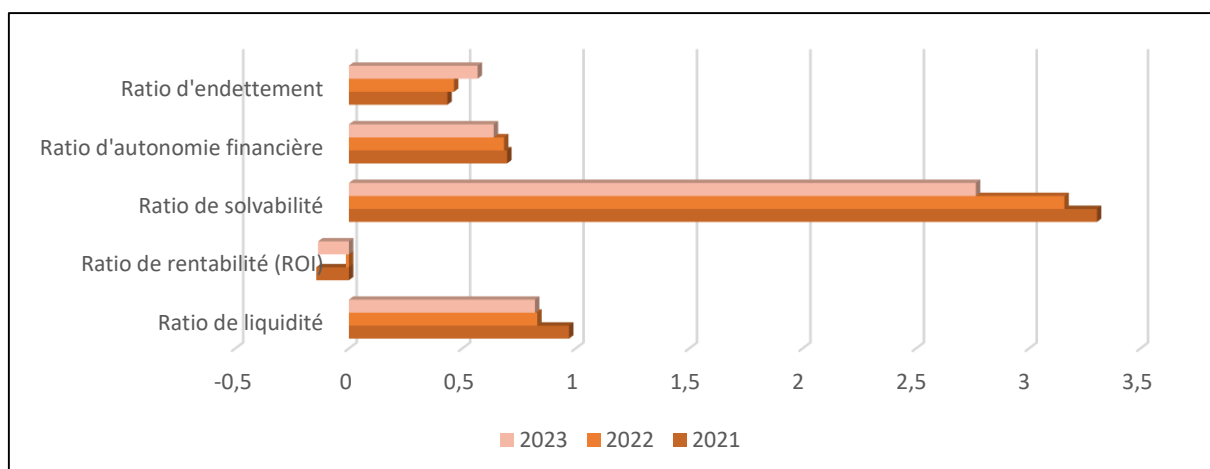
Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ Interprétation :

L'analyse du TCR en 2021, 2022 et 2023, révèle une entreprise structurellement déficitaire au niveau de son cœur de métier. Nous constatons que la rentabilité opérationnelle est quasi inexistante et même lourdement négative. L'EBE négatif indique que l'entreprise ne couvre même pas ses coûts de base par son activité. Les pertes nettes récurrentes et importantes sont la cause directe de la dégradation des capitaux propres et de la fragilisation de l'équilibre financier à long terme (FR négatif). Cette analyse explique la baisse des Capitaux Propres observée dans le bilan. Puisque l'entreprise réalise des pertes nettes massives et récurrentes, ces pertes viennent directement réduire les capitaux propres année après année.

2.4 Les ratios financiers :

Figure N°29 : évolution des ratios financiers.



Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ **Interprétation :**

▪ **Ratio de liquidité :**

Les valeurs du ratio de liquidité sont inférieures à 1 (0,97 en 2021, 0,83 en 2022, 0,82 en 2023), ce qui signifie que l'entreprise n'a pas suffisamment d'actifs courants pour couvrir ses dettes à court terme. La situation s'est même détériorée de 2021 à 2023. Cela confirme la difficulté de l'entreprise à faire face à ses engagements immédiats et renforce l'idée de déséquilibre financier observée avec le FR négatif.

▪ **Ratio de rentabilité :**

Le ROI est négatif sur les trois années. Cela signifie que l'entreprise ne parvient pas à générer de rendement positif sur ses investissements. Il y a eu une légère amélioration en 2022 (moins négatif), mais la situation s'est de nouveau dégradée en 2023, revenant à un niveau de perte proche de 2021. C'est un signe très négatif pour la performance de l'entreprise.

▪ **Ratio de solvabilité :**

Le ratio de solvabilité est élevé, ce qui indique un niveau d'endettement relativement important par rapport aux capitaux propres. Cependant, nous remarquons une légère amélioration de 2021 à 2022, (une diminution de 3,30 à 2,76). Un ratio élevé est généralement un signe négatif car il implique un risque financier plus élevé pour les prêteurs et l'entreprise elle-même.

▪ **Ratio d'autonomie financière :**

Le ratio d'autonomie financière est en baisse constante de 2021 à 2023 (de 0,69 à 0,63). Cela signifie que l'autonomie financière de l'entreprise diminue, et qu'elle dépend de plus en plus de financements externes, pour financer ses actifs. Cette tendance à la baisse est un signe négatif pour la direction de distribution.

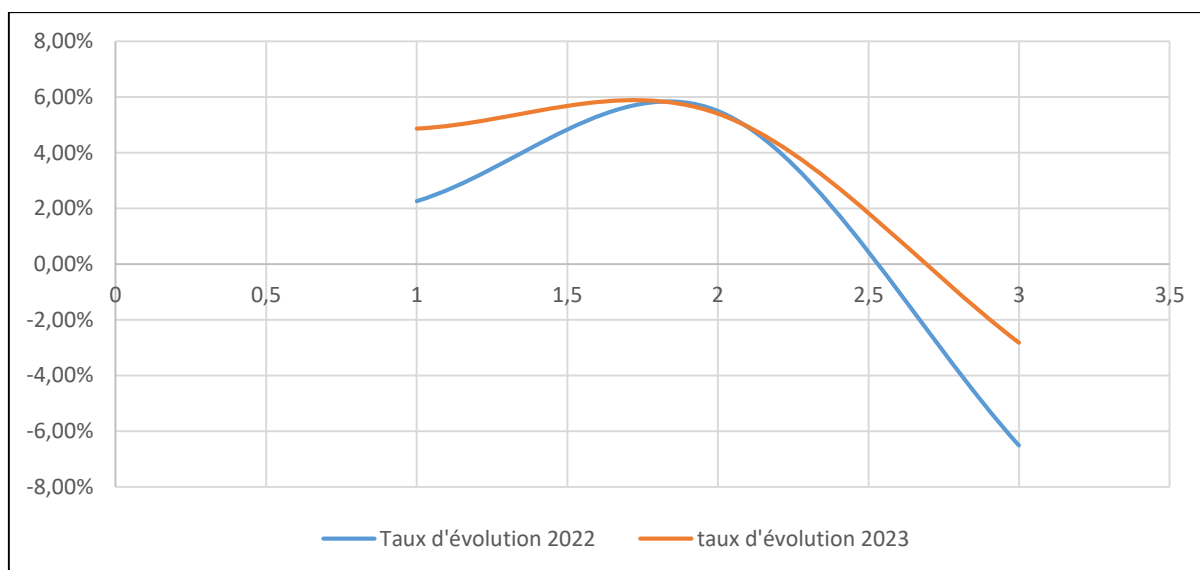
▪ **Ratio d'endettement :**

Ce ratio est en augmentation constante de 2021 en 0,43 à 0,56 en 2023. Ce qui indique que l'entreprise recourt de plus en plus à l'endettement pour financer ses activités, ce qui est un signe négatif car cela augmente le risque financier et la charge des intérêts. Cette augmentation est cohérente avec la diminution du ratio d'autonomie financière et la dégradation de la liquidité.

3 Tableau de bord des ressources humaines :

3.1 La situation d'effectif :

Figure N°30 : évolution du taux d'effectif de l'entreprise.



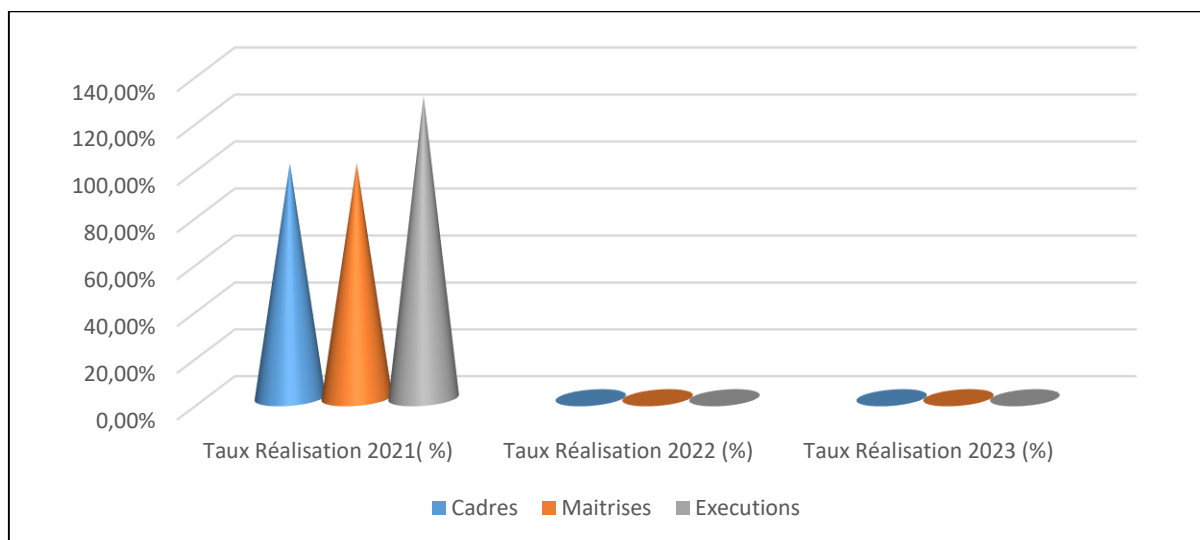
Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ Interprétation des résultats :

L'effectif total de la direction de distribution de Tizi-Ouzou a baissé légèrement en 2022, et a augmenté légèrement en 2023. L'entreprise voit une diminution continue de son personnel d'exécution (-6,51%) en 2022, et (-2,26%) en 2023. Parallèlement, les effectifs cadres et maîtrises augmentent de manière constante, les cadres de (+2,26%) à (+4,87) ; maîtrises de (+5,50) à (+5,41). Le taux d'encadrement constaté par l'entreprise est en évolution constante sur les trois années (20,93% ; 21,59% ; 22,36%). Le taux d'effectif féminine est en diminution de 13,26% en 2021 à 12,95% en 2023.

3.2 Le recrutement :

Figure N°31 : évolution du taux de réalisation d'absentéisme



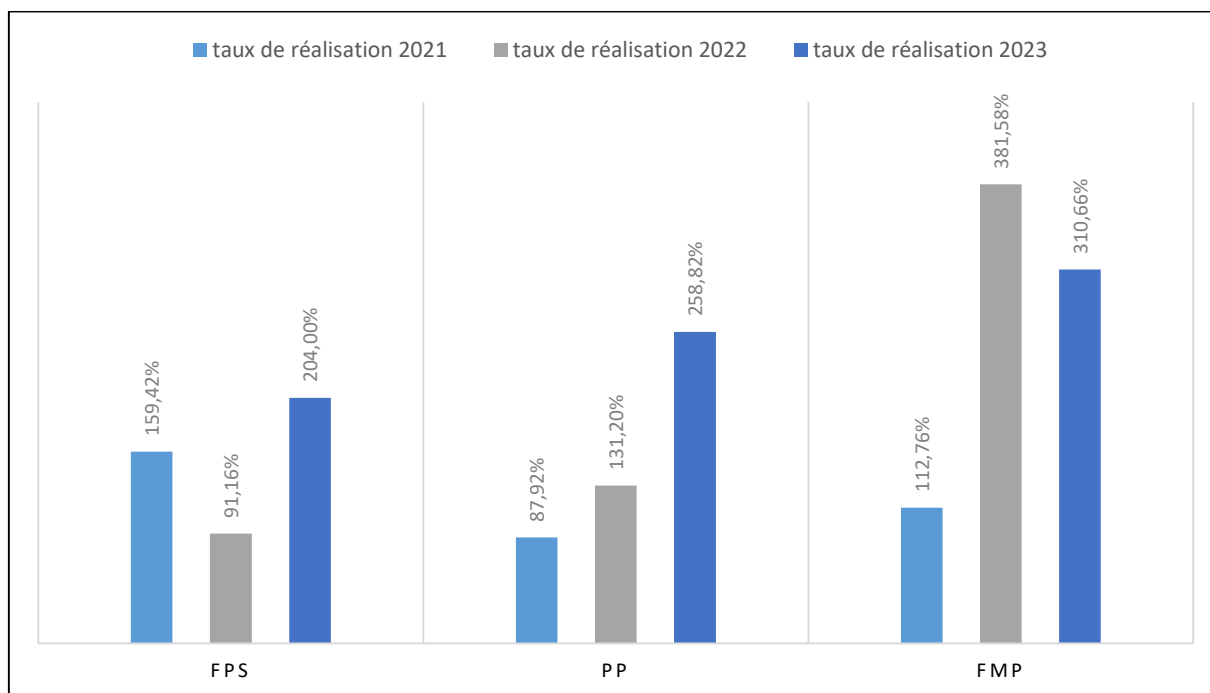
Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ Interprétation :

La direction de distribution a effectué un recrutement significatif en 2021 (43 agents) dépassant les objectifs de (6 agents) qu'il s'agit des retours de formation des électriciens et gaziers (budget 2019 et 2020). Cependant, en 2022 et 2023, le recrutement est quasiment à l'arrêt malgré les objectifs fixés en 2022 pour le personnel d'exécution (39 agents), ce qui explique la diminution des effectifs d'exécution, car les départs naturel (retraites, démissions) ne sont plus compensés.

3.3 La formation :

Figure N°32 : évolution de taux de réalisation de formation en 2021,2022 et 2023.



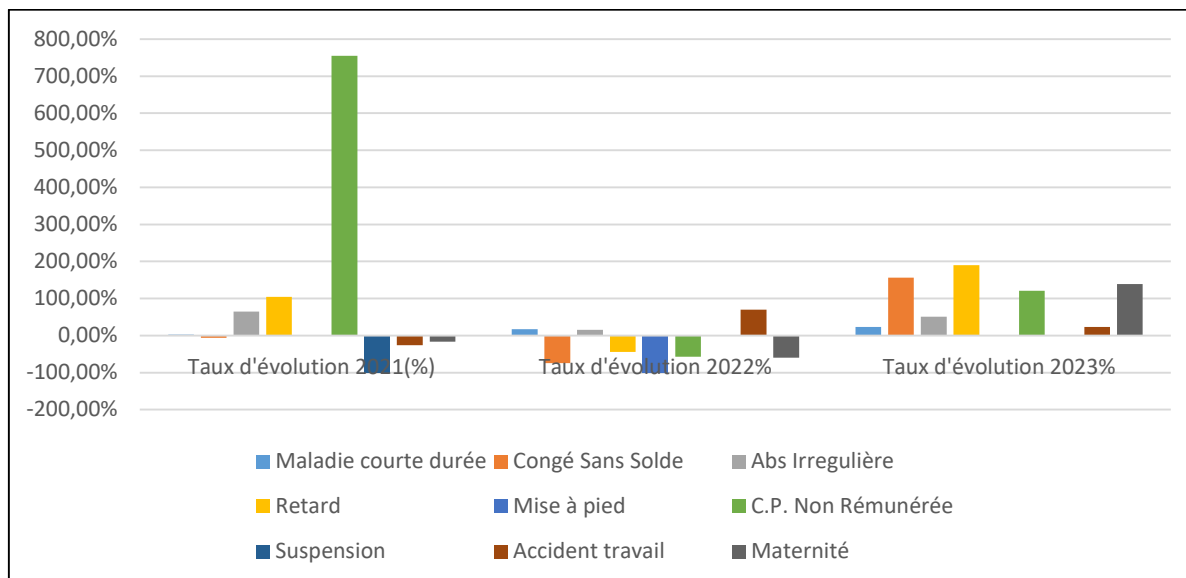
Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ Interprétation :

L'entreprise montre un engagement très fort dans la formation continue. Notamment le PP et surtout la FMP, les réalisations dépassent les objectifs, le taux de réalisations est supérieur à 100%, ce qui signifie que l'entreprise investit pour développer les compétences de son encadrement et de ses experts. La diminution de la FPS en 2022 et 2023 est cohérente avec l'arrêt du recrutement, puisque la FPS est liée à l'embauche de nouveaux talents.

3.4 L'absentéisme :

Figure N°33 : évolution de taux d'absentéisme.



Source : Réalisé par l'étudiante.

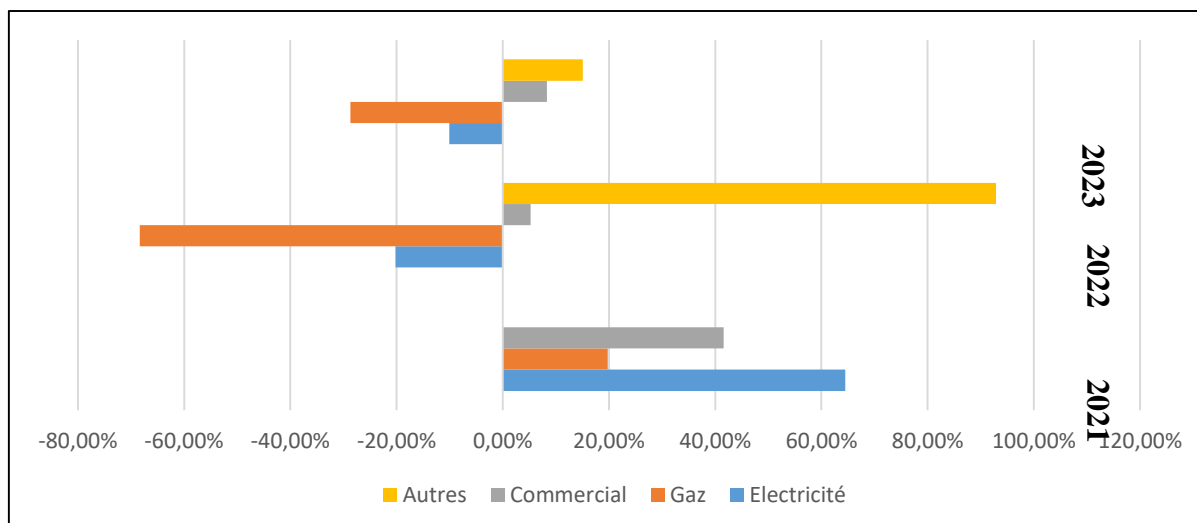
➤ Interprétation :

Nous constatons une forte hausse d'absentéisme, le taux d'absentéisme global augmente de (+1,42%) en 2022, et de (+26,95%) en 2023. Justifié par diverses causes tels que ; les maladie courte durée, les accidents de travail, absence irrégulières et retard, maternité...

L'évolution positif de l'absentéisme combiné à l'arrêt du recrutement, est une raison majeure de la diminution des effectifs d'exécutions.

3.5 Les heures supplémentaires :

Figure N°34 : évolution des heures supplémentaires.



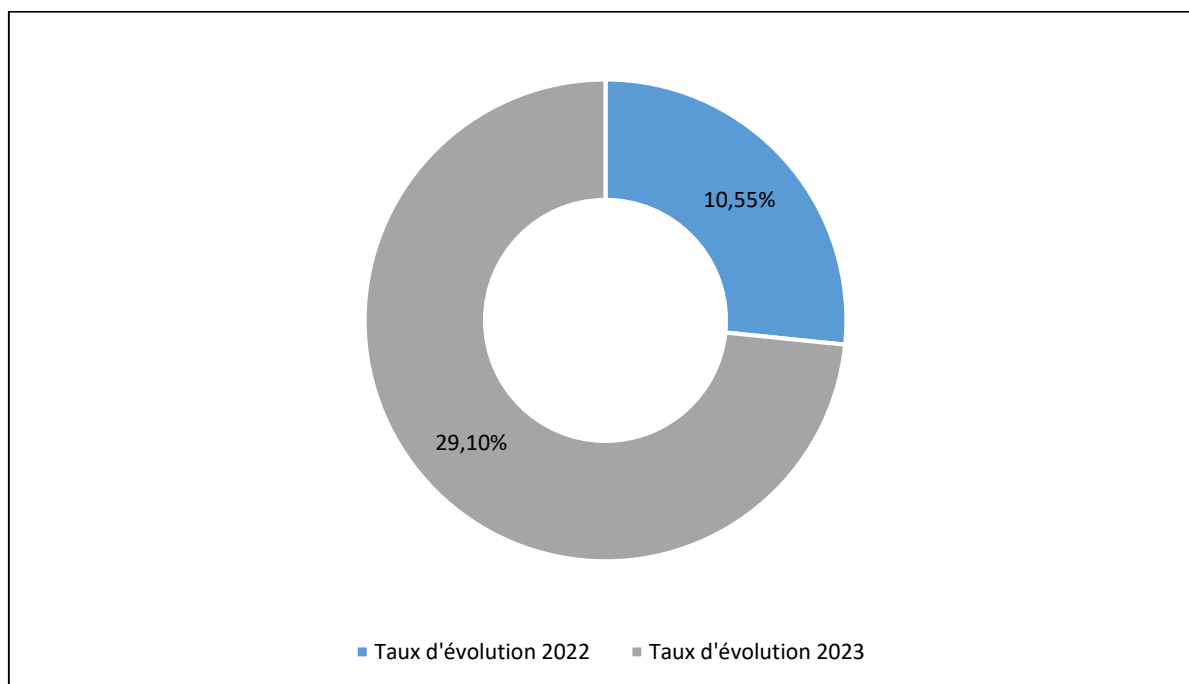
Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ **Interprétation :**

L'entreprise a enregistré une augmentation significative des heures supplémentaires de (+44,26%) en 2021, qui est dû à l'opération de recouvrement et la présentation des factures, ainsi que les feux de forêts enregistrés à la wilaya de Tizi-Ouzou. Suivie d'une baisse de (3,52%) en 2022, et d'une augmentation de (3,39) en 2023.

3.6 La masse salariale :

Figure N°35 : l'évolution de la masse salariale de l'entreprise en 2021, 2022 et 2023.



Source : Réalisé par l'étudiante.

➤ **Interprétation :**

La masse salariale de la direction de distribution a connu une augmentation significative de (10,55%) entre 2021 et 2022. Cette évolution positive est dû à l'augmentation des heures supplémentaires en 2021 et le versement des primes. La masse salariale a continué d'augmenter de manière drastique de (29,10%) en 2023, à cause d'une révision des salaires, et les régularisations des diplômés.

Conclusion :

L'objectif de ce chapitre est d'examiner la contribution du contrôle de gestion à la performance de la Direction de Distribution de SONELGAZ. Le travail a été organisé en trois sections distinctes, afin de fournir une compréhension détaillée de la fonction et de son impact.

La première section a comporté une présentation en détail de SONELGAZ et de sa Direction de Distribution Tizi-Ouzou, ce qui a permis de situer le cadre opérationnel et les enjeux spécifiques liés à l'entité. Cette étape a donné un aperçu du contexte dans lequel le contrôle de gestion intervient. La deuxième section a nécessité une immersion au cœur du service de contrôle de gestion grâce à un entretien avec le responsable de service contrôle de gestion. Cette démarche qualitative a ouvert la voie à la compréhension de sa structure, ses objectifs, le rôle des contrôleurs, les outils et méthodes mis en œuvre, ainsi qu'à l'identification de ses forces, faiblesses, opportunités et menaces. Parallèlement, une collecte exhaustive de données commerciales, financières et RH a été effectuée. Ces données quantitatives ont été utilisées pour calculer des indicateurs de performance clés, fournissant une première lecture chiffrée de la situation de l'entreprise. Enfin, la troisième section s'est concentrée sur l'élaboration de tableaux de bord pertinents basés sur les données analysées. Ces dispositifs graphiques ont facilité l'analyse des résultats, mettant en évidence les tendances, les écarts et les domaines de performance ou de contre-performance.

L'étude a démontré que malgré l'existence et l'activité du contrôle de gestion, sa contribution à la performance de la Direction de Distribution de SONELGAZ est actuellement limitée par plusieurs facteurs structurels et opérationnels (rattachement, centralisation de trésorerie, dépendance aux subventions), les recommandations suivantes sont essentielles :

- **Rattachement à la Direction Générale :** il est essentiel que le contrôle de gestion soit directement lié à la Direction de Distribution. Cela lui donnerait une légitimité renforcée, une vision globale et un pouvoir d'influence sur les décisions stratégiques, qui va au-delà de la simple dimension financière.

- **Décentralisation sous contrôle :** Mettre en place une décentralisation progressive et maîtrisée de la fonction de contrôle de gestion. Cela signifie qu'il est nécessaire de positionner des contrôleurs de gestion au plus près des directions opérationnelles (commerciale, technique, RH), ce qui leur permettra d'appréhender plus efficacement les réalités du terrain, d'identifier les leviers de performance spécifiques et d'agir comme de véritables partenaires métiers. Il est essentiel de maintenir une forte collaboration avec le contrôle de gestion central afin de garantir la cohérence.

- **Structuration des processus de communication et d'Information :** mettre en place des protocoles précis et des échéanciers stricts pour la transmission des données essentielles au contrôle de gestion. Cela peut inclure l'utilisation d'outils de partage collaboratifs (ERP, ou des plateformes spécifiques) et la tenue des réunions régulières avec les différentes directions pour assurer une transmission des informations fluide et la fiable.

- **Mis en place du Tableau de Bord Prospectif (Balanced Scorecard) :** l'élaboration et la mise en œuvre d'un tableau de bord équilibré englobant non seulement des indicateurs financiers, mais également des indicateurs non financiers liés aux clients, aux processus internes (efficacité opérationnelle, qualité du service), ainsi qu'à l'apprentissage et la croissance (développement des compétences, innovation). Cela offrait une perspective globale de la performance.

- **Mise en œuvre de la méthode des coûts basés sur l'activité (ABC) :** réaliser une analyse de faisabilité concernant l'introduction de la méthode ABC dans la comptabilité analytique. Cela permettrait une allocation plus précise des coûts aux activités et aux produits/services, offrant ainsi une meilleure compréhension de la rentabilité réelle des opérations et des bases plus fiables pour la tarification et la décision.
- **Développement de la budgétisation dynamique et du Rolling Forecast :** Passer d'une budgétisation statique à des approches plus agiles comme le rolling forecast (prévisions glissantes) qui sont actualisées régulièrement. Cela favoriserait une réactivité accrue face aux fluctuations du marché (diminution de la demande, coûts des approvisionnements) et aux contraintes spécifiques (délais d'approvisionnement, trésorerie).
- **Pilotage du recouvrement des créances :** Le contrôle de gestion doit jouer un rôle proactif dans le suivi et l'analyse des créances clients. Il est essentiel d'établir des indicateurs de délai moyen de paiement, d'analyser les causes des retards et de suggérer des plans d'action (relances ciblées, plans d'apurement) pour accélérer le recouvrement, ce qui influencera directement la trésorerie.
- **Étude et maîtrise des coûts opérationnels :** réaliser une analyse approfondie des coûts associés aux retards d'approvisionnement (coûts de rupture, de sur-stockage), à la fraude et aux difficultés techniques. Identifier les mécanismes de réduction et proposer des mesures correctives (optimisation des stocks, renforcement des contrôles, maintenance préventive).
- **Contribution à la Stratégie d'Investissement :** En collaboration avec le centre, le contrôle de gestion au sein de la Direction de Distribution est chargé d'évaluer les besoins en investissements (modernisation du réseau, compteurs intelligents) et en justifier la rentabilité (ROI, valeur créée). Il a aussi pour rôle de superviser l'exécution de ces investissements et d'analyser leur contribution réelle à la performance opérationnelle et financière, même si le financement dépend du centre.
- **Optimisation des flux de trésorerie en contexte centralisé :** malgré la centralisation des flux monétaires, le contrôle de gestion peut optimiser la gestion interne des flux financiers de la Direction de Distribution avant leur transfert. Cela inclut l'accélération du recouvrement des créances clients, pour maximiser les entrées de fonds avant leur transfert automatique au centre. Ainsi que la négociation des meilleures conditions de paiement avec les fournisseurs dans les limites autorisées.
- **Suivi des Coûts de Formation et de Recrutement :** Évaluer l'efficacité des investissements en formation et recrutement au regard des objectifs de performance et de renouvellement des compétences.

En définitive, ce travail a démontré que, malgré les efforts déployés, la fonction de contrôle de gestion à la Direction de Distribution SONELGAZ opère dans un environnement contraint. Afin que cette fonction devienne un véritable levier d'amélioration continue et de pérennisation de la performance, il est essentiel d'adresser ces limites structurelles et d'intégrer les recommandations proposées dans une stratégie globale d'optimisation et d'autonomisation renforcée. Le contrôle de gestion doit évoluer d'une fonction de reporting financier à un véritable partenaire stratégique et opérationnel, capable d'éclairer les décisions, d'anticiper les risques et de mesurer la création de valeur dans toutes les dimensions de l'entreprise. C'est à cette condition que le contrôle de gestion pourra pleinement contribuer à la résilience et au développement de l'entreprise.



Conclusion générale

Ce mémoire de fin d'étude s'inscrit dans une démarche visant à éclairer la contribution fondamentale du contrôle de gestion à la performance des organisations. Le contrôle de gestion, tel que défini par la théorie, est un système d'aide à la décision visant à maîtriser les activités pour atteindre les objectifs fixés. Il repose sur des piliers tels que la budgétisation, le suivi des indicateurs, l'analyse des écarts et l'élaboration de tableaux de bord. L'objectif était d'évaluer dans quelle mesure ces principes théoriques se traduisent et sont efficaces au sein d'une entité complexe comme la Direction de Distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou, dans un environnement sectoriel et financier contraint.

Notre approche méthodologique s'est déroulée en trois chapitres complémentaires, les deux premiers chapitres traitent le cadre théorique du contrôle de gestion et son lien avec la performance globale des organisations. Dans le dernier chapitre nous avons étudié le cas pratique, combinant trois phases ; immersion contextuelle, analyse qualitative et quantitative, et modélisation des outils de pilotage. La première phase a été consacrée à une présentation exhaustive de l'organisme SONELGAZ, plus spécifiquement, de sa Direction de Distribution de Tizi-Ouzou. Cette étape a permis de poser le cadre institutionnel et opérationnel, essentiel à la compréhension des défis spécifiques de cette entité vitale pour l'approvisionnement énergétique. La deuxième phase a plongé au cœur de la fonction de contrôle de gestion. Un entretien approfondi avec le chef de service a offert une vision qualitative de son organisation, de ses objectifs, des outils utilisés et de ses défis internes (forces, faiblesses, opportunités, menaces). Parallèlement, une collecte rigoureuse de données commerciales, financières et de ressources humaines a été menée. Ces données ont ensuite été transformées en indicateurs de performance clés, fournissant une base objective d'analyse de la situation. La troisième et dernière phase a consisté en l'élaboration de tableaux de bord personnalisés à partir des indicateurs calculés. L'interprétation minutieuse des résultats obtenus a permis de visualiser la performance sous différents angles, d'identifier les zones de tension et les leviers d'amélioration.

L'étude pratique a révélé que la fonction de contrôle de gestion au sein de la Direction de Distribution SONELGAZ, bien que présente et active, est confrontée à des défis significatifs qui limitent sa pleine contribution à la performance globale.

En réponse à la problématique : « Dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue-t-il à l'amélioration de la performance globale de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou ? ». Il est clair que le contrôle de gestion contribue déjà, dans une certaine mesure, à la performance par son rôle de suivi et d'alerte. Cependant, cette contribution est considérablement freinée et sous-optimale en raison de plusieurs facteurs :

- Son rattachement à la direction financière réduit son influence stratégique. La centralisation de la trésorerie et la forte dépendance aux subventions de l'État restreignent son autonomie et sa capacité à financer localement les investissements essentiels, créant un déséquilibre financier chronique (fonds de roulement et EBE négatifs, ROI insuffisant).
- Des retards dans la transmission des informations, l'absence d'un tableau de bord prospectif, la non-utilisation de méthodes avancées comme l'ABC, ainsi que des problèmes de gestion RH (absentéisme, effectifs) et opérationnels (approvisionnement, appels d'offres) entravent l'efficacité globale.

Ce qui nous a permis de vérifier et d'affiner les hypothèses initiales posées en introduction concernant les facteurs influençant sa performance :

Hypothèse 1 : L'entreprise SONELGAZ utilise des indicateurs financiers et non financiers pour mesurer sa performance globale.

Nos observations ont confirmé l'hypothèse N°1, démontrant que la direction de distribution s'électricité et gaz de Tizi-Ouzou, intègre effectivement une double approche pour la mesure de la performance. L'analyse des rapports financiers ainsi que l'entretien avec le responsable du contrôle de gestion révèlent une utilisation systématique d'indicateurs financiers tels que le ratio de liquidité, le ratio de solvabilité, de rentabilité et d'endettement, etc. parallèlement, nous avons constaté une attention portée aux indicateurs non financiers, tels que taux d'évolution de la clientèle d'électricité et gaz, taux de perte globale par agence commerciale, les ventes, les achats et les pertes, taux d'absentéisme, les heures supplémentaires, l'effectif global, la formation et la masse salariales, etc.

L'intégration de ces deux catégories d'indicateurs atteste d'une vision holistique de la performance, permettant à la direction de SONELGAZ Tizi-Ouzou d'appréhender les dimensions économiques, opérationnelles et de service de manière équilibrée.

Hypothèse 2 : l'entreprise SONELGAZ utilise des tableaux de bord pour évaluer sa performance.

L'hypothèse N°2 est également confirmée de manière probante. La direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou s'appuie effectivement sur des tableaux de bord structurés comme outils primordiaux pour l'évaluation et le suivi de sa performance. Nous avons eu accès aux paramètres des tableaux de bord commerciaux et ressources humaines, ils présentent des données de manière claire, souvent avec des objectifs et des écarts. Ils sont conçus comme des outils essentiels pour la transparence et visibilité de la performance à travers l'organisation.

Hypothèse 3 : les résultats des tableaux de bord influencent le processus de prise de décision au sein de l'entreprise SONELGAZ Tizi-Ouzou.

Les résultats des tableaux de bord de l'entreprise sont utilisés pour éclairer et justifier les positionnements ou les requêtes soumises au centre décisionnel, influençant ainsi indirectement les décisions prises au niveau central concernant les opérations de distribution.

Face à ces défis, des recommandations concrètes ont été formulées. Elles visent à transformer le contrôle de gestion en un véritable pilier de la performance au sein de la direction de distribution Tizi-Ouzou :

- Rattacher le contrôle de gestion à la Direction Générale et initier une décentralisation contrôlée pour une meilleure réactivité et une vision plus stratégique.
- Modernisation des Outils en mettant en œuvre le Balanced Scorecard et étudier l'adoption de la méthode ABC pour une vision plus complète et des coûts plus précis.
- Améliorer la gestion des flux d'information, piloter activement le recouvrement des créances, et rationaliser les coûts opérationnels.
- Travailler en partenariat avec le centre pour garantir des financements d'investissement adéquats et une flexibilité accrue dans la gestion de la trésorerie locale, malgré la centralisation.
- Amélioration de la gestion des ressources humaines, en Collaborant à l'analyse et à la résolution des problématiques d'effectifs et d'absentéisme.

En conclusion, si la Direction de Distribution SONELGAZ dispose des bases d'un contrôle de gestion, son potentiel d'optimisation de la performance globale est immense.

L'atteinte de cette performance exige non seulement une évolution de la fonction de contrôle de gestion elle-même, mais aussi une prise de conscience et un soutien renforcé de la Direction Générale de SONELGAZ. C'est par cette synergie et par l'adoption d'une approche intégrée que le contrôle de gestion pourra pleinement exercer son rôle de catalyseur de la performance et contribuer à la pérennité et au développement de l'entreprise face à ses défis actuels et futurs.

Les avantages et apport du mémoire :

Malgré les défis rencontrés, la réalisation de ce mémoire nous a permis de dégager plusieurs avantages et apports significatifs :

- Ce travail a permis de réaliser un diagnostic détaillé de la fonction du contrôle de gestion au sein de la direction de distribution SONELGAZ, nous avons identifié ses forces, mais surtout ses faiblesses structurelles et opérationnelles.

- L'étude nous a clairement mis en évidence les facteurs essentiels affectant la situation financière de l'entreprise, allant des problématiques internes aux contraintes externes.

- Ce mémoire ne se limite pas à un constat, mais propose des recommandations concrètes et réalistes visant à améliorer la contribution du contrôle de gestion à la performance globale de l'entreprise, en tenant compte des spécificités de son environnement.

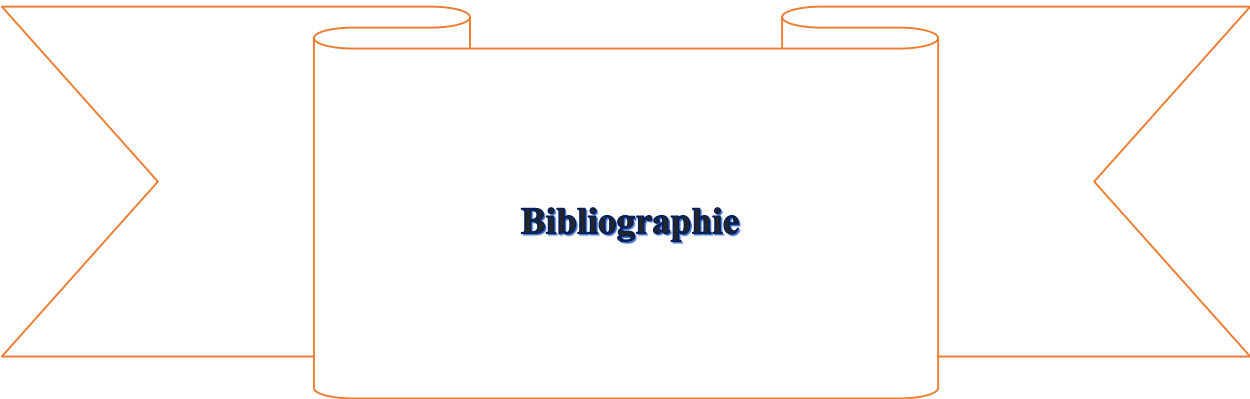
- Même à partir des données contraintes, ce travail a renforcé nos compétences à structurer l'information financière et opérationnelles pour faciliter la prise de décision, en analysant des données, en calculant des indicateurs de performances, en élaboration des tableaux de bords et en interprétation des résultats.

Les défis rencontrés :

Notre stage à la direction de distribution SONELGAZ, nous a confrontés à des contraintes de données, notamment ;

- Nous étions confrontés à un manque de données précises et détaillées pour certaines années et indicateurs clés.
- La difficulté à évaluer la performance qui est due à l'absence d'objectifs chiffrés dans les paramètres des tableaux de bords internes de l'entreprise, rendant l'analyse des écarts plus complexe.
- En l'absence de tableau de bord financier, nous étions dans l'obligation de construire notre propre base d'analyse plus classique, pour dégager des indicateurs de performance, plutôt que d'appuyer sur des outils de pilotage déjà en place.

Ces obstacles ont néanmoins renforcé notre capacité à faire preuve de persévérance, d'adaptabilité et d'ingéniosité, pour mener une analyse pertinente et formuler des recommandations actionnables malgré un contexte informationnel imparfait.



Bibliographie

Les ouvrages :

- ✓ ALAZARD. C et SÉPARI. S, « DCG 11 contrôle de gestion : manuel et applications », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, France, 2010.
- ✓ ALAZARD. C et SEPARI. S « contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris, France 2007.
- ✓ AUGÉ. B et G. NARO, « Mini manuel du contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, France, 2011.
- ✓ Alcouffe. S and others, « Contrôle de gestion sur mesure », édition Dunod, Paris, France, 2013.
- ✓ ARDOIN. J.L et H. JORDAN, « le contrôleur de gestion », édition FLAMMARION, paris, France, 1978.
- ✓ BERLAND. N et Yves De Ronge, « Contrôle de gestion », édition PEARSON, Paris, France, 2010.
- ✓ BOUIN. X, F.X. SIMON, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », Dunod, Paris, France, 2015.
- ✓ BURLAND. A and others, « DCG11 Contrôle de gestion », les éditions Foucher, 2007.
- ✓ BAYED. M, « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielle », Annales du Management, 1992.
- ✓ BUISSART. C, « Analyse financière », FOUCHER, Paris, France, 1999.
- ✓ COUCOUREUX. C et CUAUBÉRE. T, « DCG 11 contrôle de gestion : manuel et application », 3^{ème} édition Nathan, France, 2007.
- ✓ CONSO. P et HÉMICI. F, « L'Entreprise en 20 leçons : stratégie, gestion, fonctionnement », 2^{ème} édition Dunod, Paris, France, 2001.
- ✓ CAPPELLETTI. L, and others, « Toute La Fonction Contrôle De Gestion », Dunod, France, 2014.
- ✓ Dumas. G et Larue. D, « contrôle de gestion », édition : LITEC, Paris, France, 2005.
- ✓ DORIATH. B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition, Dunod, Paris, France, 2008.
- ✓ FERNANDEZ. F, « l'essentiel du tableau d bord », édition Eyrolles, France, 2007.
- ✓ GUERNY. J et GUIRIEC. J.C, « Contrôle de gestion et choix stratégique », édition Delmas, Paris, France, 1998.
- ✓ GÉRARD. B and others, « Pro en contrôle de gestion », éditeur Vuibert, 2018.
- ✓ GUEDJ. N, « De L'analyse comptable à la gestion financière », les éditions d'Organisation, 1955.
- ✓ GIRAUD. F, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^{ème} édition, Gualino éditeur, 2004.
- ✓ GRANDGUILLOT. B et GRANDGUILLOT. F, « analyse financière », 8^{ème} édition, Gualino éditeur, France, 2007.
- ✓ HÉNOT. C et HÉMICI. F, « Contrôle de gestion, collection Lexifac économie et gestion », éditions Bréal, 2007.
- ✓ KALIKA. M, « Structure d'entreprise : réalité, déterminants, performance », édition Economica, Paris, France, 1995.
- ✓ Livre blanc DFCG/CGI « La gestion des risques et le contrôle interne dans les collectivités territoriales, approche par les risques », Business Consulting, France, 2017.
- ✓ LORINO. P, « Le contrôle de gestion : une approche stratégique », édition DUNOD, Paris, France, 2006.

- ✓ LANGOIS. G et BONNIER. C, « contrôle de gestion », édition Foucher, 1996.
- ✓ LÖNING. H and others, « le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, France, 2008.
- ✓ LEROY. M, « le tableau de bord au service de l'entreprise », les éditions d'Organisation, Paris, France, 2001
- ✓ LEBAS M., « Performance : mesure et management », Groupe HEG, Paris, 1998.
- ✓ D. MOLHO et D.F. Poisson, « La Performance globale de l'entreprise », les éditions d'Organisation, 2003.
- ✓ MENARD. L, and others, « Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière », 2^{ème} édition Québec, Paris, France, 2004.
- ✓ MEIER. O, « DICO du manager », édition Dunod, Paris, France, 2009, P. 240
- ✓ MALO. J.L et MATHE. J.C, « L'essentiel du contrôle de gestion », 2^{ème} éd d'Organisation, Paris, 2000, P.106.
- ✓ MARION. A, « Diagnostic de la performance de l'entreprise : concepts et méthodes », édition DUNOD, Paris, France, 2012.
- ✓ NOËLLE. M, « le grand livre de contrôle de gestion », édition EYROLLES, Paris, France 2013.
- ✓ PORTER. M., « L'avantage concurrentiel », Ed inter Edition, Paris, France, 1992.
- ✓ PAUCHER. P, « Mesure de la performance financière de l'entreprise », Office des publications universitaires, Alger, 1993.
- ✓ REANRD. J et NUSSBAUMER. S, « Audit interne et contrôle de gestion », édition Groupe Eyrolles, 2011.
- ✓ SELMER. C, « La boîte à outils du contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2013.
- ✓ SELMER. C, « concevoir le tableau de bord », Edition Dunod, Paris, France, 2009.
- ✓ SELMER. C, « concevoir le tableau de bord », 4^{ème} édition, Dunod, France, 2015.
- ✓ YVES DE RONGÉ, « Comptabilité de gestion », De Boeck, Belgique, 1998.

Les articles scientifiques :

- ✓ CHEGRI. M et TORRA. M, « Management control serving the management of company performance », Revue Française d'Économie et de Gestion, Vol N°5, N°1, janvier 2024.
- ✓ CHERKAOUI BENSLIMANE. M et EL ANSARI. M, « la performance globale : Mesure et pilotage : Revue de littérature », Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit, Vol N°4, N°2, juillet 2020.
- ✓ MAGHRAOUI. S, « Management control between organization theories and challenges of current managerial trends », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Vol N°7, N°25, Décembre 2018.
- ✓ MOUMENE. J et BENHRIMIDA. M, « La mise en place d'un système de contrôle de gestion », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Vol N°3, décembre 2017.
- ✓ MJDLA. B and others, « Contrôle de Gestion et Performance dans les Organisations Publiques », European Scientific Journal, Vol.13, N°19, July 2017.
- ✓ MBAREK. A et ERRAGRAGUI. S, « Les déterminants de la performance des entreprises : revue de littérature », revue de contrôle de la comptabilité et l'audit, Vol N°7, octobre 2023.
- ✓ NABAOU. S, « Performance : concepts, approches et modèles », Revue Française d'Économie et de Gestion, Vol N°4, N°1, novembre 2023.

✓ O. TOUICHER et S. EL IDRISSE RIOUI, « Genèse et évolution du contrôle de gestion : une analyse historique et contextuelle », African Scientific Journal, Vol N°03, N°26, octobre 2024.

Les sites internet :

✓ Algérie. Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, JORA, N° 74, 25 novembre 2007.

✓ G. DELEMARLE, « qu'est-ce que le flux de trésorerie disponible ? Le cash-flow », L-Expert-Comptable.com, 04 mai 2025, France.

✓ INNOPROX Management « Définition et objectifs de la démarche de performance », e-docucenter.uemoa.int. Fr, UEMOA, 2021.

✓ Vie publique au cœur du débat public, « Quels sont les indicateurs de performance de l'entreprise ? », Vie-publique.fr, 04 septembre 2023, France.

Support de cours :

Dr NAAS Abdelkader, « CONTRÔLE DE GESTION : THÉORIES ET PRATIQUES », Université Mohamed Ben Ahmed 2, Faculté des sciences économiques, sciences commerciales, sciences de gestion et financières et comptabilité, Oran.



Table des matières

Remerciements.

Dédicaces.

Liste des abréviations.

Liste des figures.

Listes des tableaux.

Introduction générale.....1

Chapitre I : Les fondements théoriques et conceptuels du contrôle de gestion.....3

Introduction.....5

Section 01 : l'évolution et concepts du contrôle de gestion.....6

1 L'Historique et l'évolution du contrôle de gestion : 7

1.1 L'historique du contrôle de gestion : 7

1.2 L'évolution du contrôle traditionnel au contrôle moderne : 8

1.2.1 Le contrôle de gestion traditionnel : 9

1.2.2 Contrôle de gestion moderne : 10

2 Les définitions du contrôle de gestion, ses dimensions et ses objectifs : 11

2.1 Qu'est-ce que le contrôle de gestion ? 11

2.2 Définitions du contrôle de gestion : 12

2.3 Dimensions du contrôle de gestion : 13

2.4 Les objectifs du contrôle de gestion : 14

3 Les acteurs du contrôle de gestion : 15

3.1 Le contrôleur de gestion : 15

3.1.1 La fonction du contrôleur de gestion : 16

3.1.2 Le profil du contrôleur de gestion : 17

3.1.3 Rôles et missions du contrôleur de gestion : 18

3.2 Les managers opérationnels et fonctionnels : 21

4 Le contrôle de gestion : Processus, positionnement et application : 22

4.1 Le processus du contrôle de gestion : 22

4.2 Positionnement du contrôle de gestion : 24

4.3 Le champ d'application du contrôle de gestion : 25

4.4 Les conditions de mise en œuvre du contrôle de gestion : 26

Section 02 : les outils du contrôle de gestion.....27

1 Outils de suivi des résultats de nature comptable : 28

1.1 La comptabilité financière : 28

1.2	La comptabilité de gestion :	29
2	Les outils de la planification du contrôle :	30
2.1	Le plan stratégique :	30
2.2	Le plan opérationnel :	31
2.3	Le plan à court terme (gestion budgétaire) :	31
2.4	Le budget base zéro :	33
3	Les tableaux de bord :	33
3.1	Niveau du tableau de bord : il peut être stratégique comme il peut être opérationnel.....	34
3.2	Objectifs de tableau de bord :	35
3.3	Les instruments du tableau de bord :	36
4	Le reporting :	37
4.1	Les objectifs du reporting :	37
4.2	Types de reporting :	37
	Conclusion.....	38
	Chapitre II : l’approche théorique et méthodologies d’évaluation de la performance...39	
	Introduction.....	40
	Section 01 :la notion de la performance dans l’entreprise.....	41
1	Les origines du concept de la performance :	41
1.1	Contrôle de gestion et réduction des coûts :	42
1.2	Contrôle de gestion et création de valeur :	43
1.3	La performance comme un couple valeur- coûts :	43
2	Les objectifs de la performance	44
3	Typologie de la performance	45
3.1	La performance financière :	45
3.2	La performance stratégique :	46
3.3	La performance organisationnelle :	46
3.4	La performance commerciale :	47
3.5	La performance humaine et sociale :	47
4	La mesure de la performance :	48
4.1	Pourquoi mesurer la performance ?	48
4.2	Les indicateurs de la mesure de performance.....	48
4.2.1	Les indicateurs Financiers (KFI – Key Financial Indicators)	48
4.2.2	Les indicateurs économiques :	51
4.2.3	Les Indicateurs commerciaux et marketing	53
4.2.4	Les indicateurs de gestion des ressources humaines	54

4.2.5	Les indicateurs de responsabilité sociale et environnementale (RSE).....	55
Section 02 : le contrôle de gestion comme un système de pilotage de la performance de l'entreprise.....		56
1	Le rapport entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise :	56
1.1	Théorie de l'agence	57
1.2	Théorie de l'apprentissage.....	58
2	La performance et la structure organisationnelle :.....	58
2.1	Les structures organisationnelles :.....	59
2.2	Les centres de responsabilité :.....	59
3	Le système d'information pour la mesure de la performance et contrôle :.....	60
3.1	Définition d'un système d'information :	61
3.2	Le rôle du système d'information pour le contrôle de gestion :.....	62
4	Le contrôle de gestion et la gestion des risques :.....	62
4.1	Comment identifier les risques ?	62
4.2	Le Contrôle de Gestion comme Outil de Maîtrise des Risques :.....	64
Conclusion.....		65
Chapitre III : Application de la contribution du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise : cas de la direction de distribution d'électricité et de gaz Tizi-Ouzou.....		66
Introduction.....		67
Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil SONELGAZ.....		68
1	L'historique de l'entreprise.....	69
2	L'organisation générale du groupe SONELGAZ et ses activités :.....	72
2.1	L'organisation générale du groupe SONELGAZ :.....	72
2.2	Les activités du groupe SONELGAZ :.....	73
3	Le fonctionnement de la structure organisationnelle de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou	74
3.1	La société de distribution centre (SDC)	74
1.1	Directeur De Distribution	76
3.2	Présentation des différentes divisions de la SDC Tizi-Ouzou	76
4	Les missions, les attributions et les activités de la Société de distribution de centre Tizi-Ouzou.	80
Section N°2 : le contrôle de gestion au sein de la direction de distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou ; mécanismes et indicateurs de performance.....		81
1	La fonction du contrôle de gestion au sein de la direction de distribution SONELGAZ..	81
2	Analyse des données commerciales :.....	84

2.1	Évolution de la clientèle Électricité et Gaz :	84
2.2	Analyse des achats, ventes et pertes d'électricité et de Gaz :	88
2.3	Taux de perte globale par agence :	91
2.4	Le chiffre d'affaires (CA) :	93
2.5	Évolution de prix de vente moyen HT :	93
2.6	Solde des créances :	95
2.7	Délai crédit client :	96
3	Analyse des données financières :	97
3.1	Analyse du bilan financier :	97
3.2	Analyse des indicateurs du TCR :	102
3.3	Analyse des ratios :	104
4	L'analyse des données ressource humaines :	105
4.1	La situation des effectifs :	105
4.2	Le recrutement :	106
4.3	La formation :	107
4.4	L'absentéisme :	107
4.5	Les heures supplémentaires :	108
4.6	Masse salariales :	109
Section 03: l'élaboration des tanleaux de bords.....		110
1	Analyse du tableau de bord commercial :	110
1.1	Évolution de la clientèle Électricité et Gaz :	110
1.2	Analyse des achats, ventes et pertes d'électricité et de Gaz :	112
1.3	Taux de perte globale par agence commerciales :	113
1.4	Évolution du chiffre d'affaire (CA) :	114
1.5	Évolution de prix de vente moyen HT :	115
1.6	Solde créance :	116
1.7	Le délai crédit client :	117
2	Tableau de bord financier :	117
2.1	Évolution du bilan financier de l'entreprise :	117
2.2	Les équilibres financiers :	118
2.3	Analyse du TCR :	119
2.4	Les ratios financiers :	119
3	Tableau de bord des ressources humaines :	121
3.1	La situation d'effectif :	121
3.2	Le recrutement :	121

3.3	La formation :	122
3.4	L'absentéisme :	123
3.5	Les heures supplémentaires :	123
3.6	La masse salariale :	124

Conclusion.....126

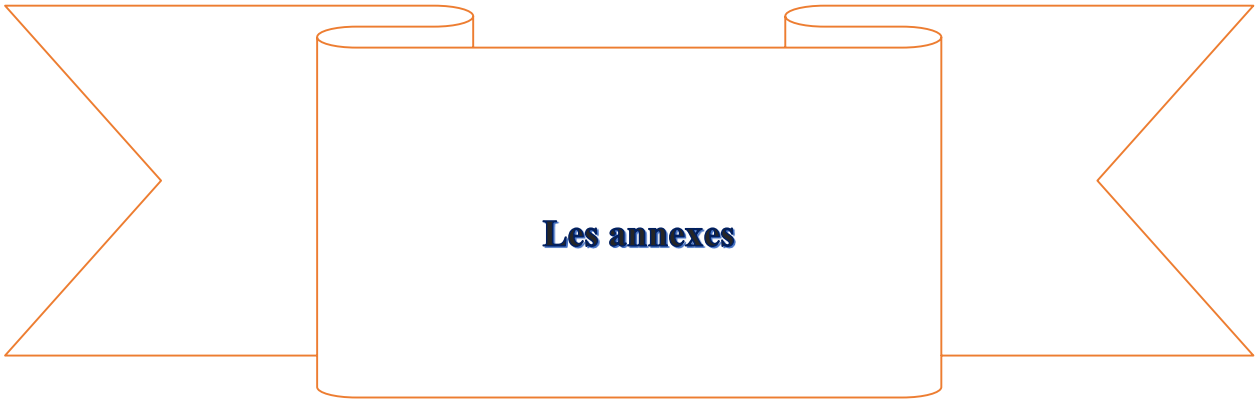
Conclusion générale.....127

Bibliographie.

Table des matières.

Annexes.

Résumé.



SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2021

CENTRE DD TIZI OUZOU

DATE

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		6 158 930,28	2 052 976,76	4 105 953,52	6 158 930,28
Immobilisations corporelles					
Terrains		14 737 000,40		14 737 000,40	14 737 000,40
Agencements et aménagements de terrains		22 632 418,86	20 007 655,10	2 624 763,76	2 969 532,38
Constructions (Batiments et ouvrages)		735 001 977,15	180 351 818,60	554 650 158,55	535 738 293,96
Installations techniques, matériel et outillage		45 939 797 048,99	18 753 020 957,62	27 186 776 091,37	25 282 986 064,97
Autres immobilisations corporelles		5 104 338 548,79	2 286 659 817,70	2 817 678 731,09	2 723 950 937,91
Immobilisations en cours		3 115 525 050,92		3 115 525 050,92	4 227 278 119,57
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					

Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		54 938 190 975,39	21 242 093 225,78	33 696 097 749,61	32 793 818 879,47
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2 209 932,22		2 209 932,22	35 002 708,05
Créances et emplois assimilés					
Clients		6 991 405 069,77	2 569 385 927,31	4 422 019 142,46	4 650 878 477,93
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		171 803 380,69	5 373 668,61	166 429 712,08	78 656 525,16
Impôts		165 938 243,11		165 938 243,11	310 913 896,01
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		155 651 830,22	2 149 102,79	153 502 727,43	278 241 375,06
TOTAL ACTIF COURANT		7 487 008 456,01	2 576 908 698,71	4 910 099 757,30	5 353 692 982,21
TOTAL GENERAL ACTIF		62 425 199 431,40	23 819 001 924,49	38 606 197 506,91	38 147 511 861,68

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2022

CENTRE DD TIZI OUZOU

DATE

BILAN ACTIF

Définitif

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		6 158 930,28	4 105 953,52	2 052 976,76	4 105 953,52
Immobilisations corporelles					
Terrains		14 737 000,40		14 737 000,40	14 737 000,40
Agencements et aménagements de terrains		22 632 418,86	20 352 423,70	2 279 995,16	2 624 763,76
Constructions (Batiments et ouvrages)		870 450 307,83	200 445 967,81	670 004 340,02	554 650 158,55
Installations techniques, matériel et outillage		47 471 171 791,85	20 488 177 268,79	26 982 994 523,06	27 186 776 091,37
Autres immobilisations corporelles		4 874 843 900,83	2 181 074 331,71	2 693 769 569,12	2 817 678 731,09
Immobilisations en cours		3 930 116 316,39		3 930 116 316,39	3 115 525 050,92
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		57 190 110 666,44	22 894 155 945,53	34 295 954 720,91	33 696 097 749,61
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		3 340 569,38		3 340 569,38	2 209 932,22
Créances et emplois assimilés					

Clients		4 594 897 985,78	686 429 558,75	3 908 468 427,03	4 422 019 142,46
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		145 882 600,69	2 901 563,41	142 981 037,28	166 429 712,08
Impôts		190 795 617,27		190 795 617,27	165 938 243,11
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		102 727 685,42	529 749,94	102 197 935,48	153 502 727,43
compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		5 037 644 458,54	689 860 872,10	4 347 783 586,44	4 910 099 757,30
TOTAL GENERAL ACTIF		62 227 755 124,98	23 584 016 817,63	38 643 738 307,35	38 606 197 506,91

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2023

CENTRE DD TIZI OUZOU

DATE 45494.3960185186

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2023	amort 2023	2023	2022
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		6 158 930,28	6 138 400,51	20 529,77	2 052 976,76
Immobilisations corporelles					
Terrains		14 737 000,40		14 737 000,40	14 737 000,40
Agencements et aménagements de terrains		22 632 418,86	20 697 192,32	1 935 226,54	2 279 995,16
Constructions (Batiments et ouvrages)		864 209 281,66	218 958 357,70	645 250 923,96	670 004 340,02
Installations techniques, matériel et outillage		49 939 202 648,64	22 305 922 014,12	27 633 280 634,52	26 982 994 523,06
Autres immobilisations corporelles		5 048 658 238,64	2 346 770 013,57	2 701 888 225,07	2 693 769 569,12
Immobilisations en cours		4 435 122 696,78		4 435 122 696,78	3 930 116 316,39
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		60 330 721 215,26	24 898 485 978,22	35 432 235 237,04	34 295 954 720,91
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		3 156 690,72		3 156 690,72	3 340 569,38
Créances et emplois assimilés					
Clients		6 228 932 656,30	631 117 058,49	5 597 815 597,81	3 908 468 427,03
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		113 766 488,14	2 901 563,41	110 864 924,73	142 981 037,28

Impôts		326 621 718,65		326 621 718,65	190 795 617,27
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		144 007 346,94	479 589,10	143 527 757,84	102 197 935,48
TOTAL ACTIF COURANT		6 816 484 900,75	634 498 211,00	6 181 986 689,75	4 347 783 586,44
TOTAL GENERAL ACTIF		67 147 206 116,01	25 532 984 189,22	41 614 221 926,79	38 643 738 307,35

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2021

CENTRE DD TIZI OUZOU

DATE

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		497 120 897,26	497 120 897,26
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		5 748 450,63	5 748 450,63
compte de liaison**		26 421 555 391,64	27 356 663 959,33
TOTAL CAPITAUX PROPRES		26 924 424 739,53	27 859 533 307,22
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		170 020 314,04	159 034 519,11
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		6 442 376 453,25	6 074 470 620,19
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		6 612 396 767,29	6 233 505 139,30
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 507 975 731,49	1 284 128 266,32
Impôts		404 496 287,51	353 970 551,93
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		3 156 903 981,09	2 415 962 062,55
Trésorerie passif		0,00	412 534,36
TOTAL PASSIFS COURANTS		5 069 376 000,09	4 054 473 415,16

TOTAL GENERAL PASSIF	38 606 197 506,91	38 147 511 861,68
-----------------------------	-------------------	-------------------

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2022

CENTRE DD TIZI OUZOU

DATE

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2022	2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		0,00	497 120 897,26
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	5 748 450,63
compte de liaison**		26 408 685 629,60	26 421 555 391,64
TOTAL CAPITAUX PROPRES		26 408 685 629,60	26 924 424 739,53
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		184 673 852,87	170 020 314,04
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		6 781 133 609,76	6 442 376 453,25
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		6 965 807 462,63	6 612 396 767,29
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 336 355 213,52	1 507 975 731,49
Impôts		443 450 399,39	404 496 287,51
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		3 463 336 317,91	3 156 903 981,09
Trésorerie passif		26 103 284,30	0,00
compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		5 269 245 215,12	5 069 376 000,09
TOTAL GENERAL PASSIF		38 643 738 307,35	38 606 197 506,91

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2023

CENTRE DD TIZI OUZOU

DATE 45494.395879629534

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2023	2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		0,00	0,00
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	0,00
compte de liaison**		26 553 232 392,74	26 408 685 629,60
TOTAL CAPITAUX PROPRES		26 553 232 392,74	26 408 685 629,60
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		206 504 198,39	184 673 852,87
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		7 302 167 809,72	6 781 133 609,76
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		7 508 672 008,11	6 965 807 462,63
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 435 205 731,15	1 336 355 213,52
Impôts		475 414 202,97	443 450 399,39
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		4 641 697 591,82	3 463 336 317,91
Trésorerie passif		0,00	26 103 284,30
TOTAL PASSIFS COURANTS		7 552 317 525,94	5 269 245 215,12
TOTAL GENERAL PASSIF		41 614 221 926,79	38 643 738 307,35

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE

2021

CENTRE DD TIZI OUZOU

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

	note	2021	2020
Ventes et produits annexes		8 529 082 876,23	8 172 957 260,68
Prestations fournies production energie et matériel		189 540 235,35	1 121 041,11
Subvention d'exploitation		0,00	
Prestations reçues production energie et matériel		- 5 000 105 425,48	- 4 542 189 297,63
I - Production de l'exercice		3 718 517 686,10	3 631 889 004,16
Achats consommés		- 158 034 913,82	- 71 522 464,05
Services extérieures et autres consommations		- 598 988 325,93	- 557 824 938,39
Prestations fournies services		- 18 364 586,00	0,00
Prestations reçues services		- 1 621 119 750,84	- 1 551 924 334,37
II - Consommation de l'exercice		- 2 396 507 576,59	- 2 181 271 736,81
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1 322 010 109,51	1 450 617 267,35
Charges de personnel		- 2 060 303 889,32	- 1 680 899 606,68
Impôts, taxes et versements assimilés		- 178 750 587,49	- 171 961 754,29
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 917 044 367,30	- 402 244 093,62
Autres produits opérationnels		276 936 325,82	216 754 313,89
Autres charges opérationnelles		- 31 803 835,21	- 20 451 805,09
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 3 208 776 278,95	- 3 274 750 390,45
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		6 876 102,13	243 154 006,74
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 3 873 812 053,51	- 3 237 537 968,53
Charges financières		- 21 866,46	- 18,44
VI - RESULTAT FINANCIER		- 21 866,46	- 18,44
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 3 873 833 919,97	- 3 237 537 986,97
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		8 984 070 953,53	8 633 986 622,42

TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 12 857 904 873,50	- 11 871 524 609,39
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 873 833 919,97	- 3 237 537 986,97
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	0,00
Charges hors exploitation reçues			
Charges hors exploitation fournies		0,00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 3 873 833 919,97	- 3 237 537 986,97

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

2022

CENTRE DD TIZI OUZOU

**COMPTE DE
RESULTAT
PAR NATURE**

	note	2021	2022
Ventes et produits annexes		8 529 082 876,23	10 035 908 427,81
Production immobilisée		0,00	331 188,72
Subvention d'exploitation			0,00
I - Production de l'exercice		8 529 082 876,23	10 036 239 616,53
Achats consommés		- 158 034 913,82	- 214 282 583,58
Prestations reçues production energie et matériel		- 5 000 105 425,48	- 6 245 340 012,39
Prestations fournies production energie et matériel		189 540 235,35	460 138 369,09
Services extérieures et autres consommations		- 598 988 325,93	- 585 623 290,72
Prestations fournies services		- 18 364 586,00	0,00
Prestations reçues services		- 1 621 119 750,84	- 1 538 377 241,10
II - Consommation de l'exercice		- 7 207 072 766,72	- 8 123 484 758,70
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1 322 010 109,51	1 912 754 857,83
Charges de personnel		- 2 060 303 889,32	- 2 258 446 862,39
Impôts, taxes et versements assimilés		- 178 750 587,49	- 133 287 353,51
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 917 044 367,30	- 478 979 358,07
Autres produits opérationnels		276 936 325,82	473 122 106,38
Autres charges opérationnelles		- 31 803 835,21	- 138 731 049,74
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 3 208 776 278,95	- 2 374 659 711,38

Charges d'amortissement et autres provisions reçues			0,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		6 876 102,13	2 163 655 225,06
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies			0,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 3 873 812 053,51	- 355 592 787,75
Charges financières		- 21 866,46	- 22,17
VI - RESULTAT FINANCIER		- 21 866,46	- 22,17
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 3 873 833 919,97	- 355 592 809,92
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		8 984 070 953,53	13 133 155 317,06
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 12 857 904 873,50	- 13 488 748 126,98
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 873 833 919,97	- 355 592 809,92
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	0,00
Charges hors exploitation reçues			
Charges hors exploitation fournies			0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 3 873 833 919,97	- 355 592 809,92

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2023

CENTRE DD TIZI OUZOU

DATE 45494.40856481483

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2023	2022
Ventes et produits annexes		9 472 820 466,23	10 035 908 427,81
Production immobilisée		0,00	331 188,72
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		9 472 820 466,23	10 036 239 616,53
Achats consommés		- 240 413 939,47	- 214 282 583,58
Prestations reçues production energie et matériel		- 5 744 204 835,32	- 6 245 340 012,39
Prestations fournies production energie et matériel		4 037 438,97	460 138 369,09
Services extérieures et autres consommations		- 578 236 899,13	- 585 623 290,72
Prestations reçues services		- 1 714 007 476,79	- 1 538 377 241,10
II - Consommation de l'exercice		- 8 272 825 711,74	- 8 123 484 758,70
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1 199 994 754,49	1 912 754 857,83
Charges de personnel		- 2 846 957 206,35	- 2 258 446 862,39
Impôts, taxes et versements assimilés		- 137 732 927,11	- 133 287 353,51
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 1 784 695 378,97	- 478 979 358,07
Autres produits opérationnels		475 643 324,72	473 122 106,38
Autres charges opérationnelles		- 67 080 428,37	- 138 731 049,74
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 2 987 895 620,53	- 2 374 659 711,38
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		749 463 174,99	2 163 655 225,06
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 3 614 564 928,16	- 355 592 787,75
Charges financières		- 21,07	- 22,17
VI - RESULTAT FINANCIER		- 21,07	- 22,17
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 3 614 564 949,23	- 355 592 809,92
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		10 701 964 404,91	13 133 155 317,06

TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 14 316 529 354,14	- 13 488 748 126,98
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 614 564 949,23	- 355 592 809,92
Charges hors exploitation reçues			
Charges hors exploitation fournies		0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 3 614 564 949,23	- 355 592 809,92

Le coût de revient des produits « Electricité et Gaz » 2021

<i>DESIGNATION</i>	<i>ELECTRICITE</i>	<i>GAZ</i>
CHARGES DIRECTES <i>(60+8910+61+62+8912+63+8913+64)</i>	7 597 669 285,38	2 019 633 607,50
CHARGES INDIRECTES <i>(65+66+67+68+89171+89151)</i>	2 560 075 564,69	680 526 415,93
TOTAL DES CHARGES PAR TYPE D'ENERGIE	10 157 744 850,07	2 700 160 023,43
QUANTITES VENDUES EN GWh/MTh	1475,52	4823,10
COUT DE REVIENT DU "KWh" / Th (DA)	6,88	0,56
PRIX DE VENTE MOYEN DU "KWh" / Th (DA)	4,25	0,44

Le coût de revient des produits « Electricité et Gaz » 2022

<i>DESIGNATION</i>	<i>ELECTRICITE</i>	<i>GAZ</i>
CHARGES DIRECTES <i>(60+8910+61+62+8912+63+8913+64)</i>	6 045 214 355,78	2 235 901 200,08
CHARGES INDIRECTES <i>(65+66+67+68+89171+89151)</i>	3 801 571 776,92	1 406 060 794,20
TOTAL DES CHARGES PAR TYPE D'ENERGIE	9 846 786 132,70	3 641 961 994,28
QUANTITES VENDUES EN GWh/MTh	1 598,94	5 457,58
COUT DE REVIENT DU "KWh" / Th (DA)	6,16	0,67
PRIX DE VENTE MOYEN DU "KWh" / Th (DA)	4,43	0,39

Le questionnaire

- ✓ Pourriez-vous me décrire votre rôle en tant que contrôleur de gestion au sein de la direction de distribution SONELGAZ, et quel est l'objectif du contrôle de gestion ?
- ✓ Comment la fonction du contrôle de gestion est-elle structurée au sein de SONELGAZ Tizi-Ouzou (centralisé au niveau centrale, décentralisé par branche, direction. etc. ?
- ✓ Quelle est les spécificités du secteur de l'énergie en terme de réglementation, politique tarifaire, rôle de l'État, qui ont un impact sur le contrôle de gestion ?
- ✓ Quels sont les principaux outils du contrôle de gestion au sein de la direction de distribution Tizi-Ouzou ?
- ✓ Quels sont les tableaux de bord et les indicateurs de performance (KPI) utilisés pour suivre la performance globale de l'entreprise ?
- ✓ À quelle fréquence ces rapports de performance sont-ils produits et diffusés ?
- ✓ Comment les données de performance sont-ils collectés, validés et analysés ? quels outil ou système d'information sont utilisés ?
- ✓ Quelles méthodes de comptabilité analytique sont utilisées pour comprendre la structure des coûts ?
- ✓ Comment le contrôle de gestion participe-t-il à l'identification, l'évaluation et au suivi des risques ?
- ✓ Quels sont les principaux outils informatiques et logiciels utilisés par le service contrôle de gestion ?
- ✓ Quelles sont les forces et les faiblesses de la direction de distribution dans le cadre du contrôle de gestion ?
- ✓ Quelles sont les menaces et les opportunités de l'entreprise ?

Ce mémoire de recherche se propose d'examiner en profondeur le rôle fondamental du contrôle de gestion dans l'optimisation et le pilotage de la performance globale des organisations. En s'appuyant sur une analyse rigoureuse de ses fondements théoriques et applications pratiques, ce travail vise à élucider la contribution du contrôle de gestion à l'alignement stratégique des activités et des ressources, à l'évaluation objective de la performance et à la facilitation d'une prise de décision éclairée et proactive. Cette investigation est enrichie par une analyse du cas de la Direction de Distribution SONELGAZ Tizi-Ouzou, une entité en déficit opérant sous une structure centralisée avec une autonomie décisionnelle limitée. L'étude démontre comment, même dans ce contexte contraignant, le contrôle de gestion parvient à assurer l'alignement des ressources sur les objectifs stratégiques, à optimiser l'évaluation de la performance et à soutenir la prise de décision au niveau local. L'application des tableaux de bord (commercial, financier, RH) y est particulièrement mise en lumière pour le suivi des indicateurs, malgré le manque de pouvoir décisionnel centralisé. En conclusion, ce mémoire souligne que l'optimisation de cette fonction est primordiale pour identifier les leviers de redressement, et pour plaider en faveur d'une évolution des pratiques de gouvernance au niveau central, essentielle pour l'agilité, la réactivité et la pérennité de l'entreprise face à ses défis financiers et structurels.

Mots clés : Contrôle de Gestion, Performance Globale, Tableaux de Bord, Indicateurs Clés de Performance, SONELGAZ.

Abstract :

This research dissertation aims to thoroughly examine the fundamental role of management control in optimizing and driving the overall performance of organizations. Drawing upon a rigorous analysis of its theoretical foundations and practical applications, this work seeks to elucidate management control's contribution to the strategic alignment of activities and resources, the objective evaluation of performance, and the facilitation of informed and proactive decision-making. This investigation is enriched by an analysis of the case of SONELGAZ Distribution Directorate in Tizi-Ouzou, an entity currently facing a deficit and operating under a centralized structure with limited decision-making autonomy. The study demonstrates how, even within this challenging context, management control succeeds in ensuring the alignment of resources with strategic objectives, optimizing performance evaluation, and supporting local-level decision-making. The application of dashboards (commercial, financial, HR) is particularly highlighted for monitoring indicators, despite the lack of centralized decision-making power. In conclusion, this dissertation emphasizes that optimizing this function is paramount for identifying levers for recovery, and for advocating for an evolution of governance practices at the central level, which is essential for the company's agility, responsiveness, and sustainability in the face of its financial and structural challenges.

Keywords : Management Control , Organizational Performance , Dashboards , Key Performance Indicators (KPIs), SONRLGAZ.