

Ministère de L'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Ecole Supérieure de Commerce « KOLEA »

**Mémoire de fin d'étude en vue d'obtention du diplôme de master en
sciences de gestion et commerciale**

Option : contrôle de gestion.

Thème :

**LE TABLEAU DE BORD COMME UN OUTIL DU
SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION.**

**Cas de la Direction de Distribution de « Filiale -SDC-
SONELGAZ de « MEDEA »**

Présenté par l'étudiante :

M^{elle} Bekhtaoui Dalila

Encadré par :

M^{elle} DELMADJI Ahlam.

Lieu Du Stage: Direction de distribution de l'électricité et gaz « Filiale SDC-MEDEA »

Période du stage : du 17/04/2016 au 18/05/2016

Année : 2015-2016

SOMMAIRE

Remerciements

Dédicace

Abréviations

Liste des figures

liste des tableaux

INTRODUCTION..... A

CHAPITRE01 : NOTION DE BASE DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION..... 2

PREAMBULE..... 2

SECTION 1 : HISTORIQUE, CONCEPTS CLES ET OBJECTIFS DE CONTROLE DE GESTION..... 3

1. Historique de contrôle de gestion..... 3

2. Définition du contrôle de gestion..... 4

3. Les objectifs du contrôle de gestion..... 7

SECTION 2 : LE CONTROLE DE GESTION DANS L'ORGANISATION DE L'ENTREPRISE..... 8

1. Les formes de contrôle dans l'entreprise..... 8

2. La place de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation de l'entreprise..... 9

3. Le contrôleur de gestion..... 11

SECTION 3 : LES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION..... 14

1. Les outils prévisionnels..... 14

2. Les outils de suivi de la réalisation..... 16

3. Les outils d'appui..... 19

CONCLUSION DU CHAPITRE 01..... 22

CHAPITRE 2 : NOTIONS DE BASE DU TABLEAU DE BORD..... 24

PREAMBULE..... 24

SECTION 1 : CONCEPTS SUR LE TABLEAU DE BORD..... 25

1. Définition du tableau de bord..... 25

2. Rôle et objectifs du tableau de bord..... 25

3. L'élaboration d'un tableau de bord :..... 28

SECTION 2 : LE TABLEAU DE BORD ET L'ORGANISATION DE L'ENTREPRISE..... 30

1. Les différents types des tableaux de bord.	30
2. La composition du système de tableau de bord.....	34
3. Le tableau de bord dans la structure de l'entreprise :.....	35
SECTION3 : INDICATEURS, OUTILS ET LIMITES DU TABLEAU DE BORD	40
1. Les indicateurs du tableau de bord	40
2. Les outils du tableau de bord.....	41
3. Les limites du tableau de bord :.....	48
CHAPITRE 03 : ANALYSE DE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION ET LES DIFFERENTS TABLEAUX DE BORD UTILISES AU SEIN DE L'ENTREPRISE SONELGAZ.	52
PREAMBULE.	52
SECTION 1 : PRESENTATION DU GROUPE « SONELGAZ » - FILIAL SDC.....	53
1. Définition du groupe SONELGAZ.	53
2. Historique.	53
3. Présentation de la SDC, Produit et Organigramme de la DD de Medea.....	56
SECTION 2 : ANALYSE DE LA FONCTION DE CONTROLE DE GESTION AU NIVEAU DE DD.....	59
1. L'état du système de Contrôle de gestion au niveau de la direction de distribution D'ELEC et Gaz du MEDEA	59
2. Le Rôle de contrôleur de gestion au niveau de la DD.....	61
3. Les outils de Contrôle de Gestion au niveau de la DD.	61
SECTION 3 : LES TABLEAUX DE BORD AU NIVEAU DE LA DIRECTION DE DISTRIBUTION DE MEDEA	63
1. Les différents types de tableaux de bord à la DD.....	63
2. Les étapes d'élaboration du tableau de bord à la DD et son utilité.....	64
3. Présentation des tableaux de bord de la DFC.....	66
4. Etude de Cas des tableaux 2015/2016.....	71
5. Constats et Recommandations.....	76
CONCLUSION DE CHAPITRE 03.....	78
CONCLUSION GENERAL.....	79
BIBLIOGRAPHIE.....	82

Remerciements

Mon premier remerciement va à Allah Sobhanou Wa taalla.

*Je tenais à remercier mon encadreur **Mme. Delmadji Ahlam** pour son encadrement, son aide, je la remercie pour sa confiance en mes capacités, ainsi que pour sa politesse et son soutien moral*

Je souhaiterais également à remercier mes professeurs de l'Ecole Supérieure de Commerce

J'adresse également mes vifs remerciements et avec profonde gratitude au personnel de la Direction de Distribution Elec et Gaz-Medea en particulier :

***M. Hadjarsi Mehdi et M. Toumi et Mme. K. Guerrouamsa** Pour son aide et ses précieux conseils, leurs disponibilité et leur contribution à l'élaboration de ce travail et tous leur collègues de la division, pour m'avoir accueillis les bras ouverts et fais vivre une expérience humaine et professionnelle.*

Mes Chaleureux remerciements à mes parents

Enfin,

A toute personne ayant contribué de prêt ou de loin à l'élaboration de ce mémoire.

Dédicaces

*C'est avec profonde gratitude et sincères mots, que Je dédie ce
modeste travail :*

*A mes parents la source de tous mes bonheurs et de réussite et les
plus chères à mes yeux pour avoir fait de moi ce que je suis,*

*A ma très chère grande mère avec tous mes sentiments de respect,
d'amour et de gratitude,*

*Aux personnes les plus chères à moi : Ma Tante Hadjira et Ma
sœur : Samira pour leurs encouragement à mes adorables nièces
Imen et Lina, A mes frères: Mohamed et Lotfi ainsi mon beau
frère Hakim.*

A mes deux famille BEKHTAOUI et LADJAL, grands et petits

A toutes mes amis surtout Tassadit et Meriem

*Une spéciale dédicace à Mehdi pour leur aide, conseil,
encouragement et soutien,*

*A tous ceux qui m'ont apporté leur soutien morale ou matériel
que ce soit de près ou de loin.*

A toute ma famille et les personnes que j'aime

ABREVIATIONS

Liste des Abréviations

AFCGB	Association Française des Contrôleur de Gestion de Banque,
AO	Abonné Ordinaire
BSC	Balanced Scorecard
BT/MT	Base Tension / Moyenne tension
CREG	Comité de Régulation d'Electricité et Gaz
DCC	Délai Crédit Client
DD	Direction de Distribution
DFC	Division Finance Comptabilité, 3
ELEC	Electricité
ER	Electrification Rural
FRM	Facture regroupée Mémoire
FSM	Facture Sur Mémoire
GRTE	Gestion Ressource Transport Electricité
GRTG	Gestion Transport GAZ
HT/HP	Haut tension / Haut Pression
IPP	Indépendante Power Producteur
MT/MP	Moyen Pression/ Moyenne Pression
OECCA	Ordre des Experts-Comptables et Comptable Agrées
PC	Programme Complémentaire
PCS	Pouvoir Calorifique Supérieur
PME	Petite et Moyenne Entreprise, Petite et Moyenne Entreprise
RCN	Raccordement Clientèle Nouvelle
SCG	Système Controle de Gestion
SDC	Société de Distribution Centre
TDB	Tableau de bord, Tableau de bord
TH	Thermie

LISTE DES FIGURES

Figure 1: Le Triangle du Controle de gestion.....	7
Figure 2: Le contrôle de gestion, Conseil.....	10
Figure 3: Le contrôle de gestion, hiérarchique.	10
Figure 4: TDB, Structure par fonction dans une moyenne entreprise.....	37
Figure 5: TDB, structure par activité dans une moyenne ou grande entreprise.....	38
Figure 6: TDB, Structure par activité dans une moyenne ou grande entreprise.....	39
Figure 7: Présentation de quelques formes graphique.	44
Figure 8: Exemple d'un clignotant: Colorisation	46
Figure 9: Exemple de diagramme Polaire	47
Figure 10 : Organigramme de la DFC	59

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: La maquette d'un tableau de bord type.....	43
Tableau 2 : TDB Accroissement Abonnés Electricité (BM + MT)	67
Tableau 3 : TDB Accroissement Abonnés GAZ (BP+MP)	67
Tableau 4 : TDB Taux de perte Electricité	68
Tableau 5 : TDB Taux de perte GAZ	69
Tableau 6 : TDB Chiffre d'affaire	69
Tableau 7 : TDB Délais Crédit Client.....	70
Tableau 8: Accroissement Abonnés ELEC (BT/ MT)	71
Tableau 9: Accroissement Abonnés Gaz (BP+MP) (Avril 2016)	72
Tableau 10 : Taux de perte ELEC (Avril 2016).....	73
Tableau 11: Taux de perte GAZ (Avril 2016).....	74
Tableau 12: Chiffre d'affaire (Avril 2016).....	74
Tableau 13: Délai Crédit Client (Avril 2016).....	75

Résumé.

Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans les entreprises économique et se considère comme l'un des supports de bon fonctionnement. Dans l'environnement actuel qui se caractérise de développement technologique, la pression concurrentielle et la globalisation obligent les entreprises à adopter un système de contrôle efficace.

Les entreprises Algériennes sont confrontées à a la nécessité de mettre en place des dispositifs de pilotage économique comme le contrôle de gestion afin de confronter tous ces changements dans la sphère économique.

L'objectif de ce mémoire est de présenter l'importance du tableau de bord comme un outil de contrôle de gestion qui permet de concrétiser la stratégie d'une entreprise économique. A cet égard, ce travail est subdivisé en deux parties, une partie théorique qui contient deux chapitres ; le premier sur le contrôle de gestion et ces outils et le deuxième sur le tableau de bord. Et une partie pratique qui présente notre étude de cas au sein de la division Finance et Comptabilité de la Société de Distribution de l'électricité et du gaz du Centre (SDC –Medea) « SONALGAZ ».

Mots clés : Contrôle de gestion, tableau de bord, pilotage, performance, indicateur.

:

التسيير	الراهن	هامة	الاقتصادية	يتوقف عليها
عملية التسيير	البيئة الحالية	مسيري	مهما	طبيعتها
هذه		تحقيق الفعالية	.	الجزائرية هي
تنفيذ		تعرفها البيئة الاقتصادية		
الهدف من هذه	هو تقديم	اهمية لوحة القيادة كأدات الرقابة الإدارية لتنفيذ استراتيجية المؤسسة الاقتصادية، هذا	القيادة،	ويتضمن فصلين
التسيير وادواتها	ينقسم	هو	التطبيقي يشمل	
وتقديم	قيادة	التجارية	توزيع الكهرباء	
الكلمات المفتاحية:	التسيير،	قيادة، التسيير،		

Introduction

« L'entreprise est une organisation sociale, autonome et provisoire qui se fixe comme but d'assurer sa vie et son développement par la commercialisation de produits et services de son activité »¹

Pour assurer sa pérennité, l'entreprise doit relever les défis permanents qui sont lancés aux individus qui la composent. Pour cela, les exigences croissantes de la gestion moderne, la complexité des structures, la variété des activités exercées dans un cadre décentralisé et la pression constante de l'environnement constituent sans aucun doute autant de raisons valables pour justifier la nécessité de disposer d'un système de pilotage permanent.

Aujourd'hui il n'est pas suffisant de partager les tâches mais plutôt de communiquer, diffuser et assurer la disposition de l'information au temps adéquat pour les décideurs et les exécutants en même temps.

La promulgation relative à l'autonomie des entreprises publiques économiques, les a conduites d'une situation de passivité absolue dans leur gestion, à une situation où l'apparition de la concurrence les a mises dans l'obligation de reprendre en main leur gestion : Nécessité d'adopter les nouvelles techniques du management afin d'être compétitives et de répondre à leurs ambitions et celles de leurs actionnaires.

En Algérie, dans le domaine d'énergétique et spécialement l'électricité et le gaz, il existe une seule entreprise qui monopolise le secteur, c'est un groupe d'entreprises qui assure la production, la distribution, le développement des sources d'énergie.

SONELGAZ est amené à soumissionner avec des producteurs étrangers vu le manque de la maîtrise des technologies au niveau national, c'est pour cela qu'elle doit disposer d'un bon système de pilotage pour pouvoir maîtriser l'information et bien gérer ses projets.

Pour atteindre ses objectifs, SONELGAZ comme toute institution, doit être basée sur de nouveaux modes d'organisation, il est donc indispensable d'utiliser des outils de veille et de pilotage tel que le tableau de bord afin d'améliorer la performance des entreprises et de

¹ SADOU.A, « Comptabilité générale », Editions BERTI, Alger, 2002, P.03.

maîtriser l'information afin d'assurer son exploit et la véhiculer par le plus adéquat et le plus moderne des moyens.

Pour pouvoir mettre en évidence l'importance du tableau de bord, nous avons orienté notre thème autour de **la problématique** suivante :

« Est-ce que les tableaux de bord conçus au niveau de la Direction de Distribution d'Electricité et Gaz constituent véritablement un outil de pilotage ? »

Et dans la résoudre de cette problématique des questions secondaires s'imposent :

- Que-est ce qu'un contrôle de gestion ?, quelles sont ses outils ?
- Qu'est-ce qu'un tableau de bord ?, Comment le construire ?
- Comment assurer au tableau de bord une exploitation efficace et une réactivité permettant de disposer d'une information pertinente en temps utile ?
- Est-ce que le système de tableau de bord de l'entreprise « SONALGAZ » répond aux principes théoriques de conception ?

Pour mener à bien notre travail, nous suggérons **les hypothèses** suivantes :

- Le contrôle de gestion est un outil adéquat qui améliore la performance de l'entreprise.
- Le tableau de bord est un outil de gestion qui permet de se faire une opinion claire sur la situation de l'entreprise.
- Les tableaux de bord au sein de la Direction de distribution d'Electricité et Gaz est indispensable pour le pilotage et la prise de décision.

Pour traiter notre thème de recherche et ressortir sa pertinence dans le processus de prise de décision, nous allons le diviser en deux parties :

La première partie porte essentiellement sur les fondements théoriques pouvant permettre de mieux cerner le sujet. La deuxième partie constitue la partie pratique.

La première partie contient (2) deux chapitres

Dans le premier chapitre nous nous sommes intéressés au contexte général de notre travail, celui du contrôle de gestion, qui exposera la définition du contrôle de gestion, leur objectifs, leur fonction dans l'organisation de l'entreprise et enfin ses outils, et notamment le tableau de bord,

Le second chapitre intitulé «tableau de bord, outils et fonctions » touchera le centre de notre sujet « le tableau de bord », où nous présenterons le tableau de bord, son rôle, ses types, ensuite ses formes de présentation et ses outils.

La deuxième partie pratique contient un seul chapitre

Dans ce chapitre nous présenterons le groupe SONELGAZ, la filiale SDC-la Direction de Distribution, ainsi que la fonction de contrôle de gestion dans cette entreprise, rôle et différents types de tableau de bord au niveau de SDC et à la fin présentation des tableaux de bord de DRC, et quelques constats et recommandations après pour améliorer cet outil de pilotage.

Chapitre01 : Notion de base du système de contrôle de gestion.

Préambule.

Le contrôle de gestion est apparu dans les grandes entreprises industrielles américaines au début des années 30 pour répondre à une problématique d'organisation liée à l'accroissement de la décentralisation des décisions.

Grâce au contrôle de gestion, les dirigeants pouvaient maintenir l'efficacité et le dynamisme de leurs entreprises par la coordination de l'ensemble des structures décentralisées.

En effet, le contrôle de gestion répond à une préoccupation majeure qui est la maîtrise de la gestion et de la coordination des différentes actions. Il permet également de s'assurer de la convergence des objectifs de chaque responsable opérationnel avec ceux de l'organisation, de suivre les réalisations, d'aider à la décision et enfin d'adopter des mesures correctives.

A cet égard .Dans ce chapitre, on tente aborder cette thématique à travers ce premier chapitre en traitant trois sections :

Section 01 : Historique, Concepts clés et objectifs de contrôle de gestion.

Section 02 : Le contrôle de gestion dans l'organisation de l'entreprise.

Section 03 : Les outils de contrôle de gestion.

Section 1 : Historique, Concepts clés et objectifs de contrôle de gestion.

Pour cerner la notion de contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur son évolution, définition, concept clés de contrôle de gestion et leurs objectifs.

1. Historique de contrôle de gestion.

On peut résumer l'historique de système de contrôle de gestion dans les points suivants² :

L'apparition du modèle Sloan -Brown qui a vu le jour en 1920 au sein de General Motors, était le point de départ pour l'émergence du système de contrôle de gestion. Alfred Sloan « le dirigeant de General Motors » et Donaldson Brown qui a été embauché en 1919. Ils ont implanté des méthodes de contrôles financiers jusqu'à maintenant ambiguës dans le secteur industriel d'automobiles. La mise en place du modèle de « Sloan -Brown » était pour mettre en évidence comment gérer une grande entreprise qui forme un conglomerat de diverses marques. Le contrôleur de gestion à l'époque était comme un surveillant chargé de constater à posteriori les résultats des produits, c'était la naissance de concept de pilotage des coûts.

A partir de fin des années 1950, le marketing devient la préoccupation majeure dans de nombreux secteurs d'activité. L'apparition des différents concepts de « coûts partiels, concepts de contribution, de marge, de point mort ... » se sont développés. Ils viennent au premier rang des préoccupations des entreprises et des consultants³.

Et si les pratiques du contrôle de gestion est apparu dans les années 1920, il a fallu attendre pratiquement 40 ans plus tard « de 1920 jusqu'à 1960 » pour que l'appellation et le premier cadre théorique se date et en soit élaboré sous la plume de Robert Anthony, « le premier universitaire américain » qui a décrit et théorisé les pratiques de contrôle de gestion telle qu'elle a été au sein de General Motors et telle qu'elle a été développée ensuite au sein de différentes entreprises américaines, européennes et internationales entre 1920 et 1960.

A partir de cette date, l'évolution permanente qu'a connue le concept du contrôle de gestion a pris la préoccupation de plusieurs auteurs, ensuite plusieurs écritures en la matière se sont multipliées. Le concept du contrôle de gestion s'est passé ensuite d'une pratique à une

² DelmadjiAhlam, le contrôle de gestion en milieu spécifique, cours de 3^{ème} année master, spécialité de contrôle de gestion, école supérieure de commerce KOLEA, page 05.

³ David Autissier, MESURER LA PERFORMANCE DU CONTRÔLE DE GESTION, édition d'organisation, 75006 Paris, 2007, Page 48.

discipline à part entière, Robert Anthony a défini le contrôle de gestion comme « un 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'organisation⁴ .

En effet, le système de contrôle de gestion a été souvent considéré comme un système de gestion générique, standard et adaptable à toute sorte d'entreprise et toutes formes d'organisation. Mais à partir des années 1980, avec la menace japonaise sur les industries américaine et européenne et la concurrence par la qualité, une nouvelle perspective a été émergée et des nouvelles méthodes ont été développées.

L'apparition de l'approche de la nouvelle gestion publique ou new public management « NPM » en 1980, avec l'idée que les méthodes de management du secteur privé, supérieur à celle du secteur public, peuvent lui être transposées et la technique de contrôle de gestion est apparu le plus adéquat afin d'améliorer la performance, les modèles du contrôles de gestion sont devenu aujourd'hui des modèles universels dédié au secteurs privé ainsi au secteur public.

Selon Hofstede en 1981 qu'il a montré que « les outils de contrôles de gestion généralement utilisés n'était en fait utilisables que dans des cas très particuliers ». Dans ce contexte, afin d'améliorer de manière pertinente au pilotage de la performance, le système de contrôles de gestion doit répondre aux besoins spécifiques des organisations « i.e, les pratiques et la mise en œuvre de système de contrôle de gestion se diffèrent selon la spécificité de l'organisation.

2. Définition du contrôle de gestion.

2.1. Concept Contrôle / Gestion.

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle / gestion.

2.1.1. La notion de contrôle.

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence.

⁴ Anthony R. N, *Planning and control systems*, Boston, MA, USA, The Harvard Business School Press, 1ère éd, 1965, page 17

Le contrôle doit donc aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont pour rectifier les décisions et les actions entreprises.

2.1.2. La notion de gestion.

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

Partant de ce qui précède, « la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance ».⁵

2.2. Les définitions de Contrôle de gestion retenues par quelques auteurs.

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, on cite parmi : A. Khemakhem ; M. Gervais ; R. N. Anthony

- **La définition d'A. Khemakhem.**

« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ».⁶

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

- **La définition de M. Gervai.**

Le contrôle de gestion : « est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie.

Il correspond encore au processus qui garantit que les actions de la firme sont performantes, c'est-à-dire que la valeur des ressources employées reste bien inférieure à la valeur créée socialement reconnue par le marché. »⁷

⁵ Mhamed Mekkaoui, « Précis de contrôle de gestion » ; édition 2007 ; page : 9

⁶ Hervé Arnoud, « Le contrôle de gestion en action » édition liaison 2001, Page 9

La définition du contrôle de gestion s'élargit aujourd'hui selon les axes suivants : le contrôle de gestion participe au système d'animation par une fonction de motivation, d'éducation et d'évaluation des acteurs concernés ; il s'inscrit dans une logique prospective, dans un processus d'amélioration continue ; il intègre non seulement les indicateurs financiers mais aussi des indicateurs qualitatifs. Le contrôle de gestion peut appuyer sur le contrôle budgétaire, le tableau de bord, la remontée des comptes.⁸

Plusieurs auteurs ont essayé de donner la définition la plus claire et la plus complète qui en soit. Celle d'ANTHONY. R.N reste la plus répandue et la plus classique. Il définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés »⁹

D'après cette définition, on remarque que le contrôle de gestion repose sur trois éléments :

- ✓ Les objectifs à atteindre.
- ✓ Les ressources disponibles.
- ✓ Les résultats obtenus.

L'analyse des articulations entre ces trois éléments souligne trois concepts fondamentaux :

- **La pertinence** qui consiste à prendre en considération les forces et faiblesses de l'organisation lors de la détermination des objectifs.
- **L'efficience** qui consiste à réaliser les objectifs assignés tout en respectant les contraintes des coûts.
- **L'efficacité** qualifie la situation où les résultats obtenus coïncident avec les objectifs prédéterminés.

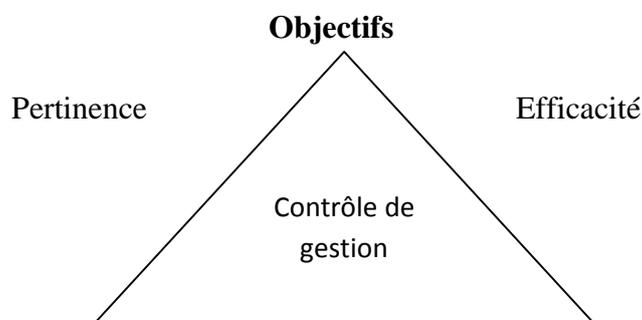
Comme la montre la figure dans la page suivante :

⁷ Michel Gervais, Contrôle de gestion, Economica, 7^{ème} édition, Paris, 2000, P 12

⁸ B. Doriathe , M. Lozato, P. Mendes, P. Nicolle, « comptabilité et gestion des organisation » 6^{ème} édition Page 316

⁹ Naulleau. G, Rouach. M « le contrôle de gestion bancaire et financier », Revue Banque Editeur , 3^{ème} édition, Paris, 2000, P.49.

Figure 1: Le Triangle du Contrôle de gestion



Source : Bescos. P.L & Collaborateurs, le contrôle de gestion et management, Montchrestien, 4^{ème} édition, Paris, 1997, P.42.

3. Les objectifs du contrôle de gestion.

- **La performance de l'entreprise**

Dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité... Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes.

- **L'amélioration permanente de l'organisation**

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

- **La prise en compte des risques**

Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés. Pour illustrer, sans être exhaustif, Bouin et Simon proposent un tableau qui croise ces variables.¹⁰

Section 2 : Le contrôle de gestion dans l'organisation de l'entreprise.

Dans cette section, on va traiter certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion, dont on trouve le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

1. Les formes de contrôle dans l'entreprise.

1.1. Le contrôle organisationnel.

« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique »¹¹.

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

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

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

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

1.2. Le contrôle interne.

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de

¹⁰ C. Alazard, S. Sépari, « Contrôle de gestion manuel et application » Dunod 2^{ème} édition P 20/21.

¹¹ Abdelehamid El Gadi ; « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-Almaghrib, 1996 Page : 16

l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹². (Ordre des experts-comptables et comptables agréés 'OECCA',1977).

1.3. Audit interne.

« Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »¹³. L'audit doit permettre de :

- mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existant.
- mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

2. La place de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation de l'entreprise.

Le rattachement hiérarchique du service de contrôle de gestion peut être différent selon l'organisation dans laquelle on trouve (direction générale, direction financière, secrétariat général, direction administrative...), dans les grandes firmes, il existe le plus souvent une chaîne de contrôleurs situés à tous les niveaux de la hiérarchie des opérationnels, deux cas de figure peuvent alors se présenter :

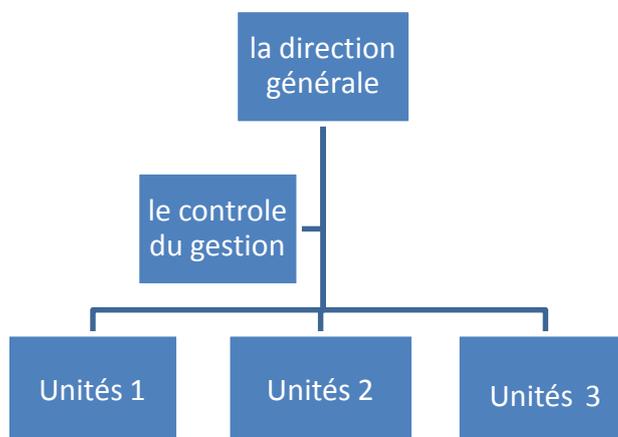
2.1. Le contrôleur local est attaché hiérarchiquement à la direction.

Le contrôleur local est attaché hiérarchiquement à la direction (ou au service central) du contrôle de gestion et entretient une relation fonctionnelle avec le dirigeant de l'unité dans laquelle il exerce (directeur d'usine, responsable de business unit...), comme le montre l'organigramme suivant :

¹² Claude Alazard, Sabin Sépari, « DECF Contrôle de Gestion » ; 5^{ème} édition, page 18

¹³ Claude Alazard ; Sabin Sépari ; « DECF Contrôle de Gestion » ; 5^{ème} édition Page : 18

Figure 2: Le contrôle de gestion, Conseil

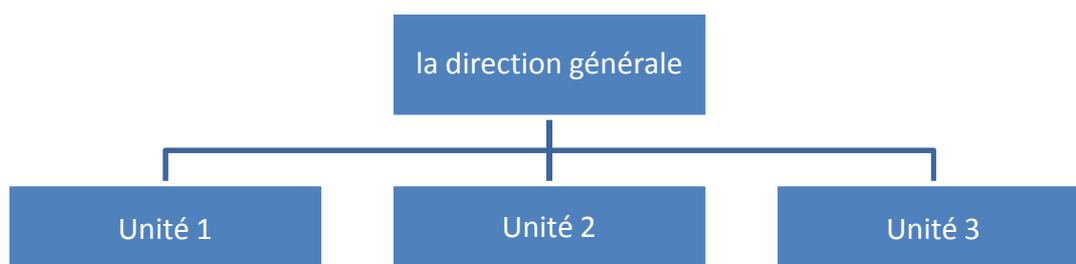


Source : Henri BOUQUIN, le contrôle de gestion, Ed. PUF, France, P.153

2.2. Le contrôleur local est rattaché hiérarchiquement au dirigeant de l'unité.

Dans laquelle il exerce et entretient une relation fonctionnelle avec le contrôleur de l'échelon supérieur, comme le présente l'organigramme suivant :

Figure 3: Le contrôle de gestion, hiérarchique.



Source : Henri BOUQUIN, le contrôle de gestion, Ed. PUF, France, P.153.

Le positionnement du contrôle de gestion dépend du type de structure mise en place (fonctionnelle, décisionnelle ou matricielle). Il existe différents types de contrôle de gestion en fonction de l'implication du siège et du niveau de délégation aux entités opérationnelles. Si la fonction doit se caler sur l'organisation, elle doit aussi l'aider à la faire évoluer dans un environnement en changement et pour cela le rôle de contrôleur de gestion ne rend pas facile

sa description, Comme le note une étude d'Arthur Andersen¹³ et autres recherches, les contrôleurs peuvent être à la fois :

- Des experts consultés sur des thèmes managériaux variés.
- Des agents de changement.
- Des évaluateurs, supposés identifier les zones de moindre performance pour alerter le management.
- Des collecteurs d'information, notamment de benchmarking.
- Des intégrateurs de systèmes sur les chantiers des ERP.
- Des élaborateurs des procédures de contrôle, facilitateurs, pour inciter à travailler en processus.
- Des garants de la déclinaison de la stratégie.
- Ceux qui élaborent la prévision budgétaire et mettent en place des procédures de contrôle.
- Des spécialistes des chiffres et de la mesure, supposés inventer de nouveaux indicateurs pour mesurer l'impact d'une décision sur la compétitivité et les performances financières.¹⁴

3. Le contrôleur de gestion.

La fonction contrôle de gestion se concrétise en postes à pourvoir. Le minimum que l'on soit en mesure d'attendre du contrôleur de gestion, c'est qu'il remplisse les rôles qui lui sont assignés généralement : maîtriser le cœur du métier en termes d'information, posséder les capacités relationnelles adéquates à l'animation des procédures et à l'assistance du manager et contribuer à transformer l'entreprise.

Le contrôleur de gestion risque ainsi d'appartenir à une espèce particulièrement rare eu égard à l'étendue et à l'éclectisme de ce qui lui est demandé. Voyons ce qu'il en est à partir de quelques exemples d'offres d'emploi qui, pour avoir une valeur informative indéniable, n'en réduisent pas moins la description du profil à ses caractéristiques officielles. Il ne faut pas en effet sous-estimer l'importance du « marché gris » des contrôleurs de gestion, c'est-à-dire

¹⁴ Henri BOUQUIN, le contrôle de gestion, Ed. PUF, 7ème édition, France, P.153.

celui de la promotion interne aux entreprises, marché qui joue, en ce domaine, un rôle particulièrement important.¹⁵

Le métier du contrôleur de gestion consiste à définir et analyser les données quantitatives et qualitatives relatives à la gestion de l'entreprise, c'est pourquoi il doit être doté d'une qualité spécifique nécessaire pour exercer son métier.¹⁶

3.1. Métier de contrôleur de gestion.

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois : spécialiste (maîtriser les outils pointus), généraliste (organiser, coordonner les procédures), opérationnel (gérer l'exécution), fonctionnel (conseiller les décideurs), technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes).

Ce métier concerne les entreprises de tout secteur d'activité. Dans une grande entreprise, les contrôleurs de gestion peuvent être spécialisés (Contrôleur de gestion industriel, commercial, budgétaire) et rattachés fonctionnellement à une cellule centrale de gestion. En PME, le contrôleur de gestion peut assurer en même temps d'autres fonctions (comptables, financières, administratives).

D'une manière générale, le contrôleur de gestion doit:¹⁷

- Concilier l'idéal et le possible, s'il importe de disposer d'un système d'information suffisamment précis, il convient cependant de ne pas multiplier à l'infini le nombre de variables à prendre en compte, trop d'information tue l'information.
- Définir les procédures qui associent des qualités de présentation et de clarté. En effet le contrôleur de gestion doit garder à l'esprit que ces procédures seront utilisées par des responsables opérationnels n'ayant pas les mêmes compétences que lui.
- Garantir en partie la rationalité de la démarche suivie pour prendre les décisions, à défaut de pouvoir maîtriser absolument la rationalité des choix effectués.
- Informer et former les responsables de l'intérêt de contrôle de gestion, tout en leur fournissant les moyens de l'utiliser effectivement. Il doit faire en sorte que ces

¹⁵ Hélène Löning Véronique Malleret Jérôme Méric Yvon Pesqueux Ève Chiapello Daniel Michel Andreu Solé, le contrôle de gestion outils et pratiques 3^{ème} édition P 260

¹⁶ L. Bescos, P. Dobler ; « contrôle de gestion et management », 2^{ème} édition, P 94.

¹⁷ L. Bescos, P. Dobler ; « contrôle de gestion et management » ; 2^{ème} édition ; P 94-95-96

responsables respectent les procédures établies : remplir les formulaires dans les délais requis, faire circuler les données, tenir compte des contraintes de codage.

- Inciter les responsables à jouer véritablement le jeu : s'impliquant-ils réellement dans l'établissement des prévisions afin que les objectifs soient réalistes ? fournissent-ils des informations fiables pour mesurer les résultats ? s'efforcent-ils d'identifier les causes des écarts et prennent-ils des actions correctives à adaptées ?
- Développer une activité de conseil c'est-à-dire apporter aux responsables une aide efficace pour orienter leur réflexion.

3.2. Qualité du contrôleur de gestion.

Compte tenu de sa fonction particulière, le contrôleur de gestion doit posséder certain nombre de qualités.

Du fait qu'il est appelé à être l'interlocuteur de tous les centres de responsabilité. Une formation pluridisciplinaire est vivement souhaitable pour un contrôleur de gestion. Outre qu'il soit contrôleur avec aisance les techniques propres à sa fonction, il doit être initié à toutes les techniques susceptibles d'être utilisées au sein de l'entreprise. Une grande aptitude au dialogue, à la formation, à l'éducation et à l'orientation ne doit laisser aucune place au contrôle au sens de répression.

- Le contrôleur de gestion doit avoir le sens de la responsabilité pour fournir des informations correctes, rapides compréhensibles et, surtout, fraîches car de cette dernière qualité dépendra la prise de décision en temps opportun, surtout lorsqu'il s'agit d'information ayant un impact sur l'aspect concurrentiel de l'entreprise.
- Le contrôleur de gestion doit avoir une capacité à toute épreuve de synthétiser et de sélectionner les informations afin de ne pas inonder les responsables de chiffres qui, souvent, risquent d'être en conflit et, par conséquent, ne permettent pas de trancher dans une situation donnée. En effet le contrôleur de gestion doit être animé par le souci non pas de la quantité de l'information mais, surtout, par sa qualité comme il vient d'être dit. A la limite, il vaudrait mieux fournir des informations approximatives à intervalles fréquents et récent que des informations précises mais avec des mois, sinon du trimestre de retard .Il faut même anticiper, si cela est possible.
- Le contrôleur de gestion ne doit pas identifier au vérificateur mais, au contraire, doit maîtriser les situations, analyser et interpréter les informations, et être responsable de

l'assimilation de ces informations par leurs destinataires, à savoir, en particulier, la direction générale de l'entreprise d'une part et ; d'autre part, les différents responsables des centres opérationnels .¹⁸

Section 3 : Les outils de contrôle de gestion.

Pour bâtir un système de contrôle de gestion, il est possible d'utiliser différents outils d'information susceptible d'orienter l'action et la prise de décision ;

Il est important pour l'efficacité d'une organisation et la qualité de sa gestion de trouver la meilleure complémentarité et cohérence entre les outils utilisés pour le pilotage et qui sont :

- Les outils prévisionnels : étudient le futur en matière des opportunités de l'environnement et de son savoir faire.
- Les outils de suivi de la réalisation : permettent de comparer les résultats aux objectifs, d'interpréter les écarts et de prendre des mesures correctives.
- Les outils d'appui : ils constatent les performances et tendent à fournir des explications.

1. Les outils prévisionnels.

Elle a pour objectif d'orienter le choix des axes stratégiques de l'entreprise, ses objectifs généraux et la détermination des hypothèses économiques. Les instruments prévisionnels sont :

1.1. Le plan.

Il est orienté vers le pilotage à moyens et long terme, il permet de passer d'une réflexion générale sur les métiers et les stratégies, à une formalisation des objectifs et des actions. On distingue généralement :

1.1.1. Le plan stratégique.

qui sert à définir à long terme (de 5 à 10 ans) et formaliser la vocation de l'entreprise et son objectif globale.

¹⁸ Mhamed Mekkaoui, Précis de contrôle de gestion , édition 2007, page 12/13

1.1.2. Le plan opérationnel.

La qualité du plan opérationnel dépend des éléments suivant :¹⁹

- La qualité des anticipations effectuées ;
- La pertinence des scénarios proposés et de leur réalisme ;
- Le dialogue entre les niveaux hiérarchiques sur les objectifs à moyen terme et sur la stratégie, ce qui implique un processus reconnu et accepté dans l'entreprise ;
- La ténacité de l'intention stratégique dans la mise en œuvre de ces programmes et de leur suivi pour traduire opérationnellement les décisions prises lors de l'élaboration du plan stratégique.

1.2. Le budget.

Le budget est l'outil central du contrôle de gestion. Il est présent dans la quasi-totalité des organisations et constitue bien souvent le cœur de l'activité des contrôleurs.

D'après Bouquin²⁰, il « est (ou devrait être) l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation de plans opérationnels ». Il est ainsi le document qui fait le lien entre les prévisions opérationnelles et leur traduction financière.

Il y a un lien fort entre les plans stratégiques et les budgets. Le budget doit être la déclinaison annuelle des stratégies, il articule le court terme (le mensuel et l'annuel) et le moyen terme (l'annuel et le pluriannuel).

1.2.1. Le rôle du budget.²¹

On attribue divers rôles au budget, en mettant le plus souvent en avant :

- **La gestion prévisionnelle.** Le budget doit permettre de prévoir ce qui va être fait dans l'organisation, les difficultés à venir et de choisir les programmes d'activités
- **La coordination/Communication.** Le processus budgétaire conduit les différents services à se coordonner, par exemple pour s'assurer que ce qui va être vendu par le

¹⁹ Hélène Löning Véronique Malleret Jérôme Méric Yvon Pesqueux Ève Chiapello Daniel Michel Andreu Solé, « le contrôle de gestion outils et pratiques » 3^{ème} édition P 93

²⁰ Bouquin, H. Le contrôle de gestion, Paris, PUF, 1997, P 297.

²¹ Nicolas Berland, Yves De Rongé, « Contrôle de gestion, perspective stratégique et managériale » 2^{ème} édition P 283/284.

service commercial aura bien été produit par les usines. C'est aussi l'occasion, pour la direction de communiquer sur ces objectifs et, pour les responsables opérationnels, de faire remonter certaines informations du terrain.

- **La délégation/Motivation.** Il possible d'utiliser me budget comme contrat, passé entre un responsable et sa hiérarchie, sur les résultats à atteindre et/ou les moyens à mettre en œuvre.
- **L'apprentissage au management.** Le budget est une occasion privilégiée d'introduire la dimension économique et financière dans les choix opérationnels qui sont fait. Il est à ce titre un outil d'apprentissage au management

2. Les outils de suivi de la réalisation.

Pour mesurer et analyser les performances à posteriori, plusieurs instruments peuvent être utilisés :

2.1. La comptabilité générale.

La comptabilité générale est la première source d'information de l'entreprise. Elle permet en effet :

- De constater les produits et les charges que la firme génère au cours d'un exercice et de déterminer le résultat qui en découle ;
- De dresser, à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale (bilan) et éventuellement d'en étudier l'évolution (tableau de financement).
- Par ces différents aspects, elle forme un outil d'analyse non négligeable pour le contrôle de gestion.²²

2.2. La comptabilité de gestion.

La comptabilité de gestion est une des techniques les plus anciennes pour passer d'une mesure globale de la performance à des mesures « locales ».

La comptabilité de gestion comme outil de pilotage : Alors que la comptabilité générale produit des informations sur les résultats globaux au niveau des entités juridiques, la comptabilité de gestion, longtemps appelée d'ailleurs comptabilité « analytique », s'attache à détailler ces informations à des niveaux d'analyse plus fins comme les produits, les

²² Michel Gervais, Contrôle de gestion, Economica, 7^{ème} édition, Paris, 2000, P 25

départements, les projets, etc. En ce sens, elle est un outil très utile pour les responsables d'entités, à qui elle offre la possibilité de piloter leurs coûts de façon détaillée. Elle distingue par ailleurs plusieurs types de coûts et donc de résultats : coûts variables/fixes (marge sur coûts variables), coûts directs/indirects (marge sur coût direct), coût complet (résultat analytique), coût marginal, etc. On considère en général que les types de coûts sont liés aux types de décisions managériales envisagées : par exemple, le coût complet est pertinent pour les décisions de pricing, le coût variable pour la gestion prévisionnelle, etc. La comptabilité de gestion a évolué dans ses techniques de calcul, mais également de modélisation, des coûts. En offrant aux managers une meilleure compréhension des causes de ces coûts (cost drivers), elle renforce son rôle dans la dynamique d'apprentissage²³

2.3. Le contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire consiste en la confrontation périodique des réalisations avec les budgets, mettant en évidence des écarts qui sont analysés afin d'entreprendre les mesures de régulation nécessaires. Il permet d'identifier les causes et les responsabilités internes et externes.

Il favorise un contrôle par exception, les actions correctives n'étant étudiées que pour les écarts les plus significatifs.²⁴

Le contrôle budgétaire est l'outil du contrôle par les résultats. Il repose sur une logique de contrat, selon laquelle la fixation d'objectifs (contrat) implique le suivi des résultats. Les résultats traduisent de façon chiffrée l'atteinte ou non des objectifs, qui reposent sur des *standards*. La logique du contrôle budgétaire consiste, au-delà du calcul des écarts, à s'interroger sur les origines des déviations, aussi bien en termes de responsabilité – qui est responsable ? (c'est là un des aspects de la gestion de la motivation) – qu'en termes de pilotage –quels sont les produits ou les services concernés ? quelles sont les causes (volume, mix, rendement, prix) ? quelles sont les composantes du résultat concernées (chiffre d'affaires, charges variables, charges fixes...) ? Elle permet ainsi à l'entreprise de voir dans l'immédiat si elle progresse vers les objectifs de son échafaudage budgétaire et de réagir aux

²³ Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gérard Naulleau, Marie-Hélène Delmond, Pierre-Laurent Bescos, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^{ème} édition P 146.

²⁴ B. Doriathe , M. Lozato, P. Mendes, P. Nicolle, « comptabilité et gestion des organisation »6^{ème} édition Page 316

événements en temps utile, et à terme d'évaluer les performances des acteurs, d'améliorer les bases des prévisions et la qualité des choix stratégiques.²⁵

2.4. Le reporting (La remontée des comptes).

Il est défini comme étant : « un ensemble de procédures de circulation des informations assurant leur remontée régulière et formalisée des filiales et des unités de bases vers les niveaux hiérarchiques supérieur et la direction générale »

a. Définition.

La remontée des comptes (reporting) est un ensemble d'indicateurs de résultat, établis a posteriori, afin d'informer la hiérarchie. C'est un outil de contrôle.

b. Objectifs.

La remontée des comptes a pour objectif d'informer la hiérarchie sur la marche de ses différentes unités. C'est donc un outil de contrôle dans un contexte de gestion décentralisée. Elle se distingue donc du tableau de bord par ses destinataires (document destiné à la hiérarchie) et par ses objectifs (outil de contrôle).²⁶

2.5. Le tableau de bord.

a. Définition.

Le tableau de bord regroupe un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable afin de lui permettre de connaître l'état et l'évolution de l'unité qu'il pilote et de guider ses décisions en vue d'atteindre les objectifs de performance qui lui sont assignés.

b. Objectif.

Le tableau de bord permet au responsable d'une unité d'en assurer le pilotage en mettant en évidence les performances réelle et en alertant sur les dysfonctionnements ;

– en assurant un contrôle permanent, complémentaire de la planification budgétaire qui peut se révéler insuffisante ;

²⁵ Hélène Löning Véronique Malleret Jérôme Méric Yvon Pesqueux Ève Chiapello Daniel Michel Andreu Solé, « le contrôle de gestion outils et pratiques » 3^{ème} édition P 127

²⁶ B. Doriathe , M. Lozato, P. Mendes, P. Nicolle, « comptabilité et gestion des organisation » 6^{ème} édition P 325

– en favorisant la prise de décision corrective ou la saisie des opportunités qui se présentent.

Il permet aussi de communiquer entre responsables sur les conditions de la performance de l'unité.

c. Structure.

La structure d'un tableau de bord dépend de l'organisation, de sa structure, de ses objectifs et de l'unité (centre de responsabilité, établissement, filiale) qu'il concerne.

Il est fait « sur mesure »

Il existe donc plusieurs tableaux de bord qui correspondent aux différents centres de responsabilité (production, qualité...). L'organisation peut aussi concevoir des tableaux de bord correspondant à différents niveaux hiérarchiques. L'ensemble doit alors être construit de façon cohérente.²⁷

3. Les outils d'appui :

En plus des outils de mesure et de suivi, les dirigeants utilisent des outils support nécessaire dans l'éclairage de la situation de gestion. A cet effet, la nature de la stratégie adoptée, la position concurrentielle et le mode du management jouent un rôle déterminant. Désormais, le Banchmarking et Ré-engineering sont les plus usités :

3.1. Le Reengineering.

Le Reengineering est une remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opérationnels pour obtenir des gains spectaculaires dans les performances critiques que constituent aujourd'hui les coûts, la qualité, le service et la rapidité.²⁸

Cette définition contient quatre idées principales :

- Le réengineering ne tient rien pour acquis. Il ignore ce qui est et s'attache à ce qui devrait être.
- Le réengineering se veut réinvention de l'entreprise, et non amélioration, renforcement ou modification de celle-ci.

²⁷ B. Doriathe , M. Lozato, P. Mendes, P. Nicolle, « comptabilité et gestion des organisation » 6^{ème} édition Page 323

²⁸ M. Hammer, J. Champy, « le reengineering » Ed, Dunod, 1998 page 41.

- Le réengineering ne vise pas à réaliser des améliorations marginales ou additionnelles mais à provoquer un bond quantitatif des performances,
- Les dirigeants doivent raisonner en termes de processus et ne pas polariser sur les postes, les tâches, les gens, les structures.

Il y a 3 sortes d'entreprises qui entreprennent un Reengineering : celles qui éprouvent de graves difficultés, celles qui n'ont pas encore de problèmes mais dont les dirigeants se rendent compte qu'ils vont en avoir et celles qui n'ont aucune difficulté discernable mais dont les dirigeants sont ambitieux et ardents.

3.2. Le benchmarking.

Depuis une dizaine d'années, les techniques de comparaison et d'amélioration des performances par l'analyse de ratios ont été développées et partiellement renouvelées sous l'appellation de benchmarking.

Il se traduit en français par "étalonnage concurrentiel", « le benchmark concrétise l'ouverture et la volonté d'accélérer le changement dans l'entreprise...Le benchmarking est un processus continu et systématique d'évaluation des produits, des services et des méthodes par rapport à ceux des concurrents les plus sérieux et des entreprises reconnues comme leader ou chef de file »²⁹.

Il existe donc plusieurs familles ou types de Benchmarking, dont les principaux sont :³⁰

- **Le benchmarking interne** : il vise à comparer des processus, produit ou services appartenant à la même organisation.
- **Le benchmarking concurrentiel** : il vise à comparer une entreprise au meilleur de ses concurrents sur le marché.
- **Le benchmarking générique** : il vise à comparer des entreprises appartenant à des secteurs d'activités différents mais qui ont des processus similaires.
- **Le benchmarking fonctionnel** : il vise à comparer une fonction génératrice de valeur ajoutée et commune à des entreprises non concurrentes mais appartenant à un même secteur d'activité.

²⁹ Claude Alazard et Sabine Sépari, DCG 11 « Contrôle de gestion manuel et applications », Ed Dunod, 2^{ème} éd, Paris 2010, P 688.

³⁰ Mahmoudia. M, (2012), « l'applicabilité d'un système de contrôle de gestion fondé sur le TDBP dans l'entreprise algérienne », mémoire magister en sciences économiques

- **Le benchmarking processus** : il vise à mettre en évidence, pour chaque entreprise engagée et généralement reconnue comme leader dans son secteur d'activité, la spécificité de certaines opérations de son processus critique.
- **Le benchmarking stratégique** : il vise à recueillir les meilleures pratiques des entreprises le plus souvent concurrentes avec une mise en évidence des objectifs stratégiques associés à ces pratiques.

Conclusion du Chapitre 01.

A travers cette présentation du contrôle de gestion et de ses outils, il nous paraît évident qu'à l'heure actuelle, nulle entreprise ne peut s'en passer vu l'importance du rôle qu'il joue au sein de ces entités.

La mission du contrôleur de gestion est devenue tellement complexe qu'elle demande plus de potentiels pour l'accomplir. C'est pour cela que le contrôleur cherchera donc toujours à améliorer ses propres processus en termes de performance et de création de valeurs.

Pour mettre à la disposition des gestionnaires les instruments de gestion permettant le pilotage de leurs centres de responsabilité, il s'agit de la mesure de la performance pour évaluer l'efficacité de la gestion et la mise au point d'un système de pilotage orienté vers la prise de décisions.

Ce chapitre nous a d'avantages éclairé sur le concept de contrôle de gestion, sur les outils dont doit disposer le contrôleur ainsi que son rôle avec les autres structures, ceci nous a permis de situer la place des tableaux de bord ; ce qui constitue l'objet de notre travail

Chapitre 2 : Notions de base du Tableau de bord.

Préambule.

Les tableaux de bord sont des outils nécessaires à la matrice des actions des entreprises par l'organisation. Toutefois, s'il suscite un intérêt grandissant de la part des managers aussi bien dans le privé que dans le public, ils ne sont pas nouveaux :

D'aucuns les considérant comme un « nouvel » outil de gestion. Hors, les premiers écrits à leur sujet d'attente du début du XXe siècle. Ils ont donc bientôt un siècle d'existence ! D'après Malo, « le tableau de bord est un instrument ou un outil de gestion participant à la vague de management par les chiffres, qui a commencé à déferler dès la fin du XIXe siècle ».

De plus, au regard des pratiques d'entreprises, l'expression « tableau de bord » regroupe un ensemble d'outils hétérogènes ayant des contenus des finalités et des modes de fonctionnement différentes. On associés, peut être un peu trop rapidement, tout outil de gestion nouvellement créé à un système de tableau de bord (« effet de mode » obligé !)

Ainsi, l'adoption de tableau de bord par les organisations est d'avantage liée au caractéristiques d'une époque qui a une relative nouveauté : le besoin de réactivité des managers, les scandales financiers liés aux manipulations de l'information financière au encore les turbulences accrues de l'environnement conduisent à un nouveau style de management fondé sur le fonctionnement de ces outils.³¹

Dans cette perspective, on va analyser trois sections dans ce Chapitre :

Section 01 : Concept sur le tableau de bord ;

Section 02 : Le tableau de bord et l'organisation de l'entreprise ;

Section 03 : Indicateurs, outils et limites du tableau de bord ;

³¹ Nicolas Berland, Yves De Rongé, « Contrôle de gestion, perspective stratégique et managériale » 2^{ème} édition P 427

Section 1 : concepts sur le tableau de bord

1. Définition du tableau de bord.

- **Selon Gervais**, le tableau de bord peut être défini comme « système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de l'action ». En effet, grâce au tableau de bord le responsable peut ainsi comparer ses performances réelles à ses objectifs et ainsi réagir en conséquence à son niveau.³²
- **Selon Nicolas Berland**, Le tableau de bord peut se définir comme le regroupement d'un ensemble d'information synthétique considérée comme essentielles à la prise de décision des managers, c'est-à-dire, à la mise en place d'actions correctives.³³
- **Selon Alazard et Sépari**, « est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer ».³⁴
- **Selon Michel Coucoureux, Thierry Cuyaubère et Jacques Muller** : « Un tableau de bord est un instrument qui reprend les informations indispensables pour les filtrer et les présenter de façon claire et synthétique aux décideurs concernés »³⁵

2. Rôle et objectifs du tableau de bord.

2.1. Rôle de Tableau de bord.

❖ Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison.

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

³² M. Gervais, « le contrôle de gestion » Economica, Paris 2005, P70

³³ Nicolas Berland, Yves De Rongé, « Contrôle de gestion, perspective stratégique et managériale » 2^{ème} édition P 428

³⁴ C. Alazard, S. Sépari, DECF « Contrôle de gestion », Ed Dunod 5^{ème} édition, Paris, P 591.

³⁵ Michel Coucoureux, Thierry Cuyaubère, Jacques Muller, DCG « Contrôle de gestion » Ed. Nathan, P 446.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

❖ **Le tableau de bord, aide à la décision**

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

De manière idéale, un tableau de bord devrait aider :

- pour une prise de décision en temps réel dans l'entreprise ;
- pour une prise de décision répartie ;
- pour des informations adaptées à chaque décideur ;
- pour le pilotage d'objectifs diversifiés.

❖ **Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

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

Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif³⁶

2.2. Objectifs du tableau de bord.

Un bon tableau de bord doit toujours avoir pour principaux objectifs :

- De permettre aux décideurs de se poser les bonnes questions ;
- D'attirer leur attention sur les aspects les plus importants du moment ;
- De les faire réfléchir utilement aux différents problèmes de l'entreprise ;
- De leur donner une vision transversale de l'activité de leur entreprise ;
- De leur présenter une approche prospective, donc tourner vers l'avenir ;
- De leur faire prendre conscience des risques éventuels engendrés par une décision passée ou future ;
- De permettre au chef d'entreprise d'appréhender avec précision le degré d'efficacité de ses décisions et de celles de ses responsables opérationnels ;
- De s'assurer que les procédures et règles de fonctionnement sont bien comprises et respectées par l'ensemble des acteurs de l'entreprise ;
- De permettre aux différents responsables et à leur équipe de mesurer avec objectivité et intérêt l'évolution de leur performance collective ;
- D'aider les dirigeants à faire passer un message important à l'ensemble de leur personnel ;
- De leur permettre d'intéresser leurs équipes à la stratégie de l'entreprise et de faire participer ces dernières à certaines prises de décision ; car c'est le meilleur moyen pour mobiliser l'ensemble du personnel sur l'intérêt à faire circuler les bonnes informations ;
- De présenter aux décideurs les principales tendances les plus marquantes, que ces dernières soient passées ou futures ;
- De mettre l'accent sur les aspects stratégiques de l'activité de l'entreprise, ce qui est trop souvent oublié dans la pratique ;
- De favoriser l'échange et la concentration entre les différents responsables de l'entreprise : c'est souvent la meilleure façon de ne pas passer à côté d'un problème et/ou d'une solution, grâce à une « mutualisation » des avis et conseils provenant de

³⁶ C. Alazard, S. Sépari, « Contrôle de gestion manuel et application » Dunod 2^{ème} édition P 552/553

chaque responsable. Ceci dans la mesure où la réussite vient souvent de la confrontation d'expérience différentes, au sein même de l'entreprise.³⁷

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

3.1. Les principes d'élaboration de TDB.

La mise en œuvre d'un tableau de bord suppose le respect de plusieurs étapes :

- Définir précisément le(s) objectif(s) du tableau de bord
- Rechercher et récapituler les indicateurs qui vont permettre de remplir le(s) objectif(s)
- Traduire les indicateurs retenus en ratio.³⁸

3.2. Une cohérence avec l'organigramme.

Un principe important à prendre en considération lors de la conception d'un tableau de bord ,est la conformité à l'organigramme de l'organisation cela induit un mécanisme de délégation de pouvoir qui fait que chaque responsable se voit déléguer, par le niveau hiérarchique supérieur ,un pouvoir associé d'objectifs négociés et délègue lui-même au niveau inférieur, une partie de son pouvoir.³⁹

3.3. Les Etapes de réalisation de tableau de bord. ⁴⁰

Un projet de tableau de bord comprend cinq étapes que l'on peut regrouper en trois grandes phases plus ou moins séquentielles : l'organisation et la gestion du projet (étape1), le développement ou l'adaptation du tableau de bord (étapes 2, 3, 4) la mise en œuvre et l'utilisation du tableau de bord (étape 5).

Étape 1 : l'organisation du projet tableau de bord

Cette étape consiste à réaliser les études d'opportunité et de faisabilité et de proposer un plan de réalisation. Il s'agit donc d'analyser les attentes des gestionnaires et de vérifier la pertinence du tableau de bord dans les secteurs ciblés, de déterminer

³⁷ Pierre Maurin, « tableau de bord en clair », édition ellipses, P.16

³⁸ Claude Blanche Allègre, Anne Elisabeth Andréassian, « gestion des ressources humaines : valeur de l'immatériel » Paris, 1^{er} éd, 2008, P62/63.

³⁹ C. Alazard, S. Sépari, « Contrôle de gestion manuel et application » Dunod 2^{ème} édition P 553.

⁴⁰ Pierre Voyer, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », 2^{ème} édition, P 153/154.

l'envergure du projet, d'évaluer la présence des conditions de succès et les possibilités des systèmes de gestion et d'information existants, d'effectuer une analyse de faisabilité menant à un plan de réalisation et d'émettre des recommandations sur le respect des conditions requises, sur les ressources allouées et sur le choix des divers intervenants.

Etape 2 : l'identification des préoccupations de gestion et des indicateurs

Cette étape consiste à compléter un tableau préoccupation-indicateurs. On commence par un découpage du secteur cible, d'abord par niveau hiérarchique (stratégique, opérationnel), puis, par volet d'activités (par programme, par secteur, etc.). On illustre, s'il y a lieu, le processus opérationnel « d'affaires » ou de production de service. On précise ensuite, pour chaque élément du découpage, ce que l'on veut mesurer : les buts, les préoccupations de gestion, les objectifs chiffrés, les zones de performances et les indicateurs nécessaires. Après avoir fait l'inventaire des indicateurs disponibles ou pour lesquels on aurait des données, on choisit, par ordre de priorité, les indicateurs à retenir parmi ceux qui sont à la fois pertinents et possible. L'ensemble de ces précisions fournira un bon profil de la performance du secteur ciblé.

Etape 3 : le design des indicateurs et du tableau de bord : les paramètres et la représentation visuelle

Lors de cette étape, on fait le design de chaque indicateur : on donne une définition détaillée de l'indicateur et on précise les valeurs mesurées ainsi que les paramètres : la périodicité, les ventilations, les calculs, les balises et les comparaisons permettant de produire les écarts et les tendances. On détermine ensuite la représentation visuelle tout en donnant les possibilités d'interprétation et d'utilisation. L'ensemble de ces précisions sera documenté à l'aide de fiches-indicateurs.

On effectue ensuite le design du tableau de bord, les indicateurs sont agencés en « pages » ou en « panoramas » en suivant une structure logique de navigation puis on décrit les possibilités de forage par niveaux d'information, les formes possibles de rapports ventilés et synoptiques connexes selon les destinataires et le degré de personnalisation souhaité.

Etape 4 : l'information et la réalisation du système de production de tableau de bord

Cette étape vise à finaliser le prototype, vraisemblablement entrepris plus tôt, puis à produire un système de tableau de bord complet. Il est nécessaire de fixer les choix technologiques des équipements et de logiciels, puis le design technique du système de production de tableau de bord (l'extraction, la consolidation et le traitement des données), en fonction des systèmes d'informations existants et des modifications prévues. Une fois l'alimentation du prototype en données terminée, on le teste et on l'installe sur le ou les sites pilotes.

Etape 5 : la mise en œuvre du tableau de bord

Selon le plan d'implantation et de changement, on procède d'abord à l'expérimentation de l'utilisation par certains utilisateurs et à la validation des indicateurs sur le terrain : on teste le ou les prototypes et on procède aux ajustements de contenu et de forme nécessaires. On évalue ensuite le projet pilote et on déploie l'utilisation du système. En parallèle avec la mise en œuvre progressive, on installe le système informatisé complet. Les utilisateurs reçoivent une formation et les mécanismes administratifs sont adaptés à ce nouvel outil. On voit ensuite à une intégration graduelle au fonctionnement et à la gestion de l'organisation. Tout le processus de mise en œuvre s'accompagnera de considération de gestion du changement. De façon permanente, on verra à la validation et aux ajustements périodiques du tableau de bord selon l'évolution de l'organisation et les changements dans sa gestion.

Section 2 : Le tableau de bord et l'organisation de l'entreprise .

1. Les différents types des tableaux de bord.

1.1. Les trois types traditionnels de tableau de bord.

L'implantation d'un tableau de bord au sein d'une organisation est fondée sur la structure de l'entreprise. L'architecture d'un tableau doit refléter les modes de communication, les flux d'informations, qui se déclinent comme suit :

- Un flux descendant. Ces informations concernant la délégation de pouvoir.

- Un flux ascendant. Ces informations permettent aux responsables de rendre des comptes sur leur délégation de pouvoir.
- Un flux transversal. Ces informations sont destinées aux responsables d'un même niveau hiérarchique et leur servent à coordonner leurs actions.

Le principe d'une articulation en poupées gigognes est donc celui qui prévaut dans la construction de l'outil. L'organisation utilise et connecte plusieurs tableaux. Dès lors, il convient de parler d'un système de tableaux de bord. De manière générale, il est possible de décrire trois familles d'instruments.⁴¹

1.1.1. Le tableau de bord stratégique.

Ce type de tableau doit permettre à l'équipe dirigeante de suivre la réalisation des objectifs stratégiques, et de suivre la réalisation de ces objectifs à chaque niveau de l'organisation, en regroupant les données essentielles au contrôle de la mise en œuvre de la stratégie. Son horizon est à long terme, il est utilisé par la direction générale. Il offre une vue synthétique de l'activité du site, met en évidence les exceptions et il sert à la gestion de l'entreprise dans le but d'informer ou alerter.⁴²

1.1.2. Le tableau de bord de gestion.

Un tableau de bord de gestion est un outil de pilotage qui permet de prévision pour assurer l'atteinte d'un objectif. Un tableau de bord comprend un nombre limité d'indicateurs de mesure qui orientent la décision ou l'action.

Il est utile de préciser qu'un tableau de bord de gestion n'est ni une série de tableaux statistiques, ni une série de classeurs EXCEL, ni un rapport bourré de chiffres. Il n'est pas forcément informatisé ni automatisé bien qu'il soit l'un et l'autre de plus en plus.⁴³

Le tableau de bord de gestion regroupe des informations nécessaires au pilotage des activités. Le temps de cet outil est donc différent du précédent : en générale, il se focalise sur le court terme. L'objectif est ici de proposer aux différents responsables de l'entreprise

⁴¹ Nicolas Berland, Yves De Rongé, « Contrôle de gestion, perspective stratégique et managériale » 2^{ème} édition P432

⁴² Robert Kaplan et David Norton, « le tableau de bord, pilotage stratégique : les 4 axes du succès », Ed d'Organisation, 1995, P 15.

⁴³ Jean-Yves, « Les tableaux de bord Ressource humaine, le pilotage de la fonction RH », éd Liaisons, P 48

des données actualisées régulièrement, qui permettent une réactivité suffisante pour modifier ou anticiper une action.⁴⁴

1.1.3. Le tableau de bord opérationnel.

Ce tableau de bord est destiné aux opérationnels (ouvriers, comptables, commerciaux, etc.), qui ont pour mission de gérer l'activité quotidienne de l'entreprise. Il doit donc être très réactif afin de permettre à ses utilisateurs d'adapter leurs comportements, mais aussi de comprendre comment leurs actions individuelles s'inscrivent dans la performance de l'organisation.

Ces tableaux de bord se complètent en répondant à des acteurs qui ont des positions hiérarchiques distinctes et donc des besoins informationnels différents. Par exemple, dans le cadre du suivi d'une politique régionale, les membres de la région vont se positionner différemment. Ainsi, les membres de la direction générale désirent une information sur les réalisations concrètes de la politique initiée, par exemple le nombre de personnes ayant bénéficié des mesures. Les directeurs souhaitent disposer d'une vue d'ensemble du dispositif. Ainsi les indicateurs de répartition du budget par département ou encore des emplois créés par services administratifs ambitionnent un suivi interne précis du dispositif. Aussi le tableau de bord fera état des dépenses engagées, des crédits restants.⁴⁵

1.2. Le Balanced Scorecard, une nouvelle forme de tableau de bord.

1.2.1. Définition du Balanced Scorecard.

Les tableaux de bord équilibrés ou Balanced Scorecard (BSC) ont été introduits par R. S. Kaplan et D. P. Norton dans les années 1990 [Kaplan et Norton 1992]. Deux courants principaux distincts s'opposent à cette époque : l'un consiste à considérer uniquement des mesures économiques de la performance financière actuelle comme mesure de la performance de l'entreprise, mesures qui représentent plutôt un résultat et ne permettent pas d'anticiper l'avenir financier de l'entreprise, et l'autre à considérer uniquement des mesures opérationnelles comme mesure de la performance de l'entreprise.

⁴⁴ Nicolas Berland, Yves De Rongé, « Contrôle de gestion, perspective stratégique et managériale » 2^{ème} édition P432

⁴⁵ Nicolas Berland, Yves De Rongé, « Contrôle de gestion, perspective stratégique et managériale » 2^{ème} édition P432

Leur volonté était de concilier dans un outil de pilotage stratégique ces deux courants et de rassembler dans un tableau de bord unique des mesures de la performance financière actuelle de l'entreprise à des mesures de la performance opérationnelle de l'entreprise qui vont permettre d'anticiper sa performance financière à plus long terme [Kaplan et Norton 1992].⁴⁶

1.2.2. Caractéristiques fondamentales de Balanced Scorecard.

Les premières réflexions autour du Balanced Scorecard (BSC) datent du début des années 1990. D'après Kaplan et Norton, ce tableau de bord est essentiellement un moyen de clarifier la stratégie, d'adopter un nouveau regard sur la performance globale de l'organisation et de perfectionner la communication interne.⁴⁷

❖ Une clarification de la stratégie

La clarification stratégique semble être l'intérêt premier du BSC. Si les outils de contrôle de gestion ont pour mission de garantir que la stratégie définie par la direction générale se transforme effectivement en action, ce nouvel outil devient essentiel car il va permettre de :

- Clarifier la stratégie déployée par l'organisation pour l'ensemble de ses membres ;
- Déployer la stratégie au sein des différents niveaux hiérarchiques à l'aide d'indicateurs reflétant les performances attendues des acteurs ;
- Coordonner les objectifs locaux des managers avec les objectifs stratégiques de l'organisation

Le BSC est donc un outil au service de la stratégie de l'entreprise, qui ambitionne d'en créer une représentation commune en s'appuyant sur un ensemble cohérent d'objectifs.

❖ Une nouvelle vision de la performance :

La deuxième caractéristique du BSC est fondée sur son approche globale de la performance de l'organisation. Face à une vision anglo-saxonne, qui se cantonne à une évaluation des résultats financiers, Kaplan et Norton proposent de créer un outil permettant de concevoir une performance multidimensionnelle. Ainsi, cette dernière n'est pas restreinte à des mesures financières ; elle intègre des données plus qualitatives, non financières, comme la

⁴⁶ Hal, « Vers la multi-performance des organisations : conception et pilotage par les valeurs du centre de recherche intégré MIRcen du CEA » *domaine stic.gest.* Ecole Centrale Paris, 2009. French, P 87

⁴⁷ N. Berland, Yves de Rongé, « le contrôle de gestion, perspective et organisation stratégique » P 438/437

satisfaction des clients, ou encore, celle du personnel. Ainsi des difficultés financières temporaires ne sont pas forcément synonymes d'une contre-performance globale.

Enfin, comme pour les tableaux de bord, le Balanced Scorecard propose un système de mesure de la performance réactif, qui se traduit par la présence d'indicateurs de résultat mais aussi de pilotage.

❖ Une amélioration de la communication

La troisième caractéristique de l'outil repose sur l'initiation d'un effet d'expérience. L'implantation du BSC est un moyen pour l'organisation d'améliorer ses capacités d'apprentissage. Pour Kaplan et Norton, la simple lecture du tableau de bord prospectif devrait renseigner sur la stratégie, et notamment sur ses inflexions (ce qui devrait permettre aux différents responsables de mettre en œuvre des actions correctives pour se rapprocher des objectifs stratégiques). L'architecture du BSC est aussi un moyen d'améliorer la communication. Comme nous l'avons indiqué, la vision stratégique se traduit par les mesures de performance propre à chaque acteur. Les performances constatées sont donc l'occasion d'échanger, de communiquer pour comprendre la situation de chacun et envisager de nouveaux plans d'action.

2. La composition du système de tableau de bord.

L'objectif de la mise en place des tableaux de bord est de permettre une utilisation des indicateurs pour focaliser l'attention des responsables sur la mise au point de mesures correctives pertinentes. Mais, elle peut être portée, également, sur l'évaluation de la contribution des différentes unités aux performances de l'entreprise. D'où la nécessité de disposer de deux types de tableaux de bord : le tableau de bord décentralisé destiné aux opérationnels, et les tableaux de bord centraux destinés à la Direction Générale.

2.1. Le tableau de bord décentralisé.

Utilisé par les opérationnels, le tableau de bord décentralisé est défini comme : « un outil d'aide au pilotage des entités décentralisées. Il suit, par des indicateurs, un nombre limité de points clés de gestion, qui sont le contrôle effectif de l'entité, et qui correspondent aux priorités stratégiques de l'entreprise. Il induit une analyse dynamique des termes de la

gestion de l'entité, par la comparaison immédiate qu'il permet entre les résultats obtenus, et des cibles, ou des référence »⁴⁸

Le rôle des tableaux de bord décentralisé est résumé par l'association Française des contrôleurs de gestion de banque (AFCGB) dans la phrase suivante : « Il doit permettre à chaque responsable de gérer les enjeux stratégiques dont il a la maîtrise opérationnelle »⁴⁹

2.2. Le tableau de bord de la Direction Générale.

Le tableau de bord de la Direction Générale est un outil de suivi centralisé des résultats permettant une analyse rapide de la situation globale de l'entreprise et une coordination des éventuelles actions correctives décidées par la Direction Générale. C'est un outil de suivi des performances économiques des différents métiers de l'établissement

Vis-à-vis des orientations stratégiques retenues. Les informations véhiculées par le tableau de bord central ne sont pas toujours obtenues par agrégation des éléments figurant dans les tableaux de bord décentralisés. Certaines informations nécessitent un travail supplémentaire de recherche et de calcul. Cette tâche incombe à la direction du contrôle de gestion.

En pratique, un tableau de bord central comporte entre une dizaine et une vingtaine de pages. Elaboré à partir du reporting mensuel, il constitue une synthèse de celui-ci complétée par des analyses des écarts par rapport à un prévisionnel, des comparaisons entre entité, une réalisation de projections de résultat en fin de semestre et en fin d'année, etc.⁵⁰

3. Le tableau de bord dans la structure de l'entreprise :

Disposer d'un organigramme de gestion constitue une étape préalable à toute mise en place d'un réseau de tableaux de bord. Afin de dessiner la carte des centres de responsabilités et de leurs inter-relations.

3.1. Les types de délégation et leur incidence sur le contenu des tableaux de bord.⁵¹

Dés que l'entreprise atteint une certaine dimension, la délégation de vient une condition vitale d'efficacité. Un découpage en centres de responsabilité doit être mis en place. Il

⁴⁸ M. Rouach, G. Naulleau, « Contrôle de gestion bancaire et financier, Banque Editeur, Paris, 1998, p276.

⁴⁹ Idem, page 277.

⁵⁰ C Mendoza et Coll, « tableau de bord pour managers », groupe revue fiduciaire, Paris, 1998, p98.

⁵¹ Michel Leroy, « le tableau de bord au service de l'entreprise », Ed d'organisation, Paris 1998, p58.

permet, ainsi de confier à un cadre, la gestion d'une partie de l'entreprise à condition de définir clairement avec lui :

- ✓ Le contenu de sa mission et les fonctions qu'il doit assumer ;
- ✓ Les moyens dont le pilotage lui est confié ;
- ✓ Les objectifs précis qui lui sont fixés après négociation ;
- ✓ La façon dont il devra rendre compte de ses résultats.

Il est courant de classer les centres de responsabilités en trois catégories :

- ✓ Centres de revenus.
- ✓ Centre de coûts.
- ✓ Centre de profit.

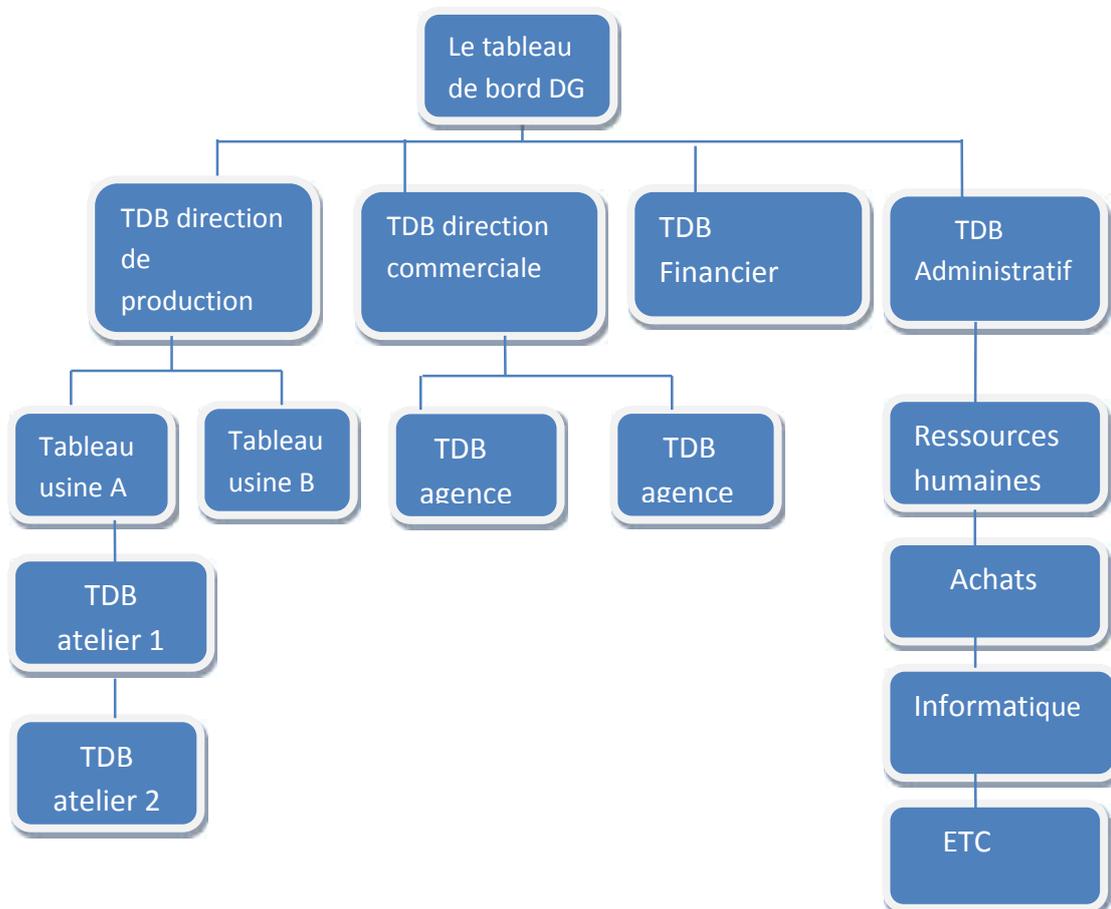
3.2. Le tableau de bord dans l'entreprise selon le type d'organisation interne.

La place du tableau dans l'organisation de l'entreprise a plusieurs configurations possibles qui peuvent être ramenées, en simplifiant, à cinq cas de figures types :

- a. Structure par fonction.
- b. Structure par activité.
- c. Structure par zone géographique.
- d. Structure matricielle.
- e. Structure des groupes.

a. Structure par fonction.

Elle se rencontre fréquemment dans la PME où le rôle de la direction générale est le plus important pour son efficacité, et qui se crée et se développe autour des fonctions de base : production, commercial, financier et administratif...

Figure 4: TDB, Structure par fonction dans une moyenne entreprise⁵²

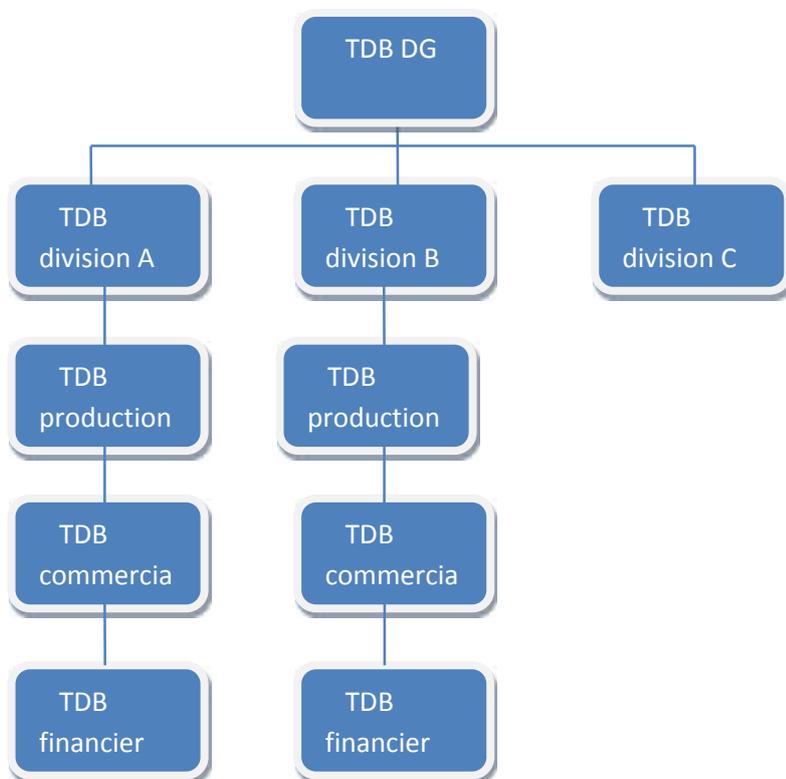
Source : Michel Leroy, *Le tableau de bord au service de l'entreprise*, Organisation P59

b. Structure par activité.

Elle caractérise des entreprises moyennes ou grandes organisées en divisions ou départements chargés de fabriquer et commercialiser un produit ou une famille de produits sur un même marché . Dans ce cas, les services fonctionnels (comptabilité, personnel...) sont largement décentralisés dans ces divisions opérationnelles

⁵² Leory, Michel. *le tableau de bord au service de l'entreprise*. Paris: Organisation , 1998. P : 59

Figure 5: TDB, structure par activité dans une moyenne ou grande entreprise

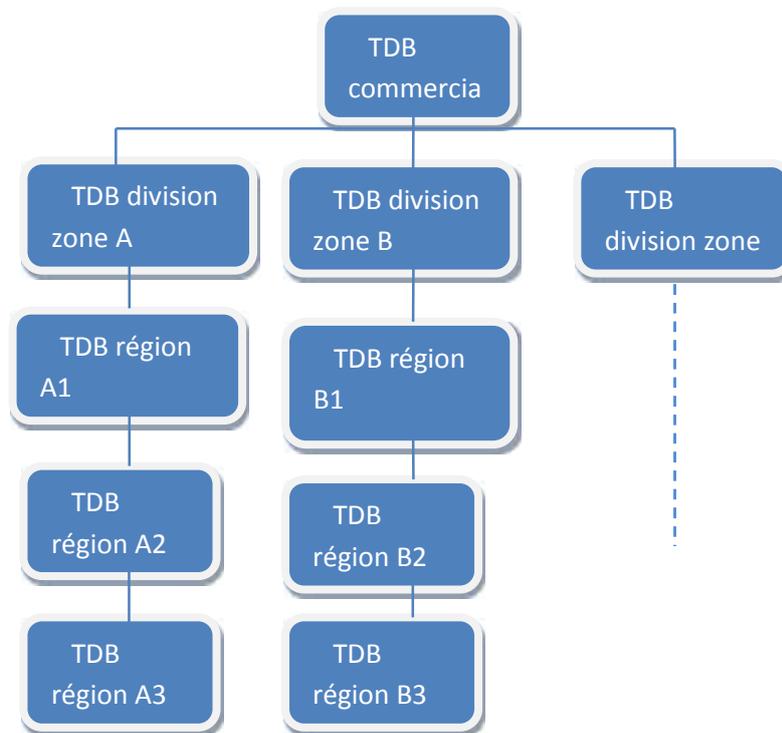


Source : Michel Leroy, *Le tableau de bord au service de l'entreprise*, Organisation P59

c. Structure par zone géographique.

Dans ce type d'organisation, les divisions fabriquent et vendent le même produit ou offrent le même service, mais dans des zones géographiques

Figure 6: TDB, Structure par activité dans une moyenne ou grande entreprise.



Source : Michel Leroy, *Le tableau de bord au service de l'entreprise*, Organisation P59

d. Structure matricielle.

Elle se rencontre fréquemment dans les très grandes entreprises et dans les groupes, la direction générale crée un état-major constitué de directions fonctionnelles (direction du personnel, direction financière, direction du contrôle de gestion...), qui dans leur domaine spécifique, assurent de façon transversale une politique cohérente,

Par ailleurs, des divisions opérationnelles assurent les activités de base soit par zone géographique, soit pour domaine d'activité.

e. Structure des groupes.

La mise en place d'un système d'information de gestion dans les groupes est indispensable car il s'agit d'une entité économique complexe à piloter.

Parallèlement, ils ressentent le besoin d'un système de tableaux de bord et reporting qui joue tout à fait le même rôle que dans une entité juridique unique.

A l'intérieur du groupe, il appartient à la direction générale de définir les niveaux de regroupement par :

- ✓ Branche industrielle.
- ✓ Zone géographique.
- ✓ Sous-groupe juridique.

La direction du contrôle de gestion du groupe ou la direction des filiales et participations a alors pour missions de définir l'architecture des tableaux de bord qui correspond le mieux à son organisation.

Section3 : Indicateurs, outils et Limites du tableau de bord

1. Les indicateurs du tableau de bord

1.1.Définition de l'indicateur.

Un **indicateur** est une information, ou un regroupement d'informations, précis, utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses.⁵³

Les fonctions des indicateurs sont multiples :

- suivi d'une action, d'une activité, d'un processus ;
- évaluation d'une action ;
- diagnostic d'une situation, d'un problème ;
- veille et surveillance d'environnements et de changements.

Les champs d'analyse des indicateurs sont multiples puisque tous les domaines peuvent être mesurés en fonction des besoins des utilisateurs par des paramètres qui portent sur toutes les variables d'action : rendement, temps, qualité, flux, productivité, taux de marge, stock, sécurité, service, complexité, etc.

⁵³ C. Alazard, S. Sépari, « Contrôle de gestion manuel et application » Dunod 2^{ème} édition P 559.

1.2. Les qualités d'un bon indicateur.

Un indicateur doit posséder un certain nombre de qualité :

Pertinent. L'information dans le système de tableaux de bord doit éclairer le processus de décision.

Simple et compréhensible. Il est essentiel que ceux dont l'indicateur mesure l'action comprennent et acceptent sa méthode de calcul. Une opacité à ce niveau ou une trop grande complexité peuvent le rendre inopérant.

Fiable : L'information ne peut être contestée. Les procédures de saisie et de traitement de l'information sont connues et contrôlées.

Objectif : L'indicateur ne doit pas dépendre de l'interprétation du manager ou de l'instrument de mesure. Imaginons un indicateur sur le climat social. On demande aux salariés leur opinion sur la question. Il est bon alors d'objectiver l'information à l'aide d'autres mesures, telles que le nombre de jours de grève ou le turn-over.

Fidèle : L'indicateur doit toujours donner la même réponse lorsque les situations mesurées sont strictement identiques. Cette qualité dépend souvent de la précision de la définition des éléments constitutifs de l'indicateur (qu'est-ce qu'une « absence », qu'est-ce qu'un « défaut » ?).⁵⁴

2. Les outils du tableau de bord.

Dans un tableau de bord les informations sont collectées de manière systématique et rationnelle et d'une façon cohérente sous différentes formes telles que : les valeurs brutes et les écarts, les ratios, les graphiques etc....

Elles sont pour **brute** d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés pour accélérer et le processus de décision.

2.1. Les valeurs brutes et les écarts.

Les valeurs brutes permettent d'avoir une idée réaliste du résultat de l'action, du fait quels mesurent les grandeurs sur lesquelles le responsable travail. Pour les écarts : Le

⁵⁴ Nicolas Berland, Yves De Rongé, « Contrôle de gestion, perspective stratégique et managériale » 2^{ème} édition
P 436

contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.⁵⁵

2.2. Les ratios.

Le ratio est le rapport de deux grandeurs, celles-ci peuvent recouvrir des données brutes telles que les stocks ou un poste du bilan, ainsi que des données plus élaborées tel que le fond de roulement, la valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation... etc.⁵⁶

En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

- un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;
- il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

La **nature** des ratios varie selon le **destinataire** et son **niveau hiérarchique**

2.3. Les tableaux.

Les tableaux fournissent des données détaillées et laissent la possibilité à l'utilisateur d'effectuer des calculs complémentaires ; mais leur capacité à donner une vue d'ensemble est inversement proportionnelle à leur densité.

De manière générale, le tableau de bord comporte quatre zones qui feront résumer et traduire la situation de l'entreprise ; les tableaux peuvent être présentés de la manière suivante :

⁵⁵ Claude Alazard, Sabin Sépari, « DECF Contrôle de Gestion » ; 5^{ème} édition, P558

⁵⁶ Idem, Page 558

Tableau 1: La maquette d'un tableau de bord type

Tableau de bord du centre			
Indicateurs	Résultats	Objectifs	Ecart
Rubrique 1 <ul style="list-style-type: none"> • Indicateur A • Indicateur B • • Rubrique 2			

↑
↑
↑
↑

Zone « Paramètre économique » Zone « résultats » Zone « objectifs » Zone « écart »

Source : Claude Alazard, Sabiné Sépari, *contrôle de gestion manuel et application* 2^{ème} Ed, Paris, 2010,

P 557

La zone « paramètre économique » : comprend les différents indicateurs retenus au moment de la conception et semblant importants aux vues des décideurs.

La zone « Résultats » : ces résultats peuvent être présentés par période ou/ et cumulés. Ils concernent des informations sur l'activité monétaire

La zone « objectifs » : Apparaissent dans cette zone les objectifs sélectionnés pour la période concerné. Ils sont présentés selon les même choix que ceux retenus pour les résultats.

La zone « écarts » : Ils sont exprimés en valeur absolue ou relative. Ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.⁵⁷

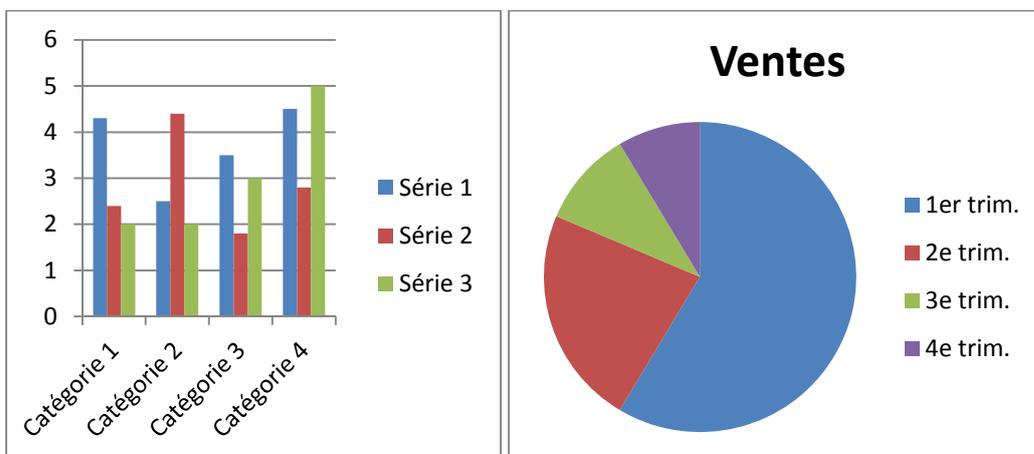
⁵⁷ Claude Alazard, Sabin Sépari, « DECF Contrôle de Gestion » ; 5ème édition, P557.

2.4. Les graphiques.

Ils permettent de **visualiser les évolutions** et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être variées selon la nature des informations présentées.

- Les histogrammes : ils sont le plus souvent utilisés pour comparer plusieurs séries de valeurs ;
- Les courbes : elles permettent de visualiser l'évolution de l'indicateur dans le temps ; ce qui facilite l'étude de la progression et l'analyse de la tendance
- Le camembert : c'est le meilleur outil pour présenter des données relatives (pourcentage).

Figure 7: Présentation de quelques formes graphique.



Source : élaboré par les étudiants

Par rapport aux tableaux chiffrés, les graphes possèdent de multiples vertus pédagogiques :

- Ils facilitent la compréhension de phénomènes complexes.
- Ils expliquent les variations et les écarts.
- Ils visualisent des évolutions et des tendances.

- Ils mettent en évidence des corrélations entre plusieurs paramètres.⁵⁸

2.5. Les clignotants.⁵⁹

Ce sont des **seuils limites** définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action.

Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Toute la difficulté de l'utilisation de tels indicateurs réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

L'aspect visuel du clignotant peut-être :

- Une coloration de la valeur à l'écran pour avertir d'un écart significatif.
- Un cadran ou une barre graduée qui donne la position relative par rapport à la normalité et la zone à éviter ;
- Les pictogrammes : ☺ ☹
- Une larme sonore.

⁵⁸ Claude Alazard, Sabin Sépari, « DECF Contrôle de Gestion » ; 5ème édition, P : 559

⁵⁹ Source : www.i-e-s.fr

Figure 8: Exemple d'un clignotant: Colorisation



Source : www.i-e-s.fr

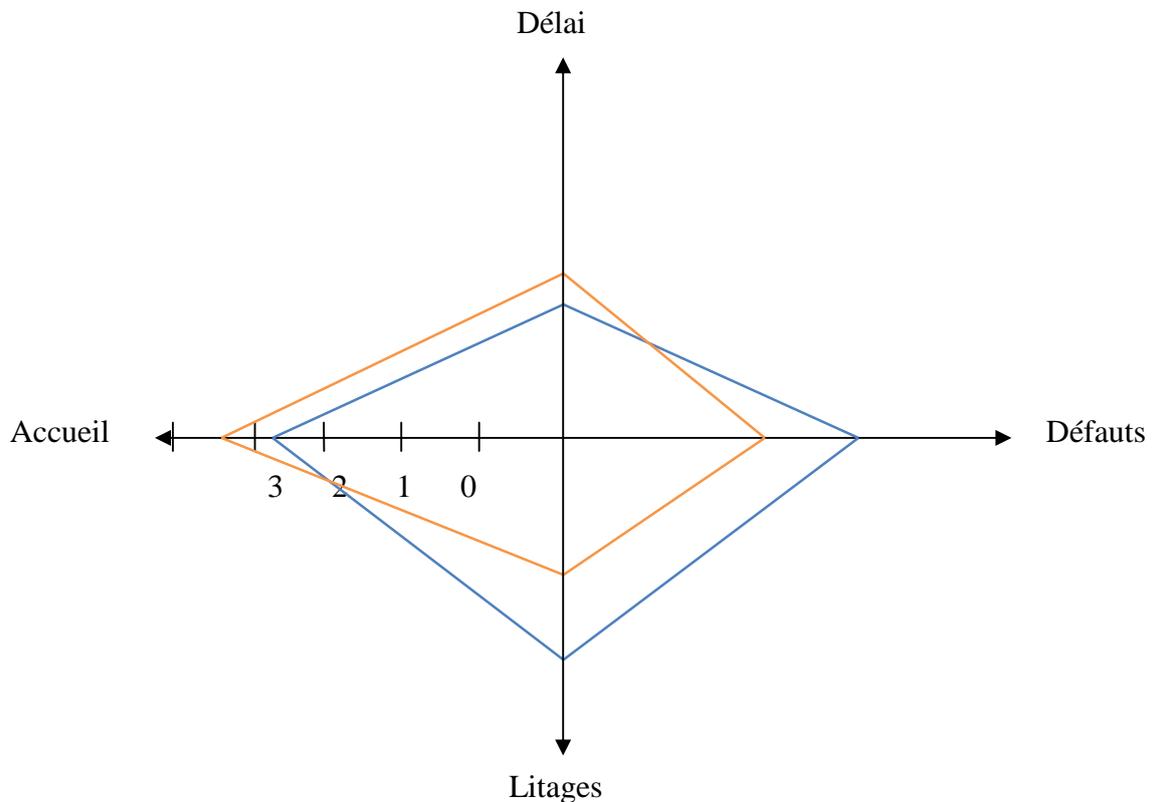
2.6. Les diagrammes polaires.⁶⁰

Ces diagrammes sont d'utilisation commode pour représenter:

- Le nombre d'abonnement dans une entreprise de presse par exemple.
- Le chiffre d'affaire (dans ce cas, chaque branche du diagramme représente un mois).
- Une image qualité (chaque branche correspond à un indicateur qualité et donne une échelle de valeur de un à quatre par exemple)

⁶⁰ Michel Leory, « le tableau de bord au service de l'entreprise » édition d'Organisation, 1998, P 79

Figure 9: Exemple de diagramme Polaire



Source : Michel Leroy, *Le tableau de bord au service de l'entreprise*, Ed. D'organisation, France, paris, 1998, P.79.

2.7. Les Multimédias.

Image, voix, ils autorisent une perception plus riche de la situation, mais ils limitent la part d'interprétation de l'utilisation.

2.8. Les commentaires.

Les commentaires doivent apporter une explication supplémentaire par rapport aux chiffres et aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord. Ils portent sur :

- Les explications des écarts ;
- Les décisions prises par le responsable ;
- Questionnaires sur des décisions à prendre ;
- Justification des prévisions sur les mois à venir ;
- Avancement des actions prises précisément.

3. Les limites du tableau de bord :

Cette évolution des rôles vers un outil de diagnostic, de dialogue, de motivation, de suivi de changement ne correspond pas toujours à la pratique traditionnelle des tableaux de bord conçus et utilisés seulement comme des reporting financiers.

Plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises :

- Il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité.
- Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens.
- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations.
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers.
- La conception des tableaux de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser mais plutôt centralisée loin du terrain.
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment.
- Les tableaux de bord sont souvent conçus de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures (benchmarking).
- Les tableaux de bord ne mettent pas assez en évidence les interactions entre les indicateurs, ne favorisant pas la gestion transversale.
- Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.

Au total, on peut résumer les défauts du tableau de bord utilisé jusqu'aux années 80 en quatre points :

- pas assez adapté aux spécificités de chaque service ;
- pas assez relié aux actions de pilotage, dans une approche transversale ;
- élaboré de manière séquentielle, avec retard ;
- ponctuel, dans une optique de contrôle.

Il était construit pour être par définition omniscient, omnipotent, rationnel, dans un contexte de production taylorienne (coût, productivité) et de performance financière.⁶¹

⁶¹ Claude Alazard, Sabiné Sépari « Contrôle de gestion manuel et application », Dunod 2^{ème} édition P.565.

Conclusion du Chapitre 02.

Un tableau de bord est un organisme vivant : il naît, évolue, vieillit et meurt. En tant qu'image d'une organisation, le tableau de bord doit être le reflet le plus fidèle possible. Dans la mesure où il est élaboré avec une certaine réflexion et sérieux, il n'est pas question de le modifier à chaque instant, sous prétexte que l'organisation est en perpétuelle évolution. La phase de travail sur les finalités et les missions permet en effet de dégager les aspects stables de l'unité, qui garantissent sa pérennité.

En tant qu'outil orienté vers le pilotage et la prise de décision, il se focalise sur les points clés de la gestion et associe des indicateurs financiers et non financiers. Il est adaptatif à la structure de l'entreprise, et aux besoins du manager afin de l'amener à se prononcer et à prendre une décision pertinente.

Chapitre 03 : Analyse de système de contrôle de gestion et les différents tableaux de bord utilisés au sein de l'entreprise SONEGGAZ.

Préambule.

Les chapitres précédents relèvent les différentes analyses sur le contrôle de gestion et ses outils qui aident à l'amélioration de performance des entreprises, en particulier le tableau de bord qui est un outil aidant les gestionnaires à la prise de décision.

A cet égard, Pour pouvoir comprendre n'importe quelle fonction dans une entreprise, il est indispensable d'analyser son organisation interne, notre sujet de recherche c'est les tableaux de bord comme un outil de contrôle de gestion, c'est pour cela que nous nous intéressons à tous les services de l'entreprise.

A travers ce chapitre, nous ferons la présentation de cette entreprise où nous allons présenter le groupe et la direction et le service en montrant leur missions et attributions, puis nous étudierons le système de contrôle de gestion, ses outils, missions et aussi le rôle de contrôleurs de gestion au sein de cette organisation.

Dans ce contexte, on va traiter ce chapitre en trois sections comme suit :

Section 01 : Présentation du Groupe « SONEGGAZ » - Filial SDC.

Section 02 : Analyse de la fonction de contrôle de gestion au niveau de la Direction de Distribution-Medea « DD de Medea ».

Section 03 : les Tableaux de bord au niveau de la Direction de Distribution-Medea

Section 1 : Présentation du Groupe « SONELGAZ » - Filial SDC.

1. Définition du groupe SONELGAZ.

SONELGAZ est une entreprise algérienne appartenant à un secteur économique, l'opérateur historique dans le domaine de la fourniture des énergies électriques et gazières en Algérie. Ses missions principales sont la production, le transport et la distribution de l'électricité et du gaz par canalisations. Ses nouveaux statuts lui confèrent la possibilité d'intervenir dans d'autres segments d'activité présentant un intérêt pour l'entreprise et notamment dans le domaine de la commercialisation de l'électricité et du gaz à l'étranger.

Depuis la promulgation de la loi sur l'électricité et la distribution du gaz par canalisations, SONELGAZ s'est restructurée pour s'adapter au nouveau contexte. Elle est, aujourd'hui, érigée en Groupe industriel composé de quarante (40) sociétés dont six (6) en participation. Elle emploie plus de soixante mille (60 000) travailleurs.

SONELGAZ a toujours joué un rôle prépondérant dans le développement économique et social du pays. Sa contribution dans la concrétisation de la politique énergétique nationale est à la mesure des importants programmes de réalisation en matière d'électrification rurale et de distribution publique gaz, qui ont permis de hisser le taux de couverture en électricité à près de 98% et le taux de pénétration du gaz à 43%.

Déterminée à faire plus et mieux, SONELGAZ a toujours mobilisé des financements importants afin de développer et renforcer l'infrastructure électrique et gazière. Pour la période 2005 / 2010, un programme d'investissement exceptionnel est mis en œuvre afin d'augmenter ses capacités de production d'électricité et du gaz et enfin de moderniser ses services à la clientèle.

L'ambition de SONELGAZ est de devenir plus compétitive pour pouvoir faire face à la concurrence qui se profile et compter, à terme, parmi les meilleurs opérateurs du secteur dans le bassin méditerranéen et aussi de devenir leader dans le domaine des énergies renouvelables.

2. Historique.

1947, Création d'EGA : c'est à la fin de la seconde guerre mondiale que l'industrialisation nouvelle de l'Algérie fut prise, l'objectif stratégique étant de transformer la colonie en véritable base arrière industrielle de la France.

1962, le défi de la relève : a l'indépendance de l'Algérie, SONELGAZ- alors Electricité et gaz d'Algérie – devrait faire face au départ massif de cadres français. Il fallait absolument assurer la relève et contribuer, ainsi, à la conquête et à la maîtrise d'un outil indispensable à la souveraineté nationale.

Période allant de 1962 à 1969 : la consommation d'énergie a chuté durant toute la période allant de 1962 à 1969. Vu les choix de la politique énergétique coloniale, 87% de la clientèle EGA étaient des étrangers. Après le départ massif de ces derniers, la consommation domestique a enregistré une baisse de 22% et ce à cause des mauvaises conditions économiques de l'époque. La baisse de la consommation du gaz est encore plus importante. Elle a avoisiné les 88%.

Cette situation sera maintenue sans dégradation jusqu'en 1968. L'économie algérienne entamera alors un redémarrage lent et l'électrification a suivi ce rythme.

En 1970, soixante-quinze (75) centres regroupant quinze mille (15 000) foyers auront été électrifiés ; le taux d'électrification de l'époque ne dépassait pas encore 38% des foyers algériens.

1969, création de SONELGAZ : c'est l'ordonnance N° 69-59 du 28 juillet 1969 (parue au journal officiel N° 63 du 1^{er} août 1969) qui porte dissolution d'« Electricité et Gaz d'Algérie » (EGA) et création de la nouvelle société Nationale de l'Electricité et du Gaz-SONELGAZ-.

Ce texte s'inscrit dans le cadre des mesures de nationalisation des secteurs clés de l'économie nationale dont le processus avait été lancé en 1966, voire même avant, pour certains secteurs.

1977, le plan national d'électrification :

Ce n'est qu'à partir de 1970 que l'électrification a connu son véritable essor.

En effet, dès le milieu des années soixante-dix (70), l'Algérie s'est engagée dans un ambitieux plan national d'électrification qui a pour objectif l'amélioration des conditions de vie des populations des campagnes tout en assurant un développement harmonieux de l'espace rural.

1983, naissance des entreprises travaux : SONELGAZ connut une première restructuration en 1983. Celle-ci donna naissance à cinq (05) entreprises travaux spécialisées ainsi qu'une entreprise de fabrication :

- KAHIRIF pour l'électrification.
- KAHRAKIB pour les infrastructures et installations électriques.

- INERGA pour le Génie Civil.
- KANAGHAZ pour la réalisation des réseaux gaz.
- Et AMC pour la fabrication des compteurs et appareils de mesure et de contrôle.

C'est grâce à ces sociétés que SONELGAZ dispose actuellement d'infrastructures électriques et gazières répondant aux besoins du développement économique et social du pays.

1991, SONELGAZ EPIC : SONELGAZ change de nature juridique et devient Etablissement Public à caractère industriel et Commercial (EPIC) en vertu du décret exécutif n°91-475 du 14 décembre 1991, portant transformation de la nature juridique de la société nationale de l'Electricité et du Gaz.

1998, création de filiales périphériques : le 1^{er} janvier 1998, neuf (9) filiales ont vu le jour. Il s'agit de :

- Une filiale en charge de la maintenance des équipements industriels : MEL
- Trois filiales en charges de la réparation des transformations TRANSFO (Centre, Est et Ouest)
- Une filiale en charge des travaux d'imprimerie : SAT Info
- Quatre filiales en charge de la maintenance et prestation véhicules : MPV (Alger, Constantine, Oran et Ouargla)

2002, promulgation de la loi 02/01 du 5 février 2002 : Promulguée en février 2002, la nouvelle est venue supprimer le monopole de fait, exercé jusque là par SONELGAZ, en ouvrant le secteur de l'électricité et du gaz. à la concurrence, sauf pour les activités de transport qui ont un caractère de monopole naturel.

1^{er} juin 2002 portant statuts de la société algérienne de l'électricité et du gaz dénommée "SONELGAZ. Spa" SONELGAZ est passé d'Etablissement Public à caractère industriel et Commerciale à une Société par Action dont le capital est détenu par l'Etat.

En 2006, la fonction distribution est structurée en quatre filiales :

- Alger
- Région Centre
- Région Est
- Région Ouest

Au delà de cette évolution, la mission essentielle de SONELGAZ demeure l'élargissement de ses activités et l'amélioration de sa gestion économique.

En 2007-2008, Finalisation de restructuration –LE RENOUVEAU...

Réorganiser pour mieux progresser, telle est la démarche poursuivie par le groupe **SONELGAZ** durant la qualité du service rendu à la clientèle ; un projet muri au sein de l'entreprise, pour aboutir à la finalisation de l'organigramme actuel (maison mère-filiales). Cette période reste marqué par la détermination de **SONELGAZ** à faire plus et mieux, en mobilisant des financements importants afin de développer et renforcer l'infrastructure électrique et gazière.

Un programme d'investissement exceptionnel set mis en œuvre afin d'augmenter ses capacités, de densifier et rendre plus robuste son réseau de transport d'électricité et du gaz et enfin de moderniser ses services de qualité.

3. Présentation de la SDC, Produit et Organigramme de la DD de Medea.

3.1 Présentation de SDC : ⁶²

La Société de Distribution d'Electricité et du Gaz du Centre (par abréviation SDC-Spa), est l'une des quatre filiales de Distribution du Groupe Sonelgaz.

La SDC est composée de quinze(15) Directions de Distribution couvrant les territoires de quatorze (14) wilayas : Blida, Bouira, Médéa, Tizi ousou, Djelfa, Ouargla, Biskra, El Oued, Laghouat, Ghardaïa, Illizit , Tamanrasset , tipaza et Boumerdes

La Direction de Distribution de Medea est une parmi les direction de la SDC **de Blida**

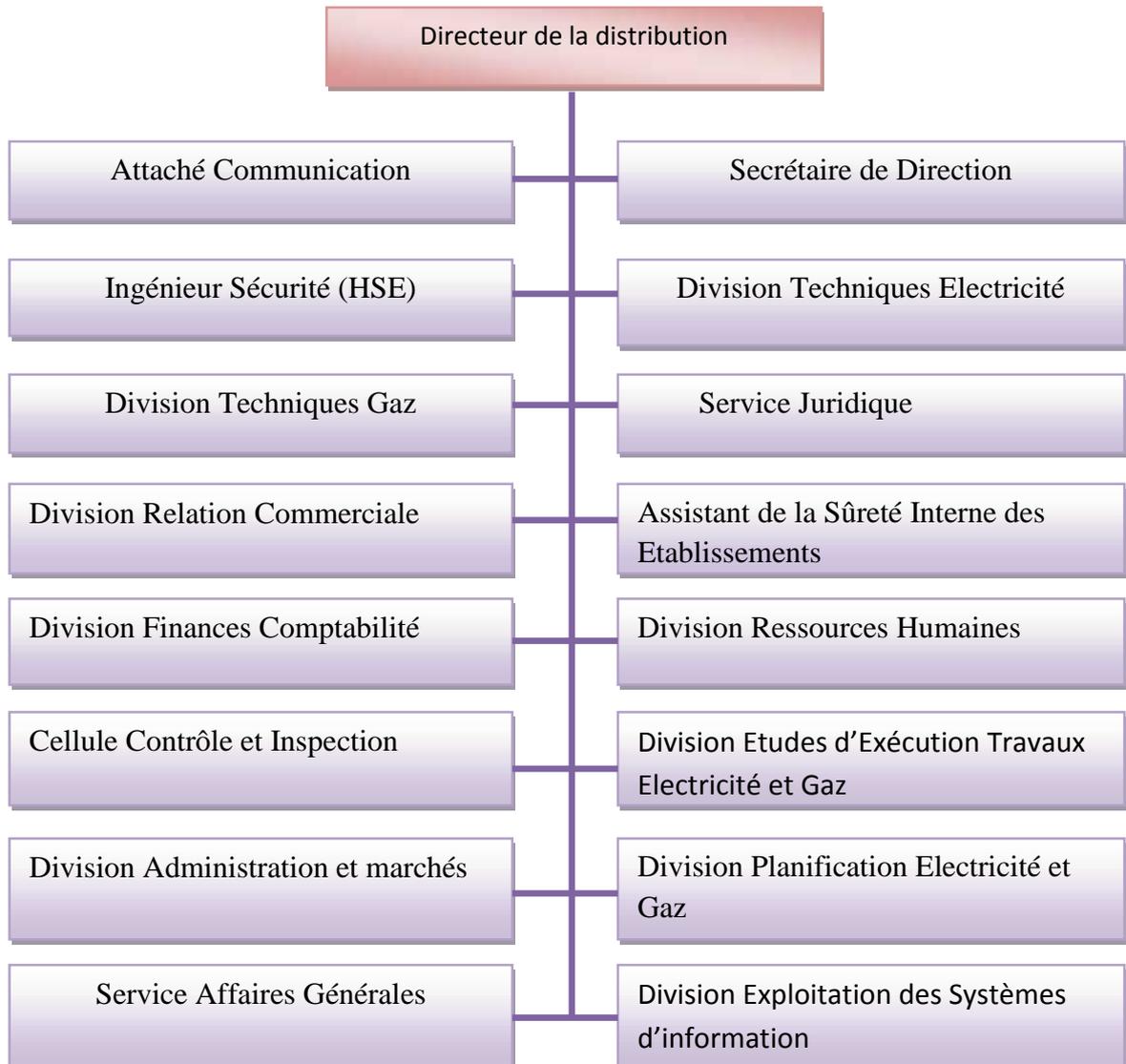
3.1. Les produits de SDC :

La SDC est une filiale **SONELGAZ** spécialisée dans la distribution de deux produits stratégiques l'électricité et le Gaz par canalisation, pour plusieurs types d'abonnés tel que les clients basse tension et pression, moyenne tension et pression et haute tension et pression, additivement aux spécifications et caractéristiques de ces énergies étant donné que l'électricité n'est pas stockable, et elle produite à l'instant de sa demande, chose qui engendre une difficulté lors de sa distribution en matière de continuité et qualité de service , ainsi que la délivrance des pertes considérables de tous types (Fraude, technique, de gestion....) et leurs répercutions sur le bilan financier de la société, notamment pour le Gaz qui est caractérisé par sa transformation d'une région à l'autre selon l'altitude et la température, sachant bien que le Distributeur reçoit le gaz en volume brute (m3) de la part

⁶² Site : www.SDC.dz

de SONATRACH et assure sa commercialisation au bénéficiaires en volume corrigé (thermie) passant par le pouvoir calorifique supérieur (PCS)

3.2. Organigramme de La direction de distribution.



Source : Documents de l'entreprise.

Section 2 : Analyse de la fonction de contrôle de gestion au niveau de DD.

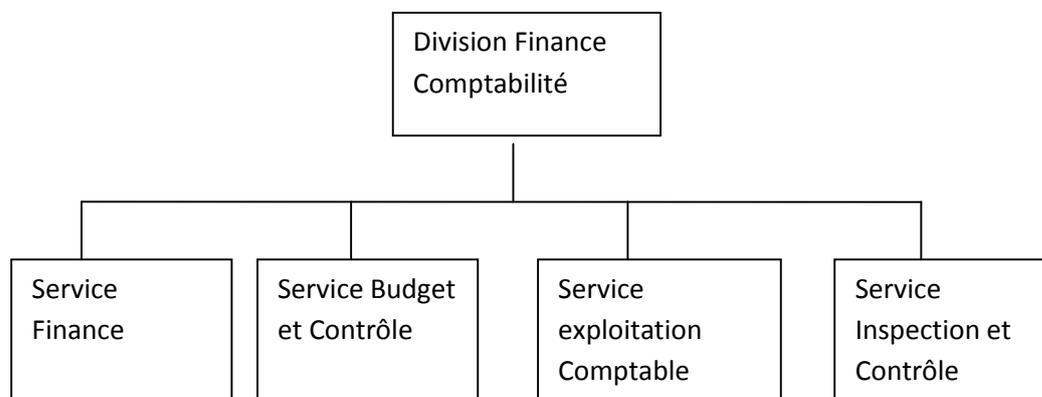
1. L'état de la DD de Medea à l'utilisation d'un Système de Contrôle de gestion.

Au cours de notre stage effectuée au niveau de la DD de Médéa et d'après l'organigramme qu'on a présenté auparavant (Chapitre 3, Section 1), On a constaté que la DD ne contient pas une division dédiée au système de Contrôle de gestion mais d'après notre analyse, «la Division Finance et Comptabilité » prend le même rôle de ce système, à cette égard, on a essayé d'approfondir notre recherche dans cette division.

1.1. L'organigramme de DFC.

La Division Finance Comptabilité contient 3 services, a cet égard on va présenter l'organigramme de cette division comme suit :

Figure 10 : Organigramme de la DFC



Source : élaboré par les étudiants

1.2. Les Missions de DFC.

1.2.1. Service Finance

- Assurer les règlements décentralisés.
- Suivre les comptes de trésorerie et contrôler les comptes bancaires et CCP.
- Elaborer les prévisions de trésorerie à court terme.

- Procéder aux rapprochements des comptes bancaires et CCP.
- Suivre la réglementation des marchés (Gestion des engagements).
- Centralisation des caisses.
- Validation et édition des états journaliers de la trésorerie.
- Transmission des journaux et états de gestion au service exploitation DFC pour comptabilisation.

1.2.2. Service de Budget et Contrôle de Gestion

- Elaborer le budget annuel de la DD.
- Réaliser le tableau de bord et le bilan d'activité de la DD.
- Suivre les paramètres de la concession et relations avec la CREG.

1.2.3. Service exploitation Comptable

Exploitation :

- Assurer la vérification, le Contrôle et la comptabilisation des opérations.
- Assurer le Contrôle des écritures comptables relatives à la P40 et SGC.
- Contrôler les caisses en provenance des agences.
- Procéder à la comptabilisation des caisses.
- Tenir les livres légaux.

Liaison et Synthèse :

- Produire les résultats comptables de la DD.
- Rapprocher, justifier et Assurer l'apurement des comptes.
- Assurer l'activité fiscale décentralisée.
- Tenir le fichier des immobilisations.
- Assurer les liaisons avec les autres centres comptables et le siège de la SD.
- Superviser (par moyens propres ou par moyens externes) les différents inventaires (Stocks, investissements, clientèle,...etc.).

1.2.4. Service Inspection et Contrôle

Chargé de la conformité des transferts des activités et de leur prise en charge dans les normes réglementaires requises, il agira sur :

- La Gestion des travaux.
- La gestion de la clientèle

- La tenue et le rapprochement des comptes.
- Le respect des procédures.
- Le contrôle des caisses

2. Le Rôle de contrôleur de gestion au niveau de la DD.

Durant notre recherche on a constaté qu'au niveau de la DFC exactement au service de BUDGET ET CONTROLE existe un Contrôleur de Gestion qui a comme missions de :

- Contrôler La Réalisation des chefs de structures
- Préparer les cahiers de charges des projets du coté financier.
- Le suivi des dépenses d'investissement des projets.
- Faire l'estimation et la préparation du budget de la direction.
- L'élaboration du tableau de bord de la direction.
- Contrôler la réalisation des Investissement : le taux d'avancement, le taux de dépenses, taux d'engagement...

3. Les outils de Contrôle de Gestion au niveau de la DD.

Après notre étude au niveau de la DFC et on projetant à la partie Théorique (le 1^{er} chapitre, Section 3) on va présenter les outils de Contrôle de Gestion de la DD

3.1. Le plan :

Les plans d'action sont établis par la DD sur la base des réalisations périodiques afin de remédier une situation critique ou bien des défaillances constatés dans le but d'obtenir les objectifs annuels arrêtés par la SDC

La consolidation d'un plans d'action se baser un diagnostic finement élaboré basé sur :

- La collecte des données.
- La Mesure des écarts entre prévu et réalisé.
- La définition des causes des écarts (mettre en évidence les relations de causes à effets entre les moyens humains et matériels et les résultats.
- L'analyse des causes les plus significatives

3.2. Le Budget :

L'élaboration du budget est initialisée par le sommet de l'organisation (Direction Générale vers les unités décentralisées), la démarche se fait comme suit

- Elargissement de l'intervention des échelons hiérarchiques supérieurs
- Rétablissement de la crédibilité des négociations et des arbitrages des échelons centraux et intermédiaires.(élimination de double arbitrage).
- Dans un premier temps les directions sont appelées à s'engager dans un cadre contractuel auprès de la direction Générale sur des objectifs à atteindre à court terme (objectifs volontaristes).
- Ensuite, elle procéder aux négociations-arbitrages des projets de budgets élaborés par les unités opérationnelles compte tenu des engagements contractuels-DG- Direction Centrales.

3.3. La Comptabilité Générale :

Au niveau de la DD, le comptable assure plusieurs opérations :

- Les opérations des immobilisations (investissement en cours)
- Toutes opérations de prestation
- La gestion des ventes
- Les opérations d'achat de fournisseurs et des entreprises prestataires
- Les avis d'échange interne
- La gestion des clientèles
- Les différents types des taxes (gestions de fiscalité)
- Les opérations de la clientèle de fin d'exercice pour l'élaboration des Bilan, TCR, TFFT, TMCP
- Les opérations de reclassement des comptes

A travers ces opérations on constate que la comptabilité générale est la première source de l'information dans l'entreprise, elle représente un outil d'analyse important pour le contrôle de gestion.

3.4. La comptabilité de gestion :

La comptabilité générale reste toujours la première source de l'information dans l'entreprise, donc chaque opération de la comptabilité de gestion fait partie à la comptabilité générale.

Au niveau de la DD la comptabilité de gestion englobe les opérations de section, concernant tous les services de la DD, par exemple : la consommation de carburant, la paie....). Et des opérations de cout de revient.

Le contrôle par cette dernière est fait par la comparaison du cout de revient qui devrait être inférieur au prix de vente, Cette dernière reste une technique ancienne pour une mesure globale de la performance de l'entreprise.

3.5. Le contrôle budgétaire :

Le contrôle Budgétaire consiste toutes affaires engagés au niveau de la DD (exemple le Taux d'Avancement des Travaux, les dépenses...) et aussi le suivi des AP (Autorisation programme).

Le rôle du Contrôle Budgétaire au niveau de la DD c'est outil pour:

- Préciser et communiquer les objectifs.
- Décrire les moyens qu'on entend prendre pour atteindre ces objectifs.
- Préciser le rôle et les responsabilités des intervenants.
- Coordonner les activités.
- Assurer la protection des ressources.
- Evaluer la performance des responsables budgétaires et récompenser le succès.
- Enfin, Améliorer le fonctionnement et la performance de la DD

3.6. Le reporting :

se fait au niveau de groupe SONELGAZ pour le contrôle de gestion de ces filiales

3.7. Le tableau de bord :

Au niveau de la DD, on a constaté que chaque division a ces propres tableaux de bord de gestion. La DFC à son tour fait la collecte de ces tableaux de toutes les structures de la Direction de Distribution afin de les présenter au directeur par des commentaires justifié l'état de chacune. A ce sujet Notre étude basé sur cet outil, donc on va le traiter un peut plus dans la section prochaine.

Section 3 : les Tableaux de bord au niveau de la Direction de Distribution de Medea

1. Les différents types de tableaux de bord à la DD.

En se référant à la théorie, on trouve qu'il y'a trois types de tableaux de bord, le tableau de bord Stratégique, le tableau de bord de gestion et le tableau de bord opérationnel, cas figurant sur la DD faisant l'objet du thème de ma recherche.

- **Le tableau de bord stratégique :** il se situe au niveau de la SDC et servir à déterminer des indicateurs de performance globale (situation économique, financière, sociale et environnementale) de la filiale, par la collecte de tous les réalisations périodique contenues sur les différents tableaux de bord de gestion des Directions d'appartenance pour une éventuelle présentation au niveau de SDC à la présence du président Directeur Général.
- **Le tableau de bord de gestion :** Il se situe au niveau de la Direction de Distribution « **le terrain de notre étude** », sur la base des réalisations des différentes divisions de l'entreprise, contenant des indicateurs de résultat, de moyens et celles de processus. Afin de veiller sur l'obtention des objectifs, La périodicité de ce tableau est mensuelle.
- **Le tableau de bord opérationnel :** il se situe au niveau des agence commerciale, ainsi que les Districts ELEC et GAZ, contenant les réalisations instantanées, dé fois même journalière en matière paramètre Agence (nombre d'abonnés, taux de perte, taux d'encaissement, qualité réseau Electricité et Gaz ...etc.) additivement aux différentes constatations de contrainte de gestion survenue sur terrain, la périodicité de ce dernier est hebdomadaire.

2. Les étapes d'élaboration du tableau de bord à la DD et son utilité.

2.1. Les étapes d'élaboration d'un TDB au niveau de la DD.

2.1.1. La détermination des objectifs.

Les objectifs de la DD sont fixés par la Direction Générale chaque début d'année pour différents indicateurs.

2.1.2. La répartition des objectifs selon les indicateurs.

Ces indicateurs sont définis et repartis sur les différents structures de la DD, chaque une ce qui la concerne pour atteindre les objectifs arrêtés tels que le taux de perte, l'accroissement clients, délai crédit clients, délai de satisfaction de raccordement, délais de réponse sur les réclamations, temps de coupures ELEC et GAZ, Taux d'incidents..... etc.

2.1.3. La récolte des informations sur la réalisation :

Le Tableau de bord de gestion se fait mensuellement sur la base de collecte de toutes les tableaux de bord opérationnels des agences commerciales, District ELEC et GAZ, en les comparant avec les objectifs périodiques arrêtés par les chef des structures, afin d'analyser l'état d'avancement globale vers l'obtention des performances annuelles, et permettre aussi de cerner le niveau de défaillance pour but de mettre en place des plans d'action adéquats et remédier la situation.

2.1.4. Calculs des écarts et consolidation des informations (réaliser, écarts) :

Le calcul des écarts se fait, soit sur la base de l'objectif fixé ou soit sur les indicateurs réalisés à l'année N-1.

2.1.5. Présentation du canevas(en trois étapes)

La présentation du tableau de bord DD s'établie en plusieurs phases différentes, la première présentation se déroule entre le Responsable de l'entité opérationnelle (Directeur d'agence, Chef District ELEC et Chef District GAZ) et leurs subordonnés afin de clarifier et argumenter tous les points forts et faibles de leurs exécutions tout en basant sur les taux de réalisation arrêtés par rapport aux objectifs, enchaînée d'une autre présentation entre ces derniers et leurs chefs des structures pour la mise au points de tous les résultats faisant l'objet de la séance du travail suivi d'un débat clarifiant les dégradations enregistrées, pour les justifier, afin de mettre en place des décisions nécessaires et faire monté un état claire de la situation pour une troisième présentation de ce tableau de bord avec le Directeur de Distribution à la présences des responsables de toutes les Divisions de la DD, pour lui permette de connaitre la disposition de chaque paramètre clés facilitant à son tour une dernière présentation de tableau de bord globale de la DD avec son président Directeur générale au niveau de la Direction Générale.

2.2. L'utilité du tableau de bord à la DD.

Au sein de la DD le tableau de bord est un document récapitulatif à usage interne, il est aussi défini par ce qui suit

- Un instrument d'information à court terme devra être :
 - Etablis dans un délai d'un ou trois mois.
 - Centrés sur les facteurs clés de la gestion.
 - Construits pour chaque niveau de hiérarchie.

- Et permettant aux dirigeants de voir l'avancement de leurs projets.
- C'est un moyen de circulation d'information.
- La détermination des indicateurs de la part de la direction du groupe permet d'orienter les comportements des responsables vers les intérêts de l'entreprise.
- Collecter et stocker les informations de gestion
- Evaluer la performance de l'entreprise
- Avoir une vue synthétique et régulière de la situation d'ensemble
- Réaliser un diagnostic de la situation
- Il permet de communiquer en interne
- Motiver les collaborateurs
- Progresser de façon continue
- Surveiller l'environnement externe
- Comparer les réalisations aux objectifs
- Analyser les écarts et Identifier les causes
- Elaborer des plans d'actions correctives
- Les tableaux de bord sont centrés sur les informations essentielles pour la prise de décision à court et long terme.

3. Présentation des tableaux de bord de la DFC.

Etant donné que notre stage s'est déroulé au niveau de la Division Finance Comptabilité, notre étude sera consacrer à présenter une partie des différents éléments du tableau de bord, on a choisis de présenter ces 6 types de tableaux de bord :

- 1- TDB Accroissement Abonné ELEC
- 2- TDB Accroissement Abonné GAZ
- 3- TDB de taux de Pert ELEC
- 4- TDB de Taux de Pert GAZ
- 5- TDB de Chiffre d'affaire
- 6- TDB de Délai Crédit Clients

3.1. Accroissement Abonnés.

Tableau 2 : TDB Accroissement Abonnés Electricité (BM + MT)

	Evolution Apport Abonnés 2015 / 2016				
	2015	2016	Objectif	Evol(%)	Réal(%)
AO					
FSM					
BT					
MT					
Total					

Source : Document de l'entreprise

Ce paramètre permis à la DD de superviser le taux d'évolution, ainsi que le taux de réalisation de l'apport abonnés par type jugé très intéressant pour une société de Distribution, et veiller à son amélioration, par la mise en place des procédures adéquates afin d'assurer l'obtention de l'objectif, cas contraire, l'entreprise sera dans l'obligation de réviser sa politique en matière satisfaction des demandes de raccordements des citoyens de la région, et même de se rapprocher auprès des compétences administratives (APC, APW, DLEP, DTP, OPGI....) pour collaborer dans le but d'accroître le nombre d'abonnés d'une années à l'autre.

Tableau 3 : TDB Accroissement Abonnés GAZ (BP+MP)

	Evolution Accroissement Abonnés 2015 / 2016				
	2015	2016	Objectif	Evol(%)	Réal(%)
AO					
FSM					
BP					
MP					
Total					

Source : document de l'entreprise

Egalement pour le paramètre accroissement abonnés Gaz qui nécessite sa supervision et son suivi rigoureux, vu l'importance de ce type d'énergie par rapport au différents

citoyens y compris les industriels, et d'autre coté l'apport considérable consacré par notre président de la république dans son programme quinquennal (2015-2020) en matière de gazéification de toutes les régions à travers le territoire nationale en particulier les zones rurales jugées abandonnées.

3.2. Taux de perte :

Tableau 4 : TDB Taux de perte Electricité

Evolution des Achats, Ventes et Taux de Perte ELEC 2015/2016					
	2015	2016	Evol°(%)	Obj	Réal
Vente BT					
Ventes MT					
Total (Gwh)					
Achat Nets					
Perte (GWh)					
Tx de Perte(%)					

Source : Document de l'entreprise

Le Paramètre du taux de perte Electricité est considéré comme la colonne vertébrale de la société de Distribution, vu son impact Direct su le bilan de cette dernière en matière de défaillance financière, dont cette énergie perdue, à savoir que ces pertes se réparties en plusieurs type tels que les pertes techniques, les pertes de transit, et les pertes de Gestion représentant le poids le plus important au niveau de ce facteur et qui nécessite une décomposition périodique des ventes et des achats d'électricité de la DD et sa segmentation par type d'abonnés et par source d'alimentation afin de cerner le territoire, ou bien le type des acteurs principaux engendrant ce déficit pour permettre au décideurs d'établir des plans d'actions selon les états des lieux pour le but de lutter contre les cause de ces pertes en particulier le phénomène de la fraude.

Tableau 5 : TDB Taux de perte GAZ

Evolution des Achats, Ventes et Taux de Perte GAZ 2015/2016					
	2015	2016	Evol°(%)	Obj	Réal
Vente BP					
Ventes MP					
Total (Mth)					
Achat Nets					
Perte (Mth)					
Taux de Perte(%)					

Source : document de l'entreprise

Egalement pour le paramètre du taux de perte GAZ qui nous a permis de degrés moins que l'électricité d'améliorer notre bilan financier par la mise en place des solutions adéquates pour arrêter ces dites pertes.

3.3. Chiffre d'affaire.

Tableau 6 : TDB Chiffre d'affaire

Exercice	Chiffre d'affaire ELEC en (MDA)	Chiffre d'affaire Gaz en (MDA)
L'année N		
L'année N+1		
Evol° (%)		

Source : document de l'entreprise

Ce paramètre permet aux gestionnaires contrôler l'évolution de leur CA et sa cohérence avec l'évolution de vente de leurs produits (Electricité et Gaz) afin de vérifier

les fluctuations du prix moyen de leurs produits dû essentiellement aux changements tarifaire de quelque clients pendant l'exercice et son impact sur le paramètre en question

Cette analyse permet à l'entreprise de déterminer sa situation financière en comparant le prix moyen avec celui des prix de revient du KWH et TH

3.4.Délais Crédit Client :

Tableau 7 : TDB Délais Crédit Client

	Déc-2015	Mars-2015	Mars2016	Obj	Ecart Mars 2015/2016
AO					
FRM					
MT/MP(ACI)					
FSM ADM					
MT/MP ADM					
Total Energie					

Source : Document de l'entreprise

Ce paramètre est calcule en jour afin de définir la duré d'encaissement des créances détenues par la Direction de distribution envers ses différents clients, et connaître les différents obstacles empêchant la société de recouvrir ces dette dans les délais, à savoir que les objectifs arrêté par la direction générale différent d'un type d'abonné à l'autre, tout en prenant en considération la spécification de chaque type par exemple, un délais de 15 jours est accorder aux les abonnés ordinaires, contrairement aux clients administratifs dites (FSM) qui est d 191 jours, vu la complication de la procédure du paiement de ces derniers et le passage de la facture par plusieurs niveaux administratifs tel que le trésorier, le contrôle financier...etc.

4. Etude de Cas des tableaux 2015/2016.

Afin de projeter à ce qui a précédé dans mon thème de recherche, il nous apparut indispensable de présenter le tableau de bord commerciale de la Division des relations commerciales de la DD de Médéa, contenant toutes les réalisations relatives à cette structure arrêtées au mois d'avril 2016, additivement aux justifications et arguments de tous les paramètres concernés.

Tableau 8: Accroissement Abonnés ELEC (BT/ MT)

	Evolution Apport Abonnés 2015/2016				
	2015	2016	Objectif	évol° (%)	Réal (%)
AO	3904	2421	9000	-38%	27%
FSM	120	113	220	-5%	51%
BT	4024	2534	9220	-37%	27%
MT	15	19	35	27%	54%
Total	4039	2553	9255	-37%	28%

Commentaire : Nous enregistrons une régression en matière d'accroissement abonnés, en particulier AO d'un ordre global de 37% par rapport à la même période de l'année précédente due à la forte réalisation en début d'exercice 2015 suite à la distribution des différents types de logements, chose qui n'a pas spécifié l'année en cour.

Concernant la MT nous enregistrons une évolution autour de 27% soit un taux de réalisation de 54% para port a l'objectif arrêté par la SDC.

Tableau 9: Accroissement Abonnés Gaz (BP+MP) (Avril 2016)

Evolution accroissement Abonnés 2015/2016					
	2015	2016	Objectif	évol° (%)	Réal (%)
AO	1919	3087	4000	61%	77%
FSM	31	34	70	10%	49%
BP	1950	3121	4070	60%	77%
MP	4	4	6	-	67%
Total	1954	3125	4076	60%	77%

Commentaire : Nous avons enregistré un accroissement de **60%** en matière d'accroissement abonnés BP avec un taux de réalisation de **77 %** dû à la mise en service de plusieurs DP " Zoubiria, Tizimahdi, Seghouane et Moudjbeur, additivement à mise en place de la nouvelle procédure 'travaux pris en charge par le client" qui a collaborer à son tour au plusieurs mise en service RCN.

Tableau 10 : Taux de perte ELEC (Avril 2016)

Evolutions des Achats, Ventes et taux de perte ELEC 2015/2016					
	2015	2016	évol° (%)	Obj	Réal
Ventes BT	164,12	171,27	4.35%	536	31.95%
Ventes MT	61,66	69,07	12.01%	212	32.58%
Total (Gwh)	225,78	240,34	6.45%	748	32.13%
Achats Nets	260,01	269,93	3.81%	865	31.20%
Perte (GWh)	34,23	29,58	-13.58%	117	25.28%
TX de Perte (%)	13.17%	10,96%	-2.21	13.5	18,81%

Commentaire : Pour le taux de perte une amélioration de **2.21** points du essentiellement à l'évolution de nos ventes globales de 6,45% par rapport à une évolution minimale de nos achats de l'ordre de 3.81% suite d'une part aux conditions climatiques jugé très clémence par rapport à la même période de l'année précédente, et d'autre part d'une part aux suivis rigoureux de nos achats d'énergie transitée par GRTE et d'autre part au suivi de nos ventes BT/MT.

Il est à signaler que l'évolution enregistrée au niveau des ventes MT de l'ordre de **12%** par rapport à avril **2015** est dû au basculement de régime de consommation de nos trois clients importants de la chaîne koudiet esserdoune de 8h par jour au régime 24h/24h.

Tableau 11: Taux de perte GAZ (Avril 2016)

Evolutions des Achats, Ventes et taux de perte GAZ 2015/2016					
	2015	2016	évol° (%)	Obj	Réal
Ventes BP	1085.93	1074.05	-1%%	2056	52.2%
Ventes MP	67.62	65.80	-2.7%	131	50.2%
Total (Mth)	1153.55	1139.86	-1.2%	2187	52.1%
Achats Nets	1073.76	1102.09	-2.6%	2255	48.8%
Perte (Mth)	-79.79	-37.77	-52.6%	68	-54.4%
Taux de Perte (%)	-7.43%	-3.43%	-04 pts	3%	-06.43 pts

Commentaire : Nous enregistrons une dégradation minime de notre taux de perte gaz de 04 points par rapport à la tendance d'évolution de ce paramètre durant l'année précédente suite à la mise en gaz de plusieurs réseaux de Distributions dans le cadre des mises en service des nouveaux DP, sachant qu'un gain de 6,43 points est noté par rapport à l'objectif.

Tableau 12: Chiffre d'affaire (Avril 2016)

Exercice	Chiffre d'affaire ELEC (MDA)	Chiffre d'affaire GAZ (MDA)
2015	874,8	371,3
2016	990,8	402,0
EVOL %	13%	8%

Commentaire : Pour le chiffre d'affaire cumulé, une évolution de 13% est enregistrée en électricité par rapport au mois d'Avril 2015 jugée incohérent avec celui notifiée en matière ventes Electricité (6,45%) suite à l'impact de l'augmentation tarifaire mise en vigueur pour la (MT) depuis le début d'exercice et la (BT) dès le début du mois en cour. également pour l'évolution du chiffre d'affaire GAZ qui est de 8 % contre une régression des ventes gaz de 1%.

Tableau 13: Délai Crédit Client (Avril 2016)

	Déc-15	Avril 2015	Avril 2016	OBJ	Ecart Avril 2015/2016
AO	16	35	36	23	1 jrs
FRM	114	142	128	80	-14 jrs
MT/MP (ACI)	48	79	62	47	-17jrs
FSM ADM	232	209	223	191	+14 jrs
MT/MP ADM	124	130	132	72	+2jrs
Total Energie	55	72	69	36	-3 jrs

22Commentaire :

- Une amélioration de **03** jours est enregistrée en matière de crédit client Global **Energie** par rapport à la même période **2015**, due essentiellement à ce qui suit:

- Une amélioration de **14** Jours en matière du DCC FRM et **17** Jours en matière DCC MT/MP (ACI)

Sachant bien que le DCC MT/MP Privé sans les Eaux enregistre une amélioration de **15** jours soit un crédit client de **39** Jours contre **54** Jours en avril **2015**.

5. Constats et Recommandations.

5.1. Les constats.

En étudiant le cas de la société SONELGAZ, et en se référant à la partie théorique de notre mémoire, nous révélons les anomalies suivantes :

5.1.1. Constats pour la fonction contrôle de gestion dans l'organisation de la DD :

- Le contrôle de gestion est placé avec les finances et la comptabilité et c'est une atteinte à la fonction, le contrôle de gestion a pour mission de conseiller, donc il doit être indépendant et il faut qu'il ait un poids dans l'entreprise, surtout en matière de prise de décision, car ce qui différencie le contrôle de gestion de la finance, c'est que le premier est un style de gestion alors que le second est une technique, et pour garantir le bon fonctionnement des deux aspects ils doivent être séparés.
 - Le contrôle de gestion se focalise aux budgets, la traduction des objectifs retenus par l'entreprise, ne se fait que sous des objectifs notifiés dans les budgets, donc des objectifs annuels, ce qui explique le besoin unique du suivi budgétaire exprimé par la Direction Générale, en effet le seul référentiel existant au niveau du contrôle de gestion est représenté par les objectifs issus de la procédure budgétaire, alors que les résultats obtenus par l'entité dans le passé ou bien les résultats obtenus par des entités comparables, peuvent aussi être source d'objectifs.
 - L'absence d'outil de gestion tel que les logiciels, ce qui rend difficile la présentation des états et par conséquent la prise de décision au niveau de l'entreprise.

5.1.2. Constats pour les tableaux de bord au niveau de la DD :

- Les tableaux de bord sont présentés d'une façon encombrée.
- L'objectif de tableau de bord ne se limite pas à la simple fonction du contrôle, il aide l'entreprise à s'améliorer.
- Les tableaux de bord représentent uniquement la situation actuelle et la situation passer.
- L'utilisation des outils informatiques facilitent l'élaboration des tableaux de bord
- L'absence des tableaux de bord opérationnels au niveau de la DD.
- L'absence des outils de tableau de bord qu'on a vu dans la partie théorique qui peuvent faciliter l'analyse.

5.2. Recommandations.

5.2.1. Recommandations pour le service de Contrôle de gestion :

- Séparation de Service du Contrôle de gestion de la Division Comptabilité et Finance
- Etoffer la fonction contrôle de gestion au niveau de la Direction de Distribution et au niveau des agences commerciale

5.2.2. Recommandations pour les tableaux de bord :

- L'utilisation des graphiques, pictogramme, clignotants et baromètre avec la présentation des tableaux de bord comme ils sont présentés dans la partie théorique pour qu'ils puissent faciliter l'analyse et l'interprétation des résultats ;
- L'utilisation des tableaux de bord Opérationnels au niveau des Divisions de la DD non pas au niveau des agences commerciale seulement ;
- Le tableau de bord c'est un instrument de pilotage à court terme, donc la période de la production de tableau de bord doit être mensuelle n'est pas trimestrielle ;
- Mettre en place Un tableau de bord prospectif (BSC).

CONCLUSION DE CHAPITRE 03.

Dans ce chapitre nous avons présenté notre analyse de l'entreprise SONALGAZ pendant la période de stage, nous avons essayé de présenter l'organisation de l'entreprise, les différentes divisions, le rôle du contrôle de gestion ainsi le tableau de bord de la division de relation commerciale, et voire son utilité dans cette entreprise,

Le tableau de bord est un outil de gestion à court terme, il constitue un support, à la fois, léger, rapide et dynamique. Il facilite à son destinataire la compréhension de la situation en présentant une idée globale de l'état de système géré et en ressortant les dérives susceptibles d'entraver sa bonne marche.

Disposer le tableau de bord n'a d'intérêt que dans la mesure où l'outil est, effectivement exploité par les gestionnaires.

Le tableau de bord, lorsqu'il est bien compris, introduit un nouvel esprit de management caractérisé par : le respect des faits, la recherche permanente de l'efficacité, la décentralisation des pouvoirs et la participation lors de la prise des décisions.

Conclusion général.

La mondialisation, la concurrence sont des facteurs qui rendent plus complexe l'activité de l'entreprise, cette dernière se trouve obligée d'adapter une stratégie qui se traduit à court terme, d'où la nécessité de l'intégration du contrôle de gestion.

Le tableau de bord est un outil de gestion à court terme. Il constitue un support léger, rapide et dynamique a condition de bien l'exploiter. Il facilite à son destinataire la compréhension de l'état du système géré afin de faire des actions correctives.

Toutefois, réussir l'implantation des tableaux de bord dans l'entreprise est une tâche ardue, car il existe plusieurs problèmes qui peuvent entraver la bonne marche du projet.

La construction d'un tableau de bord au niveau de l'entreprise est conditionnée par les facteurs de succès suivants :

- Identifier les objectifs stratégiques.
- Choisir les indicateurs en commençant par recueillir et définir les besoins des gestionnaires.
- Avoir un langage commun en matière d'information.
- La présence des contrôleurs de gestion dans toutes les démarches de conception.
- Enfin profiter du développement de l'informatique de gestion par l'implantation d'un système d'information et l'utilisation des logiciels de contrôle de gestion et de tableau de bord.
- Il est important de faire des animations et des graphiques.

Dans ce mémoire, nous avons essayé de comparer le réalisé par rapport aux différentes notions théoriques exposées dans les chapitres précédents, mais aussi de présenter les nouveaux systèmes de mesure de performance.

Environ Vingt ans après la réforme, des entreprises publiques en Algérie, les entreprises algériennes n'ont pas encore été capables de s'adapter à ces bouleversements. Leurs outils de gestion sont encore à un état embryonnaire, elles n'arrivent toujours pas à les utiliser convenablement pour anticiper le futur.

Même si le tableau de bord s'est imposé de force comme l'outil adéquat et le plus important de pilotage et de management, il ne joue pas pleinement son rôle puisqu'il est souvent confondu avec des états de reporting.

En se basant sur notre étude sur les tableaux de bord de gestion de la direction de distribution de l'électricité et gaz de Médéa du groupe SONELGAZ, nous avons pu répondre aux hypothèses de notre recherche comme suit :

- ✓ Affirmer la première hypothèse, en effet le tableau de bord est un outil de gestion qui permet d'avoir une vue globale de l'entreprise et de sa situation actuelle.
- ✓ Le tableau de bord au sein de la DD de SONALGAZ est un outil de synthèse et de diffusion d'information pour les dirigeants. Il informe ces derniers sur l'état de l'entreprise pour la réalisation des objectifs tracés par la SDC, on peut imaginer le pilotage de la direction étudié avec un reporting ou un contrôle budgétaire, de la même façon qu'elle est pilotée avec le tableau de bord existant, ce qui affirme la deuxième hypothèse.

Malgré la création par toutes les entreprises d'une structure de contrôle de gestion chargée de l'élaboration des outils d'aide au pilotage et notamment le tableau de bord, certaines d'entre elles restent toujours dans le déclin.

Les tableaux de bord existants dans l'entreprise que nous avons choisis «Direction de Distribution» ne répondent pas à toutes les bases théoriques présentées antérieurement, mais ils présentent un point de départ pour la mise en place d'un système de tableaux de bord efficace et performant.

De même que les recommandations que nous avons proposées ne sont pas parfaites, mais représentent une tentative, de notre part, pour compléter et apporter quelques rectifications aux tableaux de bord.

Nous tenons cependant à relever que par faute de stage, nous n'avons pas pu avoir des informations sur le contrôle de gestion et les tableaux de bord au niveau de la direction du groupe SONELGAZ, et de ce fait que notre étude s'est limitée au tableau de bord de la direction de distribution de Medea.

Nous avons eu un problème durant notre stage pratique : Le manque en matière de méthodologie, nous étions seules cherchant des sources différentes pour avoir une simple information, qui pourrait être acceptée ou même refusée par l'encadreur, causant ainsi une perte de temps.

Nous conseillons les futures promotions de s'orienter davantage vers les entreprises qui disposent des préalables de conception en termes de tableau de bord

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrage :

1. Arnoud, Hervé. *le controle de gestion en action*. Liaison, 2001.
2. B.Doriath, M.Lo zato, P. Mendes, P. Nicolle. *comptabilité et gestion des organisations*. DUNOD, 6ème édition .
3. Bouquin, Henri. *le controle de gestion*. France: PUF, 7ème édition , 1997.
4. C. Mendoza, Coll. *Tableau de bord pour managers*. Paris: groupe revue fiduciaire, 1998.
5. Claude Alazard, Sabine Sépari. *le controle de gestion manuel et application*. paris: Dunod, 2ème édition, 2010.
6. Claude Alazrd, Sabin Sépari. *DECF Controle de gestion*. Dunod, 5ème édition.
7. Claude Blanche, Allègre Anne, Elisabeth Andréassian. *gestion des ressources humaines: valeur de l'immatériel*. paris: 1èr édition , 2008.
8. Fernandez, Alain. *les nouveaux tableaux de bord des managers* . Paris: EYROLLES, 5ème édition, 2010.
9. Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gérard Naulleau, Marie-Hélène Delmonde, Pierre-Laurent Bescos. *controle de gestion et pilotage de la performance*. 2ème édition.
- 10.G. Naulleau, M. Rouach. *le controle de gestion bancaire et financier* . paris: Revue Banque, 3ème édition, 2000.
- 11.Gadi, Abdelhamid El. *Audit et controle de gestion* . Mithaq-Almaghrib, 1996.
- 12.Gervais, Michel. *le controle de gestion*. Paris: Economica, 7ème édition, 2000.

13. Hélène Loning, Véronique Mallert, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux, Evé Chiapello, Daniel Michel, André Sole. *le controle de gestion outils et pratiques*. paris: DUNOD, 3ème édition, 2008.
14. Jean Louis Malou, Jean Charles Mathe. *l'essentielle du controle de gestion* . Organisation, 1998.
15. Jean-Yves. *les tableaux de bord Ressource humain, le pilotage de la fonction RH*. Liaisons.
16. L. Bescos, P. Dobler. *controle de gestion et management*. 2ème édition.
17. Leory, Michel. *le tableau de bord au service de l'entreprise*. Paris: Organisation , 1998.
18. M. Hammer, J. Champy. *le reengineering*. DUNOD, 1998.
19. M. Rouach, G. Naulleau. *controle de gestion bancaire et financier*. Paris: Banque Editeur, 1998.
20. Maurin, Pierre. *tableau de bord en clair*. ellipses.
21. Mekkaoui, Mhamed. *Précis de controle de gestion*. 2007.
22. Michel Coucoureux, Thierry Cuyaubère, Jaques Muller. *Controle de gestion*. Nathan.
23. Nicolas Berland, Yves De Rongé. *controle de gestion, perspective stratégique et managériale*. 2ème édition .
24. Robert Kaplan, David Norton. *le tableau de bord, pilotage stratégique: les 4 axe du succès*. Organisation, 1995.
25. Voyer, Pierre. *tableau de bord de gestion et indicateurs de performance* . 2ème édition.

Article :

- A. BURLAUD et SIMON C, *Le contrôle de gestion, la Découverte, Paris. 2006.*
- AGGERI F. et O. GODARD, 2006, « *Les entreprises et le développement durable* », *Entreprises et histoire*,

-Bernard Guilhot, *Le contrôle de gestion dans l'université française*, article publié dans *persée*, 2000.

-BOUQUIN H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, collection " Que sais-je

-Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC et autres, *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, 2 e édition, Gualino editeur, EJA – PARIS, 17830, AOUT 2005

-GERMAIN, C., « Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises ». *Finance, Contrôle, Stratégie*. Septembre 2005.

-Hal, « Vers la multi-performance des organisations : conception et pilotage par les valeurs du centre de recherche intégré MIRCen du CEA » *domain stic.gest*. Ecole Centrale Paris, 2009. French,

-ROUACH, M. et NAULLEAU, G. « Contrôle de gestion bancaire et direction financière » *.Revue Banque Edition, 5ème Edition, Mai 2009.*

-Simon Alcouffe et autre, *le contrôle de gestion sur mesure « Industrie, grande distribution, banque, secteur public, culture »*, Dunod, Paris, ISBN 978-2-10-058780-3, 2013.

Site Web :

www.SDC.dz

www.i-e-s.fr

Annexe 1

Organigramme des sociétés du groupe SONELGAZ



- Filiales métiers de base
- Filiales production en partenariat
- Filiales travaux
- Filiales métiers périphériques
- Sociétés en participation

Annexe
