République Algérienne démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement Supérieur et de la Recherche Spécifique

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master

en science de gestion

Spécialité : Contrôle de gestion

THEME :

Les pratiques du controle de gestion et son role dans la performance d EPE

Cas : NAFTAL

Elaboré par:

- HAMDINI INES

Encadré par:

Dr : BENCHAIB RABEH

Lieu de stage : Direction générale NAFTAL

Période de stage : Du 31/01/2024 au 30/05/2024

Année universitaire : 2023/2024

Remerciements :

*nous tenons à remercier le **Tout-Puissant** de nous avoir donné la force, la volonté et la persévérance nécessaires pour mener à bien ce travail.*

*Nous remercions notre encadrant, **M. Benchaib Rabeh**, pour son suivi et ses conseils durant la réalisation de ce mémoire.*

*Nos remerciements les plus sincères vont à **M. Hichem Mohelleb**, maître de stage, pour l'accueil chaleureux qui nous a été réservé au sein de l'entreprise NAFTAL. Nous lui sommes particulièrement reconnaissants pour sa gentillesse, sa disponibilité et sa patience. Ses orientations et son encadrement nous ont été d'une aide inestimable.*

Enfin, nous ne saurions oublier de nous remercier nous-mêmes pour les efforts consentis et la ténacité dont nous avons fait preuve durant ce travail.

Dédicace :

Je dédie ce mémoire,

A mon cher père et ma chère maman, pour leur amour inconditionnel, leurs sacrifices et leur soutien indéfectible tout au long de mon parcours.

A mon cher frère qui me manque terriblement , j'aurais tellement aimé partager ce moment avec toi.

A mes chères amies Doria, Zaz, Chaima , imen et Snds, pour votre présence, vos encouragements et les merveilleux moments passés ensemble. Votre amitié est une source de lumière dans ma vie.

Ines

Liste des tableaux

Table 1: Genèse du contrôle de gestion 4
Table 2: Exemple de budget de production trimestriel. 23
Table 3: La comparaison entre la performance interne et la performance externe. 36
Table 4: évolution des ventes des produits GPL de l'année 2021 72
Table 5: évolution des ventes des produits GPL de l' année 2022 73
Table 6: évolution des ventes des produits GPL de l' année 2023 73
Table 7: Rapport d'activité d'investissement avril 2024 75
Table 8: d'évolution des Coûts et résultats analytiques activité LUB 82

Liste des figures

Figure 1: Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage..... 9
Figure 2: Les étapes de mise en œuvre d'un tableau de bord prospect 14
Figure 3: Le navigateur de skandia (tableau de bord des ressources humaines) 15
Figure 4: relation entre objectifs-moyens-résultats 30
Figure 5: illustration de la performance 35
Figure 6: L'organigramme de l'entreprise NAFTAL 58
Figure 7: Organigramme de la DESPE 61
Figure 8: le TB mensuel de mois d'avril 2024/2023 64
Figure 9: Le TB fin de période cumul fin avril 2023/2024 64
Figure 10: la notification plan et budget de NAFTAL 71
Figure 11: Fiche d'alerte de NAFTAL de l'année 2024 77
Figure 12: plan d'action de NAFTAL del l'année 2024 77

Résumé :

Le contrôle de gestion est un mode de management visant à aider la prise de décision en s'assurant que les moyens sont utilisés efficacement pour atteindre les objectifs fixés. Il permet également de motiver les responsables à exécuter des activités contribuant aux objectifs de l'organisation.

Pour l'entreprise publique économique NAFTAL, le contrôle de gestion occupe une place primordiale. Il ne se résume pas à un simple outil de contrôle, mais constitue une fonction essentielle pour piloter l'organisation. Le contrôle de gestion assure des tâches de conseil, de prévision et d'aide à la décision. Le contrôleur de gestion veille à l'application des techniques adaptées.

Afin d'évaluer les pratiques de NAFTAL, différents outils du contrôle de gestion sont utilisés, notamment le budget et le tableau de bord. Ce dernier est jugé plus efficace car il apporte une plus grande flexibilité à l'entreprise.

Dans l'ensemble, ce mémoire analyse le rôle clé joué par le contrôle de gestion dans la performance de l'EPE NAFTAL. Les pratiques mises en œuvre dans cette entreprise publique sont examinées, en soulignant l'importance des outils tels que les budgets et tableaux de bord pour atteindre les objectifs visés

Mots clés : contrôle de gestion , performance , indicateur **,** NAFTAL

Abstract:

Management control is a mode of management aimed at aiding decision-making by ensuring that resources are used effectively and efficiently to achieve set objectives. It also allows motivating managers to carry out activities that contribute to the organization's goals.

For the public economic company NAFTAL, management control plays a pivotal role. It is not merely a control tool, but an essential function for steering the organization. Management control provides advisory, forecasting, and decision-support tasks. The management controller ensures the application of appropriate control techniques.

To evaluate NAFTAL's practices, various management control tools are used, notably budgets and dashboards. The latter is considered more effective as it provides greater flexibility to the company.

Overall, this dissertation analyzes the key role played by management control in the performance of the public company NAFTAL. The practices implemented in this public company are examined, highlighting the importance of tools such as budgets and dashboards in achieving targeted objectives.

Keywords : Management control , Performance , Indicator , NAFTAL

Liste d abréviation

ABC - Activity Based Costing

ABM - Activity Based Management

CG - Contrôleur de Gestion

DESPE - Direction Exécutive Stratégie Planning Économie

EBE - Excédent Brut d'Exploitation

EPE - Entreprise Publique Économique

EVA - Economic Value Added

GM - General Motors

HSE - Hygiène, Sécurité et Environnement

LUB - LUBRIFIANT

MVA - Market Value Added

RBE - Résultat Brut d'Exploitation

RN - Résultat Net

ROE - Return On Equity

ROI - Return On Investment

SPA - Société Nationale par Actions

TB - Tableau de Bord

Tc - Taux de Croissance

TCc - Taux de Croissance Cumulé

TCm - Taux de Croissance Moyen

Tr - Taux de Réalisation

Trc - Taux de Réalisation Cumulé

Trm - Taux de Réalisation Moyen

TVA - Taxe sur la Valeur Ajoutée

Sommaire

Liste des tableaux ..... **I**

Liste des figures ..... **II**

Résumé : ..... **II**

Liste d abréviation ..... **V**

Sommaire ..... **VI**

Introduction Générale ..... **A**

Chapitre 01 : Concepts et théories du contrôle de gestion **1**

Introduction générale : **2**

Section N°01 : Évolution , notions et objectifs du contrôle de gestion **3**

Section N°02 : les outils de controle de gestion **11**

Section N°03 : Role, missions et finalité du controle de gestion **26**

Chapitre 02 : Cadre théorique de la performance **32**

Introduction **33**

Section 01 : concepts clés de la performance **33**

Section 02 : les types de la performance d'entreprise **37**

Section 03 : les outils de mesure de la performance et les indicateurs d'évaluation de la Performance **42**

Chapitre 03 : les pratiques de contrôle de gestion et son rôle dans la performance d EPE NAFTAL **53**

Section 01 : Présentation de l'entreprise NAFTAL **54**

Section 02 : Analyse des outils de contrôle de gestion utilisées au niveau de l' EPE NAFTAL.. **62**

Section N°03 : Analyse et discussion de l'étude **85**

Conclusion générale : **88**

Introduction Générale

Dans un environnement économique caractérisé par une concurrence féroce entre les entreprises, il est crucial d'enquêter sur la maîtrise des outils de pilotage afin d'assurer la continuité et la croissance de l'entreprise.

Dans cette optique, les outils de contrôle de gestion ont émergé depuis leur introduction au sein du conglomérat GENERAL MOTORS en 1920, étant considérés comme les plus appropriés pour améliorer la performance des secteurs privé et public.

Le contrôle de gestion est un processus permanent de pilotage global de l'entreprise, visant à mesurer en temps réel les réalisations dans le but d'améliorer la performance au sein de l'organisation. Il s'agit d'une activité qui vise à maîtriser la conduite raisonnée de l'organisation en anticipant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant des objectifs, en mettant en place des moyens et en comparant les performances passées et futures.

La performance, dans le domaine de la gestion, est définie comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient leur nature et leur diversité. Elle prend en considération la minimisation des ressources utilisées pour atteindre ces objectifs.

Nous avons entrepris une recherche sur le cas de l'EPE NAFTAL afin d'évaluer le rôle des pratiques de contrôle de gestion dans la mesure de sa performance globale. Notre étude se concentre donc sur le contrôle de gestion et la performance de l’entreprise . La question initiale à laquelle nous souhaitons répondre est la suivante :

Comment les pratiques de contrôle de gestion peuvent-elles contribuer à l'amélioration de la performance de l EPE NAFTAL ?

De cette problématique découlent les questions suivantes :

• Quels sont les fondements théoriques et les outils du contrôle de gestion ?

• Comment le contrôle de gestion peut-il impacter les différentes dimensions de la performance (économique, financière, opérationnelle, etc.) ?

• Comment les pratiques de contrôle de gestion à NAFTAL permettent-elles de mesurer et piloter adéquatement la performance de cette entreprise publique économique ?

Pour mener a bien notre travail de recherche, nous allons présenter au préalable les hypothèses suivantes :

H1 : La mise en place de pratiques de contrôle de gestion efficaces permet d'améliorer le pilotage de la performance de NAFTAL.

H2 : Les pratiques actuelles de contrôle de gestion à NAFTAL l ne permettent pas un suivi optimal de la performance.

H3 : Le contrôle de gestion, même avec des indicateurs adaptés, ne permet pas de s'assurer de l'alignement des processus opérationnels avec les objectifs de performance.

Objectifs de la recherche :

• Comprendre l'importance du contrôle de gestion pour la performance des entreprises publiques économiques.

• Analyser les pratiques existantes à NAFTAL et identifier les forces et faiblesses.

Pertinence de l'étude :

• Fournir à NAFTAL une approche pour mettre en place un contrôle de gestion performant.

• Contribuer aux réflexions sur le rôle du contrôle de gestion dans les entreprises publiques.

• Servir de base pour l'évaluation et l'amélioration de la performance de NAFTAL

Afin de répondre à la problématique préalablement citée, 'étude sur l'évaluation des pratiques de contrôle de gestion et leur impact sur la performance de NAFTAL , en tant qu'entreprise publique économique, reposera sur une méthodologie de recherche rigoureuse visant à fournir des analyses approfondies et des recommandations pratiques. Cette recherche adoptera une approche mixte :

L'approche descriptive sera utilisée pour examiner de manière détaillée le cadre théorique lié au contrôle de gestion, à la mesure de la performance et aux spécificités des entreprises publiques économiques. Cela impliquera la consultation d'ouvrages, de revues académiques et l'examen de documents pertinents.

L'approche analytique sera adoptée afin d'analyser la mise en pratique des concepts théoriques dans le contexte spécifique de NAFTAL. Cela impliquera la collecte de données et d'informations nécessaires pour évaluer les pratiques de contrôle de gestion existantes, telles que les indicateurs de performance utilisés, les processus budgétaires, le suivi des écarts, etc. L'analyse portera également sur l'examen des documents internes de l'entreprise liés au contrôle de gestion et à la performance.

La structure de notre plan de recherche est motivée par notre sujet d'étude qui vise à analyser les pratiques de contrôle de gestion au sein de NAFTAL, une entreprise publique économique, et leur

impact sur la performance. Cette structure répond à une logique établie afin d'aborder les différents aspects du sujet de manière cohérente.

Premièrement, il est essentiel de poser les bases théoriques et conceptuelles relatives au contrôle de gestion, à ses objectifs, son rôle et son importance dans les entreprises. Cela permettra de fournir un cadre de référence solide pour l'analyse ultérieure.

Ensuite, l'étude se concentrera sur l'analyse des pratiques de contrôle de gestion réellement mises en œuvre au sein de NAFTAL l. Cette étape cruciale impliquera la collecte et l'analyse de données empiriques, ainsi que l'examen des processus et outils utilisés par l'entreprise dans ce domaine.

Enfin, le plan de recherche abordera l'évaluation de la performance de NAFTAL en tant qu'entreprise publique économique, en mettant l'accent sur le rôle joué par les pratiques de contrôle de gestion dans l'atteinte de cette performance.

Chapitre 01 : Concepts et théories du contrôle de gestion

Chapitre 01 : Concepts et théories du contrôle de gestion

Introduction générale :

Dans un monde des affaires en constante évolution, caractérisé par des défis concurrentiels et des attentes accrues en termes de rentabilité, les organisations doivent se doter d'outils et de techniques de gestion efficaces pour optimiser leurs processus, maîtriser leurs coûts et atteindre leurs objectifs stratégiques. C'est dans ce contexte que le contrôle de gestion s'impose comme une discipline incontournable, offrant un cadre structuré pour piloter les activités et assurer la pérennité des entreprises.

Bien que le contrôle de gestion ait connu une évolution significative au fil du temps, ses fondements théoriques et ses principes clés demeurent essentiels pour comprendre son rôle et son apport dans la gestion d'entreprise. Cette discipline englobe un ensemble d'outils et de techniques visant à fournir des informations pertinentes aux décideurs, à assurer le suivi des performances et à favoriser une prise de décision éclairée**.**

Ce premier chapitre pose le cadre théorique du contrôle de gestion à travers ses concepts clés et composantes principales. Nous aborderons d'abord les définitions, objectifs et évolution historique de cette discipline. Ensuite, nous présenterons les différents outils et techniques du contrôle de gestion, allant des méthodes traditionnelles comme le contrôle budgétaire aux approches plus récentes. Enfin, nous examinerons le rôle émergent de l'intelligence artificielle, ses applications, avantages et défis dans le domaine du contrôle de gestion.

CHAPITRE1 : CONCEPTS ET THEORIE DU CONTROLE DE GESTION 3

Section N°01 : Évolution, notions et objectifs du contrôle de gestion

Avant d'entreprendre tout travail pratique, il est essentiel d'acquérir les connaissances théoriques nécessaires sur l'objectif visé. Pour mieux appréhender le contrôle de gestion, il convient donc de bien définir ce concept, d'en présenter les différents objectifs et d'expliquer son processus.

1 . Apparition et Évolution historique du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur les quatre principes : [1]

- Stabilité dans le temps ;
- Information parfaite des dirigeants ;
- Recherche d'une minimisation des coûts ;
- Coût de production dominant dans le coût total.

L'apparition de contrôle de gestion datée dans les années 20, il est attribué au modèle " SLOAN-BROWN". Cette conception aurait vu le jour au sien du groupe la General Motors qui a été déjà un conglomérat de diverses marques. Donald BROWN et son adjoint Albert BRADLEY vont implanter des méthodes de contrôle financier jusqu'alors inconnus dans l'industrie automobile, c'est-à-dire le contrôleur de gestion à l'époque était un contrôleur financier assimilé à un surveillant par un travail apostériori des résultats[2].

Les années 60, après 40 ans de pratique de contrôle de gestion dans de nombreux groupes américains, européens et internationaux. Robert N. Anthony est le premier universitaire américain à avoir théorisé la pratique de contrôle de gestion comme l'un des quatre moyens permettant à une organisation de s'assurer que la stratégie sera bien mise en œuvre. Les trois autres moyens sont la structure, les politiques de ressources humaines et la culture d'entreprise[3].

A partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations, le contrôle de gestion devient un outil de pilotage non seulement pour maîtrise des coûts de production mais pour l'ensemble des activités de l'entreprise. Au cours des années 80-90 le besoin s'est recentré sur la

---

[1] Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, le contrôle de gestion : manuel et application, Paris, Edition DUNOD, 2010, P 06 ;

[2] Isabelle KERVILLER et Loïc KERVILLER, le contrôle de gestion : à la portée de tous, 3eme édition ECONOMICA, 2006, P 08

[3] DESIRLUCIANI (M.H) et alii, le grand livre du contrôle de gestion, édition EYROLLES, Paris, 2013, P 09

gestion stratégique en mettant l'accent sur la méthode ABC-ABM, la création de valeur, et le tableau de bord prospectif[4].

Durant les années 90-00, les praticiens et les théoriciens sont donnés des propositions qui, si elles ne sont pas toujours nouvelles, ont toutefois le mérite de questionner les principaux fondamentaux du contrôle. On voit plusieurs innovations qui sont les suivantes [5] :

- L'amélioration de la méthode ABC-ABM a permis de revisiter les conditions de
- Production de coûts pertinentes ;
- Toutes les réflexions autour de la création de valeur ont permis de focaliser le contrôle
- De gestion sur des finalités ;
- Le tableau de bord prospectif n'a pas proposé une révolution des tableaux de bord, sauf
- Peut-être aux Etats-Unis ;
- Enfin, il est parfois nécessaire de questionner la lourdeur des processus mis en place
- Dans les entreprises.

Finalement, la mondialisation et les préoccupations de développement durable en ce moment par les entreprises, ont permis de rendre encore plus passionnantes les pratiques de contrôle de gestion [6]

Table 1: Genèse du contrôle de gestion

Date	intitulé	Evolution de concept du contrôle de gestion
• 1853-1915	1- L'apparitiondu management scientifique	-Frederick W.TAYLOR introduit la notion de norme dont découle l'idée de la mesure des écarts et de la gestion par les exceptions. La surveillance à distance par les chiffres se substitue, en tout cas partiellement, à la surveillance directe par chefs. Enfin, Taylor essaie de réconcilier l'intérêt collectif de l'entreprise grâce à des systèmes de primes
• 1903		-Le point de mort fait son apparition dans le calcul économique aux États-Unis.
• 1909		-Louis RENAULT applique les principes tayloriens dans un atelier d'outillage de 150 ouvriers, mais abandonne vers 1912 à cause de la hausse des frais généraux (ou coûts de structure) que cela entraîne.

[4] SELMER (C), la Boîte à outils du contrôle de gestion, édition DUNOD, 2014, P 04
[5] N.BERLNAD et F.X.SIMON, le contrôle de gestion en mouvement : Etats de l'art et meilleurs pratiques, Edition Eyrolles, Paris, 2010, P 01-03
[6] Ibid. P 03.

• 1910 • 1912 • 1915 • 1920 • 1921 • 1923 • 1924-1925 • 1932 • 1935	2-L'apparition des grandes structures conglomérales	-Le raisonnement en coût variable apparaît, toujours aux États-Unis. -Du Pont introduit le concept de return on investment (ROI) ; il existait déjà sous une forme moins systématique en France au du XIXe siècle chez Saint-Gobain. -GANTT propose un traitement des charges de structure qui deviendra l'imputation rationnelle des charges fixes. Ce travail sera repris par Rimailho en 1928. -General Motors (GM) dopte une structure par divisions. -Du Pont, très lié à GM, adopte à son tour une structure par divinisions débouchant sur des centres de profit. On apporte ainsi une réponse satisfaisante au besoin paradoxal et simultané d'autonomie et de synergie ou de, décentralisation. Les cadres de ces entreprises découvrent les pressions résultats d'une injonction paradoxale du type :" je vous donne l'ordre d'être autonomes et responsables." -GM mensualise les budgets commerciaux et introduit les budgets flexibles. -GM accélère la remontée des informations et améliore ses procédures de prévision -ALSTHOM adopte une structure par dicisions. -Saint-Gobain publie sa fonction de même.
• 1954 • 1960 • 1965	3-La croissance et le plein emploi	-MASLOW se rend célèbre par sa pyramide des besoins. -MC GREGOR publie sa fameuse théorie Y -ANTHONY, de la Harvard Business School, formalise les liens entre contrôle et stratégie.

• 1980	4-La mondialisation de	-Début de la littérature sur la qualité reprenant les expériences japonaises.
• 1983	la concurrence et la crise.	-Michel BERRY souligne la force de la technologie invisible, c'est-à-dire des outils de gestion par opposition aux machines.
• 1987		-Publication des travaux de JOHNOSON et KAPALAN critiquant les pratiques de comptabilité de gestion des entreprises américaines et reconstruction du modèle comptable sur la base des coûts d'activité

Source : BURLAUD (A) et SIMON (C), le contrôle de gestion, La Découverte, 2013, p 06-07

2. Contrôle de gestion notion et concept :

Avant de nous pencher sur la conception et la mise en œuvre du contrôle de gestion, il est primordial de clarifier la signification des deux composantes clés de cette fonction, à savoir le "contrôle" d'une part, et la "gestion" d'autre part. Comprendre la portée et les implications de ces termes nous permettra d'appréhender plus aisément les concepts et les pratiques liés au contrôle de gestion.

2.1 Définition du concept contrôle/gestion :

2.1.1. Le contrôle :

Le terme "contrôle" tire son origine du français "contre Rolle", ce qui signifie vérifier. Il implique également la notion de maîtrise, c'est-à-dire influencer les comportements et les pratiques afin d'aligner le fonctionnement réel sur le fonctionnement souhaité, qui est représenté par des référentiels, des normes objectives ou des projets.

Le contrôle vise à permettre, si nécessaire, un retour en amont afin de rectifier les décisions et les actions de l'entreprise. Dans ce contexte, le contrôle est d'abord perçu et analysé comme le respect d'une norme, constituant ainsi un moyen de contrôle régulier[7] .

2.1.2. La gestion :

La gestion est une discipline axée sur l'action qui s'applique à toutes les organisations, qu'elles soient des entités économiques du secteur commercial (telles que les entreprises industrielles ou

[7] ALAZARD (C) et SEPARI (S), « DCG 11 contrôle de gestion manuel et application », Paris, 2007, p 08

commerciales) ou du secteur non commercial (comme les administrations ou les associations à but non lucratif).

Son objectif est d'aider ces organisations à atteindre leurs objectifs stratégiques. [8]

2.2. Les définitions de contrôle de gestion [9]

À travers l'évolution de la notion de contrôle, on peut distinguer deux familles de définitions:

- Les premières se fondent sur une approche très technique du domaine et le réduisent quelque peu à sa dimension utilitaire.
- Les secondes s'inscrivent dans une vision élargie, davantage attachée à la dimension comportementale du contrôle.

A. La définition classique :

Dans la première catégorie, la définition que l'on retient généralement est celle proposée par R. Anthony. Elle est essentiellement axée sur les finalités directes de la fonction : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation.» [10]

B. définition moderne :

Selon les tenants d'une vision élargie, « Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité des actions et des moyens pour atteindre les objectifs».

D'un certain point de vue, on peut considérer que la deuxième définition est plus complète que la première, bien qu'elle se concentre principalement sur le "système d'information". Cependant, elle présente l'inconvénient de ne pas mettre suffisamment l'accent sur la dimension comportementale du contrôle de gestion.

---

[8] DUMAS (G), LARUE (D), « contrôle de gestion DCG11 », 3eme Edition, Litec, Paris, 2008, P 01 ;
[9] Wikipédia
[10] ANTHONY R., La fonction contrôle de gestion, Dunod, 1993. 2 GRENIER C., 1990

2.3. Les définitions des auteurs

Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion. L'une des plus classiques est, sans conteste, celle que donnent **Robert Anthony, John Dearden et Thomas Vancil,** dans leur ouvrage fondateur publié en 1965.

Le contrôle de gestion y est défini par **Robert Anthony** comme «le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts organisationnels». [11]

Avec l'évolution du contrôle de gestion au fil du temps, une certaine critique s'est développée, conduisant l'auteur à restreindre sa définition. Cependant, cela l'a également incité à proposer une nouvelle définition plus précise et plus large, qui se présente comme suit :

« Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeant d'une organisation influencent les autres membres d'une organisation pour mettre en œuvre la stratégie de celle-ci ».

Henri Bouquin, professeur à l'université Paris Dauphine, précise alors qu'il conviendra d'appeler contrôle de gestion «l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes». [12]

M. Gervais propose la définition suivante en ajoutant la notion de « pertinence », le contrôle de gestion est « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficience, efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie».[13]

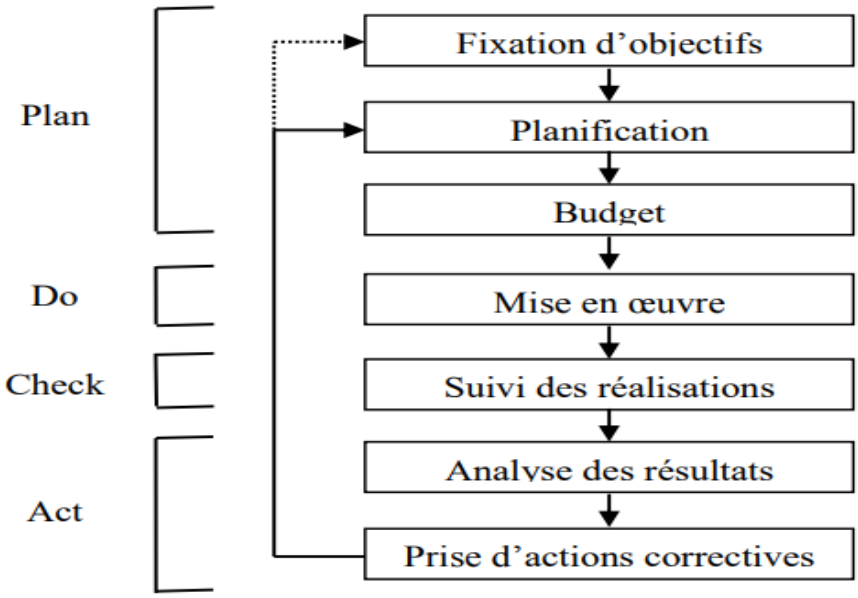
2.4.Processus du contrôle de gestion :

Ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise**.**

---

[11] Anthony R., Dearden J., Vancil Th. (1965), Management Control Systems. Cases and Readings, Homewood, Irwin.
[12] 2Anthony R. (1988), La Fonction contrôle de gestion, Publi-Union2. Bouquin H. (2008), Le Contrôle de gestion, Paris, PUF, 8e édition revue et mise à jour (1re éd. 1986) ; du même auteur, voir également: Bouquin H. (2005), Les Fondements du contrôle de gestion, PUF, «Que sais-je», n°2892, nouvelle rédaction (1re éd. 1994)
[13] Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 12

Figure 1: Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage



Source : LÖNING H. et AUTRES, Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques**, édition Dunod, 3ème édition, Paris, 2008, p03.**

Donc, le processus du contrôle de gestion correspond aux quatre phases suivantes [14] :

2.4.1.Phase de prévision

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

2.4.2. Phase d'exécution

L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en œuvre. Elle se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués et disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action.

[14] LANGLOIS L. et AUTRES, Contrôle de gestion, édition Berti, Alger, 2008, p 18

2.4.3. Phase d'évaluation

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures coercitives.

2.4.4. Phase d'apprentissage

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

3. Objectif de contrôle de gestion :

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Il a aussi comme objectif[15]:

- **Maitrise de la gestion :** Elle nécessite les points suivants :
  - **La décentralisation** :

- Des responsabilités avec le maintien de la coordination ;

- Du système budgétaire en gérant des centres de responsabilité ou unités de gestion, dont le découpage est adapté à l'organisation.

  - **La coordination :**

- Coordination verticale : Elle s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens.

- coordination horizontale : Elle est mise en œuvre pour assurer la coopération les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.

  - **Le facteur humain :**

- Apprécier les performances des différentes fonctions et des différents individus ;

- Motivation : procéder à l'évaluation individuelle des responsables, qui doit être liée à un système de sanctions récompenses adéquat.

[15] http://cours4uu.blogspot.com/2012/11/les-objectifs-du-controle-de-gestion.html.consulté le 18/04/2024 à 18h

- **Maitrise de l'activité** : par la maitrise des risques et l'amélioration de l'efficacité par la bonne utilisation du système d'information de gestion, et la détermination des normes et des standards en matière de rentabilité et d'activité puis comparaison avec les résultats obtenus.
- **Maitrise de la rentabilité :** Mesurer et évoluer la rentabilité globale de l'entreprise, de ses principales activités et de ses produits.
- **Maitriser l'évolution de l'entreprise :** par l'élaboration de normes de prévisions en fonction d'objectifs fixés, le suivi des réalisations correspondantes ainsi que par , l'analyse des écarts constatés et les actions correctrices qui peuvent en découler

Section N°02 : les outils de controle de gestion

1. Le tableau de bord

Le tableau de bord est un outil de gestion d'aide à la prise de décision dans une entreprise.

Dans ce sens, il permet un soutien informationnel à l'organisation pour une meilleure prise de décision et une direction plus réfléchie des opérations et de la stratégie d'ensemble. Les tableaux de bord sont des outils de mesure de performance.

1.1. Définition de tableau de bord

Différents auteurs et économistes proposent différentes définitions du tableau de bord. Dans la suite, nous allons présenter quelques-unes de ces définitions.

- M. GERVAIS : « le tableau de bord correspond à un système d'information permettant de connaître le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités » [16]
- C.ALAZARD & S. SEPARI : « 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» [17]

[16] GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », ECONOMICA, 6emeEdition, Paris, 1997.
[17] ALAZARD.C, SEPARI.S «CG manuel et application, DUNOD, 2emeEdition, Paris, 2010, P551.

- H.BOUQUIN « est un instrument qui donne une information sur le futur, une valeur ajouté qui éclaire les zones non atteintes par la comptabilité traditionnelle»[18]

1.2. Rôle de tableau de bord (TB)

Le TB dans ce stade « est un instrument de rôle et de comparaison, Mais grâce au système d'information qui le rend un outil de communication ainsi qu'un outil d'aide à la prise de décision», alors que le TB joue plusieurs rôles qui sont :[19]

- Contrôle en permanence les réalisations par rapports aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

- Il attire l'attention sur les points clés de la gestion.

- De déterminer rapidement ou se situent les points forts et les points faibles de l'organisation.

- D'identifier correctement les opportunités d'amélioration et opérer les actions correctives.

- Identifier les situations, ou des procédures sans risque d'erreur

1.3.Objectifs de tableau de bord (TB)

-Le CG en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements.

- Est un support de communication entre responsable.

- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives.

- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.[20]

1.4. Différents types de tableau de bord [21]

L'entreprise utilise un système de tableaux de bord pour fournir les informations essentielles permettant la prise de décision en temps réel. Il existe différents types de tableaux de bord, chacun

[18] HENRI, Bouquin. Le contrôle de gestion. Op.cit, p.55
[19] Ibid., p.552.
[20] FARNANDEZ, Alain. Les nouveaux tableaux de bord des managers, 3éméEdition, paris : ORGANISATION, 2003.

[21] https://fr.scribd.com/

ayant ses spécificités, mais ils visent tous le même objectif : faciliter la prise de décision finale en apportant les données nécessaires.

A. Tableau de bord de gestion

Ce type de tableau de bord transmet les informations essentielles pour le contrôle à court terme des activités de l'entreprise. Il est établi dans des délais très courts et avec une fréquence élevée, ce qui permet aux dirigeants de prendre rapidement des mesures correctives et même d'anticiper les événements. Les tableaux de bord "à la française" se basent sur un modèle de performance défini en fonction des caractéristiques spécifiques de l'organisation (structure, taille, type de dirigeant).

Le processus de construction des tableaux de bord de gestion :

Le processus de création des tableaux de bord de gestion comprend deux niveaux distincts :

- La création des tableaux de bord pour les centres de responsabilité.
- L'intégration de ces tableaux de bord avec le tableau de bord stratégique de l'organisation.

B. Le tableau de bord stratégique

Le tableau de bord stratégique est un modèle utilisé pour piloter la performance en se basant sur la stratégie de l'entreprise et les facteurs clés de succès de son activité. Ce type de tableau de bord permet de :

- Rassembler les données essentielles pour contrôler la mise en œuvre de la stratégie à long terme, et il est utilisé par la direction générale.
- L'architecture et le contenu des tableaux de bord stratégique varient en fonction du mode de management de l'entreprise et de sa perception des enjeux stratégiques.

Afin de tenir compte de la nature multidimensionnelle de la performance des entreprises, deux modèles de pilotage de la performance globale ont été élaborés.

- Le « balanced scorecard » ou bien le tableau de bord prospectif ;
- Le navigateur de skandia.

a) Tableau de bord prospectif « balanced secorecard » [22]

Kaplan et Norton ont introduit en 1998 un tableau de bord visant à rééquilibrer l'approche traditionnelle de la performance, qui se concentrait exclusivement sur les aspects financiers. Ce tableau de bord intègre trois autres dimensions pour une vision plus complète de la performance:

[22] https://fr.scribd.com/

- Axe clients (satisfaction et fidélité des clients).

- Un axe processus interne (processus clés à mettre sous contrôle).

- Un axe apprentissage organisationnel et innovation (potentiel des salariés, capacité des systèmes d'information, motivation et responsabilité).

- Un axe financier

b) le navigateur de skandia

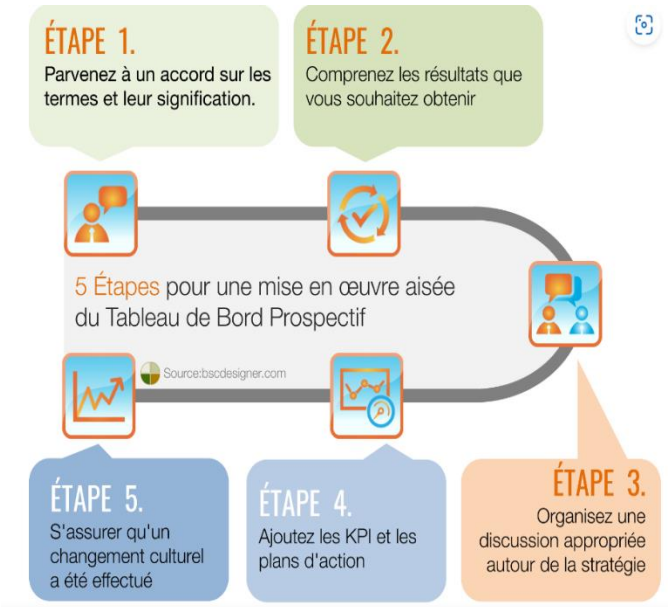
Le tableau de bord stratégique de Skandia se concentre sur les ressources humaines.

Ces tableaux de bord reposent sur les recherches menées par Ross et Edvisson en 1997, qui ont examiné le concept de capital intellectuel (ou capital immatériel).

En incorporant les quatre dimensions du tableau de bord équilibré, le navigateur les intègre également.

Enrichissant en raison de l'importance accordée à la dimension humaine dans ce modèle. Dans ce genre de tableau de bord, les employés sont perçus comme l' élément essentiel qui influence les résultats de l'entreprise.

Figure 2: Les étapes de mise en œuvre d'un tableau de bord prospect[23]



[23] https://bscdesigner.com/fr/mise-en-oeuvre-bsc-5-etapes.htm

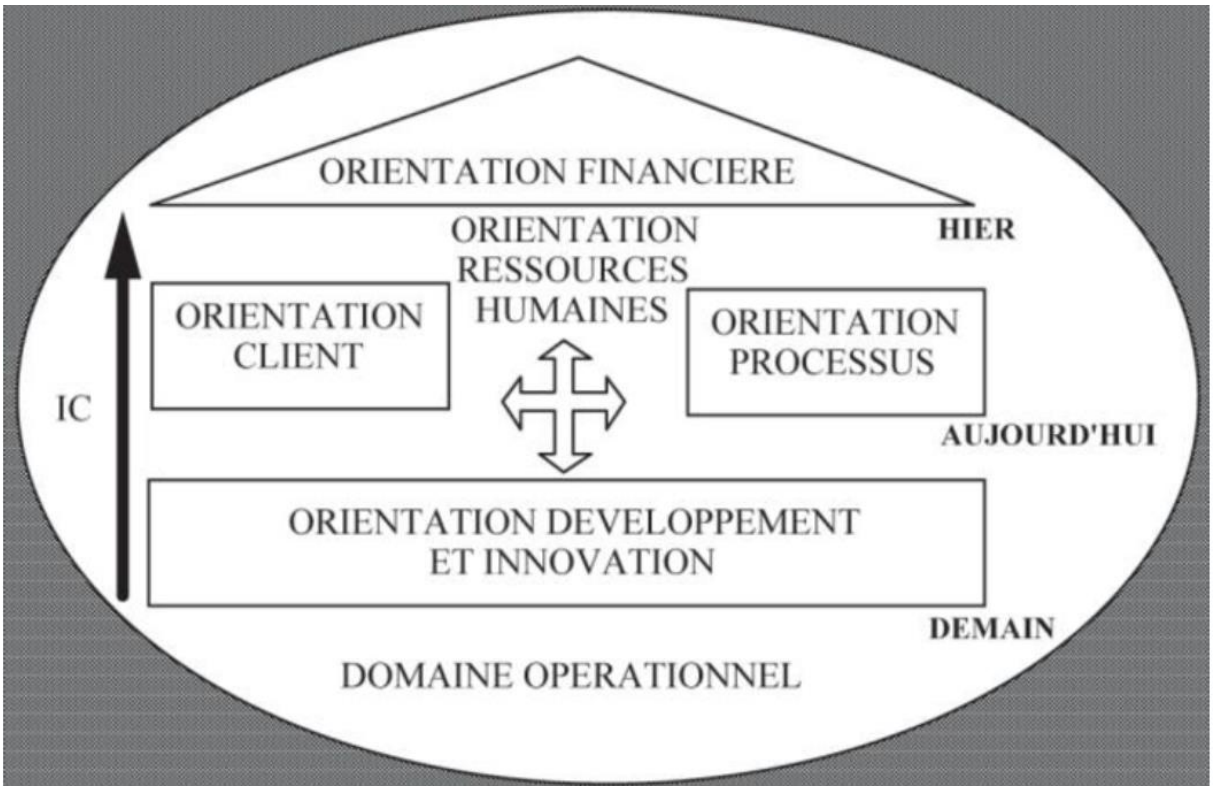
b) Navigateur de skandia [24]

Le navigateur de Skandia est un tableau de bord stratégique axé sur les ressources humaines. Ce type de tableau de bord s'appuie sur les travaux de Ross et Edvisson en 1997, qui se sont penchés sur le concept de capital intellectuel (ou capital immatériel).

Le navigateur intègre les quatre dimensions du tableau de bord équilibré, tout en les enrichissant grâce à la dimension humaine qui occupe une place centrale dans ce modèle.

Dans ce type de tableau de bord, les ressources humaines sont considérées comme le facteur clé déterminant la performance de l 'entreprise.

Figure 3: Le navigateur de skandia (tableau de bord des ressources humaines)[25]



2 .la comptabilité analytique :

Dans l'outil de la comptabilité analytique on va aborder les points suivants :

2.1. Définition de la comptabilité analytique :

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique A. SILEM la définit comme: « un système de saisir et de traitement des informations permettant une analyse et un

[24] https://fr.scribd.com/
[25] https://www.researchgate.net/figure/le-navigateur-de-Skandia-AFS-Source-Edvinsson-et-Malone-1997-Lapproche_fig4_262044410

contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, regroupement, ventilations, abonnement, calcul des charges… en utilisant l'information comptable élémentaire rectifié ou non »[26]. Puis L. DUBRULLE et D. JOURDAIN continue dans le même sens que la comptabilité analytique « est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats, de nature à éclairer les prises de décision. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs ».[27]

2.2. Objectifs de la comptabilité analytique :

Selon leur description dans le plan comptable général français de 1982, les objectifs de la comptabilité analytique peuvent être énoncés comme suit :[28]

- **Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et les différents biens produits :** permet d'analyser les performances, d'évaluer les rendements par centre de profit, activité, produit et région géographique.
- **Fournir une base d'évaluation pour certains postes de bilan :** propose des méthodes pour calculer et évaluer les stocks.
- **Expliquer les résultats en comparant les coûts et les prix de vente :** sert à dégager la contribution des différentes activités au résultat global.
- **Donner une base au contrôle de gestion :** crée et traite l'information utile à la décision et à la mise en œuvre de la gestion prévisionnelle.

2.3. Fonctionnement de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique revêt une importance particulière dans les entreprises algériennes. Certaines n'ont pas de service dédié au contrôle de gestion, tandis que d'autres en disposent. Cependant, le contrôle de gestion utilise la comptabilité analytique comme outil principal, établissant ainsi un lien étroit entre ces deux domaines.

---

[26] MARTINET. A, SILEM. A, « Lexique de gestion », Dalloz, Paris, 2000, P. 92

[27] DUBRULLE. L, JOURDAIN. D, « comptabilité analytique de gestion », DUNOD, Paris, 2007, P. 11.

[28] 1 Les cours de Mr : DERHMOUNE. H, AMOURA. D, module : « la place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique », Université de Blida.

Par ailleurs, la comptabilité analytique et la comptabilité générale sont complémentaires. Les résultats issus de la comptabilité générale alimentent la comptabilité analytique, illustrant l'interdépendance entre ces deux branches de la comptabilité d'entreprise**.**

On va souligner les différentes relations de la comptabilité analytique avec les autres domaines cités antérieurement.

- **Relation de la comptabilité analytique avec la comptabilité générale :**

  Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, il n'en demeure pas moi qu'un certain nombre de points les différentie. En l'occurrence qu'en comptabilité générale classifie les documents et les informations par nombre : salaire, achat, impôt..……Etc.

  Les écritures dans les deux comptabilités sont mêlées c'est-à-dire que les comptes particuliers de la comptabilité analytique reviennent s'ajouter à la comptabilité générale, mais ceci présent un inconvénient en matière de division de tâche de service comptable, car il ne faut pas mélanger ces deux comptabilités c'est-à-dire que chacune de celle-ci a une place homogène, mais elles restent quand même complémentaires.

- **Relation de la comptabilité analytique et contrôle de gestion**

  La comptabilité analytique jouer un rôle décisif et occupe une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise au niveau de la place « contrôle » de ce processus.

  Gérer une organisation, c'est utilise au mieux les ressources rares disponibles afin d'attendre l'objectif[29]

2.4. Méthodes de calcul des coûts :

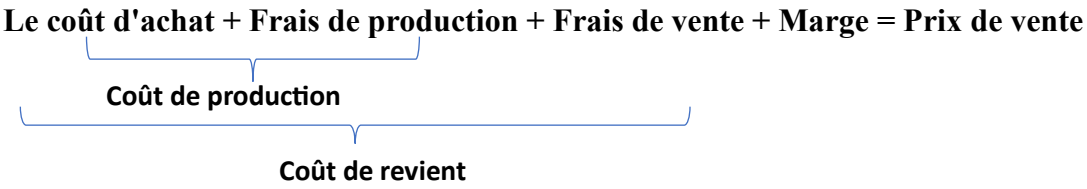
Les coûts peuvent être calculé par[30] :

2.4.1. Les coûts de revient :

Pour les entreprises industrielles, trois phases ponctuent le système de production : la première correspond à celle de l'approvisionnement, la seconde à celle de la production et la troisième à celle de la distribution. Le calcul du coût de revient d'un produit respecte ces trois phases.

[29] 42 GRANDUILLOT. B.F, « Comptabilité de gestion », 9ème édition, 2007, P. 25
[30] BARA S, BELAID F (2013), « mise en place d'un système de calcul de cout par la méthode ABC », p29

Le coût de revient est le résultat de la somme des coûts apparaissant au fur et à mesure du processus de production. La marge revenant au producteur résulte de la différence entre le prix de vente et le coût de revient d'un produit .



2.4.2. La méthode du coût variable

Dans cette méthode, seuls les coûts variables sont considérés comme imputables aux produits. Les coûts variables, directs ou indirects, sont affectés à chaque produit. Le défi réside dans la répartition des coûts variables indirects, nécessitant l'emploi de méthodes d'allocation appropriées.

En revanche, le total des coûts fixes est traité globalement, non par produit. Ce montant est déduit de la marge sur coût variable total pour obtenir le résultat. Pour les produits, cette approche fait apparaître un résultat intermédiaire qualifié de marge sur coût variable. Il est possible de calculer une marge sur coût variable par produit, une marge totale et un ratio exprimant cette marge sur le chiffre d'affaires.

2.4.3 .La méthode du coût direct

Dans cette méthode, seuls les coûts directs, qu'ils soient variables ou fixes par rapport aux produits, sont considérés comme des coûts de produits. La première étape consiste à identifier les coûts directs pour chaque produit.

Comme cette méthode ne nécessite pas l'utilisation d'une clé de répartition, les calculs sont relativement simples : il suffit d'établir le coût direct de chaque produit. Nous pouvons alors déterminer les marges sur coûts directs. À noter que le coût direct unitaire d'un produit dépend du niveau d'activité, puisqu'il incorpore des charges fixes.

La totalité des coûts indirects est traitée globalement et non par produit. Cette somme est déduite de la marge sur coût direct global pour obtenir le résultat.

2.4.4. La méthode du coût complet (méthode des centres d'analyse)

La méthode du coût complet considère l'ensemble des charges comme des coûts de produits. Le défi posé par cette méthode concerne les modalités de répartition des coûts indirects.

Il est essentiel de distinguer les coûts directs des coûts indirects. Les coûts directs, par définition, ne posent pas de problème d'affectation. En revanche, il est nécessaire de mettre en place des modalités plus ou moins sophistiquées pour imputer les coûts indirects aux différents produits.

2.4.5.La méthode du coût complet avec imputation rationnelle

Dans toute méthode imputant des charges fixes à un produit, le coût unitaire calculé dépend du niveau d'activité. La composante fixe de ce coût est obtenue en divisant le total des coûts fixes par le niveau d'activité. Ce ratio dépend intrinsèquement des quantités produites durant la période : le coût fixe unitaire diminue lorsque la quantité produite augmente, et inversement. Ce phénomène s'accentue pour les coûts fixes indirects, où la part fixe unitaire d'un produit donné n'est pas seulement liée à l'activité de ce produit, mais aussi aux productions des autres produits. La méthode de l'imputation rationnelle des coûts fixes permet de remédier à cet inconvénient.

2.4.6. Les couts standards ou préétablis

La méthode de coût standard consiste à enregistrer les opérations à l’aide de coûts calculés à l’avance puis les comparer aux coûts réels déterminés à partir de la comptabilité analytique. Parmi les avantages de cette méthode :

- Elle suppose que l’entreprise établisse des prévisions et des budgets ;
- Elle permet une plus grande rapidité dans la sortie du résultat, car les imputations sont effectuées dès que l’on connait les quantités ;
- Elle permet la connaissance permanente de marges théoriques calculées au fur et à mesure de la réalisation des ventes ou des commandes ;
- Elle favorise une meilleure connaissance de conditions de production et d’organisation du travail .

3. La Gestion budgétaire :

Étant un élément clé pour la réalisation des objectifs, il est essentiel de définir la gestion budgétaire et d'en déterminer les principes fondamentaux.

3.1.Définitions de la gestion budgétaire :

Avant de donner la définition du contrôle budgétaire il y a lieu de définir qu’est ce qu’un budget:

Le budget « est une prévision chiffrée en volume et en valeur en unités monétaires de tous les éléments correspondant à un programme d'activité déterminé établi, en fonction d'objectifs négociés et acceptés. Il peut être établi pour une entreprise ou pour une subdivision de l'entreprise ».[31]

La gestion budgétaire se définit comme « une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'attendre »[32]. La gestion budgétaire est « un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées : les budgets. Périodiquement, les réalisations sont confrontées aux prévisions et permettent la mise en évidence des écarts qui doivent entraîner les actions correctives »[33]

D'après ces deux définitions la gestion budgétaire est l'ensemble des mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées, à constater les écarts entre celles-ci et les résultats effectivement obtenus et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés, pour une période déterminé.

3.2. Le processus d'élaboration d'un budget:

Le budget revêt un caractère horizontal, servant d'outil de coordination et de concertation entre les différentes structures. Il est également vertical, attribuant aux détenteurs d'un pouvoir hiérarchique la responsabilité de gérer une enveloppe financière prévue à l'avance sur une période donnée, en lien avec des projets définis. Son élaboration s'effectue en collaboration entre la direction, le contrôleur de gestion et les chefs de service lors de navettes budgétaires.

Le découpage des budgets dépend de l'organisation de l'entreprise et doit coïncider avec les centres de responsabilités. Généralement, ils correspondent aux principales fonctions (ventes, approvisionnement, production, etc.) et sont interdépendants. On distingue les budgets opérationnels (ventes, production, approvisionnements...) et ceux liés aux fonctions support (investissement, frais généraux).

3.3. Procédures de la gestion budgétaire:

La gestion budgétaire apparait comme un processus en trois étapes:[34]

---

[31] 3 BROOKSON. S, « Gérer un budget », édition Mango pratique, Paris, 2001, P. 6
[32] 4 HERVÈ. H, « Toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, Paris, France, 2000, P. 387
[33] 5 ALAZARD. C, SEPARI. S, « Contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2007, P. 337.
[34] HORNGEN. C, BHIMANI. A, DATAR. S, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3ème édition, Paris, 2006,

3.3.1.La prévision :

Cette phase consiste à prévoir les ventes futures de l'entreprise en les estimant en quantité (ce qui nous permettra de situer le niveau d'activité des autres fonctions, production et approvisionnement), et en valeur (ce qui permettra de prendre en connaissance des recettes de l'entreprise, et d'étudier l'équilibre de la trésorerie). En définitive, la prévision des ventes constitue la base de la gestion budgétaire.

3.3.2. La budgétisation :

Le budget est d'abord une attribution d'objectifs et de moyens. Il est ensuite une attribution de responsabilité.

3.3.3. Le contrôle budgétaire :

Il s'agit d'abord d'un calcul des écarts entre prévisions et réalisations, puis d'explication, de ces écarts par des actions correctives.

Ecart = réalisation – prévision

3.4. Les différents types de budget :[35]

Les types de budgets dans les entreprises sont :

3.4.1.Budget des ventes :

Le budget des ventes est le premier de la construction budgétaire. Il détermine le volume d'activité de l'entreprise. La prévision des ventes est un élément majeur de la gestion prévisionnelle dans les entreprises car elle conditionne ainsi les autres budgets. L'estimation des ventes futures, en quantités et en valeurs, tient compte des contraintes internes et externes à l'entreprise. Elle s'intègre dans une stratégie d'activités à court et à long terme.

A court terme, elle permet d'établir des budgets de ventes et des frais de distribution sous

certaines contraintes :

Lle marché ;

- La concurrence (qualité, prix, service après-vente, ...). La capacité de production ;

P. 171.

[35] Mémoire de fin d'étude : ETUDE DES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS UNE ENTREPRISE PUBLIQUE : CAS Entreprise Publique Economique/Electro Industries/SPA- AZAZGA

- Les moyens financiers ;
- Les objectifs.

A long terme, d'autres considérations doivent être prises en compte :

- La politique commerciale ;
- la gamme de produits et la diversification ;
- Les investissements ;
- Le progrès technique ;
  Ll'évolution des besoins ;
- L'évolution du pouvoir d'achat.

Les budgets des ventes peuvent être élaborés :

- Par famille de produits ;
- Par produit ;
- Par période (mois, trimestre, saison, année, …) ;
- Par région, par secteur géographique ;
- Par centre de responsabilité (secteur géographique, canal de distribution, famille de produits, …).

Le contrôle des ventes peut être mené à partir de l'analyse d'écart sur chiffre d'affaires, d'écart sur marge ou d'écart sur quantité.

3.4.2. Budget de production

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales : celui qui permet d'obtenir les coûts de production les plus faibles et un profit le plus élevé possible, les rythmes de production, compte tenu des prévisions des ventes et des contraintes de gestion des stocks. Il prend aussi en compte les contraintes techniques du système productif : capacités productives, effectifs, qualification de la main-d'œuvre.

Pour harmoniser l'optimum des ventes et l'optimum de la production il faut donc :

– déterminer un niveau de production correspondant au niveau optimal des ventes ;

– définir les capacités de production. Le programme de production permet de vérifier la cohérence entre budgets des ventes, de la production et des stocks (tableau N°2).

Table 2: Exemple de budget de production trimestriel.

Produits	A			B		
Mois	Janvier	Février	Mars	Janvier	Février	Mars
Stock Initial (SI)						
Production						
Ventes						
Stock Final (SF)						

Source : mémoire fin d'étude ;

Le contrôle de production peut être mené à partir de l'analyse d'écart sur quantités ou d'écart sur la valorisation des quantités.

3.4.3. Budget des approvisionnements:

La gestion prévisionnelle des approvisionnements est l'acquisition des matières en quantités nécessaires et en qualité, elle répond à un double objectif :

- minimiser les coûts liés aux stocks et aux approvisionnements (stock minimum) ;

Le stock maximum : c'est le stock qui permet à l'entreprise de continuer son activité pendant le délai d'approvisionnement (c'est le temps qui sépare la date de commande et la date de livraison). C'est le niveau que l'entreprise ne doit pas dépasser pour les raisons suivantes :

– Insuffisance de l'aire de stockage ;

– Frais de stockage supplémentaires ;

– Détérioration des matières.

- assurer la sécurité des approvisionnements afin d'éviter la rupture des stocks (stock suffisant ou normal).

La recherche d'un optimum induit des décisions quant au rythme des approvisionnements et aux quantités commandées. Ces décisions aboutissent à l'établissement de programmes qui présentent les dates de commande, de livraison et les lots commandés. La budgétisation comprend aussi bien le budget des achats que celui des frais d'approvisionnement. La détermination en fin de période

d'écart sur prix et sur quantités des matières, le plus souvent réalisée à la sortie des stocks ne dispense pas d'un suivi régulier des quantités en stock.

3.4.4. Budget de TVA

TVA à décaisser du mois M=TVA collectée sur ventes du mois M- TVA déductible sur achats et charges du mois M -TVA déductible sur achats d'immobilisations du mois M. La TVA à décaisser du mois M est à payer en M+1.

3.4.5. Budget de trésorerie

Le bilan et le compte de résultat prévisionnels résultent de l'ensemble des budgets. Une fois un accord trouvé au niveau du budget, il est indispensable de s'assurer que l'entreprise a les moyens de financer ses projets. Le budget de trésorerie est l'outil qui répond à ce besoin en mettant en évidence quelles seront les conséquences financières des choix opérés. C'est des prévisions mensualisées et il montre :

-les encaissements calculés à partir du délai moyen de règlement des clients ;

-les décaissements : charges de personnel, charges sociales, impôts, charges d'exploitation (approvisionnements et consommables décaissé avec un délai).

L'étude du bilan et du compte de résultat prévisionnels met en œuvre les méthodes d'analyses comptables. La recherche d'équilibre peut conduire à des ajustements qui peuvent aller jusqu'à la révision de projets de l'entreprise. C'est le résumé de tous les autres budgets.

3.4.6. Budget des frais administratifs:

Il s'agit de déterminer le budget des services fonctionnels et de direction (services administratif, informatique, comptable et financier, gestion du personnel, marketing…).

Ces services génèrent des charges indirectes, difficilement imputables aux produits car généralement ils participent au soutien de la production dans son ensemble.

4. Le reporting[36]

Le reporting est un outil permettant de suivre et évaluer la performance d'une entreprise, provenant du concept de "responsibility accounting" apparu au début du 20ème siècle dans les grandes entreprises américaines.

4.1. Définition

Selon J. GRAY et JOHNSTON, le reporting est "un système de comptabilité de gestion adapté à la structure organisationnelle, permettant à chaque manager de visualiser les résultats des aspects dont il est responsable".

4.2. Mission du Reporting[37]

Le reporting permet de transmettre les informations des unités de base vers les niveaux hiérarchiques supérieurs. Sa mission principale est d'informer la direction sur l'état et l'évolution des unités décentralisées, rendant compte des résultats des activités déléguées.

4.3. Contenu du reporting

Selon E. CHIAPELLO et M.H. DELMOND, le reporting constitue les informations du responsable opérationnel remontant à sa hiérarchie, excluant les informations de pilotage local. Il comporte deux volets :

a. Un volet comptable comparant les réalisations aux prévisions pour identifier et analyser les écarts.

b. Un volet de gestion identifiant les causes des écarts et définissant des actions correctives, lesquelles sont sélectionnées et transmises à la hiérarchie avec les autres documents pertinents.

Ainsi, le reporting fait partie intégrante du système d'information de la direction générale. Il doit contenir toutes les informations nécessaires permettant à la direction de suivre les données essentielles et mesurer les performances des unités.

4.4 .Les principes du reporting [38]

Trois (3) principes sont à la base du reporting

[36] Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD, 2007,
[37] Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD, 2007,

[38] Marie-Noëlle Désiré-Lucian Daniel HirschNathalie KacherMarc Polossat Le grand livre du contrôle de gestion 2013 p225

a. Le principe d'exception

Un seuil de tolérance est défini par catégorie. L'alerte est déclenchée uniquement lorsque la valeur atteint le niveau "rouge", facilitant ainsi la supervision de la direction générale.

b. Le principe de contrôlabilité

Les rubriques réellement sous la responsabilité de l'unité seront principalement surveillées, évitant d'évaluer le responsable sur un indicateur qu'il ne contrôle pas.

c. Le principe de correction En cas d'écart, le responsable du centre doit proposer une action corrective.

Le reporting permet de suivre les objectifs généraux depuis le siège et d'être utilisé pour la consolidation. Il prend généralement la forme :

- D'informations instantanées suivies par les tableaux de bord
- De documents de suivi budgétaire
- De rapports ou comptes rendus.

Section N°03 : Role, missions et finalité du controle de gestion

Le contrôle de gestion fait le lien entre la stratégie définie par les dirigeants, les tactiques mises en place par les managers et les tâches effectuées par les employés sur le terrain.

1. Rôles du contrôle de gestion

La démarche du contrôle de gestion s'effectue à différents niveaux :

- **en amont** avec l'élaboration de prévisions et de budgets,
- **au quotidien** à travers des études et des tableaux de bord,
- **en aval** via des rapports et des synthèses.

Le contrôle de gestion remplit cinq rôles essentiels.[39]

1.1. Permettre la décentralisation des responsabilités

La décentralisation des responsabilités est indispensable dans la gestion des entreprises. Le contrôle de gestion facilite et rend possible cette décentralisation des décisions, sans pour autant que les centres de responsabilités soient totalement indépendants. Il s'agit plutôt d'accorder une

[39] ARDOIN J.L. et JORDAN. H., (1976) « le contrôleur de gestion » paris, Flammarion, p22

autonomie dans le cadre des interdépendances inévitables entre les différentes unités opérationnelles.[40]

1.2. Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels

Il existe deux niveaux de coordination :

- la coordination entre les niveaux hiérarchiques des opérateurs ;

- et une coordination de différentes unités opérationnelles et différentes fonctions de l'entreprise.

La coordination verticale implique qu'un subordonné (chef d'équipe ou responsable) consulte son supérieur hiérarchique. La coordination horizontale, quant à elle, intervient lorsqu'un responsable échange avec ses pairs, ses collègues de même niveau.

Dans certaines organisations, il peut exister un manque de cohérence entre les actions menées par différents responsables. Le contrôle de gestion vise à établir cette coordination en amenant les opérationnels à examiner la cohérence entre les différents objectifs fixés, l'adéquation entre ces objectifs et les plans d'action prévus. Il met en évidence les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs visés et favorise le dialogue entre l'ensemble des acteurs opérationnels.

1.3. Inciter les opérationnels à penser au futur

Les entreprises sont amenées à traiter avec des clients souhaitant des relations durables, à rembourser des emprunts, à suivre des investissements, etc. Les opérationnels doivent donc nécessairement avoir une vision orientée vers l'avenir. Le rôle du contrôle de gestion est de les aider à se poser les bonnes questions et à y répondre pour maîtriser le futur. Parmi ces questions, on peut citer :

- Que ferons-nous ?

- Qui s'en chargera ?

- Quand cela sera-t-il fait ?

- Comment procéderons-nous ?

- Avec quelles ressources ?

- Pourrons-nous acquérir ces ressources ?

- Atteindrons-nous nos objectifs ?

---

[40] ARDOIN J.L. et JORDAN H. op.cit. (1976 ; p 22)

Ainsi, par l'élaboration et la discussion des objectifs, des plans d'action et l'analyse des résultats, le contrôle de gestion pousse continuellement les opérationnels à se projeter dans l'avenir.

1.4. Motiver les opérationnels à agir dans l'intérêt de l'entreprise

Le contrôle de gestion facilite un alignement minimum entre les intérêts individuels et ceux de l'entreprise en permettant l'évaluation des responsables. Il permet également de récompenser ou de sanctionner les individus en fonction de leur contribution aux projets de l'entreprise.

1.5. Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances.

Après avoir identifié les écarts et erreurs, le contrôleur de gestion recommande des améliorations pour corriger ces erreurs et éviter leur répétition. Les opérationnels doivent apprendre, le contrôle de gestion y aide en les obligeant à confronter prévisions et réalisations. Cela présente des avantages directs et indirects permettant la maîtrise de gestion.

2. Mission de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion définit les finalités et objectifs à long terme de l'entreprise, ainsi que la stratégie pour atteindre ces objectifs dans les meilleurs délais, au moindre coût et avec une qualité maximale. Ses tâches sont la prévision, le conseil, le contrôle et l'élaboration des procédures :

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

- au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion ;

- au niveau du contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord ;

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

Au-delà de ces missions, le contrôle de gestion poursuit également plusieurs finalités importantes.

Voici une reformulation en gardant le même sens, une longueur similaire et les mêmes titres principaux :

3. La finalité du contrôle de gestion

Si le contrôle de gestion est défini comme un ensemble de mécanismes fournissant aux responsables les éléments nécessaires pour maîtriser la gestion dans le cadre d'objectifs préétablis, on peut admettre que cette fonction se situe au cœur d'un triangle reliant objectifs, moyens et résultats. La relation entre ces trois éléments constitue la base du contrôle de gestion. Toute organisation a un but, les moyens mis en œuvre pour l'atteindre et obtient des résultats à l'issue de ce processus (figure n°4).

Objectifs-moyens : aider les dirigeants et opérationnels à définir les moyens requis pour réaliser les objectifs fixés (axe : budgétisation et plan d'action).

Moyens-objectifs : s'informer sur les moyens existants et les résultats attendus (axes : aide à la formulation d'objectifs, identification des leviers de gestion).

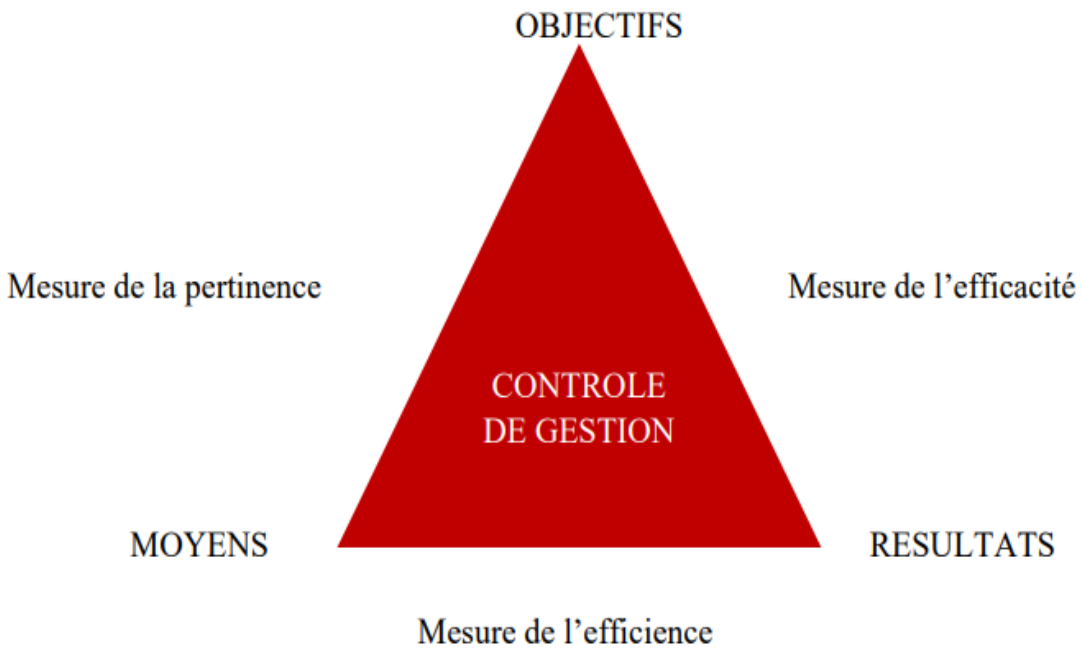
Objectifs-résultats : analyser les résultats obtenus au regard des objectifs fixés (axes : constater et expliquer les écarts entre prévu et réalisé).

Résultats-objectifs : après analyse des résultats, aider à définir les actions correctives pour mieux atteindre les objectifs (axes : seuil d'alerte et re-planification).

Résultats-moyens : l'analyse des résultats peut inciter à redimensionner (en plus ou moins) les moyens utilisés (axes : budget flexible, redéploiement de personnel, réorganisation).

Moyens-résultats : rapprocher les moyens mis en œuvre et les résultats atteints, sans considérer la notion d'objectif (axe : évaluation de l'adéquation moyens/résultats).

Figure 4: relation entre objectifs-moyens-résultats[41]



On qualifie de pertinence la relation entre les objectifs et les moyens, d'efficacité la relation entre objectifs et résultats, et d'efficience la relation entre les moyens et les résultats. En définitive, le contrôle de gestion est un système d'information pour la prise de décision et un outil de pilotage pour maîtriser la gestion. Pour remplir ces finalités, le contrôle de gestion doit orchestrer la décentralisation en:

- Fixant des objectifs clairs aux opérationnels

- Rendant compte à la direction de l'efficacité des processus

- Définissant les niveaux de délégation

Dans une organisation décentralisée, l'information doit circuler verticalement et horizontalement. Le rôle du contrôle de gestion est de concevoir, formaliser et traiter ces flux d'informations.

[41] : Hélène LONING, Véronique MALLERET, (2008), « le contrôle de gestion, Organisation, Outils et pratiques », Dunod, Paris, p22.

Conclusion :

Dans ce chapitre, nous avons abordé les principaux aspects liés au contrôle de gestion. Dans un premier temps, les concepts et objectifs clés du contrôle de gestion ont été présentés, à savoir fournir aux responsables les éléments nécessaires pour maîtriser la gestion dans le cadre des objectifs fixés. Nous avons ensuite exploré les différents outils utilisés, tels que les budgets, les tableaux de bord ou l'analyse des écarts. Enfin, les rôles, missions et finalités du contrôle de gestion au sein de l'entreprise ont été détaillés, notamment la décentralisation, la coordination, la motivation du personnel ou encore l'anticipation. En résumé, ce chapitre a permis de comprendre l'importance du contrôle de gestion comme système d'information et outil de pilotage essentiel pour la performance de l'organisation.

Chapitre 02 : Cadre théorique de la performance

Chapitre 02 : Cadre théorique de la performance

Introduction

Dans ce chapitre, nous allons explorer les différentes facettes de la performance d'une entreprise et les indicateurs clés permettant de la mesurer et l'évaluer. Nous commencerons par examiner les notions et définitions de la performance. Ensuite, nous étudierons les différents types de performance. Enfin, nous analyserons les outils de mesure de la performance, également appelés indicateurs d'évaluation.

L'objectif principal est de fournir une compréhension approfondie de la performance d'une entreprise et des mesures utilisées pour évaluer sa réussite. Nous aborderons aussi les méthodes et outils pouvant améliorer la performance pour atteindre les objectifs à long terme.

Il est essentiel de souligner que la performance est étroitement liée aux objectifs stratégiques et à la vision à long terme de l'entreprise. Ainsi, il est crucial pour les entreprises de comprendre comment aligner leur performance sur ces objectifs afin de prospérer dans un environnement commercial concurrentiel et en évolution constante.

Section 01 : concepts clés de la performance

1 Historique sur la notion de la performance :

Le mot "performance" trouve ses origines dans le latin "performare" emprunté à l'anglais "to perform" au XVème siècle, signifiant accomplissement, réalisation et résultats concrets. Comme le souligne Bourguignon, le terme est largement utilisé sans définition consensuelle, reflétant sa polysémie.[42]

En effet, selon Tchankam (1998), le terme a connu des évolutions sémantiques depuis son apparition. Dans les dictionnaires français du XVIIe siècle, la performance désignait l'accomplissement ou le résultat réel. En 1839, le mot anglais "performance" dérivé de "to perform" (accomplir, réaliser) est apparu dans les dictionnaires français. En 1867, la performance sportive était définie comme un résultat exceptionnel et un exploit. Puis en 1929, le terme est entré dans le jargon de la psychologie. Au XXe siècle, la performance désignait les capacités chiffrées d'une machine et un rendement exceptionnel (Dohou-Renaud, 2009).

[42] BOURGUIGNON, « Peut-on définir la performance ? », Revue Française de Comptabilité, n° 269, juillet - août 1995, pp. 61-66

L'analyse étymologique révèle son caractère polysémique, car utilisé dans divers domaines. Cependant, la performance semble associée à la réussite, la compétitivité, l'effort et le progrès, faisant référence à la capacité d'obtenir des progrès comme résultat des efforts déployés (Pintea et Achim, 2010). Une définition universelle peut être un système de paramètres reflétant les résultats obtenus et le processus pour les atteindre (Bourguignon, 1995).[43]

2 Définition de la performance d'entreprise :

La performance englobe à la fois l'augmentation du chiffre d'affaires, des parts de marché et des bénéfices. Elle se manifeste également par l'innovation et le renouvellement de la gamme de produits. Au sein de l'entreprise, la performance repose sur différents atouts, allant de la clairvoyance de l'innovateur à la capacité de mobiliser des ressources financières, en passant par l'habileté à combiner judicieusement les facteurs de production, la réussite de l'insertion commerciale et la pérennité de l'activité face à la concurrence, etc.

Ainsi, pour LORINO Philippe (1998), « la performance dans l'entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût (à contrario, n'est pas forcement performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément). Elle est également tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques »[44]

De ce fait, un service, un département ou une entreprise ne seront qualifiés de performant que s'ils atteignent les résultats escomptés (c'est-à-dire les objectifs fixés) tout en respectant une contrainte de coût souvent matérialisée par une enveloppe budgétaire.

Le concept de performance fait référence, non seulement à un jugement sur le résultat, mais également à la façon dont le résultat est atteint, compte tenu des conditions et des objectifs de réalisation. Il recouvre alors deux aspects distincts, en l'occurrence, l'efficacité et l'efficience ; aspect distincts, car on peut bien être efficace sans être efficient et inversement.

- **L'efficacité**

L'efficacité traduit l'aptitude à atteindre les objectifs. Elle est donc la capacité d'une organisation à atteindre le but qu'elle s'est fixé. Elle peut être quantifiable et mesurable (ex. le but de profit, de croissance) mais peut aussi parfois, s'apprécier de façon uniquement qualitative (ex. réussite ou échec du lancement d'un produit).

[43] Corporate performance : History of a concept (1950 - 2020)
EL AMRAOUI Hanane
[44] P. LORINO, (1998), « méthode et pratique de la performance », édition d'organisation. Paris, p 18-20

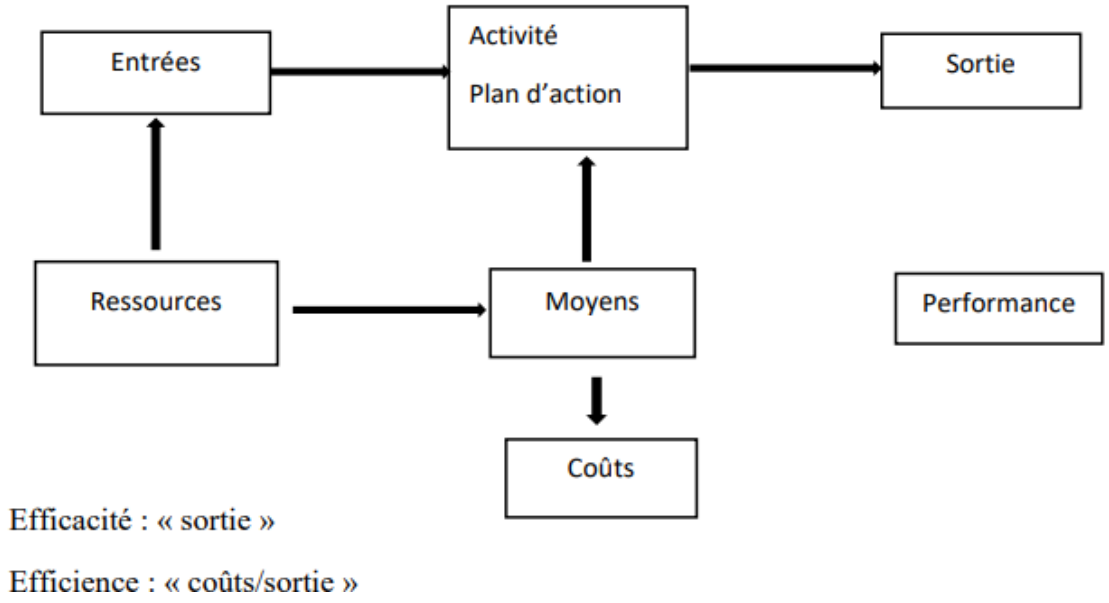
- **L'efficience**

L'efficience quant à elle, « maximise la quantité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressources ou minimise la quantité de ressources consommées pour une production donnée »[45]. Nous entendons alors par efficience, la mesure d'absence de gaspillage dans l'emploi de ressources (humaines, techniques, financières et autres) tout en efficacité.

- **L'économie**

L'économie renseigne sur le prix auquel ont été acquises les ressources utilisées pour atteindre l'objectif fixé. Les ressources doivent être procurées au moindre coût

Figure 5: illustration de la performance[46]



[45] J. L. MALO ; J.C. MATHE, (2000), « l'essentiel du contrôle de gestion », édition d'organisation, 2eme édition. Paris, p 106.
[46] C. SELMER, (1998) « concevoir le tableau de bord », Dunod, Paris, p 41.

3. Performance interne et Performance externe :

La performance de l'organisation est évaluée de manière différente par les divers acteurs, car chacun a des objectifs distincts. On distingue donc deux types de performance : la performance externe, qui s'adresse principalement aux acteurs ayant une relation contractuelle avec l'organisation, et la performance interne, qui concerne surtout les acteurs internes.

Le tableau suivant compare ces deux types de performance.

Table 3: La comparaison entre la performance interne et la performance externe.[47]

Performance externe	**Performance interne**
Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers ;	Est tournée vers les managers ;
Porte sur le résultat présent ou futur ;	Porte sur le processus de construction de résultat à partir des ressources de l'organisation ;
Nécessité de produire et de communiquer les informations financières ;	Nécessité de fournir des informations nécessaire à la prise de décision ;
Génère l'analyse financière des grands équilibres ;	Aboutit à la définition des variables d'action ;
Donne lieu à un débat entre les parties prenantes.	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers les mêmes buts.

4 .Les caractéristiques de la performance d'entreprise :

4.1 La performance est un indicateur de pilotage:

De nombreux auteurs conseillent aux dirigeants d'utiliser une grille d'évaluation avec des indicateurs interdépendants pour piloter la performance de leur entreprise. Ces indicateurs, liés à

[47] : DORIATH. B, et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3e édition, DUNOD, Paris, 2007, P. 173.

divers objectifs, influencent le comportement des dirigeants. Si les résultats dépassent les objectifs, les responsables devront réévaluer leurs choix stratégiques.

4.2. Les composants de la performance évoluent dans le temps :

Les critères d'évaluation, qu'ils soient internes ou externes, changent avec le temps. Ces changements affectent les facteurs de réussite de l'entreprise durant ses phases de développement.

4.3. La performance est riche de composantes antinomiques :

La performance de l'entreprise dépend de paramètres complémentaires et parfois contradictoires. Par exemple, les dirigeants doivent souvent concilier la réduction des coûts, l'amélioration de la qualité des produits et le maintien du moral des employés, ce qui nécessite des compromis et des arbitrages.

5 Objectifs de la performance:

La mesure de la performance des entreprises ne doit pas être une fin en soi, mais vise une multitude d'objectifs et de buts variés : [48]

Parmi ces objectifs, on retrouve : le développement de produits innovants, la récompense des performances individuelles, et l'amélioration des processus de fabrication. Citons également comme objectifs : le lancement de nouveaux produits, le respect des délais de livraison, le développement de la créativité du personnel, l'amélioration du traitement des réclamations, et l'accroissement des parts de marché. On peut aussi mentionner : le renforcement et l'amélioration de la sécurité au travail, l'amélioration de l'ambiance de travail, l'identification et l'évaluation des compétences-clés, l'anticipation des besoins des clients et leur fidélisation, la consolidation et le développement des savoir-faire, ainsi que l'amélioration de la rentabilité de l'entreprise.

Section 02 : les types de la performance d'entreprise

Il existe plusieurs dimensions de la performance, parmi elles, on retrouve :

[48] CAILLAT. A, « Management des entreprises », édition HACHETTE LIVRE, 2008, P. 38.

1. La performance économique[49]

La performance économique fait référence aux résultats financiers reflétés dans les comptes de l'entreprise. Elle est principalement mesurée par les soldes intermédiaires de gestion, tels que la production et la marge commerciale.

Pour les entreprises du secteur commercial, la marge commerciale est un élément clé permettant de mesurer l'ensemble des flux liés à leur activité principale.

Marge commerciale = Ventes des marchandises - Coût d'achat des marchandises vendues.

Pour les entreprises exerçant une activité de production, ce flux correspond à la production :

Production de l'exercice = Production vendue + Production stockée + Production immobilisée

Valeur ajoutée = Production - Achats réalisés auprès des tiers.

L'excédent brut d'exploitation (EBE) représente le bénéfice économique brut généré par les activités opérationnelles de l'entreprise. L'EBE est considéré comme un indicateur reflétant la rentabilité réelle de l'exploitation.

E.B.E = V.A + subventions d'exploitation - impôts, taxes et versements assimilés - charges du personnel.

Le résultat brut d'exploitation désigne le montant excédentaire qui reste disponible pour financer les futurs investissements et évaluer l'efficacité de l'exploitation, après déduction des charges financières.

R.B.E = E.B.E + Résultat financier

[49] Mémoire de fin d'étude : la contribution des outils de contrôle de gestion à la performance de Batimetal réalisaion.

Le résultat net est le solde qui permet aux actionnaires et analystes financiers d'évaluer la performance et la rentabilité globale de l'entreprise.

R.N = R.B.E - Dotations + Résultat exceptionnel - Impôts.

2. La performance financière

La performance financière est étroitement liée à la performance économique et est évaluée à l'aide de divers ratios.

2.1 La rentabilité (ROE) :

compare les indicateurs de résultats aux ressources utilisées. Le ROE (return on equity ou rentabilité des capitaux propres) est le ratio le plus couramment utilisé.

ROE = Résultat de l'exercice / Capitaux propres

2.2 Le ratio Q de Tobin :

mesure les flux financiers anticipés à long terme en comparant la somme des valeurs des titres détenus par les investisseurs à la valeur des capitaux investis, généralement évaluée par le coût de remplacement des actifs.

Q de Tobin = Valeur de marché (capitaux propres + dettes financières) / Coût de remplacement des actifs

2.3 Le ratio de Marris :

similaire au Q de Tobin, mais considère uniquement les capitaux investis par les actionnaires. Il compare la capitalisation boursière à la valeur comptable des capitaux propres.

Ratio de Marris = Capitalisation boursière / Valeur comptable des capitaux propres.

Diverses mesures recommandées par plusieurs cabinets de conseil anglo-saxons sont représentées notamment par la Market Value Added (MVA) et l'Economic Value Added (EVA). Elles reposent sur le même cadre théorique que les mesures mentionnées précédemment.

La MVA, ou "valeur ajoutée sur le marché", est définie comme l'écart entre la valeur de marché des capitaux investis (valeurs des capitaux propres et dettes financières) VM et leur valeur comptable VC. Ainsi, on a :[50]

MVA = VM - VC

L'EVA, ou "valeur ajoutée économique ", est égale à :

EVA = (Rentabilité économique - Coût du capital) x (Capitaux investis)

Ou bien :

EVA des fonds propres = (rendement des capitaux propres – coût des capitaux propres)

x (Montant des capitaux propres investis dans le projet ou dans l'entreprise)

Il est important de noter que ces dernières années, les discussions sur les mesures de la performance remettent en cause l'utilisation exclusive de mesures financières pour évaluer l'atteinte des objectifs et le succès des entreprises. De nombreux indicateurs se concentrent principalement sur le passé et ne fournissent pas aux gestionnaires des informations sur la manière d'améliorer leur performance à l'avenir. De plus, ils ne permettent pas de déterminer si cette performance est alignée avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise.

[50] Thèse de doctorat Sciences de gestion de UNIVERSITÉ CÔTE D'AZUR par Ghozlene Oubya
CONTRIBUTION A L ETUDE DES DETERMINANTS DE LA PERFORMANCE DE L' ENTREPRISE:
IMPACT DE LA CREATION DE VALEUR POUR LE CLIENT SUR LA PERFORMANCE
DES ENTREPRISES HOTELIERES EN TUNISIE

3. La performance sociale[51]

La performance sociale au sein d'une organisation est souvent décrite comme la relation entre l'engagement social de l'entreprise et l'attitude de ses employés, bien qu'il soit complexe de la quantifier objectivement. Elle peut également être définie comme le degré de satisfaction ressenti par les individus contribuant à la vie de l'organisation, ainsi que l'intensité de leur adhésion et collaboration aux objectifs et méthodes de l'entreprise.

Le climat social et la satisfaction du personnel sont considérés comme des indicateurs clés de la performance sociale. Pour l'évaluer, les critères suivants peuvent être pris en compte :

- La nature des relations sociales et la qualité des prises de décisions collectives.

- Le niveau de satisfaction des salariés mesuré par des sondages et enquêtes d'opinion.

- Le degré d'importance des conflits et crises sociales (grèves, absentéisme, accidents du travail...).

- Le taux de turnover, la participation aux manifestations et réunions d'entreprise, ainsi que le dialogue avec le comité d'entreprise.[52]

4. Performance organisationnelle [53]

Selon Kalika, la performance organisationnelle se réfère aux mesures directement liées à la structure organisationnelle elle-même, et non à ses conséquences sociales ou économiques éventuelles. Ces indicateurs sont pertinents car ils permettent de détecter les problèmes organisationnels à travers leurs premières manifestations, avant que leurs effets économiques ne se fassent sentir.

Kalika identifie quatre facteurs clés de l'efficacité organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle : le non-respect de la structure établie par la direction peut signaler un dysfonctionnement au sein de l'organisation.
- Les relations entre les services : la recherche de la minimisation des conflits reflète la nécessité d'une coordination efficace pour assurer l'efficacité.

[51] « Hélène BERGERON, « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME »,
[52] TEZENAS DU MONCEL, cité par Mohamed BAYED, « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », Annales du Management, 1992, p.381
[53] Michel KALIKA, « Structures ';entreprises, Réalités, déterminants et performances », Editions Economica, Paris, 1988, p.340.

- La qualité de la circulation de l'information : l'organisation doit développer des systèmes d'information permettant d'obtenir des informations fiables et exhaustives indispensables au bon fonctionnement de l'organisation.
- La flexibilité de la structure : la capacité de l'organisation à s'adapter et à changer est un facteur déterminant pour faire face aux contraintes de l'environnement.

5. La performance commerciale

La performance commerciale se réfère à la capacité d4une entreprise à répondre aux attentes des consommateurs en offrant des produits et services de qualité, afin de satisfaire sa clientèle. Les entreprises qui visent la performance commerciale doivent prendre en considération les besoins de leurs clients et les stratégies de leurs concurrents pour maintenir, voire accroître leur part de marché. Plusieurs indicateurs sont utilisés pour mesurer la performance commerciale, parmi lesquels:

- La part de marché ;
- La fidélisation de la clientèle ;
- L'acquisition de nouveaux clients ;
- La satisfaction des clients ;
- La rentabilité par segment, client, produit, marché, etc. [54]

Section 03 : les outils de mesure de la performance et les indicateurs d'évaluation de la Performance

La mesure et l'évaluation de la performance sont cruciales pour toute organisation qui souhaite atteindre ses objectifs et s'améliorer continuellement. Cette section explore les différents outils et indicateurs utilisés pour suivre et analyser la performance d'une entreprise

[54] LIVRE DE Contrôle de Gestionet Pilotage de la Performance

1. Outils de pilotage de la performance interne [55]

Les instruments utilisés pour évaluer la performance interne doivent permettre aux décideurs D'obtenir un diagnostic des résultats ainsi que des informations sur les moyens déployés pour les atteindre. On peut identifier au moins trois types d'outils de gestion de la performance interne :

• Le contrôle de gestion : il a pour responsabilité la définition et la production d'une information permettant aux différents services, centre de responsabilité, atelier ou groupe de projet d'élaborer un diagnostic sur leur performance et d'agir dans le sens de son amélioration, (relation de la participation budgétaire sur la performance organisationnelle.

• Le tableau de bord : outil interne à chaque unité de décision, il fournit les indicateurs de résultat et de moyens en fonction de ses objectifs.

• Le contrôle budgétaire : qui permet le suivi et la régulation des actions de l'entreprise, par une analyse des écarts.

2. Principes de base de la mesure de performance [56]

Et qui sont les suivants :

• Principe d'exhaustivité : Lorsqu'une mesure de performance est introduite, elle doit englober tous les éléments d'activité qui peuvent être contrôlés. Si certaines activités ne sont pas éclairées par les indicateurs choisis, les acteurs auront naturellement tendance à privilégier celles qui sont mesurées.

• Principe d'indépendance : La mesure de performance d'un centre de responsabilité doit être indépendante de celle des autres centres.

• Principe de contrôlabilité : La mesure de performance ne doit porter que sur des éléments sur lesquels le responsable peut agir. Il doit avoir la maîtrise de toutes les variables qui influencent le rapport coût/performance.

• Principe de permanence des indicateurs : Un tableau de bord doit présenter des indicateurs qui font l'objet de mesures périodiques, mais qui permettent également un suivi et une interprétation des évolutions sur le long terme.

• Principe de cohérence organisationnelle : La mesure de performance réalisée doit permettre

[55] Brigitte Doriath & aChristiane Goujet , gestion prévisionnelles et mesure de la performance
[56] Gestion prévisionnelle et mesure de la performance Corrigés 5 e édition p83

D'attribuer des responsabilités aux acteurs, en alignant les périmètres de l'organigramme avec ceux des tableaux de bord.

• Principe de clarté et sélection limitée des indicateurs : Le tableau de bord doit rester un outil facilement consultable et comprendre un nombre limité d'informations dont la définition est précise et connue.

• Principe de dualité : Le contrôleur de gestion peut faire coexister un double système de performance :

• Un instrument officiel visant à responsabiliser l'acteur mesuré en le sensibilisant à un indicateur flatteur.

• Une mesure officieuse, mais plus pertinente, qui se base uniquement sur les variables réellement maîtrisées par le responsable du centre.

3. Indicateurs de performance [57]

Pendant longtemps, la performance était principalement considérée sous un angle financier, ce qui correspondait à une approche unidimensionnelle. Les mesures de performance étaient ainsi définies comme l'utilisation d'indicateurs quantitatifs pour évaluer les activités, les efforts et les réalisations (Burns & Waterhouse, 1975).1 Un indicateur est une combinaison d'informations pertinentes qui, lorsqu'il est suivi régulièrement, permet de mesurer la réalisation d'un objectif. Si cette condition n'est pas remplie, on parle alors de mesure ou de statistique.

Les fonctions des indicateurs sont variées :

• Suivre une action, une activité ou un processus.

• Évaluer une action.

• Diagnostiquer une situation ou un problème.

• Surveiller l'environnement et les changements.

Les indicateurs doivent respecter certaines caractéristiques :

• Pertinence : ils doivent permettre d'apprécier les résultats réellement obtenus, en étant cohérents avec l'objectif, se rapportant à un aspect substantiel du résultat attendu et permettant de porter un jugement, tout en évitant les effets contraires à ceux recherchés.

[57] Brigitte Doriath & amp Christiane Goujet, gestion prévisionnelles et mesure de la performance 2011 , p3

• Utilité : ils doivent être disponibles à intervalles réguliers.

• Fiabilité : ils doivent être solides, durables, incontestablement fiables, tout en étant élaborés à un coût raisonnable.

• Vérifiabilité et audibilité : ils doivent pouvoir être vérifiés et audités.

Un bon indicateur doit permettre de :

• Établir des objectifs communs définis conjointement par la hiérarchie et les gestionnaires, et les traduire en cibles à atteindre.

• Mesurer les réalisations par rapport à ces cibles.

• Comprendre et analyser ces réalisations.

• Guider les décisions des gestionnaires afin d'améliorer la performance.

• Favoriser le dialogue de gestion entre les différents niveaux hiérarchiques.

Les indicateurs sont intégrés dans une approche de gestion axée sur la performance. Cette démarche vise à orienter l'action de l'organisation vers la performance. Elle encourage également la mise en place de moyens 100 pour comparer les performances dans une perspective d'analyse comparative (benchmarking).

3. Indicateurs de performance

Longtemps, la performance a été considérée principalement sous l'angle financier, ce qui correspondait à une approche unidimensionnelle. Les mesures de performance se définissaient alors comme l'utilisation d'indicateurs quantitatifs pour évaluer les activités, les efforts et les réalisations (Burns & Waterhouse, 1975). Un indicateur est une combinaison d'informations pertinentes qui, lorsqu'il est suivi régulièrement, permet de mesurer l'atteinte d'un objectif. Sinon, on parle de mesure ou de statistique.

Les fonctions des indicateurs sont diverses :

• Suivre une action, une activité ou un processus.

• Évaluer une action.

• Diagnostiquer une situation ou un problème.

• Surveiller l'environnement et les changements.

Les indicateurs doivent respecter certaines caractéristiques :

• Pertinence : apprécier les résultats réels, en cohérence avec l'objectif, se rapportant à un aspect substantiel, permettant un jugement sans effets contraires.

• Utilité : être disponibles régulièrement.

• Fiabilité : être solides, durables, incontestables et élaborés à un coût raisonnable.

• Vérifiabilité et audibilité : pouvoir être vérifiés et audités.

Un bon indicateur doit permettre de :

• Établir des objectifs communs définis conjointement par la hiérarchie et les gestionnaires.

• Mesurer les réalisations par rapport à ces objectifs.

• Comprendre et analyser ces réalisations.

• Guider les décisions des gestionnaires pour améliorer la performance.

• Favoriser le dialogue de gestion entre les niveaux hiérarchiques.

Les indicateurs s'intègrent dans une approche de gestion axée sur la performance, visant à orienter l'action vers celle-ci. Elle encourage aussi la comparaison des performances (benchmarking).[58]

3.1.Le différent type d'indicateurs

Le taux de rendement de l'investissement (ROI) est calculé en comparant le résultat comptable d'une évaluation aux capitaux investis, selon la formule suivante :

$$\text{Taux de rendement d'investissement(ROI)} = \frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux investis}}$$

Le taux de rendement de l'investissement (ROI) est largement utilisé comme méthode pour inclure les capitaux investis dans un indicateur de performance. Pour mieux comprendre cet indicateur ou le décomposer, il peut être exprimé comme le produit de deux rapports :

[58] https://www.piloter.org/

$$\frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux investis}} = \frac{\text{Chiffre d'affaire}}{\text{Capitaux investis}} \times \frac{\text{Résultat}}{\text{Chiffre d'affaire}}$$

Le taux de rendement de l'investissement (ROI) est principalement influencé par deux facteurs: l'utilisation efficace des actifs pour générer des revenus et le résultat obtenu à partir de ces revenus. Une augmentation du résultat témoigne d'une performance accrue de l'entreprise. [59]

Le résultat résiduel correspond au résultat diminué du rendement minimal exigé sur les capitaux investis. Son calcul s'effectue comme suit :

Résultat résiduel = Résultat – (Taux de rendement exigé × Capitaux investis)

Cet indicateur mesure la différence entre le résultat net de l'entreprise et le produit entre les capitaux investis et le taux de rendement.

La valeur ajoutée économique (EVA) est un concept spécifique de résultat résiduel qui a récemment suscité l'intérêt (Birchard, 1994 ; Stewart, 1994, etc.). L'EVA a été développée et popularisée par le cabinet de conseil américain Stern Stewart. Selon Joel Stern, associé de ce cabinet, l'EVA est un excellent indicateur pour la prise de décision et le suivi des performances. La commission générale de terminologie a décidé (mai 2005) que la traduction officielle d'EVA était "création de valeur de l'exercice" (CVE). L'EVA est calculée en soustrayant du résultat d'exploitation après impôts le coût moyen pondéré du capital (après impôts) multiplié par l'actif total diminué des dettes circulantes. La formule de calcul de l'EVA est la suivante :[60]

EVA= Bénéfice opérationnel−Coût du capital (en %) × Actifs nets

Taux de marge bénéficiaire : Cet indicateur est largement répandu et représente l'une des deux composantes du taux de rendement des capitaux investis. Grâce à cet indicateur, il est possible d'évaluer le rendement généré par chaque unité monétaire de chiffre d'affaires investie.[61]

Taux de rentabilité financière ROE : Ce ratio rapporte des indicateurs de résultat à des indicateurs relatifs au montant des ressources mise en œuvre. Sa formule est la suivante :

[59] Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006, p 39.
[60] mémoire de fin d'étude : la contribution des outils de contrôle de gestion à la performance de batimetal réalisaion.
[61] 102 Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006, p 41.

$$ROE = \frac{\text{Résultat d'exercice}}{\text{Capitaux propres}}$$

Le ratio Q, introduit par Tobin, est un indicateur visant à mesurer les bénéfices anticipés à long terme dans leur ensemble. Il est calculé en divisant la valeur totale des titres détenus par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) par le montant des capitaux qu'ils ont effectivement investis. Les capitaux investis sont évalués en fonction du coût de remplacement des actifs, généralement estimé à partir des immobilisations. Le ratio Q permet d'évaluer la valeur perçue par les investisseurs par rapport aux capitaux engagés dans l'entreprise.[62]

Conclusion :

Mesurer et évaluer la performance d'une entreprise est primordial pour comprendre sa réussite. Il existe plusieurs façons de l'appréhender, et il est essentiel de l'aligner sur les objectifs stratégiques à long terme de l'entreprise.

L'analyse de la performance met en lumière les domaines d'excellence et ceux nécessitant des améliorations. Elle permet également de formuler des stratégies et plans d'action visant à améliorer la performance globale.

La performance est étroitement liée à la satisfaction des parties prenantes : employés, clients, fournisseurs et actionnaires. Par conséquent, sa mesure doit prendre en compte des aspects financiers et non financiers pour assurer un équilibre adéquat.

Il est crucial d'évaluer et de surveiller régulièrement la performance afin de garantir l'atteinte des objectifs à long terme. L'utilisation d'outils et méthodes d'amélioration est essentielle pour que les entreprises restent compétitives et prospères dans un environnement commercial en constante évolution.

[62] CHUNG. (K.H), PRUIT. (S.W): « A simple approximation of Tobin's Q », Revue Financial management

Chapitre 03 : les pratiques de contrôle de gestion et son rôle dans la performance d EPE NAFTAL

Section 01 : Présentation de l'entreprise NAFTAL

Introduction

Après avoir exploré les concepts théoriques liés au contrôle de gestion et à la performance des entreprises, il convient d'illustrer ces notions à travers un cas pratique. Cette étude de terrain nous permettra d'observer concrètement les pratiques de contrôle de gestion mises en œuvre au sein d'une organisation et d'analyser leur impact sur la performance.

L'entreprise choisie pour cette analyse est NAFTAL, une Entreprise Publique Économique algérienne opérant dans le secteur des hydrocarbures. Compte tenu de l'importance stratégique de ce secteur d'activité pour l'économie nationale, il est pertinent d'examiner les dispositifs de contrôle de gestion déployés par cet acteur majeur.

À travers cette étude de cas, nous chercherons à répondre à plusieurs interrogations : Quels sont les outils et mécanismes de contrôle de gestion utilisés par NAFTAL ?

Pour mener à bien cette analyse, nous adopterons une démarche méthodologique rigoureuse, l'observation des processus en vigueur et l'exploitation de données qualitatives collectées au sein de l'entreprise.

Ce chapitre nous permettra ainsi d'apporter un éclairage concret sur les pratiques de contrôle de gestion et leur articulation avec la performance organisationnelle, en nous appuyant sur le cas spécifique de SPA NAFTAL.

1.1. Historique et présentation de SPA NAFTAL [63]

Le secteur des hydrocarbures a une place prépondérante dans l'économie nationale algérienne, représentant 97% des exportations du pays. Sonatrach, qui est devenue l'instrument de la souveraineté de l'Etat algérien, s'est investie dans la construction d'une base industrielle dans le domaine des hydrocarbures au fil des années. NAFTAL, filiale à 100% du groupe Sonatrach, détient le monopole de la distribution et de la commercialisation des produits pétroliers sur le marché algérien. En tant que détaillant, elle commercialise directement auprès des clients via ses stations-service. L'entreprise emploie environ 32 829 collaborateurs répartis sur l'ensemble de ses districts et directions régionales, avec son siège social à CHERAGA-Alger.

ERDP, créée en 1980 par le décret N°80/101, est issue de Sonatrach. Elle est chargée de l'industrie du raffinage, de la commercialisation et de la distribution des produits pétroliers sous le sigle « NAFTAL ». En 1987, elle a été restructurée et modifiée par le décret N°87/189 en deux entreprises distinctes : NAFTEC pour le raffinage du pétrole et NAFTAL pour la distribution et la commercialisation des produits pétroliers.

NAFTAL, créée en 1982, est une société nationale par actions (SPA) dont la mission principale est la distribution et la commercialisation des produits pétroliers et dérivés sur le marché national. En 2014, elle a commercialisé un volume total de 16,3 millions de tonnes de produits pétroliers, réalisant ainsi un chiffre d'affaires de 332,7 milliards de dinars. Les effectifs employés au 31 décembre 2014 s'établissent à 30 709 agents. La société est caractérisée par une structuration complexe avec des structures de taille importante dispersées géographiquement, comme le montre l'organigramme global.

NAFTAL, qui était auparavant une filiale à 100% de Sonatrach, est passée à l'autonomie le 18 avril 1998 suite à l'abrogation du monopole de l'Etat sur le commerce extérieur et l'ouverture aux opérateurs privés du marché de "gros" des produits pétroliers en 1997. Son capital est de 6,65 milliards de DA. La société a également créé STPE, une société en partenariat avec SNTF chargée du transport des produits énergétiques par chemin de fer, en décembre 1999. En 2002, le capital social de NAFTAL a été augmenté de 6,65 milliards de DA à 15,65 milliards de DA conformément à la résolution de l'AGEX, puis en 2018, il a été augmenté à 40 milliards de DA. En 2020, les activités de la société ont généré un chiffre d'affaires de 307,47 milliards de DA.

L'appellation "NAFTAL" provient de la contraction de "NAFT", qui signifie pétrole, et de "AL" qui représente l'Algérie.

[63] https://www.naftal.dz/fr/index.php/a-propos-de-naftal , (consulté le 20/05/2024 à 18.27)

1.2. Missions et rôle de NAFTAL[64]

NAFTAL est l'Entreprise Publique Économique chargée de la distribution et de la commercialisation des produits pétroliers sur le marché national algérien. Ses missions principales sont les suivantes :

- Organiser et développer les activités de commercialisation et de distribution des produits pétroliers et dérivés.

- Assurer le stockage et la distribution des carburants (essence, gazole, carburants aviation/marine), du gaz de pétrole liquéfié, des bitumes et lubrifiants.

- Transporter l'ensemble des produits pétroliers commercialisés sur le territoire algérien.

- Veiller au respect des mesures de sécurité industrielle, de sauvegarde et de protection environnementale, en lien avec les organismes concernés.

- Etudier le marché en termes d'utilisation et de consommation des produits pétroliers.

- Définir et mettre en œuvre une politique d'audit et des systèmes d'information intégrés.

- Développer des actions pour une utilisation optimale et rationnelle des infrastructures.

- Assurer le respect de la réglementation relative à l'enfûtage des GPL et la formulation des bitumes.

1.3. Les capacités de l'entreprise NAFTAL[65]

Afin d'atteindre les objectifs fixés dans ses plans et programmes de distribution des produits pétroliers, NAFTAL dispose de moyens et ressources conséquents:

- Ressources humaines : Plus de 32 000 employés répartis sur le territoire national, dont 3 000 cadres, renforcés par des travailleurs saisonniers pour faire face aux pics de demande.

- Parc automobile : 3600 véhicules comprenant camions-citernes, tracteurs, remorques, chariots élévateurs, etc.

- Réseau de pipelines : 2 720 km reliant les raffineries et les centres de stockage principaux.

- Unités de maintenance : 3 unités pour l'entretien des véhicules et équipements, situées à Constantine, Alger et Oran.

---

[64] opportunités et apports potentiels pour l'optimisation de la supply chain étude de cas : spa NAFTAL
[65] Ibid. P55

- Centres de formation : 3 centres (Constantine, Alger, Oran) pour les programmes de formation à court, moyen et long termes.

- Capacités de stockage et distribution : 1,5 million de m3 pour le stockage de carburants, capacité de remplissage de 1,2 million de tonnes/an de carburants liquides et 400 000 tonnes/an pour la conversion de bitumes, 47 centres terrestres, 42 centres aériens, 6 maritimes, 4 navires et 3 autres en acquisition.

- Chiffre d'affaires 2021 : Estimé à 500 milliards de dinars hors taxes.

- Volumes de ventes 2021 : 16 millions de tonnes de carburants terrestres et 840 000 tonnes de carburants aériens/maritimes.

Cette grande capacité opérationnelle positionne NAFTAL comme un acteur majeur de la chaîne d'approvisionnement en hydrocarbures en Algérie.

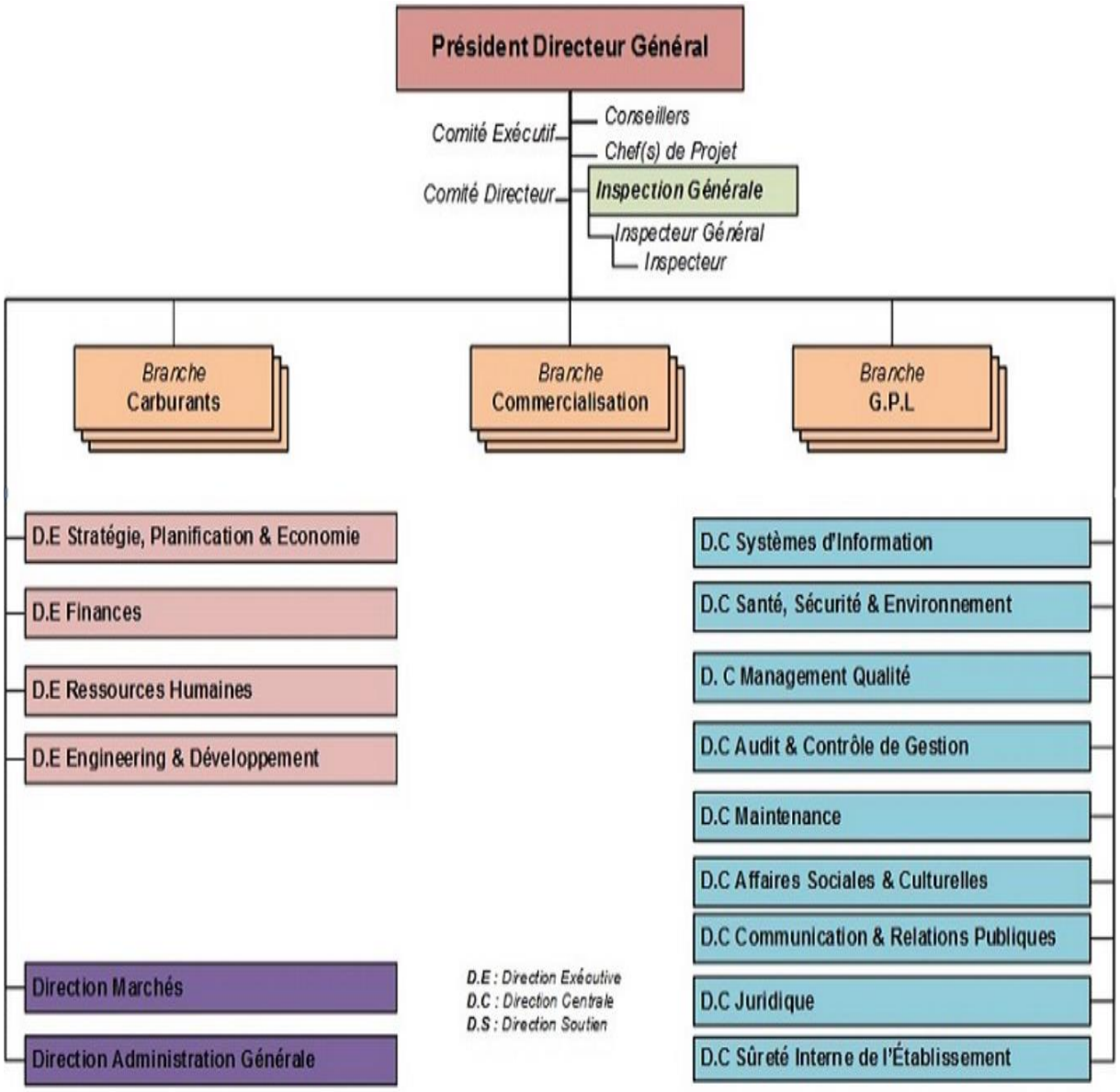
1.4.Les produits et les activités de l'entreprise NAFTAL[66]

Pour exercer ses activités, NAFTAL est composée de trois branches, à savoir : la branche carburants CBR, la branche GPL et la branche Commercialisation COM. Ces branches produisent et distribuent les produits de l'entreprise à travers neuf activités principales, à savoir:

- Activité logistique de carburant terrestre.
- Activité aérienne.
- Activité maritime.
- Activité de distribution de carburant terrestre.
- Activité d'huiles.
- Activité de pneumatiques.
- Activité de bitume.
- Activité de réseau de stations-service.
- Activité de réseau de stations-service.
- L'activité de gaz du pétrole liquéfié.

[66] Ibid . p56

Figure 6: L'organigramme de l'entreprise NAFTAL[67]



1.5 La Direction générale est composée de :

- Le président et le directeur général : principal responsable de la gestion de l'entreprise.

- **Les comités exécutifs et administratifs :** composés des directeurs centraux et des directeurs d'agence, déterminent les grands programmes stratégiques, liés à l'organisation et au développement de l'entreprise, et sont dirigés par le président et le directeur général.

- Les consultants : travaillent pour aider le président et le directeur général à prendre des décisions stratégiques, chacun selon ses fonctions et sa spécialisation.

[67] https://www.naftal.dz/fr/index.php/a-propos-de-naftal/organisation (consulté 31/05/2024 à 19:55)

- **Les Commissions :** il s'agit de compétences au sein de l'institution nommées par le président-directeur général à titre temporaire, chargées de tâches au niveau de la direction générale, représentées dans l'étude, la mise en œuvre et le suivi de projets à dimension stratégique pour l'entreprise.

- **Les Structures fonctionnelles :** 17 directions centrales sont organisées sous forme de structure organisationnelle, et chacune d'elles fixe les stratégies, la planification, l'organisation et conduit des études dans ses domaines de spécialisation.

- **Les structures opérationnelles :** sont constituées des 3 branches précitées, dont émanent les différents centres, unités opérationnelles et activités de l'entreprise.

- **Branche carburant :** travaille à l'approvisionnement, au contrôle du stock de carburant et à sa qualité, ainsi qu'à la satisfaction des besoins du marché, l'activité marine, et une unité régionale de maintenance (l'unité Orient implantée à Constantine).

- **Branche commerciale :** commercialisation des produits pétroliers et de leurs dérivés, prestation de services divers, l'ensemble du réseau de points de vente, contrôle, suivi et développement de l'ensemble du réseau de distribution, y compris les relations commerciales avec un groupe de clients carburants/consommateurs. Cette branche comprend 12 districts de distribution, 10 agences commerciales réparties sur le territoire national, et une unité régionale de maintenance (l'unité Centrale située dans la capitale).

- **Branche gaz de pétrole** : pour toutes ces branches assure l'achat, l'approvisionnement et le transport, ainsi que le remplissage des bouteilles de gaz de pétrole pour tous et la production de carburant cirghaz (compt, 2022), puisqu'elle est constituée de 19 provinces réparties sur le territoire national, en plus d'une unité régionale de maintenance (Unité de l'ouest située à Oran).

1.6.Présentation de la Direction Exécutive, Stratégie, Planification et Economie[68]

DESPE est une structure majeure de l'organisation de l'entreprise NAFTAL , elle a pour mission la mise en œuvre des orientations stratégiques à court, moyen et long terme de l'entreprise et de s'assurer de la réalisation des plans de développement de l'entreprise.

Elle définit également la politique générale en matière de planification, d'organisation, d'études économiques et de gestion des performances conformément aux objectifs qui ont été arrêtés par

[68] Document interne à NAFTAL

l'entreprise et anime et coordonne les processus de formulation, d'adoption et de suivi de mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise.

Les tâches et responsabilités de la DESPE sont :

- Assurer la préparation de la note d'orientation servant de base à l'élaboration des plans annuel et à moyen terme ;

- Fixer les objectifs et les indicateurs de performance pour l'ensemble des Structures de la Société ;

- Organiser et animer le processus d'études prospectives et économiques au sein de la Société ;

- Organiser, animer et coordonner le processus d'organisation au sein de la Société

- Elaborer, en coordination avec les autres structures, les organisations spécifiques à chaque fonction et activité de la Société ;

- Elaborer les plans annuels et à moyen terme relatifs aux flux produits échanges et investissements de la Société ;

- Assurer la consolidation en collaboration avec toutes les structures de la Société, des plans annuels et à moyen terme en matière d'investissement, de flux et de commercialisation produits, en assurant la cohérence des chiffres ;

- Préparer la présentation du plan annuel et du plan à moyen terme aux organes statutaires de la Société ;

- Notifier les plans annuels et à moyen terme à toutes les structure de la Société ;

- Assurer le suivi des budgets d'investissements ;

- Elaborer et diffuser les rapports périodiques (note de conjoncture, rapports d'activités et rapport de gestion) aux structures internes et externes ;

- Analyser la performance de l'ensemble des activités de la Société ;

- Elaborer les bilans d'activités périodiques, analyser et proposer les actions correctives ;

- Assurer la réalisation des études technico-économiques et des études de rentabilité pour les projets d'envergure ;

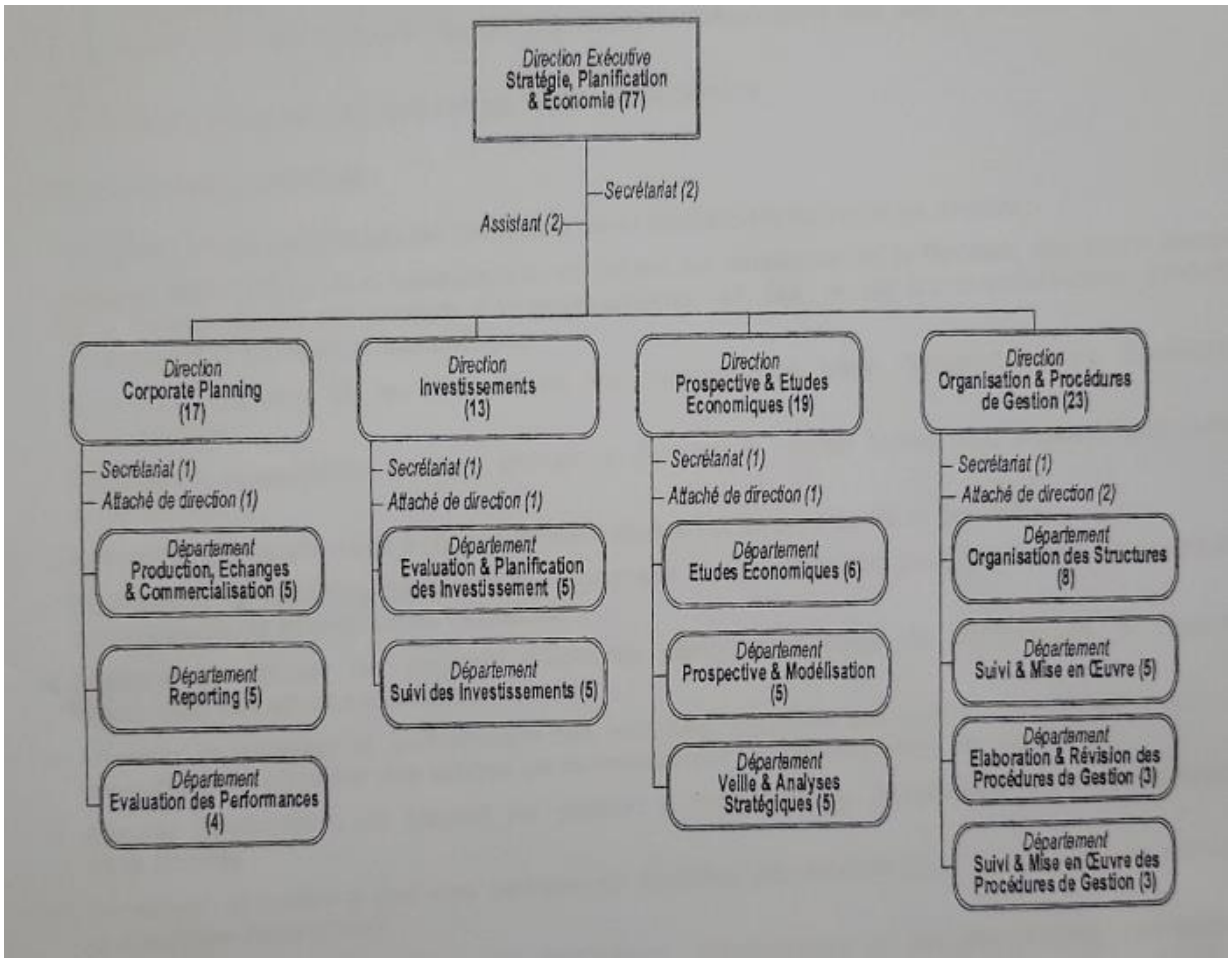
- Mettre en place les procédures régissant les différentes activités de la société pour aider les structures dans la gestion de leurs activités ;

- Analyser et suivre l'évolution de l'environnement macro-économique national et international;

- Réaliser des études stratégiques sur l'évolution du marché national des produits pétroliers ;

- Alimenter et mettre à jour une banque ou un référentiel de données de gestion pour les besoins d'analyses décisionnelles.

Figure 7: Organigramme de la DESPE[69]



[69] : Document interne à l'entreprise

Section 02 : Analyse des outils de contrôle de gestion utilisées au niveau de l' EPE NAFTAL.

1.tableau de bord NAFTAL :

Contrairement au bilan ou aux comptes de résultat, le tableau de bord fournit une approche dynamique qui permet de suivre des tendances, des indicateurs sur une période donnée. Il s'intègre dans la stratégie de l'entreprise : l'échantillon d'indicateurs sélectionnés et suivis au sein de cet outil de gestion conduit le gestionnaire à rechercher la performance, à comprendre l'évolution du résultat. Le tableau de bord est un outil de pilotage pour la société NAFTAL. Donc son but est de mettre en évidence les actions qui s'imposent pour atteindre les objectifs et améliorer les processus.

La Direction Générale de la société NAFTAL est confrontée, entre autres, à deux niveaux de problèmes, la définition des objectifs stratégiques et le contrôle de l'activité opérationnelle. Elle doit choisir des objectifs stratégiques qui la conduisent à définir une structure de son système tableau de bord adapté pour pouvoir piloter ces activités opérationnelle. Par exemple la commercialisation du Carburants, Lubrifiants, Pneumatiques et Bitumes. Et assurer l'exploitation et la maintenance des centres carburants terre, marine et aviation, des canalisations et moyens de transport.

Le tableau de bord se compose d'indicateurs bien choisis en fonction des objectifs de la structure (la division) concernait par le projet, et surtout, Les indicateurs sont personnels et doivent être définis par les utilisateurs eux-mêmes en nombre restreint. Là réside un des points sensibles de l'élaboration des tableaux de bord, et nous verrons au cours de cette section suivante comment définir avec les quelques indicateurs nécessaires au contrôle de la situation.

1.1. L'élaboration du tableau de bord :

L'élaboration du tableau de bord de pilotage visant à maîtriser l'évolution de la coordination interne comporte 4 étapes, le recensement des dysfonctionnements de coordination, la définition des indicateurs, la réalisation d'une 179 cartographie des différentes tâches du système d'information permettant d'alimenter les indicateurs, à savoir qui saisit et qui collecte l'information, et suivant quelle procédure, - le choix du pilote. Pour l'élaboration des tableaux de bord de la société NAFTAL, il faut tout d'abord :

- Lister les indicateurs de performances clés en se basant sur les besoin exprimés par les utilisateurs finaux ;
- Etablir un modèle de tableau de bord ;
- Choisir les graphes et les diagrammes les plus simples à interpréter ;
- Concevoir le tableau de bord.

1.2. le système de tableaux de bord utilisé par NAFTAL

Description de la note de conjoncture mensuelle consolidée (Tableau de Bord de la Direction Générale) et des indicateurs clés de performance De par la place qu'il occupe dans le processus de contrôle de gestion, le tableau de bord constitue un outil important dans la mesure de la performance des activités de la société et à la prise de décision à travers les indicateurs et les informations qu'il présente. En 2006, NAFTAL, a vu une refonte d'un outil de contrôle et suivi budgétaire en forme et en fond au sein de la Direction Générale/ Direction Exécutive Stratégies, Planification et Economie (DESPE)/Département Reporting, cet outil de gestion est appelé « la note de conjoncture ».

La note de conjoncture est un document de synthèse consolidé à l'échelon société, au niveau de la Direction Générale, élaboré et diffusé mensuellement par la DESPE. Ce document est un ensemble d'indicateurs clés de performance présenté essentiellement par :

- indicateurs physiques (ventes par produit en quantité) ;
- indicateurs financiers (chiffre d'affaire par produit, marge commerciale, trésorerie, investissements et créances) ;
- indicateur de métier (importation , transport , moyens naftal ,tiers)
- indicateurs ressources humaines (emploi, mase salariale et formation) ;
- indicateurs accidentologie HSE (accidents de travail et de circulation)

1.1 Interprétation des indicateurs clés de performance présenté dans le TB de NAFTAL

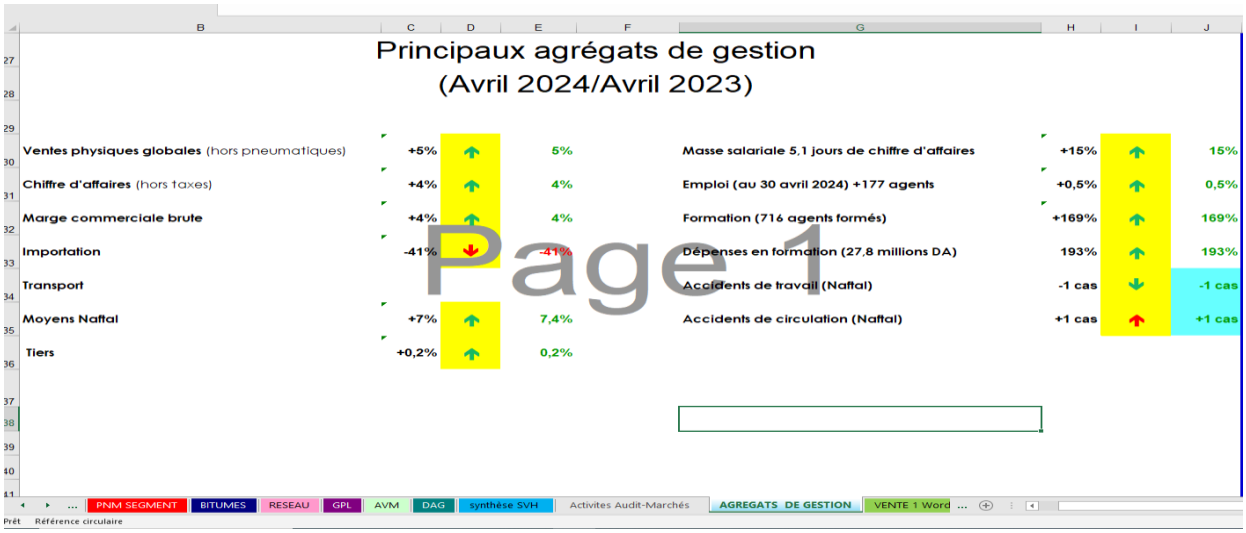
La Direction Exécutive Stratégie et Planification de NAFTAL élabore deux types de tableaux de bord essentiels au pilotage de la performance :

- A) Les tableaux de bord mensuels

Ces tableaux synthétisent les principaux indicateurs d'activité et de gestion du mois écoulé au niveau de chaque direction opérationnelle. Ils permettent d'identifier rapidement les éventuels écarts et d'engager les mesures correctives à un rythme soutenu.

Voici le tableau de bord mensuel (avril 2024 / avril2024) présenté comme suit :

Figure 8: le TB mensuel de mois d'avril 2024/2023



Principaux agrégats de gestion
(Avril 2024/Avril 2023)

Ventes physiques globales (hors pneumatiques)	+5%	5%	Masse salariale 5,1 jours de chiffre d'affaires	+15%	15%
Chiffre d'affaires (hors taxes)	+4%	4%	Emploi (au 30 avril 2024) +177 agents	+0,5%	0,5%
Marge commerciale brute	+4%	4%	Formation (716 agents formés)	+169%	169%
Importation	-41%	-41%	Dépenses en formation (27,8 millions DA)	193%	193%
Transport			Accidents de travail (Naftal)	-1 cas	-1 cas
Moyens Naftal	+7%	7,4%	Accidents de circulation (Naftal)	+1 cas	+1 cas
Tiers	+0,2%	0,2%			

Page 1

PNM SEGMENT | BITUMES | RESEAU | GPL | AVM | DAG | synthèse SVH | Activites Audit-Marchés | AGREGATS DE GESTION | VENTE 1 Word

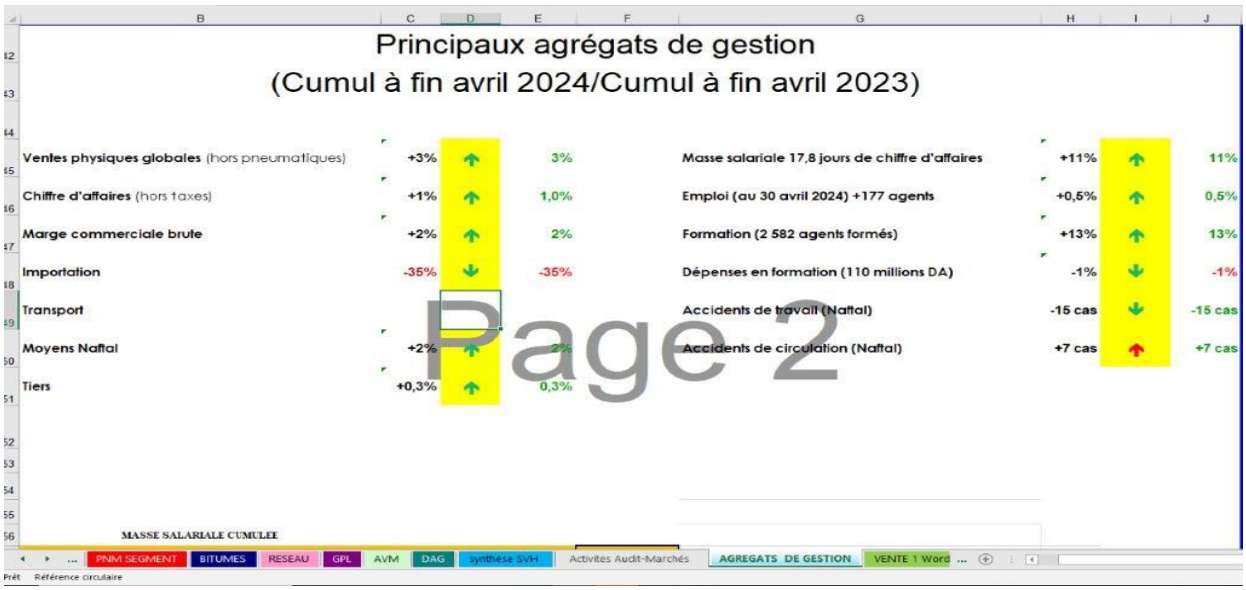
SOURCE : Document interne de l'entreprise

B)Les tableaux de bord de fin de période

Établis trimestriellement, semestriellement et annuellement, ces tableaux dressent un bilan complet des réalisations de NAFTAL sur la période. Ils analysent les performances au regard des objectifs prévisionnels et stratégiques fixés.

Voici le tableau de bord fin de période (cumul a fin avril 2024/ cumule a fin avril 2023)

Figure 9: Le TB fin de période cumul fin avril 2023/2024



Principaux agrégats de gestion
(Cumul à fin avril 2024/Cumul à fin avril 2023)

Ventes physiques globales (hors pneumatiques)	+3%	3%	Masse salariale 17,8 jours de chiffre d'affaires	+11%	11%
Chiffre d'affaires (hors taxes)	+1%	1,0%	Emploi (au 30 avril 2024) +177 agents	+0,5%	0,5%
Marge commerciale brute	+2%	2%	Formation (2 582 agents formés)	+13%	13%
Importation	-35%	-35%	Dépenses en formation (110 millions DA)	-1%	-1%
Transport			Accidents de travail (Naftal)	-15 cas	-15 cas
Moyens Naftal	+2%	2%	Accidents de circulation (Naftal)	+7 cas	+7 cas
Tiers	+0,3%	0,3%			

Page 2

MASSE SALARIALE CUMULEE

PNM SEGMENT | BITUMES | RESEAU | GPL | AVM | DAG | synthèse SVH | Activites Audit-Marchés | AGREGATS DE GESTION | VENTE 1 Word

SOURCE : fichier interne d l'entreprise

1.2.1. Interprétation d'indicateur physique :

Pour commencer, nous devons comprendre ce qu'est un indicateur physique et comment on le mesure

Il fait référence à une mesure quantitative clé qui permet de suivre et d'analyser les performances commerciales, et qui fait apparaitre le taux de croissance des réalisations du mois, en comparant les réalisations du mois de l'année (n) à celles du mois de l'année (n-1)

1.2.1.1Pour le TB mensuel avril 2024 / avril 2023 :

Les ventes physiques globales (hors pneumatiques) de NAFTAL ont augmenté de 5% sur la période d'avril 2024 à avril 2023 par rapport à la même période de l'année précédente.

Cette augmentation de 5% des volumes de ventes globales hors pneumatiques est un bon signe de la croissance d'activité de l'entreprise. Elle reflète une hausse de la demande sur l'ensemble des produits pétroliers commercialisés par NAFTAL, à savoir :

- Les carburants terrestres (essences, gazoles)
- Les carburants pour l'aviation et la marine
- Les gaz de pétrole liquéfiés (GPL)
- Les bitumes
- Les lubrifiants
- Les produits spéciaux

Cette progression soutenue des ventes physiques suggère que NAFTAL a probablement gagné des parts de marché et/ou bénéficié d'une conjoncture économique favorable stimulant la consommation de ses produits.

Cet indicateur positif aura sûrement eu un impact bénéfique sur le chiffre d'affaires et la rentabilité de l'entreprise, même s'il faudra analyser les évolutions des prix de vente et des coûts pour en évaluer pleinement les retombées financières

1.2.1.2 Pour le TB fin de période cumul a fin avril 2024/cumul a fin avril 2023 :

Cet indicateur montre une progression de 3% des volumes de ventes globales hors pneumatiques sur la période cumulée (2024) par rapport à la même période de l'année précédente(2023). Cette hausse modérée des volumes vendus reste positive pour l'activité de NAFTAL et sa part de marché.

1.2.2.Interprétation d'indicateur financier

L' indicateur financier rend compte de la création de valeur économique et de la rentabilité à travers des mesures telles que le chiffre d'affaires, la marge commerciale brute, les résultats, etc.

1.2.2.1. Pour le TB mensuel avril 2024 / avril 2023 :

- **Chiffre d'affaires (hors taxes)**

L'augmentation de 4% du chiffre d'affaires montre une croissance stable des revenus de l'entreprise, ce qui est un signe positif de sa performance financière.

- **Marge commerciale brute**

Une marge commerciale brute en hausse de 4% indique une amélioration de l'efficacité opérationnelle, suggérant que l'entreprise réussit à gérer ses coûts et à maximiser ses profits.

1.2.2.2 Pour le TB fin de période cumul a fin avril 2024/cumul a fin avril 2023 :

- **Chiffre d'affaires (hors taxes)**

Une augmentation de 1% du chiffre d'affaires indique une légère croissance des revenus, ce qui montre que l'entreprise maintient sa position sur le marché malgré des conditions potentiellement compétitives.

- **Marge commerciale brute**

Une marge commerciale brute en hausse de 2% suggère une amélioration de la rentabilité, indiquant une gestion efficace des coûts et une optimisation des profits.

1.2.3 .Interprétation d'indicateur de métier

L'indicateur métier suivent des données techniques spécifiques au secteur d'activité pétrolier comme les volumes d'importations, les transports internes ou externes, les moyens logistiques de NAFTAL, etc.

1.2.3.1 Pour le TB mensuel avril 2024 / avril 2023

- **Importation**

La forte diminution de 41% des importations pourrait indiquer un changement de stratégie vers des sources locales ou une baisse de la demande pour les produits importés.

- **Transport**

Interprétation : Pas de changement notable dans cet indicateur.

- **Moyens NAFTAL**

Une augmentation de 7% des moyens NAFTAL suggère une amélioration des ressources disponibles pour les opérations, ce qui peut mener à une meilleure performance opérationnelle.

- **Tiers**

La légère augmentation de 0,2% peut indiquer une stabilité ou une légère amélioration dans la gestion des tiers, ce qui peut inclure des fournisseurs ou des partenaires commerciaux.

1.2.3.2 Pour le TB fin de période cumul a fin avril 2024/cumul a fin avril 2023 :

- **Importation**

La diminution de 35% des importations pourrait indiquer un changement vers des fournisseurs locaux ou une baisse de la demande pour certains produits importés.

- **Transport**

Pas de changement notable dans cet indicateur.

- **Moyens Naftal**

Une augmentation de 2% des moyens NAFTAL indique une légère amélioration des ressources allouées aux opérations, contribuant à une meilleure performance opérationnelle.

- **Tiers**

La légère hausse de 0,3% dans la gestion des tiers montre une stabilité dans les relations avec les fournisseurs ou partenaires commerciaux.

1.2.4.Interprétation d’ Indicateurs RH

L’ indicateurs de ressource humaine permettent d'apprécier la performance sociale avec notamment la masse salariale, l'évolution des effectifs, les données sur la formation des employés et son coût.

1.2.4.1. Pour le TB mensuel avril 2024 / avril 2023

Masse salariale (5,1 jours de chiffre d'affaires)

L'augmentation de 15% de la masse salariale pourrait indiquer une augmentation des salaires, des embauches supplémentaires ou des investissements dans le personnel, ce qui peut être positif si cela mène à une productivité accrue.

- **Emploi (au 30 avril 2024)**

Une légère hausse de 0,5% des effectifs suggère une augmentation modeste de la main-d'œuvre, reflétant une croissance stable de l'emploi dans l'entreprise.

- **Formation (716 agents formés)**

Une augmentation significative de 169% dans la formation indique un investissement massif dans le développement des compétences des employés, ce qui peut améliorer la performance à long terme.

- **Dépenses en formation (27,8 millions DA)**

Une augmentation de 193% des dépenses en formation montre un engagement substantiel dans le développement des compétences et l'amélioration des capacités des employés.

1.2.4.2. Pour le TB fin de période cumul a fin avril 2024/cumul a fin avril 2023 :

- **Masse salariale (17,8 jours de CA) : +11%**

Progression toujours soutenue de la masse salariale, mais à un rythme inférieur à avril.

- **Emploi : Stable à +177 agents**

Les effectifs sont restés inchangés sur le cumul.

- **Formation : +13% (2582 agents formés)**

L'effort de formation s'est poursuivi mais à un rythme ralenti, de même que les dépenses (-1%).

1.2.5. Interprétation Indicateurs HSE (Santé, Sécurité et Environnement)

L' indicateurs hygiène, sécurité et environnement (HSE) couvre les aspects sécuritaires aussi bien en matière d'accidents du travail que de circulation, ainsi que l'empreinte environnementale.

1.2.5.1 Pour le TB mensuel avril 2024 / avril 2023

- **Accidents de travail (Naftal) : -1 cas**

Il y a eu une réduction d'un cas d'accident de travail. Cela montre une amélioration des conditions de travail et une meilleure gestion de la sécurité sur le lieu de travail.

- **Accidents de circulation (Naftal) : +1 cas**

Il y a eu une augmentation d'un cas d'accident de circulation. Cela indique un besoin potentiel d'améliorer la sécurité routière ou les protocoles de transport pour prévenir de futurs incidents**.**

1.2.5.2 Pour le TB fin de période cumul a fin avril 2024/cumul a fin avril 2023 :

- **Accidents de travail (Naftal) :** -15 cas

Cet indicateur concerne les accidents de travail survenus au sein de l'entreprise NAFTAL montre une diminution de 15 cas par rapport à l'année précédente.

- **Accidents de circulation (Naftal) : +7 cas**

L'indicateur des accidents de circulation liés à Naftal a augmenté de 7 cas supplémentaires en 2024 par rapport a l'année 2023

2.La gestion budgétaire de NAFTAL

La gestion budgétaire pour NAFTAL est un processus cyclique annuel qui comprend plusieurs phases clés

2.1. Les phases de la gestion budgétaire :

Voici les phases principales de la gestion budgétaire de l 'EPE NAFTAL

-Élaboration du budget prévisionnel

Cette phase consiste à établir les prévisions de ventes, charges, investissements et ressources pour l'année à venir, en se basant sur les objectifs stratégiques de l'entreprise, les tendances du marché et les performances passées. Le budget sert de référence pour piloter les activités pendant l'exercice.

-Mise en œuvre et suivi budgétaire

Durant l'exercice, les réalisations (ventes, charges, investissements) sont suivies et comparées régulièrement aux prévisions budgétaires. Cela permet de détecter les écarts et d'analyser leurs causes.

-Analyse des écarts et actions correctives

Les écarts significatifs entre les réalisations et le budget doivent être analysés en profondeur pour en identifier les raisons (internes ou externes) et prendre les mesures correctives adéquates si nécessaire (réajustement des dépenses, des effectifs, des investissements, etc.).

-Reporting et contrôle budgétaire

Des rapports budgétaires périodiques sont produits à l'attention des différents niveaux de direction, afin de rendre compte de l'avancement du budget, des principaux écarts et des actions entreprises.

-Évaluation de la performance budgétaire

À la fin de l'exercice, une évaluation globale de la performance budgétaire est réalisée, en calculant les différents indicateurs présentés précédemment (écarts et taux de réalisation des ventes, charges, investissements). Cela permet d'identifier les points forts et les axes d'amélioration pour le prochain cycle budgétaire.

2.2. Élaboration du Budget Global

Proposition du budget : À partir des objectifs stratégiques, le département financier (souvent sous la direction du directeur financier) élabore un budget global. Ce budget inclut les prévisions de revenus, les dépenses prévues, les investissements en capital et les plans de financement.

Consultations et révisions : Le projet de budget est soumis à diverses consultations internes avec les chefs des principales divisions et départements. Des révisions sont souvent nécessaires pour aligner les propositions budgétaires avec les réalités opérationnelles.

Validation : Le budget révisé est ensuite soumis à l'approbation du conseil d'administration. Une fois validé, ce budget devient le cadre de référence pour toutes les activités de l'entreprise pour l'année budgétaire.

2.3. Délégation aux Directions Exécutives, Centrales, soutiens et Branches[70]

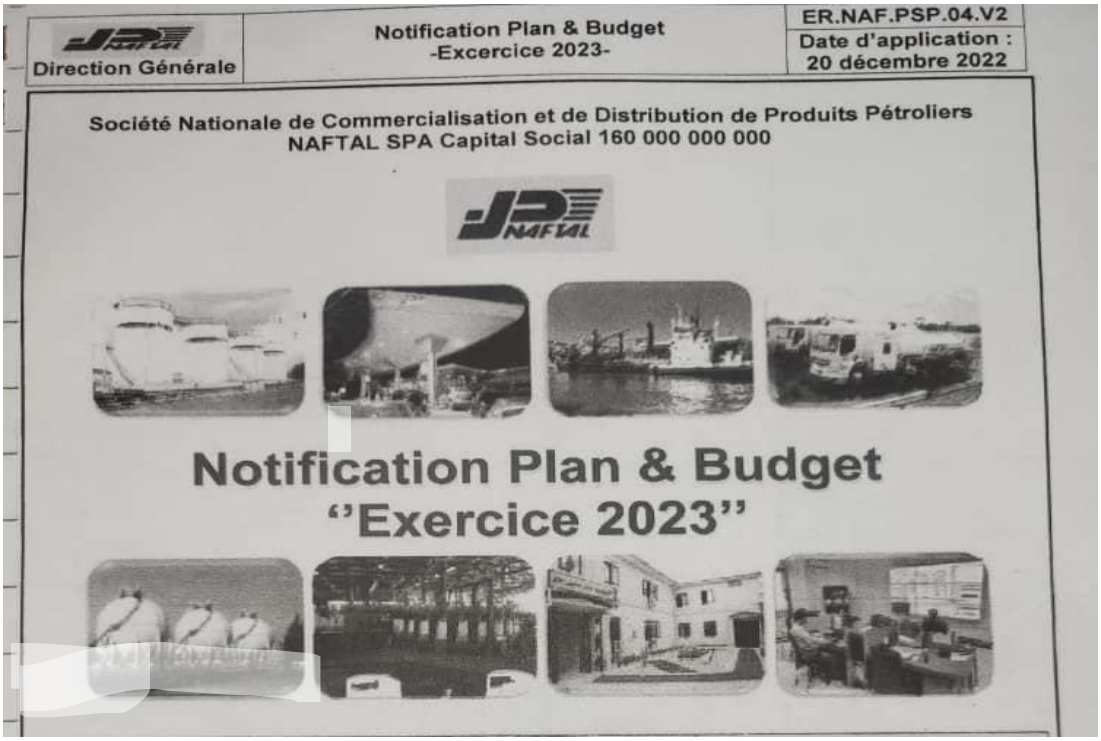
Après l'approbation du budget global, la prochaine étape est la délégation des budgets aux différentes directions exécutives, centrales, et branches. Ce processus est formalisé par une note de budget détaillant les allocations spécifiques.

-**Note de budget :** Une fois le budget global approuvé, une note de budget est préparée. Cette note détaille les allocations budgétaires spécifiques et les lignes directrices pour leur utilisation. Elle est ensuite communiquée aux différentes directions exécutives, centrales et branches.

-Communication du budget : Le contenu de la note de budget est communiqué aux différentes directions exécutives, centrales et branches. Ces directions incluent généralement des divisions telles que les opérations, la logistique, la maintenance, les ressources humaines, et le marketing.

-Déclinaison en budgets opérationnels : Chaque direction et branche est responsable de décliner le budget global en budgets opérationnels spécifiques. Par exemple, la direction des opérations peut établir des budgets pour les différentes installations, les projets d'exploration, de production, et de distribution de carburant.

Figure 10: la notification plan et budget de NAFTAL



SOURCE : document interne de l'entreprise

[70] Information fournis par léencadrant

2.4 . Indicateurs de performance liée a la gestion budgétaire de NAFTAL :

La mesure de la performance d'une entreprise publique économique (EPE) comme NAFTAL opérant dans le secteur des hydrocarbures , est cruciale pour évaluer son efficacité et son efficacité opérationnelle.

La gestion budgétaire joue un rôle central dans cette évaluation, en fournissant un cadre pour suivre et analyser les performances financières et opérationnelles. En utilisant des indicateurs de performance spécifiques, les gestionnaires peuvent obtenir des informations précieuses sur la manière dont les ressources sont utilisées et les objectifs atteints. Parmi ces indicateurs, le taux de réalisation du budget et le taux de croissance des revenus sont particulièrement pertinents pour comprendre et améliorer la gestion financière de NAFTAL

Afin d'illustrer le calcul des indicateurs de performance, nous allons prendre en exemple les ventes et les investissements réalisés ou bien nous nous concentrerons sur l'activité du mois d'avril 2024.

2.4.1. Budget de vente

Le programme de ventes des produits GPL de NAFTAL pour les exercices 2023/2022/2021 est présenté dans les tableaux suivants :

Table 4: évolution des ventes des produits GPL de l'année 2021

EVOLUTION DES VENTES PAR PRODUIT

U: TM ; PNM: Unité

PERIODE / PRODUITS	Réalisations 2020		Prévisions Exercice 2021	Performance 2021				Taux			
				Décembre		A fin décembre					
	Décembre	A fin décembre		Prévisions	Réalisations	Prévisions	Réalisations	TCm	TRm	TCc	TRc
BUTANE CONDITIONNE	134 229	1 081 077	1 070 000	123 681	122 483	1 070 000	1 002 853	-9%	99%	-7%	94%
BUTANE VRAC	1 196	17 495	16 500	826	872	16 500	15 942	-27%	106%	-9%	97%
Enlèvements opérateurs privés (butane vrac)	23 676	180 359	423 908	37 312	20 272	423 908	163 817	-14%	54%	-9%	39%
PROPANE CONDITIONNE	1 903	17 919	18 500	1 871	1 866	18 500	17 333	-2%	100%	-3%	94%
PROPANE VRAC	9 215	70 294	72 500	8 506	8 915	72 500	67 571	-3%	105%	-4%	93%
GPL-CARBURANT	84 130	815 133	1 000 000	79 740	100 726	1 000 000	1 121 157	20%	126%	38%	112%
TOTAL G.P.L.	**230 673**	**2 001 918**	**2 177 500**	**214 624**	**234 861**	**2 177 500**	**2 224 857**	**2%**	**109%**	**11%**	**102%**

Source : document interne de l'entreprise

voici le tableau d'évolution des ventes de GPL en 2022

Table 5: évolution des ventes des produits GPL de l' année 2022

EVOLUTION DES VENTES PAR PRODUIT

U: TM ; PNM: Unité

PERIODE / PRODUITS	Réalisations 2021		Prévisions Exercice 2022	Performance 2022				Taux			
				Décembre		A fin décembre					
	Décembre	A fin décembre		Prévisions	Réalisations	Prévisions	Réalisations	TCm	TRm	TCc	TRc
BUTANE CONDITIONNE	122 513	1 002 826	1 080 000	127 369	104 692	1 080 000	999 599	-15%	82%	-0,3%	93%
BUTANE VRAC	890	15 855	17 400	879	1 224	17 400	16 391	38%	139%	3%	94%
PROPANE CONDITIONNE	1 866	17 334	18 000	1 750	1 659	18 000	17 528	-11%	95%	1%	97%
PROPANE VRAC	8 942	67 265	73 000	8 073	8 051	73 000	68 181	-10%	100%	1%	93%
GPL-CARBURANT	100 850	1 122 373	1 200 000	97 653	113 623	1 200 000	1 319 800	13%	116%	18%	110%
TOTAL G.P.L.	235 061	2 225 652	2 388 400	235 724	229 249	2 388 400	2 421 498	-2%	97%	9%	101%

Source : document interne de l'entreprise

Et voici le tableau d'évolution des ventes GPL en 2023

Table 6: évolution des ventes des produits GPL de l' année 2023

EVOLUTION DES VENTES PAR PRODUIT

U: TM ; PNM: Unité

PERIODE / PRODUITS	Réalisations 2022		Prévisions Exercice 2023	Performance 2023				Taux			
				Décembre		A fin décembre					
	Décembre	A fin décembre		Prévisions	Réalisations	Prévisions	Réalisations	TCm	TRm	TCc	TRc
BUTANE CONDITIONNE	104 694	999 590	1 050 000	126 138	121 786	1 050 000	1 003 564	16%	97%	0,4%	96%
BUTANE VRAC	1 224	16 366	16 000	839	1 126	16 000	19 967	-8%	134%	22%	125%
PROPANE CONDITIONNE	1 657	17 525	18 250	1 804	1 758	18 250	18 063	6%	97%	3%	99%
PROPANE VRAC	8 061	68 104	72 000	8 505	9 709	72 000	70 014	20%	114%	3%	97%
GPL-CARBURANT	113 625	1 319 460	1 404 000	115 432	119 238	1 404 000	1 418 574	5%	103%	8%	101%
TOTAL G.P.L.	229 261	2 421 045	2 560 250	252 718	253 616	2 560 250	2 530 183	11%	100%	5%	99%

Source : document interne de l'entreprise

Avant de procéder à l'analyse, il est essentiel de clarifier ce que représente un indicateur de croissance et un indicateur de réalisation.

- **Indicateur de croissance**

Selon Naftal, un indicateur de croissance est une mesure qui évalue l'augmentation ou l'expansion des performances de l'entreprise sur une période donnée. Cela peut inclure des aspects tels que le chiffre d'affaires, le nombre de clients, ou le taux de croissance des bénéfices.

- **Indicateur de réalisation**

Pour Naftal, un indicateur de réalisation est une mesure qui évalue l'accomplissement des objectifs fixés par l'entreprise. Cela peut inclure des aspects tels que le taux d'achèvement des projets, la performance opérationnelle, et le respect des délais et des budgets.

Analyse des résultats :

Année 2023 (prévisions vs réalisations à fin décembre) :

Taux de croissance	Taux de croissance	Taux de réalisation	Taux de réalisation

moyen (TCm) :	cumulé (TCc) :	moyen (TRm) :	cumulé (TRc) :
11%	5%	100%	99%

Analyse : En 2023, les prévisions de ventes globales pour l'année ont été pratiquement atteintes avec un TRc de 99%. Cependant, on constate des disparités selon les produits. Le GPL-Carburant a dépassé les prévisions (TRc 101%), compensant les moins bonnes performances du butane vrac (TRc 93%) et du propane vrac (TRc 97%). Dans l'ensemble, une croissance modérée de 5% par rapport à 2022.

Année 2022 (prévisions vs réalisations) :

TCm :	TCc :	TRm :	TRc :
-2%	9%	97%	101%

Analyse : Malgré une légère baisse moyenne de -2% par rapport à 2021, les ventes totales ont dépassé les prévisions avec un TRc de 101%. Cette surperformance est principalement portée par le GPL-Carburant (TRc 110%) et la butane vrac (TRc 139%). En revanche, le butane conditionné a connu un fort recul de -15%. Une année contrastée selon les produits mais un résultat global supérieur aux prévisions.

Année 2021 (prévisions vs réalisations) :

TCm : 2%	TCc : 11%	TRm : 109%	TRc : 102%

Analyse : L'année 2021 a été très bonne avec des ventes totales dépassant les prévisions de 2% et un TRc de 102%. La croissance a été particulièrement soutenue pour le GPL-Carburant (+38% et TRc 112%). Seuls les enlèvements opérateurs du butane vrac ont connu un net retrait (-14% et TRc 39%). Dans l'ensemble, des performances nettement supérieures aux prévisions.

En synthèse, 2021 et 2022 ont été deux années de croissance contrastée selon les produits mais relativement en ligne avec les prévisions budgétaires. 2023 marque un ralentissement avec une hausse limitée de 5%, tirée principalement par le GPL-Carburant tandis que les ventes du butane et du propane marquent le pas.

2.4.2. Budget d’investissement :

Le budget d’investissement se présente comme suit :

Table 7: Rapport d'activité d'investissement avril 2024

Activités	Dépenses A fin avril 2023	Exercice 2024					
		Budget annuel (1)	Dépenses Avril	Dépenses A fin avril (2)	Réalisations physiques valorisées A fin avril (3)	TC. (2)/(1)	TR. (3)/(1)
Branche GPL	**1 987 023**	**15 073 389**	**462 028**	**2 114 281**	**3 448 568**	**14%**	**23%**
Carburants terre	*1 003 953*	*7 210 590*	*118 900*	*756 994*	*756 994*	*10%*	*10%*
Aviation	*59 440*	*1 124 668*	*-*	*125 712*	*125 712*	*11%*	*11%*
Marine	*33 764*	*797 805*	*38 247*	*38 454*	*38 454*	*5%*	*5%*
Branche Carburants	**1 097 157**	**9 133 063**	**157 147**	**921 160**	**921 160**	**10%**	**10%**
Réseau	*2 361 198*	*6 322 854*	*167 260*	*1 284 180*	*1 344 142*	*20%*	*21%*
Lubrifiants & Pneumatiques	*68 482*	*1 876 320*	*105 714*	*381 503*	*399 934*	*20%*	*21%*
Bitumes	*447 543*	*1 645 594*	*5 581*	*150 608*	*192 397*	*9%*	*12%*
Branche Commercialisation	**2 877 223**	**9 844 768**	**278 555**	**1 816 291**	**1 936 473**	**18%**	**20%**
DAG	**12 088**	**355 305**	**821**	**6 263**	**6 263**	**2%**	**2%**
DC SI	**33 138**	**300 894**	**-**	**5 275**	**5 275**	**2%**	**2%**
DASC	**110 447**	**496 196**	**40 705**	**79 776**	**79 776**	**16%**	**16%**
DE RH (CF Khroub,Alger & Oran)	**496**	**83 800**	**-**	**262**	**262**	**-**	**-**
Total Général	**6 117 572**	**35 287 415**	**939 256**	**4 943 308**	**6 397 777**	**14%**	**18%**

Source : document interne de l'entreprise

Interprétation de TR :

Le Taux de Réalisation représente le pourcentage des dépenses physiques réalisées à fin avril 2024 par rapport au budget annuel prévu pour l'exercice 2024. Un TR de 18% signifie que seulement 18% du budget annuel total a été dépensé à la fin du mois d'avril 2024.

Un TR de 18% à fin avril peut être considéré comme relativement faible, car cela signifie que seulement un peu moins d'un cinquième du budget annuel a été dépensé au cours des quatre premiers mois de l'année. Cela peut indiquer un rythme de dépenses plus lent que prévu ou une sous-utilisation du budget alloué.

Interprétation de TC :

Le Taux de Croissance représente la variation des dépenses entre l'exercice 2024 et celui de l'année précédente (avril 2023). Un TC de 14% signifie que les dépenses totales prévues pour l'exercice 2024 ont augmenté de 14% par rapport aux dépenses réalisées à fin avril 2023.

Cette augmentation des dépenses de 14% peut être attribuée à plusieurs facteurs, tels que l'inflation, l'augmentation des coûts des intrants, l'expansion des activités ou des investissements

supplémentaires prévus pour l'exercice 2024. Un TC positif indique une croissance des dépenses, ce qui peut être une stratégie délibérée pour soutenir la croissance de l'entreprise ou simplement le reflet de l'évolution des conditions économiques.

3.Reporting au sein de NAFTAL :

Le reporting permet de suivre, analyser et piloter les performances financières, opérationnelles et stratégiques de l'ensemble des activités de l'entreprise,le processus de reporting Au sein de NAFTAL est structuré et implique différents niveaux hiérarchiques et entités. Les données sont collectées, consolidées et analysées de manière périodique (mensuelle, trimestrielle, annuelle) pour produire une variété de rapports.

3..1 Les différentes formes de reporting au sein de NAFTAL

On présente les formes de reporting comme suit :

Reporting financier

- Suivi budgétaire détaillé (dépenses, investissements, chiffre d'affaires, marge commercial brut , importation)
- Analyse des marges et de la rentabilité par activité
- Tableaux de bord de la trésorerie et de l'endettement

Reporting opérationnel

- Suivi des volumes de production, de ventes et de distribution
- Analyse des coûts de revient et des rendements
- Indicateurs de performance logistique (délais, stocks, etc.)

Reporting HSE (Hygiène, Sécurité, Environnement)

- Statistiques d'accidents et d'incidents
- Suivi des émissions et des impacts environnementaux
- Reporting de conformité réglementaire

Fiches d'alerte

- Identification des écarts significatifs par rapport aux objectifs
- Analyse des causes et des impacts
- Déclenchement d'actions correctives ciblées

Dans le but d'améliorer la compréhension, nous avons opté pour l'utilisation de la fiche d'alerte de NAFTAL comme modèle de reporting, puis procédé à une analyse approfondie de son contenu.

Figure 11: Fiche d'alerte de NAFTAL de l'année 2024

Direction Générale	Fiche d'alerte	ER.NAF.PSP.03.V1 Date d'application : 18 mai 2021

Rapporteur de l'alerte : Direction Exécutive Stratégie, Planification & Economie

Date de la Demande : 20 mai 2024

Date de retour demandée : 26 mai 2024

Priorité * : Faible / Moyenne / Haute / **Critique**

Remarques particulières :

Pour le mois d'avril 2024, le nombre de conversions des véhicules en GPLc affiche un taux de réalisation des objectifs de **62%** (soit **-452 conversions**).
A noter que le nombre de conversions des véhicules en GPLc affiche toujours une non atteinte des objectifs dont les taux de réalisations en mois de janvier 2024 est de **94%,** en février 2024 de **83%,** en mars 2024 de **69%,** soit une insuffisance de résultats de **66%** (soit **-1 063 conversions**) à fin avril 2024 dans cette activité.
Nous vous demandons de nous informer des causes qui ont induit à ce taux de réalisation, ainsi les actions à entreprendre pour améliorer la situation pour les mois à venir.

(*) : mettre en gras degré de priorité

Explications des faits :

-Une rude concurrence des importateurs de Kits et réservoirs avec un prix attractif et des avantages accordés tel-que la vente à terme, livraison assurée et la vente déloyale (sans facture).

- Perte de la garantie sur les nouveaux véhicules importés surtouts que les importateurs proposent des garanties à longue durée

-l'impact du mois de Ramadan qui a provoqué la baisse de l'activité durant les mois de Mars et Avril.

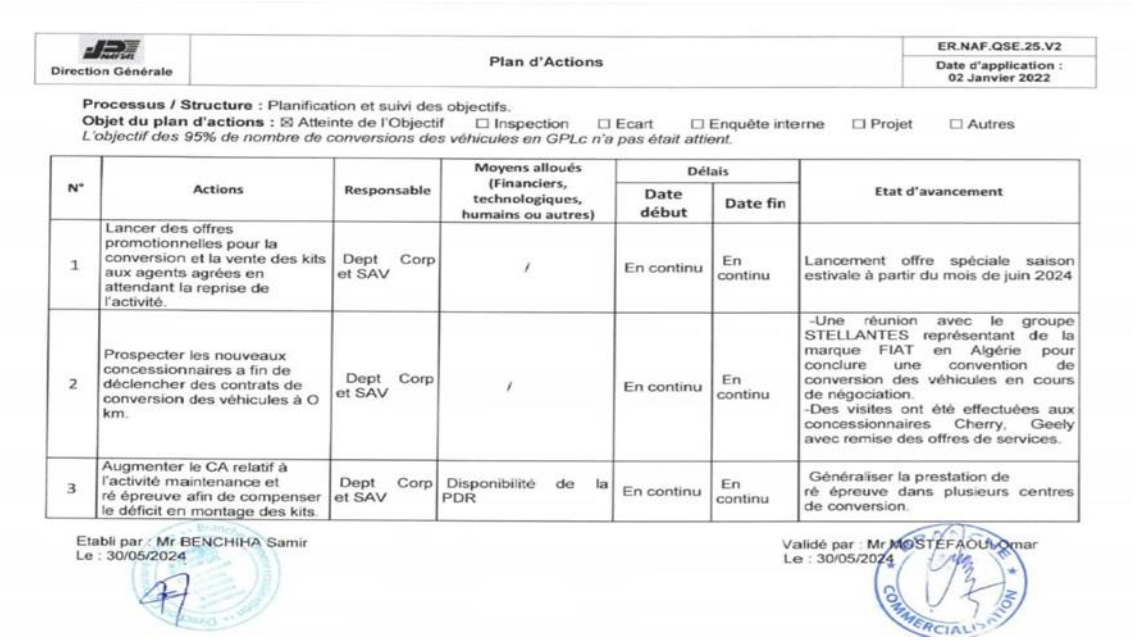
-Quota limitée des importations des véhicules neufs par le peu de concessionnaires qui ont eu les agréments (Cherry, Geely, Opel et FIAT).

Date d'édition : Mai 2021 Propriété Naftal – Reproduction interdite Page 1 sur 1

Source : document interne de NAFTAL

Sur la base de cette fiche d'alerte l entreprise dégage un plac d' action qui suit:

Figure 12: plan d'action de NAFTAL del l'année 2024



Direction Générale	Plan d'Actions	ER.NAF.QSE.25.V2 Date d'application : 02 Janvier 2022

Processus / Structure : Planification et suivi des objectifs.
Objet du plan d'actions : ☒ Atteinte de l'Objectif ☐ Inspection ☐ Ecart ☐ Enquête interne ☐ Projet ☐ Autres
L'objectif des 95% de nombre de conversions des véhicules en GPLc n'a pas était attient.

N°	Actions	Responsable	Moyens alloués (Financiers, technologiques, humains ou autres)	Délais		Etat d'avancement
				Date début	Date fin	
1	Lancer des offres promotionnelles pour la conversion et la vente des kits aux agents agrées en attendant la reprise de l'activité.	Dept Corp et SAV	/	En continu	En continu	Lancement offre spéciale saison estivale à partir du mois de juin 2024
2	Prospecter les nouveaux concessionnaires a fin de déclencher des contrats de conversion des véhicules à O km.	Dept Corp et SAV	/	En continu	En continu	-Une réunion avec le groupe STELLANTES représentant de la marque FIAT en Algérie pour conclure une convention de conversion des véhicules en cours de négociation. -Des visites ont été effectuées aux concessionnaires Cherry, Geely avec remise des offres de services.
3	Augmenter le CA relatif à l'activité maintenance et ré épreuve afin de compenser le déficit en montage des kits.	Dept Corp et SAV	Disponibilité de la PDR	En continu	En continu	Généraliser la prestation de ré épreuve dans plusieurs centres de conversion.

Etabli par : Mr BENCHIHA Samir
Le : 30/05/2024

Validé par : Mr MOSTEFAOUI Omar
Le : 30/05/2024

Source : document interne de NAFTAL

3.2. Analyse et interprétation de la fiche d'alerte / plan d'action de NAFTAL

La fiche d'alerte émane de la Direction Exécutive Stratégie, Planification & Economie de NAFTAL et date du 20 mai 2024. Cette fiche soulève un problème critique concernant le faible taux de réalisation des objectifs de conversion des véhicules en GPLC

Spécifiquement, le taux de réalisation n'est que de 94% en avril 2024, 83% en février et 69% en mars, soit une insuffisance moyenne de résultats d'environ 66% sur le premier quadrimestre 2024 pour cette activité.

La fiche d'alerte a très probablement été déclenchée suite au contrôle et au suivi régulier des indicateurs de performance clés liés à cette activité dans le cadre du reporting opérationnel. Et qui explique aussi les principales causes identifiées de cette contre-performance :

- Une rude concurrence des importateurs proposant des kits/réservoirs à prix attractifs avec avantages commerciaux

-Perte de garantie sur les nouveaux véhicules importés équipés par les concessionnaires

-Impact du mois de Ramadan ayant ralenti l'activité en mars/avril

-Quotas limités d'importation de véhicules neufs par manque de concessionnaires agréés

Suite à cette alerte, un contrôle approfondi a dû être mené pour confirmer et compléter le diagnostic des causes racines de ces écarts significatifs.

- Un plan d'actions correctrices a ensuite été défini, détaillé dans le deuxième document. Il comporte 3 actions principales :

-Lancer des offres promotionnelles pour la conversion/vente des kits, en attendant la reprise

-Prospecter de nouveaux concessionnaires pour augmenter les conversions

-Augmenter les capacités de maintenance/montage pour compenser le déficit

Ce plan implique le département commercial ainsi que les équipes SAV, avec un contrôle et un suivi continu de la mise en œuvre des actions jusqu'à résolution du problème et atteinte à nouveau des objectifs.

Cet exemple illustre parfaitement le processus de contrôle de gestion par le reporting : contrôle régulier des indicateurs, détection d'un écart significatif, émission d'une fiche d'alerte, contrôle

approfondi des causes, définition d'un plan d'actions correctrices et contrôle de la mise en œuvre jusqu'au retour à la normale.

C'est un processus structuré, réactif et intégrant des boucles de contrôle à chaque étape, qui permet d'identifier et traiter rapidement les dysfonctionnements opérationnels chez NAFTAL grâce à un système de reporting et de contrôle de gestion efficace.

4.La comptabilité analytique au sein de NAFTAL

Pour une entreprise comme NAFTAL , leader dans la distribution de produits pétroliers en Algérie, la comptabilité analytique revêt une importance stratégique particulière. Elle permet d'analyser en profondeur les coûts et les marges de chaque activité, produit ou service, et de prendre des décisions éclairées pour améliorer la rentabilité. En s'appuyant sur des données précises et détaillées, NAFTAL peut identifier les centres de coûts les plus significatifs, évaluer la performance de ses différentes unités opérationnelles et adapter ses stratégies commerciales en conséquence.

4.1 Description du système de comptabilité analytique WINCANAL :

NAFTAL utilise un système de comptabilité analytique amélioré selon le langage DELPHI 5 et selon le système WINDOWS est composé de 3 parties :

Partie 1: collectes

- Insertion du système de comptabilité analytique (source d'information en comptabilité)
- Apport et complément du dossier d'inscription de comptabilité générale (source validé)
- Collecte des informations des tableaux de gestion pour :
- Calcul des clés de distribution des couts indirects, assistante et les deux opérations pour insérer aux éléments du cout
- Gestion des indicateurs des couts pour les postes de NAFTAL.

Partie 2: traitement

- Répartition et système de répartition des charges indirects des couts
- Valorisation des stocks CUMP.

Partie 3: stocks output

- Carnet d'attribution et balance de révision de la comptabilité analytique
- Analyse et enregistrement des montants dans les informations de comptabilité

- Trouver les couts dans les différents niveaux de postes selon le calcul analytique
- Tableau des résultats et résultat de comptabilité analytique (budget analytique)
- Approvisionnement intérieur et extérieur des unités de comptabilité
- Transformation
- Stockage
- Prix du cout
- La résultante analytique par les centres de responsabilité selon les postes et les résultats

4.2 Méthode d'utilisation et contenu :

NAFTAL utilise le programme WINCANAL, un outil vital et indispensable pour une gestion moderne. La maîtrise totale des coûts et des prix des coûts est essentielle pour aider le personnel à calculer les différentes marges et les degrés d'activité, tout en orientant la réduction des coûts d'exploitation d'une part, et en se concentrant sur les produits rentables ou à fort potentiel de croissance d'autre part.

Objectifs du programme :

- Aider à déterminer les coûts et les prix de revient.

- Permettre de connaître les degrés de rentabilité et de prendre des décisions informées concernant les centres de coûts, les produits et les activités.

Types de calcul analytique utilisés :

Et depuis cela on remarque de type de calcul analytique :

-Calcul analytique utilisé :

- Sert de support pour la comptabilité analytique en intégrant les coûts directs dans le système CGCA (Comptabilité Générale et Comptabilité Analytique).
- Les calculs du système soutiennent les calculs généraux et divers à travers le système.

- Liaison et orientation de la comptabilité générale à la comptabilité analytique :

Le système de comptabilité analytique est lié à la comptabilité générale, assurant une cohérence et une intégration complètes entre les deux domaines.

- Système de codage utilisé :

Le système de comptabilité peut être adapté à tout établissement, mais doit respecter les principes de codage établis.

4.3. Relation de la comptabilité analytique avec le contrôle de gestion :

Le programme WINCANAL, par son intégration des coûts complets réels et son analyse approfondie des données, fournit des outils essentiels pour le contrôle de gestion. En permettant une maîtrise précise des coûts et une analyse détaillée des marges et des degrés d'activité, il offre aux responsables de gestion des informations cruciales pour optimiser les performances économiques de l'entreprise.

Contrôle de gestion :

- Utilise les données fournies par la comptabilité analytique pour surveiller et contrôler les performances.

- Aide à la prise de décisions stratégiques en identifiant les activités rentables et en mettant en œuvre des mesures pour réduire les coûts d'exploitation.

- Permet de réaliser des prévisions financières précises et de planifier les ressources de manière efficace.

En résumé, le programme WINCANAL est un outil central pour NAFTAL , assurant une gestion financière rigoureuse et facilitant le contrôle de gestion à travers une analyse détaillée et une maîtrise des coûts.

4.4 Analyse d'évolution des Coûts et résultats analytiques

Pour illustrer la démarche, nous prendrons l'exemple de l'exercice 2020/2021 des Coûts et résultats analytiques Activité LUB

Table 8: d'évolution des Coûts et résultats analytiques activité LUB

ELEMENTS	Rappel 2020	2021	2022	Variation	%
CHIFFRE D'AFFAIRES	18 350	22 134	27 454	5 320	24%
ACHATS CONSOMMES	12 990	15 260	20 779	5 519	36%
MARGE	**5 360**	**6 874**	**6 675**	**- 200**	**-3%**
PRESTATIONS ET AUTRES	2.44	2.79	1.14	- 2	-59%
MARGE GLOBALE	**5 362**	**6 877**	**6 676**	**- 201**	**-3%**
FRAIS D'ACHAT	84	99	83	- 16	-16%
FRAIS RAVITAILLEMENT	595	549	563	13	2%
F.STOCKAGE ET DESTOCKAGE	244	206	261	55	27%
F.TRANS MOYENS PROPRE	121	126	148	21	17%
COUT FISCAL "TAP"	192	234	217	- 17	-7%
CHARGES COMMUNES CDS	276	336	427	91	27%
CHARGES DIRECTES (1)	**1 511**	**1 551**	**1 699**	**148**	**10%**
CHARGES IND DISTRICT	525	687	625	- 62	-9%
CHARGES IND BRANCHE	159	207	202	- 5	-3%
CHARGES IND SIEGE D.G	230	327	264	- 64	-20%
CHARGES INDIRECTES (2)	**914**	**1 221**	**1 091**	**- 131**	**-11%**
COUT DE REVIENT (1+2)	**2 425**	**2 772**	**2 790**	**18**	**1%**
RÉSULTAT ANALYTIQUE	**2 937**	**4 105**	**3 886**	**- 219**	**-5%**

Source : document interne de l entreprise

Analyse :

Pour l'exercice 2022, le résultat analytique de l'activité Lubrifiants a affiché une baisse de 219 millions DA, soit -5% par rapport à 2021, engendrée essentiellement par la diminution de la marge de 201 millions DA (-3%).

4.5. Évaluation du système de comptabilité analytique WINCANAL

Pour mener cette évaluation, des techniques scientifiques ont été utilisées, notamment des entretiens structurés avec des responsables de NAFTAL. Ces entretiens ont permis de recueillir des informations précieuses. De plus, une analyse de la documentation, comprenant les archives de NAFTAL et des ouvrages pertinents, a été effectuée pour enrichir ce travail.

4.5.1 Les points forts :

- Les tâches effectuées dans le cadre de la comptabilité analytique comprennent :

- Élaboration et présentation des comptes de résultats pour les neuf activités de la société.

- Détermination des coûts et des prix de revient des produits de NAFTAL à différentes étapes de l'activité.

- Analyse des coûts par activité, par centre de responsabilité et par ligne de produit.

- Recherche des éléments permettant de réduire les coûts.

- Élaboration des budgets d'exploitation en se basant sur les données issues de la comptabilité analytique

- NAFTAL a mis en place un plan comptable analytique adapté aux besoins spécifiques de l'entreprise. Ce plan comprend un grand nombre de comptes, en raison du nombre important de districts et de produits commercialisés par la société. Il permet de regrouper les charges par nature, facilitant ainsi les analyses de gestion et l'établissement de comparaisons entre les données physiques et financières.

- Le système est entièrement automatisé, ce qui signifie que toutes les tâches de la comptabilité analytique sont effectuées automatiquement. Cela inclut des processus tels que le calcul des différents coûts et des clés de répartition, sans nécessiter d'intervention manuelle.

-Le système permet d'avoir une variété d'informations pertinentes relatives aux charges et aux coûts:

Bilans analytique global ou bilan analytique par branche (GPL, Carburant,

Commercialisation) dans lesquelles sont calculés les coûts de revient global par branche ;

Bilans par district, dans lesquelles sont calculés les coûts de revient par produit.

- La fiabilité et l'exactitude des données analytiques sont contrôlées de manière périodique

à l'aide de quatre techniques de vérification, à la fois avant et après la collecte des données :

Le contrôle des imputations analytiques et des agrégats est effectué de manière systématique et logique à l'aide d'un logiciel de scan.

Le logiciel WINCANAL édite un tableau de concordance qui permet de contrôler, concilier et rapprocher les résultats entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

Le contrôle de l'affectation des salaires par employé est effectué en se basant sur le code analytique attribué à chaque agent, en fonction de leur activité respective.

- Le système WINCANAL offre une flexibilité permettant à l'entreprise de l'adapter facilement à ses besoins en cas de changements. Cela inclut la possibilité d'ajouter de nouveaux comptes analytiques, centres de responsabilité, clés de répartition, contrôles et états de sortie, grâce à un module de configuration appelé DEVCANAL

4.5.2. les points faibles

-NAFTAL utilise la méthode traditionnelle des coûts complets pour calculer son coût de revient. Cette méthode implique des calculs complexes en raison de la part importante de charges indirectes dans les activités de NAFTAL. Plus ces charges indirectes sont élevées, plus leur répartition devient délicate et les coûts obtenus risquent de manquer de pertinence.

- L'utilisation de la méthode des centres d'analyse implique toujours une certaine part d'arbitraire lors du choix des clés de répartition des charges indirectes et des charges d'administration. Cela est également le cas chez NAFTAL avec l'utilisation des clés suivantes :

- La marge des produits et la masse salariale pour la répartition des charges indirectes au siège (charges de la direction générale, des branches et des districts).

- La quantité mouvementée pour la répartition des charges communes CDS.

-Des retards ont été constatés dans les retraitements analytiques, en raison de la lenteur de la collecte d'informations nécessaires pour les retraitements (affectation directe des charges, correction des erreurs, etc.) et de la clôture tardive des données provenant d'autres systèmes en relation avec la comptabilité analytique.

- Les différentes sources d'information fournies par les systèmes ne sont pas intégrées, ce qui peut potentiellement entraîner des incohérences dans les données.

4.4.3. Les recommandations

Après avoir décrit l'existence et mis en évidence les points forts et les points faibles du système de comptabilité analytique de la société NAFTAL "WINCANAL", la troisième étape de l'évaluation consiste à formuler des recommandations. Ces recommandations se résument aux points suivants :

- Il est recommandé à la société NAFTAL d'adopter la méthode de comptabilité par activité (ABC) dans les cas suivants :

- Lorsque le niveau des charges indirectes dépasse 30 %.

- Lorsque les clés de répartition des charges indirectes sont entachées d'un certain degré d'arbitraire.

-Étant donné que les marges des produits de la branche GPL sont gérées et ne suffisent pas à couvrir les coûts d'exploitation liés à chaque produit, il est suggéré de prendre les mesures suivantes :

- Réduire certaines charges en définissant des paramètres de performances spécifiques à chaque processus.

- Examiner les schémas d'approvisionnement, de ravitaillement et de distribution afin d'optimiser les moyens de transport propres et externes, en développant le réseau de pipelines.

-La mise en place d'un système ERP constitue une solution permettant d'unifier le système d'information de la société. Cette intégration des différents composants fonctionnels autour d'une base de données unique assure que toute donnée entrée ou modifiée dans l'un des systèmes de la société (NAFTCOM, NAFTGD, NAFTCOMTA) se répercute automatiquement sur les autres systèmes.

Section N°03 : Analyse et discussion de l'étude

- Lors de l'immersion au sein de NAFTAL, on a pu apprécier la mise en œuvre rigoureuse et structurante des outils de contrôle de gestion au cœur des processus opérationnels de l'entreprise.

-La comptabilité analytique s'est avérée être un atout majeur pour le suivi fin des coûts liés aux différentes activités d'exploration, de production, de raffinage et de distribution des produits pétroliers. NAFTAL applique la méthode des coûts complets à travers un système appelé WINCANAL. Cette application minutieuse permet d'obtenir une vision transparente de la rentabilité par segment d'activité et par produit, offrant ainsi des leviers concrets d'optimisation ciblée.

Les processus budgétaires annuels et pluriannuels font l'objet d'un travail participatif impliquant l'ensemble des filiales et directions métiers. Cette construction partagée des budgets d'exploitation, d'investissements lourds et de trésorerie renforce l'adhésion et l'alignement de tous les collaborateurs autour d'objectifs communs. Le suivi serré des réalisations par rapport aux prévisions budgétaires est un puissant outil d'anticipation permettant des ajustements réactifs.

Parallèlement, NAFTAL a déployé un tableau de bord stratégique avec des indicateurs précis choisis pour un reporting financier et opérationnel robuste. Ce dispositif inclut des indicateurs physiques, financiers, HSE (Hygiène, Sécurité, Environnement) et RH (Ressources Humaines), permettant une remontée systématique d'indicateurs clés de performance vers les différents niveaux hiérarchiques jusqu'à la direction générale. Cette diffusion transversale d'informations stratégiques et une vision consolidée de la performance globale renforcent les capacités de pilotage de la direction.

- le contrôle de gestion, sous la direction exécutive des ressources humaines, ainsi que les audits réguliers assurent une surveillance rigoureuse et une amélioration continue des processus internes.

En raison de la taille importante de NAFTAL , avec un effectif de 32 000 employés, le contrôle de gestion ne se présente pas sous forme d'une cellule individuelle. Gérer une entreprise publique de cette envergure, en situation de monopole, nécessiterait un groupe de contrôleurs bien plus large pour être efficace. Par conséquent, NAFTAL a mis en place un contrôle interne décentralisé au sein de chaque direction. Cette approche permet de maintenir la pertinence et l'efficacité des pratiques de contrôle de gestion à travers tous les départements. Chaque direction dispose ainsi de son propre système de contrôle interne, garantissant une supervision rigoureuse et adaptée à ses spécificités opérationnelles. Cette structure permet d'assurer une gestion efficace et une meilleure réactivité aux enjeux spécifiques de chaque segment de l'entreprise.

- NAFTAL dispose de l'application mobile NAFTAL KHADAMAT , une solution digitale innovante dédiée à ses clients particuliers et professionnels. Cette application complète offre un bouquet de services pratiques et performants dans un environnement sécurisé et convivial.

Parmi ses principales fonctionnalités, NAFTAL KHADAMAT permet de localiser les stations-service les plus proches, de consulter les tarifs des produits pétroliers en vigueur et de suivre l'évolution des cours. Les utilisateurs peuvent également accéder à des informations sur les lubrifiants, calculer leur consommation moyenne ou encore réserver et payer leurs pleins à l'avance.

Au-delà de ces services grand public, NAFTAL KHADAMAT intègre également un espace dédié aux professionnels et entreprises clientes avec la possibilité de gérer leurs flottes, de suivre leur consommation et leurs dépenses en carburant de manière détaillée.

Cette application mobile s'inscrit pleinement dans la démarche de contrôle de gestion de NAFTAL en permettant d'optimiser la relation client, de faciliter le pilotage de l'activité commerciale et d'accroître la rentabilité. Les données de consommation et de vente issues de NAFTAL KHADAMAT viennent ainsi alimenter les outils de reporting et de suivi de performance de l'entreprise.

- Bien que les outils de contrôle de gestion déployés par NAFTAL soient performants et structurants, certaines limites ont pu être observées dans leur mise en œuvre opérationnelle.

En effet, lorsque les analyses de reporting faisaient ressortir des écarts ou des dérives nécessitant l'émission de fiches d'alerte, il est apparu que les plans d'actions correctifs identifiés n'étaient pas toujours traités dans des délais satisfaisants.

Malgré la pertinence des mesures correctives proposées par les contrôleurs de gestion pour remédier aux dysfonctionnements détectés, les équipes opérationnelles peinaient parfois à trouver le temps et les ressources nécessaires pour les mettre en œuvre rapidement.

Cette difficulté à fluidifier la boucle d'amélioration continue en intégrant les ajustements préconisés dans des délais raisonnables pouvait s'expliquer par la charge de travail déjà conséquente des équipes sur le terrain ou par un manque de priorisation des actions correctrices.

Cette limite dans la réactivité de mise en œuvre des plans d'actions issus du contrôle de gestion représente un frein potentiel à l'optimisation continue des processus et à l'atteinte des objectifs de performance fixés initialement.

Conclusion générale :

En réponse à la problématique posée dans l'introduction, cette étude avait pour objectif d'évaluer les pratiques de contrôle de gestion au sein de l'entreprise publique économique NAFTAL et leur impact sur sa performance globale. Après avoir établi le cadre théorique du contrôle de gestion et de la performance organisationnelle, nous avons procédé à une analyse approfondie du cas de NAFTAL.

L'étude empirique a permis de mettre en évidence les forces et les faiblesses des pratiques de contrôle de gestion existantes à NAFTAL . Bien que l'entreprise dispose d'une gamme d'outils tels que les tableaux de bord, la comptabilité analytique et la gestion budgétaire, leur utilisation reste parfois limitée ou inadaptée aux objectifs de performance. Certaines hypothèses se sont avérées partiellement validées, soulignant la nécessité d'optimiser ces pratiques et d'aligner les indicateurs de performance sur les processus opérationnels.

Afin d'améliorer le pilotage de la performance de NAFTAL, il est recommandé de renforcer la formation du personnel en contrôle de gestion, d'adopter une approche plus participative impliquant tous les niveaux hiérarchiques, et d'aligner les outils de contrôle sur la stratégie globale de l'entreprise. Ces mesures permettraient une meilleure intégration du contrôle de gestion dans les processus décisionnels et opérationnels de NAFTAL.

Il convient toutefois de reconnaître certaines limites à cette étude, comme la difficulté d'accès à certaines données sensibles, ainsi que la subjectivité inhérente à l'interprétation des résultats par le chercheur.

Rappel de la problématique Les questions soulevées portaient sur les fondements théoriques et les outils du contrôle de gestion, son influence sur les différentes dimensions de la performance, ainsi que l'adéquation des pratiques actuelles de NAFTAL pour mesurer et piloter efficacement sa performance.

Cette recherche ouvre la voie à de nouvelles perspectives, telles que l'étude approfondie des facteurs culturels et organisationnels influençant l'efficacité du contrôle de gestion dans les entreprises publiques. De plus, il serait intéressant d'explorer les innovations potentielles en matière d'outils de contrôle de gestion, adaptés aux spécificités de ces entreprises.

En somme, ce mémoire a permis de contribuer aux réflexions sur le rôle crucial du contrôle de gestion dans la performance des entreprises publiques économiques, tout en fournissant une base solide pour l'évaluation et l'amélioration continue de la performance de NAFTAL.

Bibliographie :

Ouvrages :

-ALAZARD, Claude et SEPARI, Sabine. DCG 11 contrôle de gestion manuel et application. Paris : Dunod, 2007.

-ANTHONY, Robert. La fonction contrôle de gestion. Dunod, 1993.

-BERLNAD, N. et SIMON, F.X. Le contrôle de gestion en mouvement : Etats de l'art et meilleurs pratiques. Paris : Eyrolles, 2010.

-BOUQUIN, Henri. Le Contrôle de gestion. Paris : PUF, 2008.

-BURLAUD, A. et SIMON, C. Le contrôle de gestion. La Découverte, 2013.

-DESIRLUCIANI, M.H. et al. Le grand livre du contrôle de gestion. Paris : Eyrolles, 2013.

-DORIATH, Brigitte et GOUJET, Christiane. Gestion prévisionnelle et mesure de la performance. Paris : Dunod, 2007.

-DUMAS, G. et LARUE, D. Contrôle de gestion DCG11. Paris : Litec, 2008.

-DUBRULLE, L. et JOURDAIN, D. Comptabilité analytique de gestion. Paris : Dunod, 2007.

-FARNANDEZ, Alain. Les nouveaux tableaux de bord des managers. Paris : Organisation, 2003.

-GERVAIS, Michel. Contrôle de gestion. Paris : Economica, 2005.

-KALIKA, Michel. Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances. Paris : Economica, 1988.

-KERVILLER, Isabelle et KERVILLER, Loïc. Le contrôle de gestion : à la portée de tous. Paris : Economica, 2006.

-LANGLOIS, G., BONNIER, C. et BRINGER, M. Contrôle de gestion. Paris : Foucher, 2006.

-LÖNING, Hélène et al. Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques. Paris : Dunod, 2008.

-MALO, J.L. et MATHE, J.C. L'essentiel du contrôle de gestion. Paris : Editions d'organisation, 2000.

-MARTINET, A. et SILEM, A. Lexique de gestion. Paris : Dalloz, 2000.

-SELMER, C. La Boîte à outils du contrôle de gestion. Paris : Dunod, 2014.

Articles :

-ANTHONY, Robert, DEARDEN, John et VANCIL, Th. Management Control Systems. Cases and Readings. Homewood, Irwin, 1965.

-BOURGUIGNON. "Peut-on définir la performance ?". Revue Française de Comptabilité, n° 269, juillet-août 1995.

-CHUNG, K.H. et PRUIT, S.W. "A simple approximation of Tobin's Q". Revue Financial management.

-TEZENAS DU MONCEL, cité par BAYED, Mohamed. "Performance sociale et performance économique dans les PME industrielles". Annales du Management, 1992.

Sites Web :

-http://cours4uu.blogspot.com/2012/11/les-objectifs-du-controle-de-gestion.html

-https://bscdesigner.com/fr/mise-en-oeuvre-bsc-5-etapes.htm

-https://fr.scribd.com/

-https://www.naftal.dz/fr/index.php/a-propos-de-naftal/organisation

-https://www.piloter.org/

Thèses et Mémoires :

-BERGERON, Hélène. "La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME".

-OUBYA, Ghozlene. "CONTRIBUTION A L ETUDE DES DETERMINANTS DE LA PERFORMANCE DE L' ENTREPRISE: IMPACT DE LA CREATION DE VALEUR POUR LE CLIENT SUR LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES HOTELIERES EN TUNISIE". Thèse de doctorat, Université Côte d'Azur.

Autres :

-Cours de M. DERHMOUNE. H et AMOURA. D, module "La place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique", Université de Blida.

-Document interne à l'entreprise.

-Information fournie par l'encadrant.