

**ECOLE SUPERIURE DE GESTION ET D'ECONOMIE
NUMERIQUE
ESGEN**

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de
Master**

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

THEME :

**Contribution des outils de contrôle de
gestion dans la mesure de la performance
de l'entreprise**

ETUDE DE CAS :

Société des eaux et de l'assainissement d'Alger

Présenté par :

Mlle

NEKIA Fella

Encadreur :

Mme

ABDERRAHIM Maroua

**Promotion
Juin 2022**

**ECOLE SUPERIURE DE GESTION ET D'ECONOMIE
NUMERIQUE
ESGEN**

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de
Master**

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

THEME :

**Contribution des outils de contrôle de
gestion dans la mesure de la performance
de l'entreprise**

ETUDE DE CAS :

Société des eaux et de l'assainissement d'Alger

Présenté par :

Mlle

NEKIA Fella

Encadreur :

Mme

ABDERRAHIM Maroua

**Promotion
Juin 2022**

REMERCIEMENT

Je tiens à remercier tout d'abord Allah de m'avoir donné la force, le courage et la volonté de mener jusqu'à la fin ce travail

Je tiens aussi à remercier mon encadrant : Madame Abderrahim Maroua pour avoir accepté de diriger ce travail, sa disponibilité, son aide et ses orientations

Je tiens également à remercier Madame Mekkideche Radia, pour m'avoir accueilli dans son service et m'avoir permis de réaliser ce travail.

Je présente aussi mes remerciements aux membres du jury qui m'ont fait l'honneur d'évaluer et de juger ce travail.

Merci à mes chers parents et mes amies pour leurs aides et leurs encouragements tout au long de mes études.

DEDICACES

Je dédie ce travail :

A mes chers parents, ma mère, mon père et mon frère pour leur amour, leur soutien, leur encouragement, leur sacrifice et leur prière

A mes chères amies Dallel et Rachda pour leur encouragement tout au long mon cursus scolaire

A mes chères amies Minoucha, Rania, Yousra un grand merci pour leur soutiens dans les moments difficiles qu'on a vécu ensemble

Sommaire

Introduction générale

CHAPITRE 1 : Concepts et outils de contrôle de gestion

Section 1 : Contrôle de gestion

1. L'historique de l'évaluation du contrôle de gestion
2. Définition et objectifs de contrôle de gestion
3. Mission et positionnement du contrôle de gestion
4. Acteurs, processus et limites de contrôle de gestion

Section 2 : Les outils de contrôle de gestion

1. Les outils prévisionnels
2. Les outils de base
3. Les outils d'appui

CHAPITRE 2 : La performance de l'entreprise

Section 1 : Concepts clés de la performance

1. La notion de la performance
2. Dimensions et approches de la performance

Section 2 : Mesure de la performance et le rôle du CG dans l'amélioration de la performance

1. Définition de mesure de la performance
2. Instruments de mesure de la performance
3. Documents employés dans lecture de la performance
4. Le rôle du CG dans l'amélioration de la performance

CHAPIRE 3 : Les outils de contrôle de gestion et la performance au niveau de l'entreprise SEAAL KOUBA

Section 1 : Présentation de l'entreprise SEAAL

1. Présentation générale de la Société de l'Eau et de l'Assainissement d'Alger
2. Modèle analytique chez SEAAL
3. L'organisation de SEAAL

Section 2 : Application des outils de contrôle de gestion à la faveur de la performance de SEAAL

1. Les outils de contrôle de gestion chez SEAAL
2. Les outils d'appréciation de la performance

Conclusion générale

Liste des figures :

N°	LIBELLE	Page
1	Les différents niveaux de contrôle selon Anthony (1965)	5
2	Le triangle de la performance	6
3	L'évolution des objectifs du contrôle de gestion dans le temps	8
4	Les trois niveaux d'action du contrôleur de gestion	9
5	Présentation des acteurs de processus de contrôle de gestion	12
6	Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage	13
7	Le cycle budgétaire	17
8	Les utilisateurs de la comptabilité financière	20
9	Les quatre dimensions du Balance Scorecard	24
10	Le système d'information	25
11	Le système d'information entre système opérant et système de Pilotage	26
12	Triangle de performance	34
13	La notion de performance	35
14	Les aspects de la performance	36
15	La performance globale	39
16	Le contrôle de gestion dans la démarche de pilotage de l'organisation	46
17	Structure contrôle interne	56
18	Le tableau de bord budget 2020	66
19	Le système d'information sage 1000	67

Liste des tableaux :

N°	LIBELLE	Page
1	Tableau de compte de résultat	69
2	Les écarts des principaux agrégats de gestion	72
3	Les différents ratios de l'analyse financière	73

Liste des abréviations :

Abréviations	Significations
AF	Analyse Financière
BSC	Balanced Scorecard/ Tableau de bord prospectif
CA	Chiffre d'affaires
CA	Comptabilité Analytique
CF	Comptabilité Financière
CG	Contrôle de Gestion
EBE	Excédent Brut d'Exploitation
KPI	Key Performance Indicators
RE	Résultat d'Exploitation
RF	Résultat Financier
RN	Résultat Net
ROE	Return On Equity / Rentabilité des capitaux propres
ROI	Return On Investment / Retour sur investissement
SEAAL	Société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger
SI	Systèmes d'Information
SCF	Système Comptable Financier
TB	Tableau de Bord
VA	Valeur Ajoutée

INTRODUCTION GENERALE

Le contrôle de gestion est un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente¹, qui a pour but de motiver et inciter les responsables à exécuter leur activités pour à l'atteinte les objectifs de l'organisation, leur permettre de de signaler les fautes et les erreurs afin qu'ils puissent les réparer.

Le contrôle de gestion est devenu fondamental, il joue un rôle très important dans le fonctionnement des organisations. Il s'exprime différemment selon le secteur d'activité, la technologique, la taille de l'entreprise et le style managérial de ses dirigeants, les valeurs et les compétences réunies...

Dans le domaine de gestion la performance est une notion ambiguë : contingente et multidimensionnelle mais nécessaire pour réaliser les objectifs de l'organisation.

Dans ce cadre, chaque entreprise doit également améliorer sa performance alors le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques, sociales et environnementales de l'entreprise. Il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens. En effet pour faciliter les situations complexes il est nécessaire d'utiliser les différents outils de contrôle de gestions tels que la comptabilité générale et analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord...etc.

Nous avons entrepris notre recherche pour le cas de société des eaux et de l'assainissement d'Alger en vue de porter un jugement sur contribution des outils de contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise

Notre étude sera donc axée autour les outils de contrôle de gestion et la performance au niveau de SEAAL

Ce travail de recherche a pour but de répondre à la problématique suivante :

« Comment les outils de contrôle de gestion contribuent-ils dans la mesure de la performance de l'entreprise ? ».

¹ Jacques Reanrd, Sophie Nussbaumer, « Audit interne et contrôle de gestion », Ed Groupe Eyrolles, 2011, pp.8-9.

La résolution de cette problématique commence par répondre aux interrogations suivantes :

- 1- Comment définir le contrôle de gestion et quelle contenance pour sa boîte à outils ?
- 2- Comment évaluer la performance ?
- 3- Comment fonctionne le processus de mesure de la performance chez SEAAL ?

Les hypothèses :

H1 : Le contrôle de gestion permet d'aider les managers à piloter la performance de l'entreprise avec efficacité et efficience.

H2 : La performance d'entreprise peut être définie à travers sa capacité à atteindre les objectifs que s'est fixée

H3 : l'évaluation de la performance peut être mesurée en analysant certains indicateurs

Méthodologie de la recherche :

Dans le but de répondre aux questions posées précédemment, nous allons opter pour une méthodologie descriptive afin de décrire les concepts du contrôle de gestion ainsi la performance, Nous allons utiliser aussi une méthode analytique pour notre cas pratique, à travers l'analyse du processus de mesure de la performance par les outils de contrôle de gestion par l'exploitation des différents documents internes de l'entreprise SEAAL, on a pu faire nos différents calculs (le tableau des comptes de résultats, ratios, écarts ...), et ça pour analyser la situation financière de SEAAL

Ainsi, il est nécessaire de collecter les données et les informations sur base des comportements observés via l'observation directe et via des entretiens avec les différents membres de l'entreprise

Plan de la recherche :

Pour bien mener notre travail, nous avons jugé utile de diviser notre travail en (03) trois chapitres qui sont présentés comme suit :

Le premier chapitre intitulé : « concepts et outils de contrôle de gestion » qui définit le contrôle de gestion, son évolution et son positionnement ... et ses outils.

Le deuxième chapitre intitulé : « Mesure de la performance et le rôle du CG dans l'amélioration de la performance » qui définit la performance et mesure de performance et permet de mieux comprendre le lien entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise.

Le troisième chapitre intitulé « : les outils de contrôle de gestion et la performance au niveau de l'entreprise SEAAL » dans ce chapitre nous avons présenté l'entreprise d'accueil, ainsi les outils existants dans cette entreprise et la mesure de sa performance

Objectifs de la recherche :

Montrer le rôle indispensable du contrôle de gestion dans la mesure de la performance de l'entreprise tout en détaillant ses différents outils.

Indiquer le processus de la mesure de performance de SEAAL à travers les différents outils de contrôle de gestion en analysant chaque outil.

Chapitre 1 :

Concepts et outils de contrôle de gestion

Chapitre 1 : Concepts et outils de contrôle de gestion

INTRODUCTION DU CHAPITRE :

Le contrôle de gestion joue un rôle nécessaire et important au sein des entreprises parce qu'il aide à définir les objectifs et les met à la disposition des dirigeants les outils et les moyens de les atteindre.

Selon Alain Burlaud : Il définit le CG comme : « Un système de régulation des comportements applicables dans les organisations exerçant une activité économique »

Dans le cadre de ce premier chapitre nous allons expliquer la notion du contrôle de gestion, commençons par l'historique de son évaluation, définition et objectifs, mission et positionnement, acteurs, processus et limites dans la première section et on terminera par ses outils dans la deuxième section

Section 1 : Concepts de contrôle de gestion

1. L'historique de l'évolution du contrôle de gestion :

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIXe siècle et surtout du début du XXe siècle.¹

Depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre principes :

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

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

Les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations. Le système d'information d'aide à la gestion d'une performance doit tenir compte des contraintes et des opportunités de l'environnement économique, des orientations stratégiques des entreprises, des contraintes de structure des organisations. De nombreuses pressions et évolutions ont fait émerger un contrôle de gestion avec des objectifs plus larges, des démarches et des outils diversifiés.

Au fur et à mesure de la mise en exergue des différentes fonctions de l'entreprise et de l'importance des interdépendances entre les quatre pôles de la gestion : production – commercial – finance – ressources humaines, les gestionnaires étendent leurs demandes aux outils du contrôle de gestion.²

Avec les grandes entreprises industrielles du début du XXe siècle, les responsables et décideurs de la production apparaissent comme les acteurs stratégiques essentiels de l'entreprise. Le premier champ d'action du contrôle de gestion se limitait alors à la gestion de la production dans un objectif de productivité et de rationalisation.

¹Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion : Manuel et applications, Paris, Ed DUNOD, 2010,

Page 6

² *Ibid*, pages 5-8

➤ À partir de la décennie 60, une deuxième fonction primordiale apparaît pour l'ensemble des entreprises : la fonction commerciale. Après la forte absorption de la demande, la saturation apparaît et les exigences du marché se traduisent par une diversité et une qualité accrue des produits. L'entreprise doit alors appliquer la démarche mercatique (l'inverse de celle du producteur dans la phase précédente) pour connaître son marché avant de produire les biens qui seront acceptés. Les orientations stratégiques : – diversification des produits et des marchés, – raccourcissement du cycle de vie des produits, obligent à de nouveaux choix de production faisant émerger la nécessité d'une certaine flexibilité.

➤ Durant la décennie 70 ; c'est l'émergence, la diffusion et la domination au sein des grandes entreprises de la fonction ressources humaines. Les choix stratégiques et les résultats des activités semblent essentiellement corrélés à la gestion des acteurs. En tout état de cause, après cette période, il n'est plus possible de négliger la dimension humaine au sein des organisations.

➤ La décennie 80 peut constituer une quatrième étape dans l'évolution des dominations des fonctions ; en effet, avec les profondes modifications des marchés financiers, la fonction finance apparaît comme prédominante pour assurer la performance des entreprises. Après la domination successive des quatre pôles de la gestion durant une quarantaine d'années, les années 90 voient apparaître une approche systémique mettant en évidence les influences réciproques, multiples et permanentes de toutes les dimensions de la gestion.

Ainsi toutes ces phases aboutissent à une vision contemporaine nécessitant l'intégration de toutes les variables de gestion. Le contrôle de gestion doit donc servir au suivi opérationnel de court terme de toutes les fonctions et activités de l'entreprise.

Après ce passage de l'évolution, ce dernier sera défini dans la partie suivante

2. Définition et objectifs de contrôle de gestion :

2.1 Définition du contrôle de gestion :

Anthony définit le contrôle de gestion en 1965, de la manière suivante : « 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. »³

³ Nicolas BERLAND et Yves DE RONGE, *Contrôle de gestion, Paris*, Ed PEARSON, 2010, page 9

Il existe plusieurs formes de contrôle organisationnel, on peut distinguer trois :

- i. Le contrôle stratégique : c'est la mise en œuvre de la stratégie et d'adapter les choix des missions et des domaines d'activités de l'entreprise ;
- ii. Le contrôle opérationnel : c'est la vérification des actions de routine indispensable à l'atteinte des objectifs préalablement définis ;
- iii. Le contrôle de gestion : il se situe entre le contrôle stratégique et opérationnel, il aide les dirigeants à prendre des décisions stratégiques et les opérationnels dans la gestion quotidienne. ⁴

FIGURE 1: LES DIFFERENTS NIVEAUX DE CONTROLE SELON ANTHONY (1965).



Source : Simon Alcouffe, Marie Boitier, Anne Rivière, Fabienne Villesèque-Dubus, « *Contrôle de gestion sur mesure* », Ed Dunod, Paris, 2013, p. 4.

Autres définitions du Contrôle de Gestion :

- Robert N. Anthony (1965-1988) : C'est la définition la plus classique : « Le contrôle de gestion est un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. », puis après le développement de CG dans un environnement de décentralisation, de maîtrise des coûts, croissance de la part de marché...etc. Anthony met au point une nouvelle définition en 1988 : « Le contrôle de gestion est un processus par lequel les

⁴ Aurélien Ragainé, Caroline Tahar, « *CONTRÔLE DE GESTION* », Gualino éditeur, Lextenso éditions, 2017, pp.4-5

dirigeants influencent les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie de manière efficace et efficiente » ⁵

- Alain Burlaud : Il définit le CG comme : « Un système de régulation des comportements de l'homme dans le seul exercice de sa profession et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation » ⁶

- Henri Bouquin : C'est l'une des définitions les plus récentes : « Le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents notamment grâce au contrôle d'exécution » ⁷

D'après ces définitions, on peut faire ressortir des éléments constants. Le contrôle de gestion est :

- Un processus complexe qui vise à unifier les comportements ;
- Un outil d'aide à la prise de décisions par les managers ;
- Assurance pour l'atteinte des objectifs. La définition de contrôle de gestion nous conduit logiquement à aborder trois concepts fondamentaux : pertinence, efficacité et efficience.

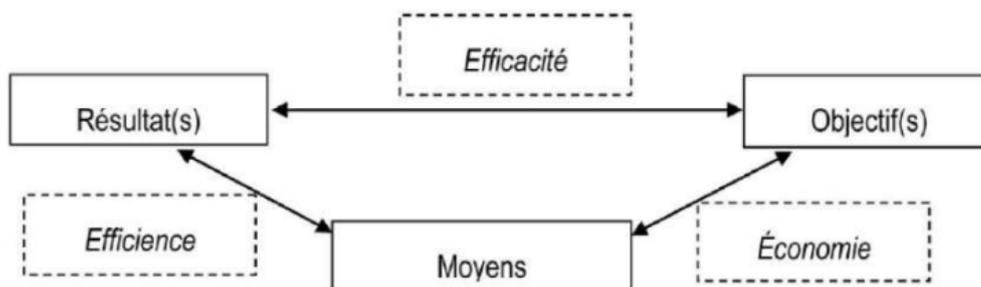
❖ **La pertinence** : c'est la relation entre les ressources et les objectifs ;

❖ **L'efficacité** : c'est la relation entre les objectifs et les résultats (objectif = résultat)

❖ **L'efficience** : c'est la réalisation des mêmes résultats avec économisation de ressources (matériels ou immatériel comme le temps).

La figure suivante montre la relation entre les objectifs, les ressources et les résultats :

FIGURE 2: LE TRIANGLE DE LA PERFORMANCE.



Source : Aurélien RAGAIGNE, Caroline TAHAR, « CONTRÔLE DE GESTION », Gualino éditeur, Lextenso éditions, 1ère édition, 2015, p. 30.

⁵ Jacques Reanrd, Sophie Nussbaumer, « Audit interne et contrôle de gestion », Ed Groupe Eyrolles, 2011, pp.8-9.

⁶ Abdelkrim Toudjine, « la pratique de contrôle de gestion abc/abm », Ed Office des Publications Universitaires, 2013, p. 15.

⁷ Ibid

2.2 Objectifs de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion fournit des outils (tableaux de bord, indicateurs....) au service d'une démarche (définition des objectifs, maîtrise budgétaire), destinée à maîtriser le cheminement d'une organisation vers ses objectifs, tout en s'assurant que les ressources sont utilisées au plus juste, dans le but d'accroître la richesse de l'entreprise.⁸

2.2.1 La performance de l'entreprise :

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

2.2.2 L'amélioration permanente de l'organisation :

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

2.2.3 La prise en compte des risques :

Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés. Pour illustrer, sans être exhaustif, Bouin et Simon proposent un tableau qui croise ces variables.⁹

⁸ CAROLINE SELMER « *la boîte à outils du contrôle de gestion* » Dunod, Paris, 2013, P

⁹ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, *Op.cit*, p20, 21

Le contrôle de gestion a évolué dans le temps est son objectif actuel est d'être un système d'information et de pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation.¹⁰

FIGURE 3: L'EVOLUTION DES OBJECTIFS DU CONTROLE DE GESTION DANS LE TEMPS

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

Source : Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, *contrôle de gestion manuel et applications*, dunod, paris, 2010, P22

3. Positionnement et missions de contrôle de gestion :

3.1 Positionnement de contrôle de gestion :

Il n'y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité conditionnent sa place. Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôleur et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps. Ces curseurs de pouvoir (selon Bouin et Simon) s'intègrent en fonction des trois composantes du pouvoir : le pouvoir intrinsèque, la volonté à utiliser ce pouvoir, la capacité à l'exercer.

Ainsi il en ressort que différents rattachements sont possibles :

- **Au directeur général** : c'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier ;

¹⁰ *Ibid*, p22.

- **Au directeur financier** : cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai...);

- **Au même niveau que d'autres directions** : cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif.

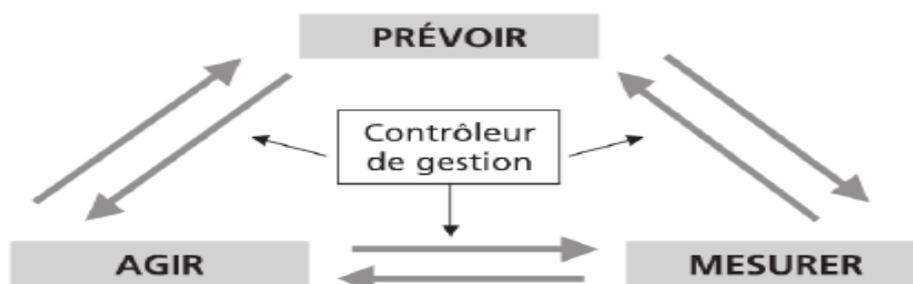
Dans les structures décentralisées (filiales, centres de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattaché au responsable de l'entité de base, en termes hiérarchiques, et au contrôleur de gestion central, en termes fonctionnels.

Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation. ¹¹

3.2 Missions de CG :

Les contrôleurs de gestion sont les premiers auxiliaires de la fonction contrôle de gestion. Ils participent à la gestion de l'entreprise par trois actions principales : prévoir, mesurer et agir.

FIGURE 4: LES TROIS NIVEAUX D'ACTION DU CONTROLEUR DE GESTION



Source : Marie-Noelle Désiré-Luciani, « *le grand livre du contrôle de gestion* », p.56.

Le contrôleur de gestion doit faire le lien entre ces trois niveaux, entre mesurer l'action, la prévoir et la favoriser.

¹¹ *Ibid*, p31.

On peut regrouper les missions du contrôleur de gestion en quatre grandes catégories selon l'étude Cegos « Fonction comptable et financière » :¹²

- i. Reporting d'activité ;
- ii. Budget, plan et prévisions ;
- iii. Coûts et marges ;
- iv. Études spécifiques et processus.

Sur chacun de ces thèmes, les missions attribuées au contrôle de gestion sont variables d'une entreprise à l'autre. En voici une liste non exhaustive.

3.2.1 Reporting d'activité :

Former les opérationnels à l'élaboration des reportings d'activité ;

- Les élaborer ou en contrôler la fiabilité ;
- Analyser, commenter leurs données et/ ou aider les opérationnels à le faire ;
- Les diffuser ;
- Suivre le résultat des actions engagées à travers leurs données ;
- Aider les opérationnels à les utiliser comme outils de pilotage, aider à décider ;
- Les utiliser comme outils de partage des informations, de dialogue de gestion, de conduite du changement.

3.2.2 Budget, plan et prévisions :

- Aider la direction générale à choisir des hypothèses de construction du budget ;
- Récolter des données de marché en historique et en prévisions ;
- Aider les opérationnels à alimenter la matrice des tableaux du budget ;
- Consolider les données budgétaires ;
- Contrôler la cohérence globale du budget par rapport aux objectifs et des budgets individuels entre eux : budget commercial, de production, des investissements ... ;
- Aider les opérationnels à quantifier le résultat attendu de leurs actions ;
- Aider la direction générale et les opérationnels à déterminer les actions prioritaires à mener ;

¹² Marie-Noelle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « *le grand livre du contrôle de gestion* », Ed Groupe Eyrolles, Paris, 2013, p 56

- Aider à présenter et diffuser le budget.

3.2.3 Coûts et marges :

- Aider à déterminer un prix de vente ;
- Calculer les coûts et marges, déterminer les coûts d'un projet, les coûts standards ;
- Aider à choisir les hypothèses de construction du calcul d'un coût (coût partiel ou complet, poids des charges de structure) ;
- Aider à décider quel produit pousser à la vente ;
- Aider à choisir des clefs de répartition des coûts indirects ;
- Calculer les seuils de rentabilité d'un produit ou d'une gamme de produits ;
- Mesurer la sensibilité des coûts et marges à certains facteurs, comme l'évolution du cours d'une devise, du prix d'une matière première ;
- Analyser les écarts sur coûts par rapport à un historique, à une prévision.

3.2.4 Études spécifiques et processus :

- Aider à décider et agir à partir des résultats d'études spécifiques ;
- Élaborer des tests et des simulations de changements de processus et faire des propositions ;
- Proposer des actions correctives ;
- Réaliser des études comparatives (ou " benchmark,) internes ou externes ;
- Participer aux changements des systèmes d'informations ou à leur paramétrage ;
- Participer aux projets de cessions ou de rachat d'activités.

4. Les acteurs, processus et limites du contrôle de gestion :

4.1 Les acteurs du CG :

Les acteurs de contrôle de gestion sont la direction générale, le contrôleur de gestion et les opérationnels.

FIGURE 5: PRESENTATION DES ACTEURS DE PROCESSUS DE CONTROLE DE GESTION



Source : CAROLINE SELMER, « *la boîte à outils du contrôle de gestion* », édition DUNOD, paris, 2013, P.18.

Le contrôleur de gestion, en tant que courroie de transmission entre la stratégie et les opérations, fait passer les évolutions de la direction aux équipes.

Il apporte un éclairage financier indispensable au pilotage de l'activité, grâce aux indicateurs et aux tableaux de bord qu'il diffuse. Il propose des solutions d'amélioration qui permettent de créer de la valeur.¹³

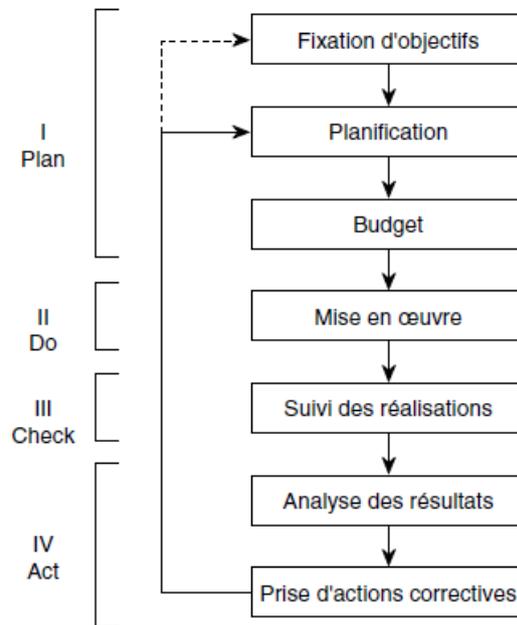
4.2 Le CG comme processus :

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs. Il s'agit en fait d'un cycle constitué de quatre étapes principales :¹⁴

¹³ CAROLINE SELMER, *Op.cit*, P.18.

¹⁴ Hélène Löning et autres « *contrôle de gestion organisation, outils et pratiques* » édition Dunod, Paris, 2008 p 3

FIGURE 6: LE CONTROLE DE GESTION EN QUATRE ETAPES : UN PROCESSUS D'APPRENTISSAGE



Source : Hélène Löning et autres « *contrôle de gestion organisation, outils et pratiques* » édition Dunod, Paris, 2008 p 3

Donc, le processus du contrôle de gestion correspond aux quatre phases suivantes : ¹⁵

4.2.1 Phase de prévision

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

4.2.2 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.

4.2.3 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 écarts

¹⁵ LANGLOIS L. et AUTRES, *Contrôle de gestion*, édition Berti, Alger, 2008, p 18.

et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures coercitives.

4.2.4 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.

4.3 Les limites du CG :¹⁶

Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité :

- **Manque d'évaluation qualitative :**

Le contrôle de gestion privilégie le quantifiable, qu'il soit physique ou financier. L'investissement immatériel, surtout lorsque ses effets sont qualitatifs ou difficilement quantifiables à long terme, est pénalisé par rapport aux efforts de réduction de coût ou d'accroissement immédiat des ventes. Cependant, la survie de l'entreprise est souvent liée à sa capacité à investir à temps en particulier dans les hommes qui la composent.

- **Problème de construction :**

Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion. Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tout.

La performance est multidimensionnelle. Or le contrôle de gestion, même s'il s'appuie sur des tableaux de bord ayant de multiples indicateurs, bute sur la difficulté de définition d'un indicateur synthétique.

¹⁶ NOURI, (Hassina) : *Evaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion*, mémoire de master en contrôle de gestion, école supérieur de commerce, Alger P 11

SECTION 2 : Les Outils de contrôle de gestion

Nous aborderons dans cette section les outils essentiels du contrôle de gestion.

1. Outils Prévisionnels :

Les outils prévisionnels sont utilisés pour effectuer des prévisions futures et identifier les quantités à fabriquer ainsi que les charges et les moyens nécessaires à court, moyen et long terme.

1.1. Le plan :

Cet outil est utilisé dans la première phase de toute démarche de contrôle de gestion, qui est la planification.

1.1.1 Le plan stratégique :

Le plan stratégique reprend les points clés de la stratégie, à savoir :

- Les marchés/produits/technologies de l'entreprise ;
- Les objectifs de cette dernière : buts quantifiés, par exemple un pourcentage de part de marché... ;
- Les moyens pour les atteindre : croissance interne, externe, zones géographiques à privilégier...

Il retrace les différentes étapes souhaitées du devenir de l'entreprise. Son horizon se réduit considérablement avec l'impact de la mondialisation : de 5 à 10 ans dans les années 1980, il est, aujourd'hui, très souvent ramené à un horizon de 3-5 ans.

Ayant été élaboré à la suite d'une étude précise des forces et des faiblesses actuelles de l'entreprise et de son environnement, le plan stratégique intègre les notions de « Souhaitable » et de « possible » dans un ensemble cohérent et réaliste. Sous cet aspect, il se différencie complètement de la prospective, qui imagine le futur, et dont l'horizon est beaucoup plus lointain.

Exprimant les grandes lignes d'un plan d'actions qui s'étend sur plusieurs années, sa forme est variée et les objectifs peu détaillés.¹⁷

D'après Peter Drucker, « la planification stratégique (strategic planning) est le processus continu de réalisation des décisions entrepreneuriales qui comportent une prise de risque et une

¹⁷ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, *Op.cit.*, p232

plus grande connaissance de leur évolution future. Il permet en suite de mesurer les résultats de ces décisions par rapport aux prévisions grâce à un feed-back organisé et systématique »¹⁸

1.1.2 Le plan opérationnel :

Le plan opérationnel est élaboré en accord ou sur proposition des centres de responsabilités.

Il représente sur un horizon de deux à trois ans les **modalités pratiques de mise en œuvre de la stratégie**.

Cette programmation s'articule, pour chaque fonction, en :

- Une planification des actions,
- Une définition des responsabilités,
- Une allocation de moyens financiers, humains et/ou techniques.

Il conduit à envisager le **futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement**. C'est pourquoi il se subdivise, parfois, en plusieurs plans partiels :

- Plan d'investissement,
- Plan de financement,
- « Documents de synthèse » prévisionnels,
- Plan de ressources humaines.

Il constitue un passage obligé entre le plan stratégique et les budgets qui organisent l'activité au présent. Les liens entre ces différents documents sont variables selon la nature de la planification de l'entreprise ; celle-ci peut être :

- ❖ **Intégrée**, et dans ce cas l'élaboration des plans est conjointe ainsi que leur mise à jour,
- ❖ **Non liée**, et ce peut être le cas de PME qui déterminent certains axes de stratégie et utilisent les budgets comme seul élément de programmation de l'avenir.¹⁹

1.1.3 Le plan d'action annuel :

Savoir sélectionner les bons leviers d'action renforce les chances d'obtenir une meilleure performance. Le plan d'action annuel est un instrument de prévention adapté à l'entreprise et

¹⁸ DRUCKER (P): *What Strategic Planning Is: Management. Tasks, Responsibilities, Practices*, Heinemann, 1973, P.125.

¹⁹ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, *Op.cit*, p233

le point de départ de toute politique active en matière d'organisation et de bien être dans les lieux de travail.

Il doit contenir les mesures et les moyens pour réaliser les objectifs fixés et les thèmes de travail développé qui doivent être réalisées et répondre aux besoins des travailleurs ²⁰

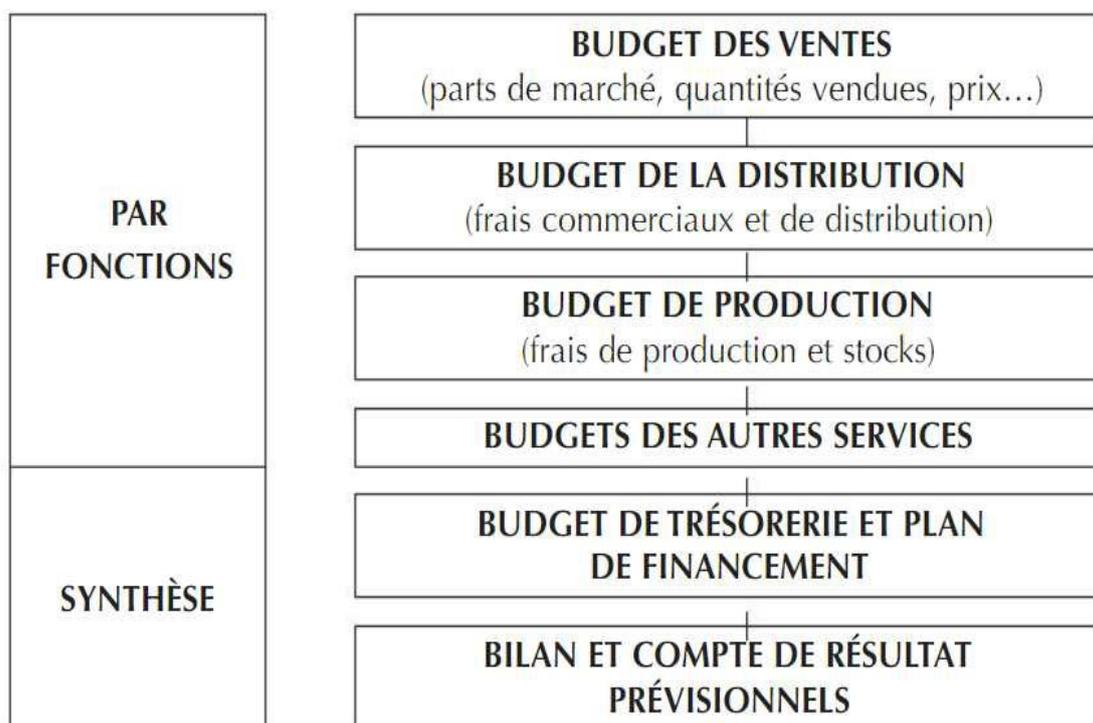
1.2 Le budget :

Il s'agit d'une prévision à moins d'un an. Il consiste à traduire en programme d'action chiffres que l'on appelle budget les décisions que prend la direction avec la participation des différents responsables. ²¹

1.2.1 Types de budget :

Le cycle budgétaire se compose de plusieurs budgets fonctionnels comme le montre le schéma suivant :

FIGURE 7 : LE CYCLE BUDGETAIRE.



Source : René DEMEESTERE, Philippe LORINO, Nicolas MOTTIS, « *Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion* », 6ème édition, Dunod, 2017, p. 60.

²⁰ LÖNING H. et AUTRES, *Le contrôle e gestion : organisation, outils et pratiques*, édition Dunod, 3^{ème} édition, Paris, 2008, p 79.

²¹ <https://conseilaudit.com/> Consulté le 2 Avril 2022 à 14 : 33

1.2.2 La procédure budgétaire :

La procédure budgétaire associe la direction générale à tous les centres de responsabilité.

La procédure budgétaire consiste à faire en sorte que chaque responsable de centre en charge des moyens, sur période déterminée, s'engage sur des objectifs à atteindre, que ce soit en termes, de résultat de volume de production, de niveau de service...²²

La procédure budgétaire se déroule en cinq (05) étapes ²³:

- i. Définition des orientations et objectifs de l'entreprise ;
- ii. Élaboration des projets de budgets ;
- iii. Consolidation et analyse des budgets ;
- iv. Négociation budgétaire ;
- v. Finalisation et communication des budgets.

Le budget : il montre les activités et les actions de l'année, avec plus de détails, exposer mois par mois.

Le tableau suivant expose les différentes étapes aux niveaux organisationnels et des horizons de temps différents :

TABLEAU 1 : LE CYCLE BUDGET PLAN

	Budget	Plan opérationnel		Plan stratégique	
Groupe					
Division					
Direction					
Site					
Service					
Horizon	1 an	3 ans		5 ans	

Source : René DEMEESTERE, Philippe LORINO, Nicolas MOTTIS, « *Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion* », 6ème édition, Dunod, 2017, p. 59.

1.2.3 Le rôle du budget ²⁴ :

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

²² RAGAIGNE A. et TAHAR C., *op.cit.*, p55

²³ DORIATH Brigitte, *Contrôle de gestion* : en 20 fiches, édition, Paris, 2008, p 02.

²⁴ Nicolas Berland, Yves De Rongé, «Contrôle de gestion, perspective stratégique et managériale»2ème édition P 283/284.

-La gestion prévisionnelle. Le budget doit permettre de prévoir ce qui va être fait dans l'organisation, les difficultés à venir et de choisir les programmes d'activités

-La coordination/Communication. Le processus budgétaire conduit les différents services à se coordonner, par exemple pour s'assurer que ce qui va être vendu par le service commercial aura bien été produit par les usines. C'est aussi l'occasion, pour la direction de communiquer sur ces objectifs et, pour les responsables opérationnels, de faire remonter certaines informations du terrain.

-La délégation/Motivation. Il est possible d'utiliser le budget comme contrat, passé entre un responsable et sa hiérarchie, sur les résultats à atteindre et/ou les moyens à mettre en œuvre.

- L'apprentissage au management. Le budget est une occasion privilégiée d'introduire la dimension économique et financière dans les choix opérationnels qui sont faits. Il est à ce titre un outil d'apprentissage au management.

2. Les outils de base :

Les outils de suivi des réalisations permettent de comparer les résultats aux objectifs, d'interpréter les écarts et de prendre des mesures correctives.

2.1. La comptabilité analytique :

La comptabilité analytique n'a pas été inventée par des comptables, mais par des ingénieurs de production, elle est construite essentiellement pour servir à la gestion et pour répondre à questions opérationnelles.²⁵

Les différentes utilisations de la Comptabilité Analytique :²⁶

La CA a plusieurs utilisations, mais on en a trois qui sont essentielles et très importantes pour n'importe quelle entreprise :

- Le calcul des coûts de revient : les entreprises l'utilisent pour fixer ces prix de vente, avec la considération des éléments de calculs tels que les coûts directs et indirects, les coûts fixes et coûts variables, et choisir la méthode de calcul, méthode des coûts complets, des coûts partiels, direct costing, ABC ou la méthode des coûts cibles.

²⁵ Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « *le grand livre du contrôle de gestion* », Ed Groupe Eyrolles, Paris, 2013, 2013, p. 196.

²⁶ *Ibid*, p. 197.

- L'aide à la prise de décision : c'est les décisions concernant l'abandon d'un produit ou non, la création ou l'annulation d'une ligne de produits.
- Outils de contrôle budgétaire : elle sert à faire des prévisions, prévoir des budgets, expliquer les écarts...etc.

On peut dire que si une entreprise n'utilise pas la comptabilité analytique elle n'a pas le contrôle de gestion

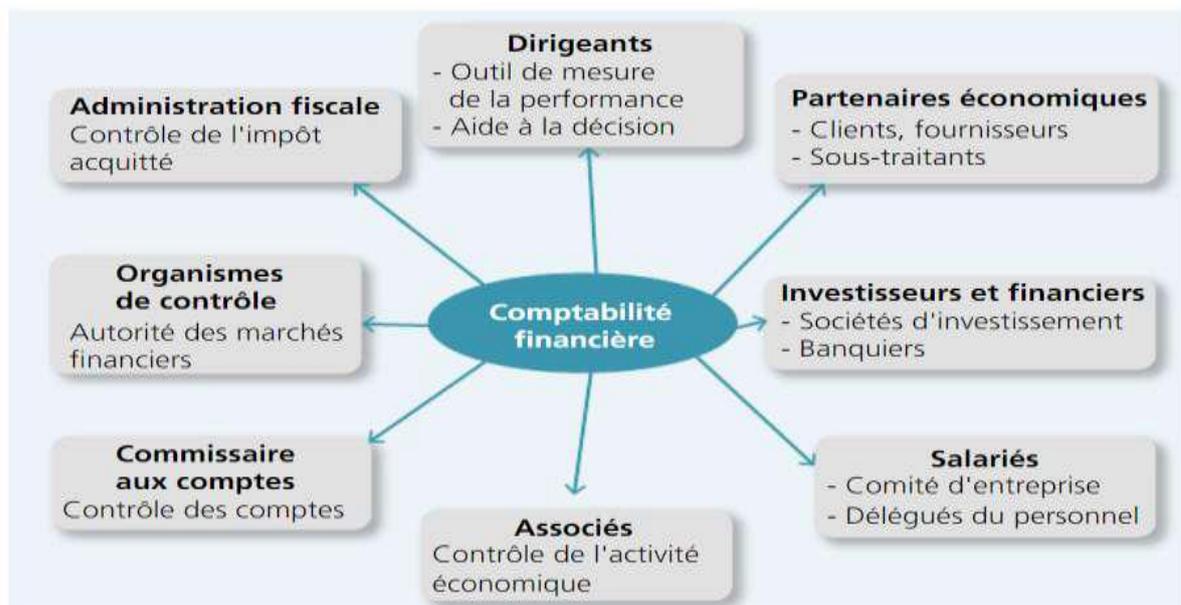
2.2. La comptabilité financière :

Selon le SCF : « La comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et de présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice » ²⁷

2.2.1. Les utilisateurs de la comptabilité financière :

Les utilisateurs de la CF sont nombreux et peuvent être internes ou externes, comme le montre la figure suivante :

Figure 8: Les utilisateurs de la comptabilité financière



Source : François FERRE, Fabrice Zarka, Benjamin Poulard, « *comptabilité* », Ed Dunod, 2014, p.7

²⁷ « SCF Système comptable financier », éd Pages Bleues, 2008, p. 6.

2.2.2. Le rôle de la comptabilité financière : ²⁸

Le rôle de la CF est devenu plus important, il est passé d'un simple rôle d'enregistrement de transactions à un rôle d'aide à la décision, les rôles les plus importants de la CF se présente comme suit :

- L'enregistrement des transactions économiques ;
- Détermination des mesures de performance, des niveaux d'endettement pour la prise des décisions et par conséquent la participation à la stratégie de l'entreprise ;
- Joue un rôle de contrôle par la traçabilité lors de l'enregistrement des opérations.

2.3. Le contrôle budgétaire :

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

- De rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts,
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques,
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires,
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires » ²⁹

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions.

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de :

- Définir les centres de responsabilités
- Servir de liaison et d'arbitrage
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

Sous ces conditions, le contrôle budgétaire pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

Il incitera au dialogue et à la communication. ³⁰

2.4. Le Reporting :

²⁸ François FERRE, Fabrice Zarka, Benjamin Poulard, « *comptabilité* », Ed Dunod, 2014, p. 8.

²⁹ ALAZARD C. ET SEPARI S., *op.cit.*, p 266.

³⁰ ALAZARD C. ET SEPARI S., *op.cit.*, p 228

Le Reporting est un ensemble d'indicateurs de résultats le plus souvent financiers, construit a posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité opérationnelle ³¹

Il existe de différents types de Reporting sont :

- Reporting financier, le plus ancien
- Reporting social ou sociétal, de plus en plus pratiqué dans la cadre de la responsabilité sociale des entreprises (RSE) ;
- Reporting environnemental ;
- Global Reporting, avec en 1997 production d'un référentiel international par la Global Reporting Initiative ³²

Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le Reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

En bref, le Reporting est un outil de contrôle.

2.5. Les tableaux de bord :

2.5.1. Définitions de tableaux de bord :

Le tableau de bord est défini comme « un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions » ³³

D'après la définition précédente le tableau de bord permet de suivre l'activité de l'entreprise de manière précise et permanente c'est un outil de pilotage de suivi des objectifs, outil de management, outil d'aide à la décision.

2.5.2. Les objectifs de tableau de bord :

Un tableau de bord de gestion a les objectifs suivants : ³⁴

C'est un document de travail qui permet d'apprécier les résultats d'actions correctives ;

³¹ CAPPELLETTI Laurent et Autres, *Toute la fonction contrôle de gestion*, édition DUNOD, Paris, 2014, p52

³² www.lacomptaenlive.over-blog.com : Consulté le 02 AVRIL 2022 à 22H 56

³³ BOUQUIN H., *Le contrôle de gestion*, 5ème Edition, PUF, Paris, 2001, p. 397.

³⁴ SELMER C, *concevoir le tableau de bord*, Edition Dunod, Paris, 1998, p.5.

- Permet d'identifier les points faibles de l'entreprise, et constitue une base de prises de décision ;
- Permet aux responsables d'agir là où il faut et au moment voulu ;
- Permet aux responsables d'évaluer la performance de leurs subordonnés ;
- Assure la nécessaire solidarité inter-centre, une mission peut faire l'objet d'une responsabilité partagée entre différents départements. Ainsi, les décisions nécessaires doivent être prises conjointement

Enfin, les tableaux de bord doivent être adaptés à chaque niveau hiérarchique. Le choix d'indicateurs communs entre les niveaux hiérarchiques favorise le dialogue et la communication entre le supérieur et ses collaborateurs.

➤ **Les limites du TB³⁵ :**

- Chaque vue Analytics peut contenir jusqu'à 20 tableaux de bord privés par utilisateur.
- Chaque compte Analytics peut contenir jusqu'à 50 tableaux de bord partagés par vue.
- Chaque tableau de bord peut contenir jusqu'à 12 widgets.
- Pour partager des tableaux de bord et des données avec la vue actuelle, vous devez disposer du rôle *Éditeur*. Les utilisateurs disposant du rôle *Lecteur* peuvent tout de même partager des modèles de tableau de bord via un lien ou dans la galerie de solutions.

2.5.3. Le tableau de bord prospectif :

Le tableau de bord prospectif (balanced scorecard) a été introduit par Kaplan et Norton (1998) dans le but de rééquilibrer l'approche traditionnelle de la performance, centrée exclusivement sur la performance financière, en introduisant trois autres axes qui rendent compte des autres dimensions de la performance : un axe client, un axe processus interne, un axe apprentissage organisationnel³⁶. En effet, le système Balanced Scorecard est composé de quatre axes principaux³⁷ :

³⁵ <https://support.google.com/> consulté le 28 AOUT 2022 à 22H 09

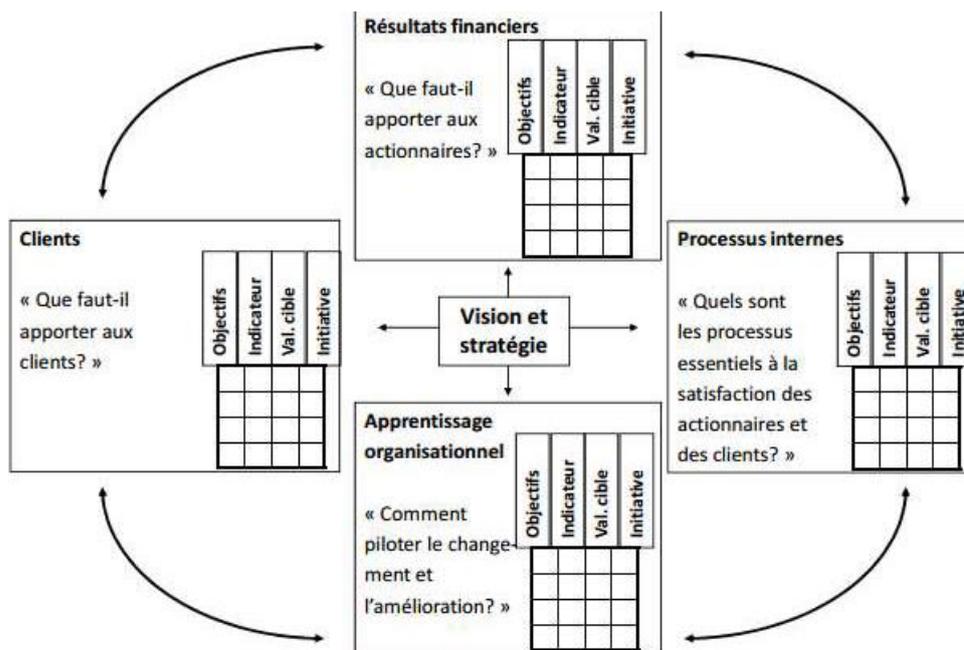
³⁶ MARTINE MAADANI ET KARIM SAID : *management et pilotage de la performance* édition 01 14/6080/7 P69

³⁷ KAPLAN (R) et NORTON (D) : *Le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance*, Collection Harvard Business Review in Editions d'organisation, 1999, p.163.

- Axe finance : il suggère trois grands types d'objectifs de performance : la croissance et diversification du chiffre d'affaires, la réduction des coûts et la maîtrise de l'actif engagé où les indicateurs se varient selon les sous-catégories ;
- Axe client : avec cinq mesures génériques : la part de marché, la satisfaction et la fidélité des clients, le nombre de nouveaux clients ou encore le taux de rentabilité par segment
- Axe processus internes : dont l'objectif est de prendre en compte l'ensemble des processus internes avec une attention particulière pour l'innovation, le service après-vente et la production (le premier étant assez négligé par l'analyse comptable de la performance) ;
- Axe perspective apprentissage : considéré comme l'axe des moyens qui permettent d'atteindre les objectifs des trois axes précédents, il est l'axe sur lequel les systèmes de pilotage sont les plus sommaires. Kaplan et Norton proposent -sans être exhaustifs- de mesurer la satisfaction et la motivation des salariés, la productivité du travail en mesurant la part de chiffre d'affaires par salarié, la fidélité des salariés en mesurant le turnover, la capacité des systèmes d'information.

Le tableau de bord prospectif est formalisé de la façon suivante :

FIGURE 9 : LES QUATRE DIMENSIONS DU BALANCE SCORECARD



Source : CAPPELLETTI L. et AUTRES, *op.cit.*, p67

Ces objectifs sont assez proches de ceux d'un tableau de bord et on peut les résumer ainsi :

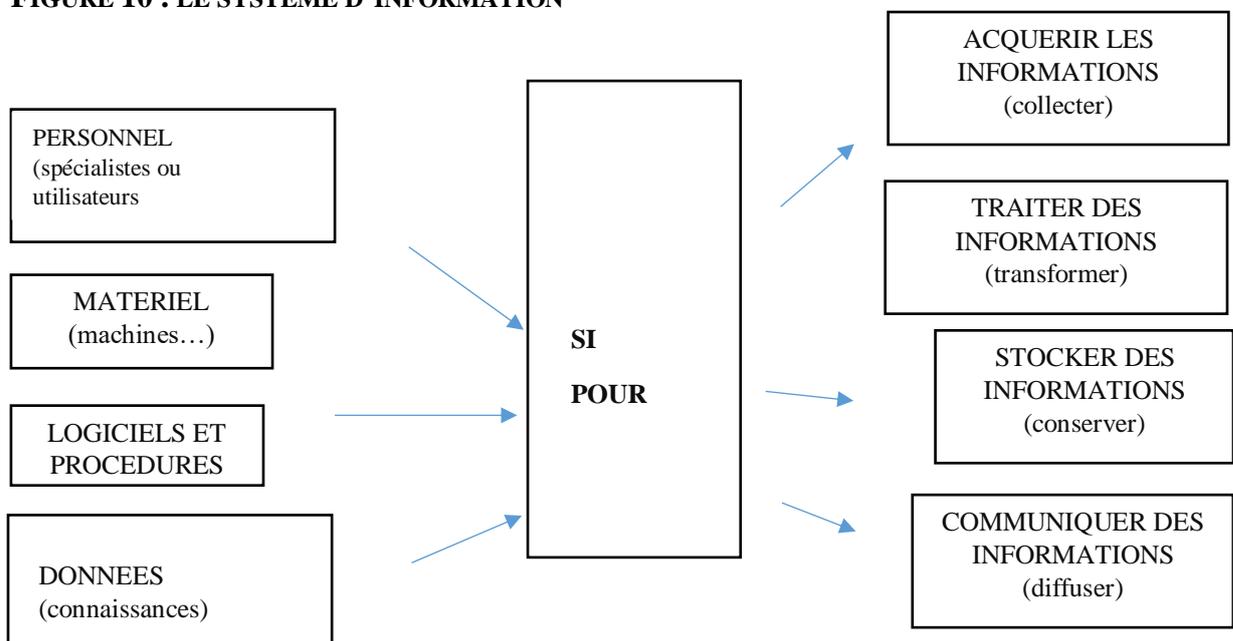
- Améliorer la performance de l'organisation de l'entreprise ;
- Augmenter l'attention portée à la stratégie et aux résultats ;
- Concentrer l'organisation sur les leviers de la performance future ;
- Améliorer la communication de l'entreprise sur sa vision et sa stratégie ;

2.6. Le système d'information :

La conception classique des systèmes d'information qui a prévalu jusque vers la fin des années 1980, a été définie par Gory et Morton qui se sont appuyés sur les travaux d'Anthony en contrôle de gestion et les recherches de Simon dans le domaine de l'aide à la décision

Le SI peut être défini comme un ensemble organisé de ressources (matériel, logiciel, personnel...) permettant d'acquérir de traiter, de stocker des informations comme le montre le schéma qui suit ³⁸ :

FIGURE 10 : LE SYSTEME D'INFORMATION



Source : R. REX, *système d'information et management des organisations*, Vuibert, 2004, p 4

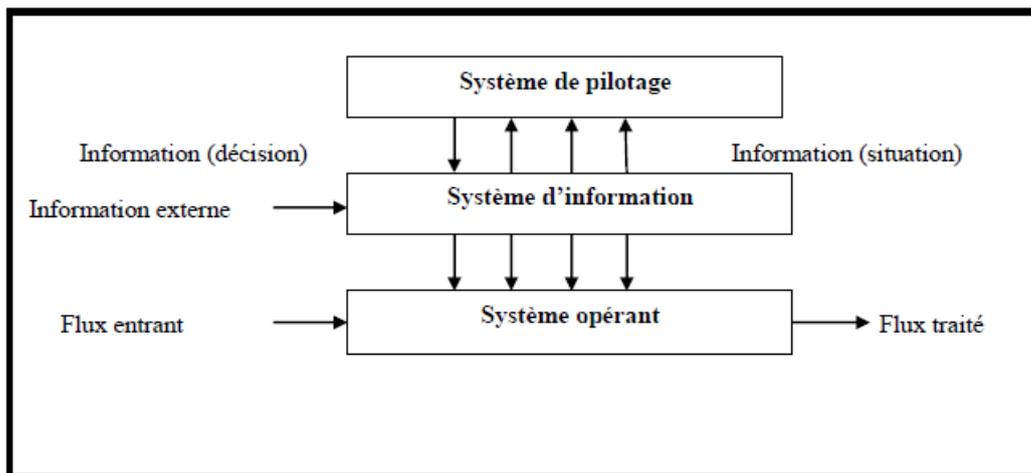
³⁸ MARTINE MAADANI ET KARIM SAID, *Op.cit*, P 114, 115

Le rôle des systèmes d'information en matière du contrôle de gestion est de transformer une « information de base destinée à l'analyse » à une « information destinée au pilotage »³⁹

Dans cette vision, le SI représente un outil de communication entre le système opérant et le système de pilotage :

- Le système opérant : se compose de l'ensemble des ressources relatives à l'activité ;
- Le système de pilotage : englobe l'ensemble des agents responsables de la conduite des opérations et de la mobilisation des moyens nécessaires.⁴⁰

FIGURE 11: LE SYSTEME D'INFORMATION ENTRE SYSTEME OPERANT ET SYSTEME DE PILOTAGE



Source : CHIAPELLO (E) et alii : *Op. Cit*, 2008, p. 209.

3. Les outils d'appui :

Ils constatent les performances et tendent à fournir des explications.

3.1. Le benchmarking :

Le benchmarking ou étalonnage concurrentiel, est composé de deux mots : Bench : banc d'essai, Marketing : notation⁴¹

³⁹ LORINO (P) : *Méthodes et pratiques de la performance : Le pilotage par les processus et les compétences*, 3^{ème} Edition, Éditions d'Organisation, Paris, 2003, pp. 128-129.

⁴⁰ CHAIPILLO E ET ALII : *le contrôle de gestion : organisation, outils et pratique*, Dunod, 3^{ème} Edition, 2008, p. 208.

⁴¹ LAURENT H. et PIERRE A., *100 questions pour comprendre et agir le benchmarking*, édition AFNOR, France, 2010, p03.

C'est un outil d'analyse stratégique permettant de tirer profit des expériences réussies dans d'autres organisations pour les introduire dans sa propre entreprise ⁴²

« Le BENCHMARKING est un processus de recherche systématique des meilleures pratiques et des innovations dans le but de les adopter, les adapter et les appliquer pour une meilleure performance concurrentielle dans l'entreprise. ⁴³

Il existe plusieurs types de benchmarking dont les principaux sont :⁴⁴

- Le benchmarking interne : Qui analyse et compare les pratiques dans les différentes unités de l'entreprise elle-même.
- Le benchmarking concurrentiel : analyses et comparer des méthodes, processus, outils. Ponctuellement ou en permanence
- Le benchmarking générique analyser et comparer les meilleurs pratiques des organisations aux méthodes et processus similaires
- Le benchmarking fonctionnel : analyser et comparer ses propres fonctions avec des fonctions similaires
- Le benchmarking processus : analyser et adapter les opérations des processus critiques
- Le benchmarking stratégique : analyser et adapter des stratégies gagnantes, en facilitant l'analyse prospective qui alimente la réflexion stratégique
- Le benchmarking organisationnel : améliorer les activités à forte valeur ajoutée en mettant un relief les insuffisances et dysfonctionnement internes

3.1.1 LE PROCESSUS DE BENCHMARKING : ⁴⁵

Le processus de benchmarking comprend cinq phases :

- La phase de planification
- La phase de traitement de l'information
- La phase d'appropriation
- La phase d'action
- La phase de suivi et d'ajustement

⁴² *Ibid*

⁴³ *Ibid*

⁴⁴ MARTINE MAADANI ET KARIM SAID, Op.cit P96- 97

⁴⁵ MARTINE MAADANI ET KARIM SAID, Op.cit, P98

3.2 Le reengineering :

Le reengineering est « une remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opérationnels pour obtenir des gains spectaculaires dans les performances critiques que constituent aujourd'hui les coûts, la qualité, le service et la rapidité ». ⁴⁶

Cette définition contient quatre mots clés :

- ❖ **Fondamentale** : Le premier mot clé est fondamentale. Les dirigeants qui s'engagent dans un Reengineering doivent se poser les questions les plus élémentaires sur leur entreprise et sur sa façon de fonctionner : Pourquoi faisons-nous ce que nous faisons ? Et pourquoi le faisons-nous comme nous le faisons ? Ces questions essentielles obligent les gens à considérer les règles et présupposés tacites qui sous-tendent leur façon de gérer leurs activités. Souvent, ces règles se révèlent obsolètes, erronées ou inadaptées.
- ❖ **Radicale** : Le second mot clé de notre définition est radicale, qui vient du latin « radix », racine. Opérer une remise en cause radicale signifie aller aux racines des choses : non pas apporter des changements superficiels ou bricoler l'existant, mais faire place nette des vieilleries.
- ❖ **Spectaculaire** : Le troisième mot clé est spectaculaire. Le Reengineering ne vise pas à réaliser des améliorations marginales ou additionnelles mais à provoquer un bond quantitatif des performances.
- ❖ **Processus** : Le quatrième mot clé de notre définition est processus. Il en est aussi le mot le plus important, et c'est celui qui pose le plus de problèmes aux dirigeants d'entreprises. La plupart d'entre eux ne raisonnent pas en termes de processus ; ils se polarisent sur les postes, les tâches, les gens, les structures, mais pas sur les processus.

⁴⁶ 1M. HAMMER et J. CHAMPY : « *Le réengineering* » Ed. DUNOD, paris 1998, P.41

CONCLUSION :

À travers ce chapitre nous à permet de comprendre le concept de contrôle de gestion et ces outils qui les utilisent ainsi que ses différentes missions complexes

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent sur les ressources qui sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.

Dans ce chapitre, on a pu constater et confirmer que le contrôle de gestion joue un rôle important dans toutes entreprises, et ces outils sont indispensables à l'efficacité et l'efficience de l'entreprise

Enfin, Notre thème portant sur l'évaluation de la performance de contrôle de gestion, nous avons abordé le cadre conceptuel de l'étude de contrôle de gestion dans le premier chapitre et nous consacrons donc le deuxième chapitre au cadre théorique de l'évaluation de la performance de contrôle de gestion.

Chapitre 2 :

La performance de l'entreprise

Chapitre 2 : La performance de l'entreprise

INTRODUCTION DU CHAPITRE :

Pour pouvoir comprendre si le fonctionnement de l'entreprise est performant ou non on doit mesurer sa performance.

Dans ce chapitre nous commencerons tout d'abord par définir la notion de performance, connaître ces aspects, ces types dans la première section et ensuite dans la deuxième section nous allons traiter la mesure de performance : comment mesurer la performance d'une entreprise et quelles sont les instruments pour la mesurer. Enfin nous allons aborder le rôle du Contrôle de Gestion dans l'amélioration de la performance.

Section 1 : Notion de la performance

Dans cette première section, on va essayer d'appréhender le concept de la performance à travers les titres qui viennent

1. La notion de la performance :

La performance est une notion très complexe, pour cela, il est indispensable de la comprendre et connaître son évolution.

1.1 L'évolution du concept de performance :

La notion de performance a d'abord été utilisée dans le domaine du sport puis dans celui de la mécanique avant de s'appliquer aux organisations. ¹

- Des années 1920 aux années 1950, très schématiquement, le concept de standard, pouvant désigner aussi bien des unités physiques que des coûts, a structuré les outils de gestion autour de la gestion de production.
- A partir de la fin des années 1950, le marketing devient la préoccupation majeure dans de nombreux secteurs d'activité. Les coûts partiels, les concepts de contribution, de marge, de point mort, se développent. Ils viennent au premier rang des préoccupations des entreprises et des consultants.
- Les années 1980 sont marquées par la menace japonaise sur les industries américaine et européenne et la concurrence par la qualité. Le contrôle de gestion se fait l'interprète de ces nouvelles priorités en intégrant la mesure de la qualité dans les tableaux de bord, en revisitant le mode de calcul du coût de la qualité grâce aux coûts cachés qui déplacent les règles d'arbitrage entre coût et qualité, en intégrant le Total Quality Management (TQM).
- Les années 1990 se caractérisent par l'importance des préoccupations financières et la mise en vedette du concept de performance. Ce concept est plus large que la rentabilité. Il inclut la mise sous tension des services administratifs ou, plus généralement, fonctionnels qui doivent participer à la création de valeur. ²

¹ MARTINE MAADANI ET KARIM SAID, *management et pilotage de la performance*, Edition 01 14/6080/7 P 27

² GUEOUN M., *Le management de la performance publique locale : Etude de l'utilisation de gestion dans deux organisations internationales*, thèse de doctorat en science de gestion, l'université Paul Cezanne, France, 2009, p 184.

1.2 Définition de la performance :

La performance à plusieurs définitions, parmi ces dernières :

- La performance est le degré d'accomplissement des buts des objectifs, des plans ou des programmes que s'est donnés une organisation. ³
- Pour Oliver MEIER, « la performance d'une entreprise est les résultats obtenus par cette dernière au sein de son environnement concurrentiel, lui permettant d'augmenter sa compétitivité, sa rentabilité, ainsi que sa capacité à influencer les autres firmes du secteur (Renforcement de son pouvoir de négociation) » ⁴

En consultant le dictionnaire ENCARTA 2010, « la performance peut être définie comme un résultat généralement remarquable obtenu au terme d'une épreuve ».

La performance se définit par : « un résultat obtenu dans un domaine précis » ⁵

Selon Philippe LORINO : « est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément) » ⁶

La performance selon Bourguignon ⁷ s'articule autour des trois notions :

- i. -La performance est succès : la performance est une notion relative. Elle est fonction des représentations de la réussite et varie selon les entreprises et les acteurs ;
- ii. -La performance est résultat d'une action : contrairement à la performance succès, elle ne contient pas de jugement de valeur, elle s'agit de l'évaluation ex : poste des résultats obtenus ;
- iii. -La performance est action : est un processus et non un résultat qui apparaît à un moment donné dans le temps.

En gestion, le terme de performance est défini comme l'association de l'efficacité et de l'efficience⁸.

³ DENIS J.P. et autres, *Lexique de gestion et de management*, édition Dunod, 9ème édition, Paris, 2016, p 461.

⁴ MEIER (O) : *Dico du manager*, édition DUNOD, paris, 2009, p155

⁵ SELMER (C), *Op.cit*, P.14.

⁶ LORINO (P) : *méthodes et pratiques de la performance*, Edition d'Organisation, Paris, 1998, p18.

⁷ BOURGUIGNON A., *Peut-on définir la performance ?* in revue française de comptabilité, n°269, juillet aout, France, 1995, p 62.

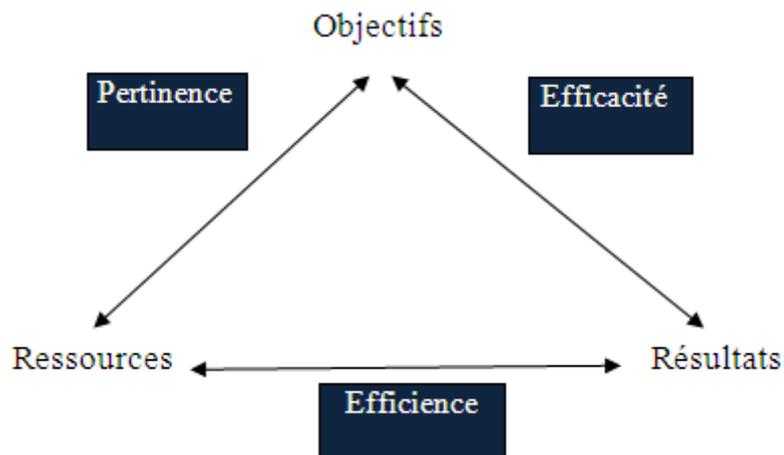
⁸ ALAZARD C. et SEPARI S., *op.cit*, p 16.

Et tout simplement, pour Bouquin ⁹ « être performant c'est être meilleur que les autres ».

D'après ces définitions, la performance est tout ce qui contribue à atteindre les objectifs fixés, à augmenter le chiffre d'affaire...

1.3 Les concepts liés à la performance :

Figure 12 : Triangle de performance



Source : DUCROU (J, B), « *hachette technique, hachette Livre –Management des entreprises BTS 1ère année 2008* »

$$\text{Performance} = \text{Efficacité} + \text{Efficience}$$

- **Efficacité** : Tout simplement nous pouvons définir l'efficacité « comme le rapport entre le résultat atteint par un système et les objectifs visés. De ce fait plus les résultats seront proches de caractériser les performances d'un système »¹⁰.

On peut le résumer sous cette formule :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{Résultats obtenus}}{\text{Objectif}}$$

⁹ BOUQUIN H., *Les fondement de contrôle de gestion*, édition PUF, Paris, 1994, p 103.

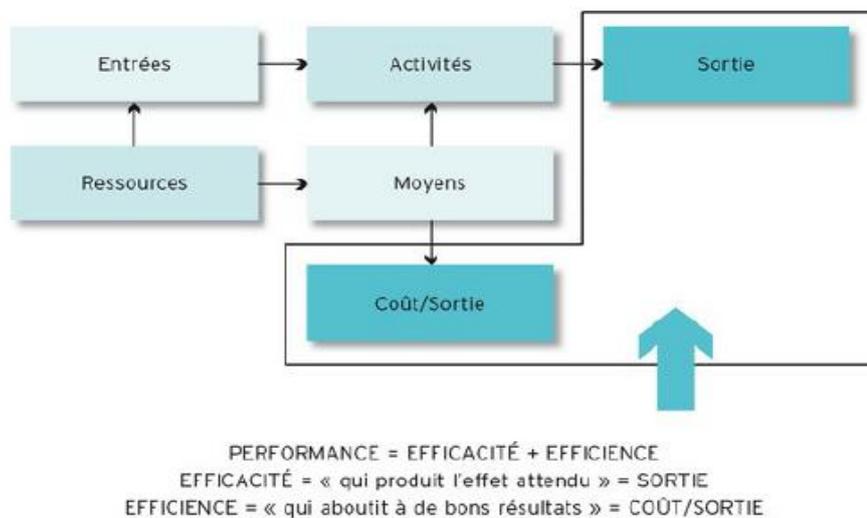
¹⁰ De BOISLANDELLE, (Henri.Mahe) : « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », Edition ECONOMICA, Paris, 1998, P139.

- **Efficienc** : Dans le cadre de l'évaluation des performances d'un système, on peut considérer que : « l'efficienc exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre »¹¹.

On peut simplifier la mesure de l'efficacité dans la formule suivante :

$$\text{Efficienc} = \frac{\text{Résultat obtenus}}{\text{Moyens}}$$

Figure 13 : la notion de performance



Source : SELMER (C) : *Op. cit*, P.14.

Les notions ci-dessous expriment l'efficenc ¹²:

- La productivité : rapport entre une production et un volume de facteurs consommés.
- La rentabilité : est le rapport d'un résultat au chiffre d'affaires qui lui est associé.
- La rentabilité : est le rapport d'un profit aux capitaux investis pour l'obtenir.

- Selon BARTOLI¹³, l'économie rapproche les objectifs des moyens. Elle renvoie au suivi du coût des facteurs de production d'un service particulier sans prise en compte du résultat. C'est la dimension la moins controversée de la performance.

¹¹ *Ibid* P140

¹² DORIATH B. et GOUJET C., *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance*, édition Dunod, 5 me édition, Paris, 2011, p 175.

¹³ BARTOLI A., *Le management dans les organisations publiques*, édition Dunod, Paris, 1997, p 82

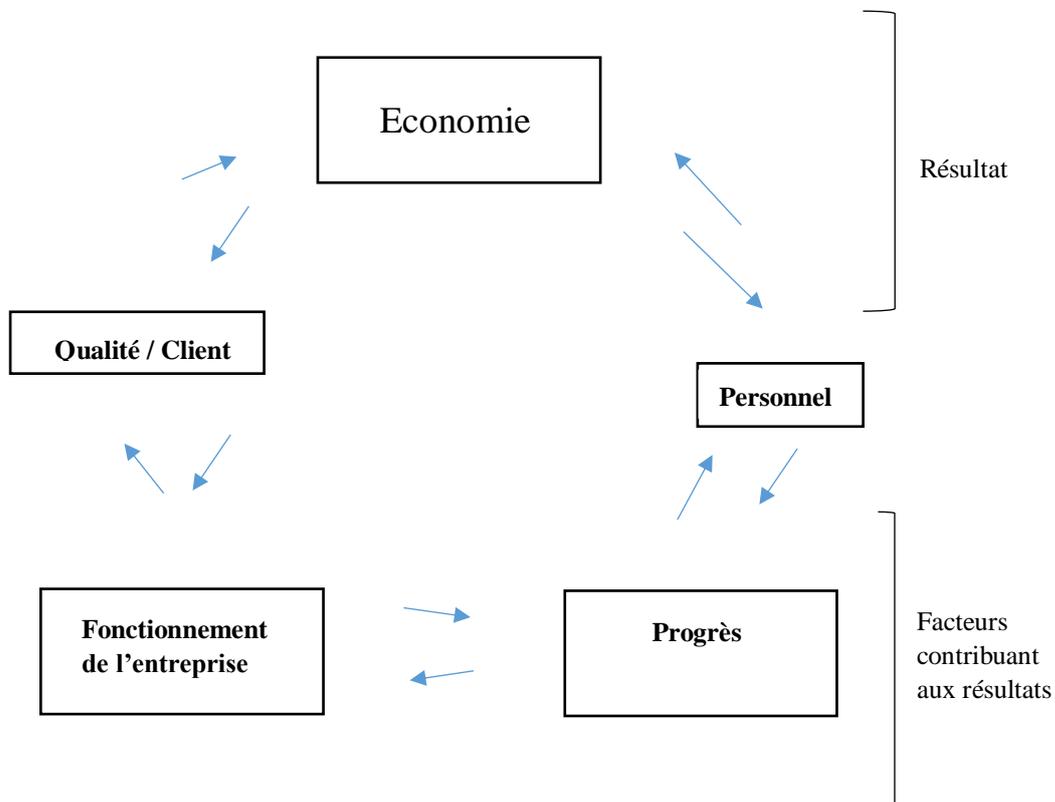
Elle correspond à la définition des moyens nécessaires à réunir pour atteindre les objectifs fixés.

La plupart du temps, on parle d'économie pour souligner que l'on se focalise sur le coût des moyens mobilisés.

1.4 Aspects et types de la performance ¹⁴ :

1.4.1 Aspects de performance :

Figure 14 : les aspects de la performance



Source : noyé D 2002 « *Manager les performances* » INSEP, Paris, p9

- Aspect économique : pour pérennité de l'entreprise et la satisfaction des actionnaires, il est indispensable d'obtenir des résultats économiques satisfaisants : retour sur investissement, rentabilité des activités.

¹⁴ Support du cours pilotage de la performance de madame Chadlia Amel professeur de l'ESGEN

- Aspect qualité pour clients : pour obtenir les résultats économiques attendus, la satisfaction et la fidélisation des clients est un élément fondamental : il faut obtenir des bons résultats en termes de qualité des produits, de qualité du service, de respect des délais, de compétitivité de l'offre, de réactivité ...etc.
- Le personnel de l'entreprise : pour que le client soit satisfait et fidèle, il faut que le personnel le soit également. Donc, le personnel est en position centrale. Cette relation de satisfaction des clients et du personnel, joint à la définition de la performance en plus de la compétitivité, la notion de la satisfaction du personnel.
- Fonctionnement interne : pour atteindre les objectifs économiques et satisfaire les clients, est important d'avoir en permanence un bon fonctionnement de l'entreprise avec des processus de travail efficaces et efficients.
- Le progrès : à moyen et à long terme, la performance de l'entreprise passe aussi par la réussite des innovations, des projets, des actions d'amélioration, par le progrès social et la prise en compte des parties prenantes.

1.4.2 Les types de la performance :

Parmi les différentes formes existantes de la performance nous pouvons citer :

- i. La performance organisationnelle :** La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour réaliser ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. La performance organisationnelle de l'entreprise dépend des facteurs suivants :
 - Le respect de la structure formelle
 - Les relations entre les composants de l'organisation
 - La qualité de la circulation de l'information :
 - La flexibilité de la structure,
- ii. La performance économique :** Dans les entreprises, la performance économique est le résultat des décisions et des actions des opérationnels, directions de production et de commercialisation Il faut donc améliorer la gestion de ces services en maximisant la production et en minimisant les coûts pour optimiser les indicateurs de la performance un tel objectif nécessite un certain niveau de compétence dans les domaines de :
 - L'identification et la classification des types de coûts ;

- La définition d'une stratégie de réduction des coûts ;
 - La mise en place de méthodes de réduction des coûts :
 - La performance financière
- iii. La performance financière :** a principalement deux spécificités :
- a.** Premièrement, elle semble être facile à exprimer car la finance étant, par principe plus quantitative que qualitative, un instrument de mesure simple à élaborer.
 - b.** Deuxièmement, la performance financière représente les résultats de divers services dont elle exprime la partie visible ; dans ces conditions un consensus sur un critère unique de performance nécessite un accord préalable sur ses facteurs déterminants.

La performance financière s'apprécie au niveau des différents centres de profit dans l'entreprise et de leur apport relatif à la performance économique de l'entreprise.

- iv. La performance stratégique et la performance concurrentielle :** Ce type de performance exige un maintien d'une « distance » avec les concurrents, La performance à long terme donc associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept ; à la définition d'un système de volonté visant le long terme ; et à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge

Les principaux axes de la performance concurrentielle sont :

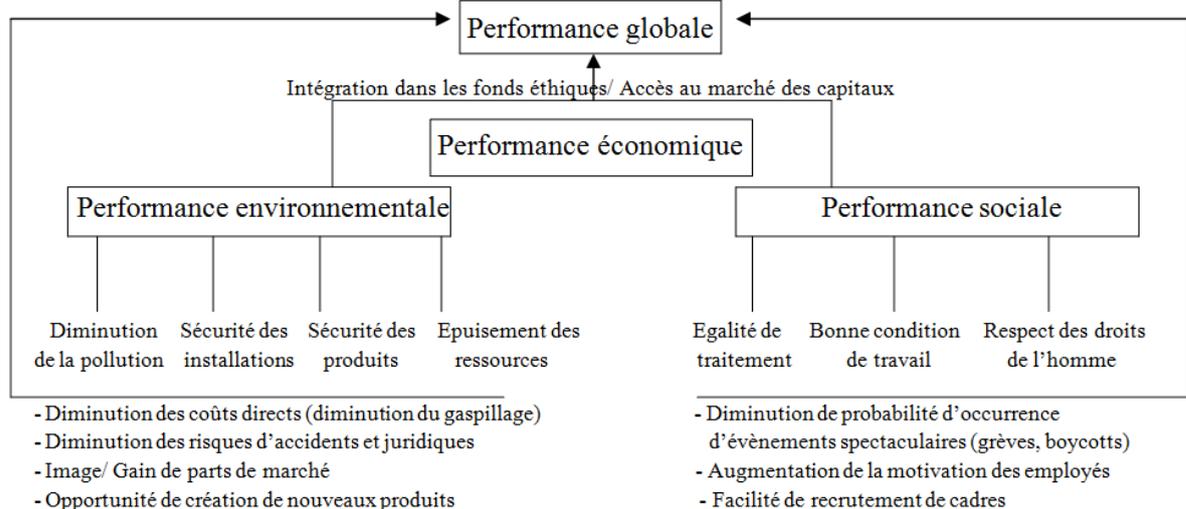
- **La part de marché absolue :** c'est le rapport entre les ventes réalisées par l'entreprise et les ventes totales des entreprises en concurrence :
 - **La part de marché relative :** c'est le rapport entre les ventes réalisées par l'entreprise et les ventes réalisées par le leader du marché :
 - **La satisfaction de la clientèle :** elle peut être mesurée en réalisant des études de satisfaction ;
 - **Le taux de fidélisation :** il donne une information sur la stabilité de la clientèle, sur les caractéristiques des clients : les plus anciens, sur la fréquence et la nature des visible ; dans ces conditions un consensus sur la fréquence et la nature des nouveaux clients et des clients perdus
- v. La performance humaine :** Avec l'adoption de la nouvelle notion de la performance globale l'entreprise ne peut pas être performante si elle satisfait seulement la dimension

financière, elle doit également être performante sur le plan social. Les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés à la réalisation des objectifs, à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants de cette dimension humaine de la performance.

- vi. La performance sociale :** La répartition des types de contrats de travail (CDI, CDD, CTT, etc.) peut servir comme moyen de mesure de la performance sociale, comme d'autres questions liées à l'égalité professionnelle entre hommes et femmes, du nombre de nouveaux employés par année, de l'insertion de travailleurs handicapés, mais aussi des conditions générales de travail et du niveau des rémunérations.
- vii. La performance globale :** La performance globale peut être définie « comme une mission multidimensionnelle, économique, sociale, financière et environnementale, qui concerne aussi bien les entreprises que les sociétés humaines, autant les salariés que les citoyens ». Cette performance se définit par des indicateurs multicritères et multi-acteurs et non plus par une mesure en quelque sorte unique.

La performance globale est mobilisée pour évaluer la mise en œuvre par les entreprises du concept de développement durable, cette performance globale des entreprises (PGE) se définit comme « l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales ».

Figure15 : La performance globale



Source : Reynaud 2003, « *Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique* », journée AIMS, ESSCA Angers France, 15 mai 2003, p15

2. Dimensions et approches de la performance :¹⁵

Nous allons présenter les dimensions et approches de la performance comme suit :

2.1 Dimensions de la performance

Morin et autres auteurs ont identifié quatre dimensions de la performance :

- i. **Une dimension sociale** : elle représente la valeur des ressources humaines, c'est la mobilisation, la motivation et l'enthousiasme du personnel mesurés par le rendement et le développement du personnel.
- ii. **Une dimension économique** : représentant l'efficacité économique mesurée par l'économie des ressources et la productivité.
- iii. **Une dimension politique** : représentant la légitimité de l'entreprise auprès de ses partenaires mesurée par la satisfaction des bailleurs de fonds, la satisfaction de la clientèle, la satisfaction des organismes de contrôle et de régulation et la satisfaction de la communauté.
- iv. **Une dimension systémique** : représentant la pérennité de l'entreprise mesurée par la qualité du produit, la rentabilité et la compétitivité.

À ces quatre dimensions, il faut ajouter une dimension financière dictée par les marchés et qui représente la santé financière et la création de valeur pour les actionnaires. En réalité, la dimension financière et la dimension économique sont le portail par lequel passe l'ensemble des autres dimensions de la performance.

2.2 Approches de la performance :

Nous avons deux approches de la performance, une financière et l'autre non financière.

- **Approche financière**

Une entreprise est dite performante au sens de cette approche si elle crée de la valeur pour ses actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservent la pérennité de l'entreprise. Généralement elle est évaluée à partir des documents comptables. En effet, chaque entreprise doit produire à la fin de chaque exercice comptable les documents de synthèses tel que le bilan et le compte du résultat. Ces documents et leur annexe comportent les informations nécessaires afin de mesurer cette performance.

¹⁵ NOURI, (Hassina) : *Évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion*, mémoire de master en contrôle de gestion, école supérieure de commerce, Alger 2016, p 58

Mais cette performance est critiquée par les auteurs du fait que la pérennité de l'entreprise ne dépend plus uniquement de l'aspect financier de leur activité mais aussi de la manière dont elles se conduisent.

- **Approche globale non financière**

Dès lors, la responsabilité des entreprises s'élargit, elle ne se limite plus aux seuls actionnaires, mais intègre d'autres parties prenantes (associations, Organisations Non

Gouvernementales (ONG), syndicats, clients, fournisseurs, ...etc). Ces nouveaux acteurs exigent d'être entendus et cette écoute devient une cible vitale pour la performance et la pérennité des entreprises. C'est dans ce contexte qu'apparaît le concept de performance globale.

En effet, La performance globale est multidimensionnelle. Elle résulte de l'interaction entre les trois dimensions du développement durable à l'échelle des entreprises qui sont :

- ❖ La dimension économique ;
- ❖ La dimension sociale :
- ❖ La dimension environnementale.

SECTION 2 : Mesure de la performance et le rôle du CG dans l'amélioration de la performance

Après avoir connaître et comprendre les notions de base de la performance, maintenant nous allons présenter sa mesurabilité

1. Définition de mesure de la performance :

« La mesure de la performance d'une entreprise peut se définir comme le degré de réalisation d'un objectif obtenu en comparant le résultat atteint à l'objectif visé » ¹⁶

2. Instruments de mesure de la performance : ¹⁷

La performance globale est multidimensionnelle, Les principaux instruments de mesure de cette performance sont :

- Normes et standards des performances
 - Critères d'évaluation de la performance.
- i. Normes et standards des performances :** L'entreprise peut utiliser des normes et standards pour apprécier sa performance, et cela sur le plan des trois problématiques du développement durable :
- Problématique environnementale ;
 - Problématique sociale ;
 - Problématique globale.
- ii. Critères d'évaluation de la performance :** La mesure de la performance est basée sur l'appréciation des critères appelés également indicateurs : ces indicateurs influent de façon significative sur la performance de l'entreprise. Leur observation régulière permet d'alerter les dirigeants d'entreprises sur l'évolution de l'activité.

¹⁶ LYNCH (R-L) et CROSS (K-F), *op.cit*, p9

¹⁷ SUPPORT DE COURS

2.1 La rentabilité :

Le critère de la rentabilité, c'est le critère essentiel sur lequel se fondent les dirigeants de l'entreprise. Sachant que la rentabilité économique mesure la capacité de conversion du capital en rentabilité financière. Cet indicateur profit d'exploitation, cette rentabilité économique influe sur stratégique devient l'élément de référence des actionnaires. Parmi les différents types de rentabilité les plus utilisés nous pouvons citer :

❖ Rentabilité financière :

La rentabilité financière mesure la capacité des capitaux investis par les actionnaires et associés (capitaux propres) à dégager un profit. Le ratio de la rentabilité financière correspond à ce que la comptabilité anglo-saxonne appelle le « Return on equity » ou encore « ROE », La rentabilité financière concerne essentiellement :

❖ Rentabilité des capitaux investis :

La définition des capitaux investis est établie à partir du passif de l'entreprise. D'un point de vue statique et comptable, on retient les ressources durables de l'entreprise, c'est-à-dire ses capitaux permanents, eux-mêmes constitués des capitaux propres et de l'endettement.

$$\text{Rentabilité des capitaux investis} = (\text{Résultat courant} + \text{Frais financiers}) / \text{Capitaux investis}$$

❖ Rentabilité des capitaux propres :

La rentabilité des capitaux propres est le ratio de rentabilité financière par excellence. Il compare le résultat net aux capitaux propres, et se situe bien dans l'optique de l'actionnaire qui met à la disposition de l'entreprise des fonds et reçoit en retour le résultat net.

$$\text{Rentabilité des capitaux propres} = \text{Résultat net} / \text{Capitaux propres}$$

❖ Rentabilité économique :

« C'est la capacité de l'entreprise à dégager un résultat sans tenir compte de ses décisions financières. On compare donc ce que l'entreprise a investi, et le résultat économique obtenu »."Le ratio de la rentabilité économique correspond à ce que la comptabilité anglo-saxonne appelle le « Return on assets » ou encore « ROA»

$$\text{Rentabilité économique} = \text{Résultat net} / \text{Actif total}$$

❖ **Rentabilité commerciale :**

Elle se mesure par le rapport entre le résultat net réalisé et le chiffre d'affaires. Concrètement, ce ratio donne le taux de marge que la société réalise sur ses ventes et permet aussi d'estimer ses résultats futurs en fonction des volumes de ventes prévus.

$$\text{Rentabilité commerciale} = \text{Résultat net} / \text{Chiffre d'affaires}$$

2.2 La profitabilité :

Selon Thomas (2011), « La profitabilité est la capacité de l'entreprise à dégager des profits, exprimés en brut par des marges ou traduits en trésorerie, » La profitabilité peut être mesurée par le ratio suivant :

$$\text{Taux de marge net d'exploitation} = \text{Résultat d'exploitation} / \text{Chiffre d'affaires HT}$$

2.3 La productivité :

Selon Colasse (1999) la productivité est : « l'aptitude de l'entreprise à réaliser une production grâce à l'ensemble des facteurs économiques qu'elle met œuvre.

La productivité est généralement considérée comme le rapport entre une production et l'ensemble des facteurs de production consommés qui ont permis de l'obtenir (productivité globale) ou entre une production et certains facteurs consommés qui ont permis de l'obtenir (productivité partielle). Donc :

$$\text{Productivité partielle} = \text{output} / \text{input}$$

L'entreprise peut utiliser un autre indicateur de productivité qui repose sur un système de pondération par les prix ou le pourcentage des facteurs dans le coût total, cet indicateur est appelé productivité globale.

$$\text{Productivité globale} = \frac{\sum k_i \text{ output}_i}{\sum w_j \text{ input}_i} \text{ Avec } i = 1 \dots n \text{ et } j = 1 \dots m$$

3. Documents employés dans lecture de la performance :

La performance d'une entreprise s'apprécie à la lecture des documents comptables, mais aussi des documents de gestion et de documents prévisionnels. ¹⁸

¹⁸ SELMER (C), *op.cit.*, P17.

3.1 La performance passée : (documents comptables)¹⁹

Les documents utilisés sont :

- i. **Le Bilan** : c'est l'image instantanée de tout ce que l'entreprise possède (actif) et des moyens qui lui ont permis de l'acquérir (passif) ; synthèse du patrimoine de l'entreprise à la clôture de la période comptable ;
- ii. **Le Compte de résultat** : C'est le film de l'évolution de l'activité entre deux bilans ; synthèse des revenus et des coûts de la période ;
- iii. **Le Tableau des flux de trésorerie** : C'est le film de l'évolution de la trésorerie entre deux bilans ; synthèse des flux de trésorerie de la période.

3.2 La performance présente : (documents de gestion)

Les documents utilisés sont :

- i. **Reporting** : Donne une information des performances réelles des unités à la hiérarchie ; synthèse des données pertinentes ;
- ii. **Tableau de bord** : Donne à un responsable d'unité les informations propres à son unité ; synthèse des données utiles à l'autocontrôle ;
- iii. **Key Performance Indicators (KPI)** : mise en évidence des performances réelles et potentielles priorité au cash (CFD), à la valeur créée (ROCE), au carnet de commandes, au cycle de revenu, à l'EBITDA, à l'endettement, à la satisfaction client, à l'innovation...

3.3 La performance future : (documents de prévisions)

Les documents utilisés sont :

- i. **Business plan** : description de l'ensemble du projet d'entreprise à moyen terme pour savoir où l'on va ; plutôt dans une optique de prévision de revenu ;
- ii. **Budget** : liste des produits et des charges planifiés sur la période future ; plutôt dans une optique de prévision de cash ;
- iii. **Prévision** : anticipation de l'atterrissage de fin de période ; plutôt axée cash, revenu et prises de commandes.

¹⁹ SELMER (C), *op.cit.*, P17.

4. Le rôle du CG dans l'amélioration de la performance :

La modification de l'environnement économique, les nouvelles acceptations de la performance, la recherche de l'optimisation valeur/coût poussent les organisations à demander au contrôle de gestion de redéfinir ses objectifs et d'être une aide au pilotage. Dans cette perspective, les objectifs de contrôle de gestion se résument en trois points : le **pilotage de performance**, **l'amélioration permanente de l'entreprise et la prise en compte des risques** ²⁰

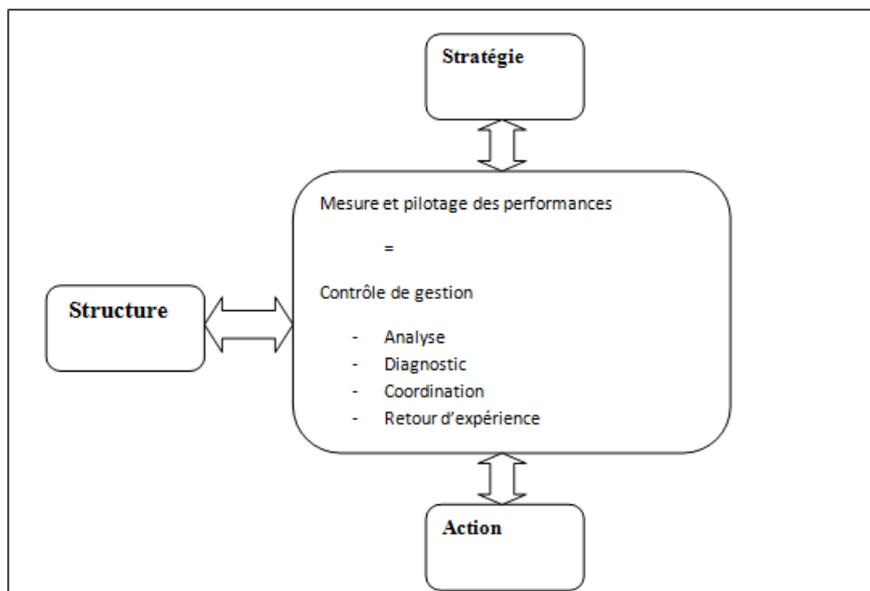
4.1 Le pilotage de performance :

4.1.1 La notion du pilotage :

D'après Demeestère²¹, le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qui constitue le contrôle de gestion.

Ainsi il est possible de situer le contrôle de gestion dans une démarche de pilotage de l'organisation car ces deux notions se retrouvent au cœur d'un ensemble de relations comme le montre le schéma suivant :

Figure 16 : le contrôle de gestion dans la démarche de pilotage de l'organisation



Source : ALAZARD (C) et SEPARI (S) : *op.cit.*, p24

²⁰ ALAZARD (C) et SEPARI (S), *Op.cit.*, p20

²¹ ALAZARD (C) et SEPARI (S) : *Op.cit.*, p23

4.1.2 L'utilité du système de pilotage :

La mise en place d'un système de pilotage répond à trois objectifs :

- Vérifier que les objectifs qui sous-tendent la stratégie choisie sont bien suivis ;
- Conseiller les opérationnel dans leurs actions, à partir de l'analyse des résultats et des tableaux d'indicateurs ;
- Capitaliser des renseignements et alimenter la réflexion sur la stratégie et les objectifs futurs ;
- Un système de pilotage adapté permet au management d'être alerté à temps et à bon escient, afin d'identifier et de gérer rapidement les dysfonctionnements, de se focaliser pleinement sur les objectifs et d'orienter les actions.

4.1.3 Les outils de pilotage :

Un système de pilotage fournit des données clés sur la marche des activités (passé, présent, futur), un référentiel commun avec un ensemble d'indicateurs partageables, la progression vers les objectifs retenus.²²

- i. **Le tableau de bord stratégique** est un outil d'évaluation de la stratégie, des marges de progression, des endroits d'excellence où l'entreprise cherche à créer de la valeur. Les tableaux de bord opérationnels sont orientés sur le court terme et représentent un excellent outil de suivi des activités. Tous ces tableaux de bord constituent une chaîne efficace d'informations financières et non financières, qui permet la mise en œuvre réussie de la meilleure stratégie possible.
- ii. **Le Reporting de gestion** présente les états financiers mensuels, avec des commentaires sur les performances financières et des explications sur les écarts par rapport au budget et aux objectifs. Il donne une synthèse claire des activités et de leur progression vers les objectifs. Il est principalement tourné vers le management, et est essentiellement constitué d'indicateurs financiers.

²² SELMER (C), *op.cit.*, P72.

4.1.4 L'évolution du système de pilotage ²³ :

Le reporting interne demeure l'activité la plus significative en termes de temps passé pour les contrôleurs de gestion. Toutefois, la fréquence s'est accrue, le délai moyen s'est réduit, la quantité de chiffres à produire a augmenté, signe d'un fort besoin d'informations dans une période d'incertitude.

On constate également une augmentation du nombre des indicateurs avec :

- Un élargissement de la gamme des indicateurs utilisés, en particulier pour le suivi du cash et de la responsabilité sociale et environnementale.
- Une progression des indicateurs de marché et de la concurrence.

Le compte de résultat et les indicateurs opérationnels demeurent les indicateurs privilégiés, mais leur ordre de préférence a évolué. Les indicateurs opérationnels ont pris plus d'importance dans

4.2 L'amélioration permanente de l'organisation :

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

4.3 La prise en compte des risques

Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés.

²³ SELMER (C), *op.cit.*, P72

Conclusion :

Une entreprise performante est donc à la fois efficiente et efficace, elle est efficiente lorsqu'elle maximise les quantités produites avec minimum coût et elle est efficace lorsqu'elle atteint les objectifs fixés.

En bref, nous pouvons conclure que la performance est un concept complexe et multidimensionnel, qui varie selon le contexte où il s'utilise

Le but principal d'une mesure de la performance est de clarifier les tâches et les responsabilités de chacun au sein de l'entreprise et s'assurer la motivation et la mobilisation de chacun pour réaliser les objectifs de l'entreprise. Toutes entreprises soucieuses de son évolution et son développement doit se poser la question sur l'évaluation de cette performance

Et pour cela, le contrôle de gestion a pour objectif amélioration de la performance par aider, formaliser et mesurer les coûts de processus.

Chapitre 3 :

**Les outils de contrôle de gestion et la
performance au niveau de**

SEAAL

CHAPITRE 3 : les outils de contrôle de gestion et la performance au niveau de l'entreprise SEAAL

Après avoir abordé la partie théorique qui était autour de la généralité sur le contrôle de gestion et ces outils et la performance de l'entreprise et comment la mesurer ainsi le rôle de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance, on passera à la partie pratique

Dans ce chapitre on va connaître les outils de contrôle de gestion qui existent dans l'entreprise de SEAAL et comment ils contribuent dans la mesure de la performance

Dans la première section, nous allons parler sur la présentation générale de l'entreprise SEAAL, dans la deuxième section nous allons voir l'application des outils de contrôle de gestion à la faveur de la performance de SEAAL

SECTION 1 : présentation de l'entreprise SEAAL

Nous allons commencer la partie pratique de notre étude par une brève présentation de l'entreprise SEAAL. Cela nous permettra de faire une prise de connaissance générale de cette entreprise. Cette présentation contiendra l'historique, les missions, les objectifs, le modèle analytique de SEAAL, la DFC, ses missions et ses objectifs.

1. Présentation générale de la Société de l'Eau et de l'Assainissement d'Alger :

1.1 L'historique du projet de contrat de progrès avec Suez Environnement:

Durant les années 2000, le nord de l'Algérie et plus particulièrement la capitale d'Alger a subi une sécheresse importante. Le principal barrage alimentant la ville avait alors atteint un niveau critique. Les seules sources d'eau disponibles étaient les nappes phréatiques.

Par ailleurs, l'état du réseau d'eau posait déjà d'importants problèmes de distribution aux Algérois depuis une dizaine d'année.

Le Gouvernement Algérien a donc décidé de mener un programme de modernisation des installations déjà existantes et a souhaité faire appel à l'expertise de **SUEZ Environnement** pour établir un diagnostic des installations.

1.1.1. Le statut de la SEAAL :

La Société de l'Eau et de l'Assainissement d'Alger est une société publique par actions, détenue à 80% par l'Algérienne des Eaux « ADE » et à 20% par l'Office National de l'Assainissement « ONA ».

SEAAL est un opérateur public de droit Algérien en charge de la gestion des services de l'Eau et de l'Assainissement sur l'ensemble des Wilayas d'Alger et de Tipasa (soit 57 communes à Alger et 28 communes à Tipasa).

SEAAL a été créée en 2006, comme opérateur pilote de la modernisation du service public de l'eau en Algérie. Une coordination exemplaire a été menée avec les principaux acteurs du Secteur de l'Eau pour la réalisation de projets et chantiers phares sur l'ensemble des Wilayas d'Alger et de Tipasa.

Le champ d'action de la SEAAL ne cesse de s'étendre. Initialement dédié à la wilaya d'Alger, il s'est prolongé à la wilaya de Tipasa en Janvier 2012, puis à la gestion de la station de traitement des eaux du barrage de Taksebt « wilaya de Tizi Ouzou » depuis le 18 Juillet 2013.

Le management de l'entreprise a été confié, pour une durée déterminée à un leader international de la gestion des services de l'Eau et de l'Assainissement, " **SUEZ Environnement**". Aussi, l'extension progressive du périmètre illustre la montée en compétence de l'entreprise grâce au transfert de Savoir-faire mis en œuvre par SUEZ Environnement à Alger, ainsi que par la confiance et la reconnaissance des autorités publiques en SEAAL.

L'entreprise emploie plus de **6 300** professionnels (Alger et Tipasa), spécialistes de l'Eau et de l'Assainissement qui œuvrent au quotidien pour améliorer la qualité du service auprès de 3.5 millions d'habitants de la Wilaya d'Alger et des 600 000 habitants de la Wilaya de Tipasa.

1.1.2 Missions de la SEAAL :

Les principales missions de la SEAAL sont :

- Produire et desservir en eau potable les wilayas d'Alger et de Tipasa et de collecter et de traiter les eaux usées au niveau de ces deux périmètres. La société dessert 3.5 millions d'habitants soit 10%de la population nationale ;
- Sécuriser la distribution d'eau de qualité 24h/24 à Alger et faire progresser le H24 à Tipasa ;
- Renforcer la prise en charge et le fonctionnement des systèmes d'Assainissement et contribuer à l'amélioration de la qualité des eaux de baignade du littoral (périmètres Alger et Tipasa) ;
- Remettre à niveau et gérer durablement le patrimoine technique Eau et Assainissement ;
- Mettre en place une gestion clientèle moderne et efficace pour améliorer la satisfaction des clients ;

- Transférer le Savoir - Faire managérial et opérationnel de SUEZ Environnement à SEAAL, par la modernisation du management et l'accès aux bases des connaissances métiers de SuezEnvironnement.

1.1.3 Les objectifs de la SEAAL :

La Société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger a mis en place les objectifs stratégiques de l'entreprise pour la période 2019-2022, à savoir :

- i.** Maitriser la gestion intégrée de la ressource, sécuriser durablement l'H 24 à Alger et assurer sa montée en puissance sur le périmètre de Tipaza.
- ii.** Améliorer la qualité de vie et l'environnement des citoyens :
 - Sécuriser le fonctionnement des ouvrages, en particulier leur approvisionnement électrique en période estivale
 - Garantir la qualité de l'eau potable produite et distribuée
 - Améliorer l'impact de l'assainissement sur la préservation du Milieu Naturel, sécuriser les filières d'évacuation des sous-produits de l'épuration
 - Réduire les nuisances de nos travaux en domaine public
- iii.** Mettre le client au cœur de nos préoccupations :
 - Améliorer l'accès à l'information de nos clients et les conseiller sur l'usage raisonné de l'eau.
 - Adapter et développer notre offre de service
 - Etre réactifs face aux incidents et aux réclamations
 - Installer la confiance des usagers en l'eau du robinet
- iv.** Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service :
 - Assurer l'exhaustivité et la qualité de la relève et de la facturation, augmenter le CA eau et assainissement, diminuer nos créances, combattre les fraudes
 - Développer l'activité travaux pour tiers
 - Optimiser l'efficacité de nos activités opérationnelles, développer l'Ordonnancement et la GMAO
 - Fiabiliser et sécuriser nos systèmes d'information
 - Accroître significativement notre capacité à réaliser les CAPEX prévus au Business Plan, développer une activité travaux internalisée.

- Maitriser l'évolution de la masse salariale et des effectifs en stimulant une politique de redéploiement productif
 - Développer une culture partagée d'efficacité économique
- v. Autonomiser durablement la gestion de SEAAL :
- Promouvoir la culture d'entreprise, autour de ses trois Valeurs : professionnalisme, Dynamisme, Confiance
 - Consolider les savoir-faire métiers, renforcer et homogénéiser les savoir-faire managériaux, préparer et accompagner les binômes
 - Promouvoir les talents et la diversité dans l'entreprise
 - Développer une politique Hygiène et sécurité
 - Promouvoir un dialogue social constructif.

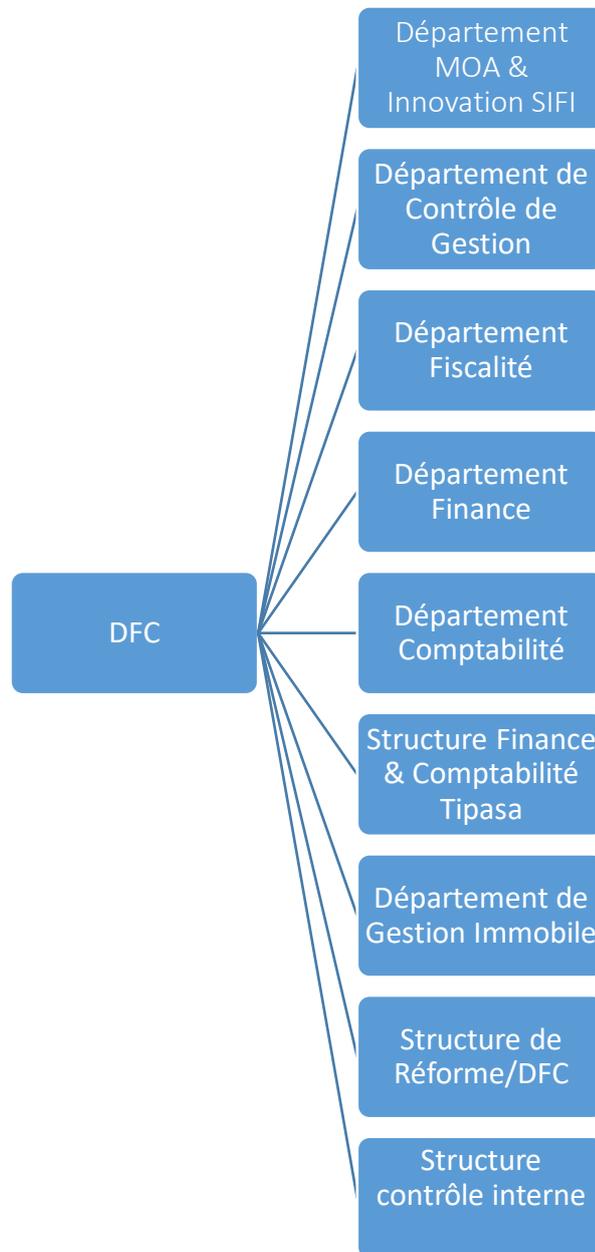
1.2 Présentation de la direction des finances et de la comptabilité :

La direction des finances et de la comptabilité **DFC** emploi 78 cadres divisé sur l'ensemble des départements de la direction, cette dernière, est en constante évolution. Comme toutes autres direction des finances et comptabilité elle a pour mission principalement d'élaborer les prévisions budgétaires, de gérer les crédits et d'en tenir la comptabilité conformément à la législation et à la réglementation en vigueur.

A cet effet, elle est chargée d'élaborer et exécuter les opérations financières ayant trait au budget de fonctionnement et d'équipement de traiter et exécuter l'ensemble des opérations budgétaires, financières et comptables relatives au fonctionnement des services du secteur.

1.1.1 Départements de la DFC :

- Département de maîtrise d'ouvrage & Innovation système d'information
- Département de Contrôle de Gestion
- Département Fiscalité
- Département Finance
- Département Comptabilité
- Structure Finance & Comptabilité Tipasa
- Département de Gestion Immobilier
- Structure de Réforme/DFC

Figure 17 : Structure contrôle interne

Source : document interne de l'entreprise

A travers l'organigramme nous avons pu remarquer que la DFC dispose d'une diversification optimale de sa structure, cela permet en outre une bonne répartition des tâches.

1.2.2 Les missions de la DFC :

On peut résumer les missions qui sont attribuées aux différents départements qui composent la direction des finances et de la comptabilité par :

- L'innovation des systèmes d'information de gestion.
- Maintenance du système d'information financière SAGE 1000
- Pilotage du contrôle de gestion
- Production et Suivi des déclarations fiscales
- Tenue de la trésorerie
- La tenue de la comptabilité et l'élaboration des états financiers
- Analyse périodique des comptes
- Gestion physique et comptable des immobilisations
- Mise en œuvre des opérations de réforme des actifs de SEAAL et de leur suivi sur le terrain

1.2.3 Les objectifs de la DFC :

- Veiller au respect du Business Plan SEAAL2, alerter de toute dérive et proposer des actions correctives
- Développer la pertinence des analyses de gestion
- Accompagner les Directions Opérationnelles et Support dans leur rôle de gestionnaire
- Construire une relation exemplaire avec les fournisseurs
- Accroître la performance des systèmes d'information financière
- Accroître la productivité de la DFC
- Pérenniser les bonnes pratiques financières et comptables en tant que vecteur du Tableau Système Financier
- Mettre les clients internes de SEAAL au cœur des préoccupations de la DFC

1.3 Département de contrôle de gestion de la SEAAL :

Le contrôle de gestion est très important pour la société dans la mesure où il contribue à la maîtrise de l'activité et l'amélioration des performances, les missions de ce départements s'étend sur

- L'élaboration et le suivie des budgets
- La réalisation des tableaux de bord
- Établir des rapports d'activité mensuelle pour chaque type de dépenses
- Analyse des comptes analytiques par rapport aux comptes comptables (contrôles et orientations comptables, vérification de la saisie comptables)
- La tenue de la comptabilité analytique :
 - i. Recensement des Activités pour l'ensemble des structures de la société,
 - ii. Ressortir les coûts de chaque activité par nature,
 - iii. Élaborer des Indicateurs de gestion par activités,

2. Modèle analytique chez SEAAL :

2.1. Modèle analytique de la SEAAL « codification analytique » :

La comptabilité analytique est considérée comme une comptabilité de gestion, elle facilite aux responsables la prise de décision et permet de mesurer les actions entrepris par ces derniers.

A la SEAAL elle est soumise à une codification qui réunit l'ensemble des activités des différentes structures de l'entreprise cette codification engendre un découpage qui accompagne l'organigramme de l'entreprise :

- Siège : regroupe l'ensemble des métiers supports
- Production
- Distribution
- Assainissement
- Clientèle

La codification évolue selon deux axes distincts (OPEX) (CAPEX) :

i. OPEX : operating expenditures en français, dépenses d'exploitation

Sa codification « numérique » est composée :

- ❖ De 9 chiffres
- ❖ Sur deux parties
- ❖ CECO centre de coût « 4chiffre »
- ❖ DA domaine d'activité « 5chiffre »

Exemple : Réparation véhicule de service du chef de département de comptabilité
codification : 1201 92000

ii. CAPEX : capital expenditure en français, dépenses d'investissement :

- Capex Maintien Correspondent aux investissements réalisés pour le compte de l'état ;
- Capex Société Correspondent aux investissements réalisés pour le compte de la société.

Sa codification « alphanumérique » est composée :

- ❖ De 12 caractères
- ❖ Sur quatre parties
- ❖ Famille business plan « 4 lettre »
- ❖ CRB centre de responsabilité budgétaire « 3 chiffre »
- ❖ Année de projet « 2 chiffre »
- ❖ Ordre séquentiel CAPEX maintien « 3 chiffre »
- ❖ Numéro séquentiel CAPEX société « 3 chiffre »

Exemple : capex maintien

Branchement eau pour le centre de Draria
codification : MENB 391 15 003

Exemple : capex société

Achat mobilier bureau pour la DFC
codification : STMB 120 15 001

3. L'organisation de SEAAL :

3.1 L'organigramme : (voir l'annexe 1)

3.2 Métiers de SEAAL :

Les principaux métiers de SEAAL sont : la production, la distribution et l'assainissement

3.2.1 PRODUCTION

Notre première mission, capter l'eau dans son milieu naturel, la traiter et la stocker en veillant en continu à sa qualité. Notre challenge est de préserver les ressources en eau et d'assurer leur disponibilité pour les générations actuelles et futures. Pour ce faire, l'Etat et SEAAL œuvrent au quotidien à la sécurisation des capacités de production et de transfert et à la gestion à long terme des ressources.

➤ La disponibilité de la ressource :

Alger est alimentée à 56 % par des eaux superficielles, à 21 % par des eaux souterraines et à 23 % par des eaux non conventionnelles (dessalement d'eau de mer). Un effort particulier a été déployé par l'État en faveur de la diversification des ressources dans le souci de garantir leur disponibilité durable et de préserver les eaux souterraines à long terme.

➤ Traitement des eaux :

- i. SEAAL gère et exploite cinq stations de traitement d'eau sur les périmètres d'Alger et de Tipasa : la station de traitement d'eau de BOUDOUAOU, la station de traitement de MAZAFRAN (SAA), la station de traitement d'eau de TAKSEBT, la station de traitement de SIDI AMAR à Tipasa, station monobloc de HAMR EL AIN (Tipasa)
- ii. SEAAL est alimentée par deux stations de dessalement majeures, exploitées par des intervenants tiers et par deux stations de dessalement monobloc de petite capacité, gérées en propre : station d'EL HAMMA (Alger), station monobloc de palm BEACH (Alger), station monobloc de BOUSMAIL (Tipasa)

➤ Qualité de l'eau :

- i. **Une potabilité garantie de l'eau du robinet :** L'eau produite et distribuée doit répondre à tout instant aux normes de qualité fixées par la Réglementation Algérienne, elle-même calée sur les normes internationales.

ii. Les laboratoires SEAAL :

- Laboratoire central SEAAL (siège DG de Kouba, Alger) -Laboratoire process de la station de traitement de Boudouaou.
- Laboratoire process de la station de traitement de SAA.
- Laboratoire process de la station de traitement de Taksebt.
- Laboratoire process de la station de traitement de Sidi Amar.
- Laboratoire process du complexe El Harrach.

La certification des laboratoires SEAAL selon la norme ISO 9001 version 2008 garantit la parfaite maîtrise par la SEAAL du processus de contrôle.

3.2.2 Distribution :

Exploiter, entretenir et moderniser 6 455 km de réseaux de distribution jusqu'aux robinets de nos clients, mais également leur apporter une écoute de chaque instant et un service d'une qualité irréprochable.

➤ Gestion des interventions :

Toutes vos demandes d'interventions et réclamations transmises au CATO, atterrissent au centre de gestion des interventions (CGI) : Dans le cas d'une réclamation liée à la qualité de l'eau, l'intervention, considérée urgente, est effectuée sans délai.

➤ Lutte contre le gaspillage :

La garantie d'une distribution de l'eau efficace passe nécessairement par la lutte contre les gaspillages. C'est la 4ème clé du H24. Un véritable plan de bataille a été mis en place par SEAAL, le programme « Eaux Non Facturées » (ENF), visant la pérennisation du H24 à travers l'élimination des pertes physiques et commerciales.

3.2.3 Assainissement :

Collecter puis dépolluer les eaux usées, mais aussi améliorer sans cesse la qualité des eaux de baignade et préserver la biodiversité : une mission essentielle pour laquelle nous œuvrons au quotidien.

➤ **Epuration des eaux**

EAAL gère sur les périmètres des wilayas d'Alger et de Tipasa, sept stations d'épuration :

- i. Station de traitement des eaux usées de baraki
- ii. Station de traitement des eaux usées de Beni messous
- iii. Station de traitement des eaux usées de Réghaia
- iv. Station de traitement des eaux usées de Staouéli
- v. Station de traitement des eaux usées de Hadjout
- vi. Station de traitement des eaux usées de Chenoua
- vii. Station de traitement des eaux usées de koléa

➤ **L'assainissement au quotidien**

Afin améliorer le bien-être des citoyens d'Alger et de Tipasa, SEAAL procède quotidiennement à de multiples opérations. Elles consistent :

- i. Au curage préventif des réseaux.
- ii. À l'entretien et l'exploitation des postes de relevage.
- iii. Aux travaux de renouvellement du réseau ou des postes de relevage.
- iv. À la mise à niveau des regards sur chaussées pour permettre l'accès au réseau.
- v. Aux interventions d'urgence suite aux appels arrivant au CATO.
- vi. Au diagnostic de l'état des réseaux au moyen d'inspections télévisuelles pour anticiper les casses de canalisation et les affaissements de chaussée.

Section 2 : application des outils de contrôle de gestion à la faveur de la performance de SEAAL

SEAAL utilise les outils de contrôle de gestion tels que : le système d'information, le tableau de bord, la comptabilité analytique etc...

Notre mission est de connaître les outils de contrôle de gestion utilisés par SEAAL, qu'ils jouent le rôle d'alimentateurs et d'interpréteurs des indicateurs dans le processus de mesure de performance.

1. Les outils de contrôle de gestion chez SEAAL :

1.1 Le plan :

La phase de planification stratégique consiste à fixer les objectifs de SEAAL à long terme. Pour atteindre ces objectifs il est utile d'en échelonner la réalisation dans le temps en définissant les objectifs intermédiaires dans l'horizon d'un an.

1.2 Le budget :

- Le contrôleur de gestion prépare et lance la campagne budgétaire qui est un instrument clé pour la mesure de performance de l'entreprise.
- L'élaboration de budget est faite par le chef de département de contrôle de gestion en collaboration avec le département de contrôle de gestion et les différentes structures de l'entreprise.
- La préparation pour l'élaboration de budget de SEAAL commence au mois de septembre et s'achève au plus tard le 31 décembre.
- Généralement, Les prévisions budgétaires sont arrêtées en adoptant une politique axée sur :
 - i. L'augmentation du volume de production ;
 - ii. L'accroissement du chiffre d'affaires ;
 - iii. La mobilisation des moyens nécessaires pour poursuivre la stratégie arrêtée en termes de recouvrement des créances.

- iv. La réduction des coûts ;
- v. L'amélioration des résultats ;
- Il y'a le budget d'approvisionnement qui est élaboré par la direction des approvisionnements, le budget de production qui est élaboré par la direction de production, le budget des ventes qui est élaboré par la direction commerciale, le budget financier qui est élaboré par le DFC, le budget des ressources humaines qui est élaboré par la direction des ressources humaines et le budget des investissements

Les responsables budgétaires préparent ces budgets avec l'aide des contrôleurs de gestion

1.3 La comptabilité analytique :

Tout d'abord si une entreprise n'utilise pas la comptabilité analytique donc elle n'a pas de contrôle de gestion

La comptabilité analytique utilisée est basée sur la méthode des sections homogènes. La répartition des charges se fait à travers les centres de coûts selon les clés de répartition, dans cette méthode les charges centres de coûts secondaires seront réparties aux centres des coûts principaux tels que chaque centre a une unité de mesure pour calculer les charges

1.4 Le contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire au sein de SEAAL consiste à la confrontation des réalisations budgétaire aux prévisions, afin de dégager les écarts. Ces écarts font l'objet d'une analyse qui permet de proposer des actions correctives afin d'éviter les dépassements budgétaires.

Pour bien suivre et contrôler les réalisations, le contrôleur de gestion doit :

- ❖ Comparer les résultats réels et les prévisions ;
- ❖ L'analyse des écarts avec prise en considération des faits ayants caractérisés la période en établissent des documents de synthèse ;
- ❖ Détermination les causes des écarts ;
- ❖ La prise de décision des actions correctives en augmentant les causes qui mènent au bon résultat.

1.5 Le Reporting :

C'est un outil de pilotage, de contrôle et d'aide à la décision, il est construit par le service du contrôle de gestion de façon périodique pour informer la hiérarchie tel que la direction générale, le conseil d'administration ou SEAAL, sur l'état d'évaluation des unités de production et donc de la performance du site.

Les Reporting transmis au niveau de l'entreprise sont : Le rapport de gestion et le rapport d'activité

- i. **Le rapport de gestion :** Il contient la comparaison, les analyses et les commentaires entre deux exercices différents mais portant sur la même période, par exemple le rapport d'activité de premier trimestre de l'année 2020/ 2021

- ii. **Le rapport d'activité :** Le contrôleur de gestion devrait établir un rapport chaque fin d'année pour récapituler les activités de l'entreprise notamment sa situation au cours de l'exercice écoulé, son évolution prévisible, les événements marquants. Les contrôleurs de gestion doivent indiquer les indicateurs clés de performance, les informations relatives aux questions d'environnement et de personnel.

1.6 Le tableau de bord :

Le tableau de bord est un outil de pilotage qui permettra d'assurer le suivi opérationnel des activités et d'évaluer les décisions stratégiques. Le tableau de bord au sein de l'entreprise SEAAL est un instrument indispensable au pilotage qui permet de regrouper et synthétiser des informations nécessaires.

Le choix des indicateurs du tableau de bord a été fait au niveau de groupe en collaboration avec le contrôleur de gestion de la filiale.

L'élaboration du tableau de bord suit le processus suivant :

- ❖ Collecte de données,
- ❖ Traitement des données,
- ❖ L'illustration des données,
- ❖ Analyse et interprétation des indicateurs.

Figure 18 : le tableau de bord de budget 2020

Tableau de Bord Budget 2020 / Réel - Masse salariale

Sous Totaux Filtres		861,68	1 203,63	1 278,81	341,95		387,92		2 407,26		1 545,58	2 557,62
Unité	Direction	Réel 06-2020	Budget 2020 à fin	Réel 2019 à fin 06-2020	Ecart Réel vs Budget		Ecart Réel vs N-1		Budget 2020	Situation vs Budget annuel		Réal 2019 en MDZD
		2020 en MDZD	06-2020 en MDZD	en MDZD	MDA	%	MDA	%		% budget annuel consommé	Reste à faire (MDA)	
01-Alger	10-Direction Générale	11,86	5,21	5,17	6,64	56%	11,78	228%	10	114%	1,43	10,34
01-Alger	12-Direction des Ressources Humaines	87,36	76,49	75,87	10,87	32%	87,36	115%	153	57%	65,62	151,74
02-Tipaza	12-Direction des Ressources Humaines	9,30	8,48	9,04	0,82	9%	-	0%	17	55%	7,66	18,02
01-Alger	13-Direction Finance & Comptabilité	42,75	46,98	42,66	4,23	-10%	42,70	100%	94	45%	51,21	85,32
02-Tipaza	13-Direction Finance & Comptabilité	4,08	4,06	4,32	0,22	1%	-	0%	8	50%	4,04	8,63
01-Alger	13-Direction Achats & Logistique	53,68	66,08	65,55	12,40	-23%	53,68	82%	132	41%	78,48	131,09
02-Tipaza	13-Direction Achats & Logistique	6,19	6,23	6,62	0,44	-1%	-	0%	12	50%	6,27	13,25
01-Alger	13-Direction Communication	7,17	8,79	8,72	1,62	-23%	0,11	-1%	18	41%	10,40	17,44
01-Alger	14-Pôle Performance Opérationnelle	5,78	5,20	5,12	0,58	10%	7,16	-	10	56%	4,62	10,24
01-Alger	14-Pôle Performance Ressources Humaines	-	5,35	5,35	5,35	-	5,62	-	11	0%	10,70	10,69
01-Alger	15-Pôle de Performance Economique	-	-	3,94	-	-	468,00	-	-	-	-	7,88
01-Alger	16-Direction Planification et Développement	5,91	15,87	15,74	9,95	-168%	-	0%	32	19%	25,82	31,48
01-Alger	16-Direction Planification et Développement	0,70	29,29	29,05	28,59	-4103%	-	0%	59	1%	57,88	58,11
01-Alger	16-Direction Planification et Développement	21,72	23,28	23,09	1,56	-7%	0,16	1%	47	47%	24,84	46,19
01-Alger	16-Direction Planification et Développement	19,19	22,31	22,12	3,12	-16%	0,24	1%	45	43%	25,42	44,25
01-Alger	16-Direction Planification et Développement	42,31	44,06	43,71	1,75	-4%	0,25	1%	88	48%	45,82	87,41
01-Alger	16-Direction Planification et Développement	17,63	13,37	13,26	4,26	24%	0,03	0%	27	66%	9,12	26,53
02-Tipaza	16-Direction Planification et Développement	0,62	1,87	1,99	1,25	-202%	-	0%	4	17%	3,12	3,97
02-Tipaza	16-Direction Planification et Développement	1,02	2,28	2,42	1,26	-124%	-	0%	5	22%	3,53	4,84
02-Tipaza	16-Direction Planification et Développement	2,02	1,28	1,36	0,74	37%	-	-	3	79%	0,54	2,72
01-Alger	17-Secrétariat Général	0,58	1,40	1,39	0,83	-143%	5,84	419%	3	21%	2,23	2,79
01-Alger	17-Secrétariat Général	12,32	13,18	13,07	0,85	-7%	0,58	3%	26	47%	14,03	26,14
01-Alger	17-Secrétariat Général	53,23	76,36	75,74	23,13	-43%	21,70	29%	153	35%	99,48	151,48
01-Alger	17-Secrétariat Général	9,48	8,42	8,35	1,06	11%	19,19	230%	17	56%	7,35	16,70
01-Alger	17-Secrétariat Général	14,60	13,04	12,93	1,57	11%	42,06	325%	26	56%	11,47	25,87
02-Tipaza	17-Secrétariat Général	1,65	2,88	3,06	1,23	-75%	-	0%	6	29%	4,11	6,12
02-Tipaza	17-Secrétariat Général	1,16	1,76	1,87	0,59	-	-	-	4	33%	2,35	3,73
01-Alger	18-Direction Exploitation	3,62	3,58	3,55	0,04	1%	17,40	490%	7	51%	3,54	7,10
01-Alger	18-Direction Exploitation	25,66	27,66	27,43	2,00	-8%	0,65	2%	55	46%	29,65	54,86
01-Alger	19-Direction Santé et Sécurité	47,58	48,94	48,54	1,36	-3%	0,58	1%	98	49%	50,30	97,09
01-Alger	20-Direction Production EP	25,05	619,95	696,78	594,90	-2375%	12,32	2%	1 240	2%	1 214,85	1 393,56
01-Alger	20-Direction Production EP	1,37	-	0,02	1,37	100%	52,50	262512%	-	-	1,37	0,04
01-Alger	20-Direction Production EP	55,41	-	0,12	55,41	100%	9,48	8244%	-	-	55,41	0,23
01-Alger	20-Direction Production EP	20,03	-	-	20,03	100%	152,01	-	-	-	20,03	-
01-Alger	20-Direction Production EP	10,85	-	0,03	10,85	100%	3,60	14416%	-	-	10,85	0,05
01-Alger	20-Direction Production EP	-	-	0,08	-	-	25,58	34112%	-	-	-	0,15
01-Alger	20-Direction Production EP	12,44	-	-	12,44	100%	47,58	-	-	-	12,44	-
01-Alger	20-Direction Production EP	35,45	-	-	35,45	100%	24,93	-	-	-	35,45	-
01-Alger	20-Direction Production EP	46,75	0,24	0,24	46,75	100%	1,37	582%	-	-	46,75	0,47
01-Alger	20-Direction Production EP	44,96	0,04	0,04	44,96	100%	55,41	138524%	-	-	44,96	0,08
01-Alger	20-Direction Production EP	62,82	0,50	0,50	62,82	100%	375,67	-	-	-	62,82	0,99
01-Alger	20-Direction Production EP	35,34	0,03	0,03	35,34	100%	10,85	43386%	-	-	35,34	0,05
01-Alger	20-Direction Production EP	0,08	-	-	0,08	100%	0,03	-	-	-	0,08	-
01-Alger	20-Direction Production EP	1,91	-	-	1,91	100%	12,23	-	-	-	1,91	-
01-Alger	20-Direction Production EP	0,05	-	-	0,05	100%	35,25	-	-	-	0,05	-

SOURCE : document interne à SEAAL Tableau de bord budget 2020 / Réel – Masse salariale

1.7 Le système d'information :

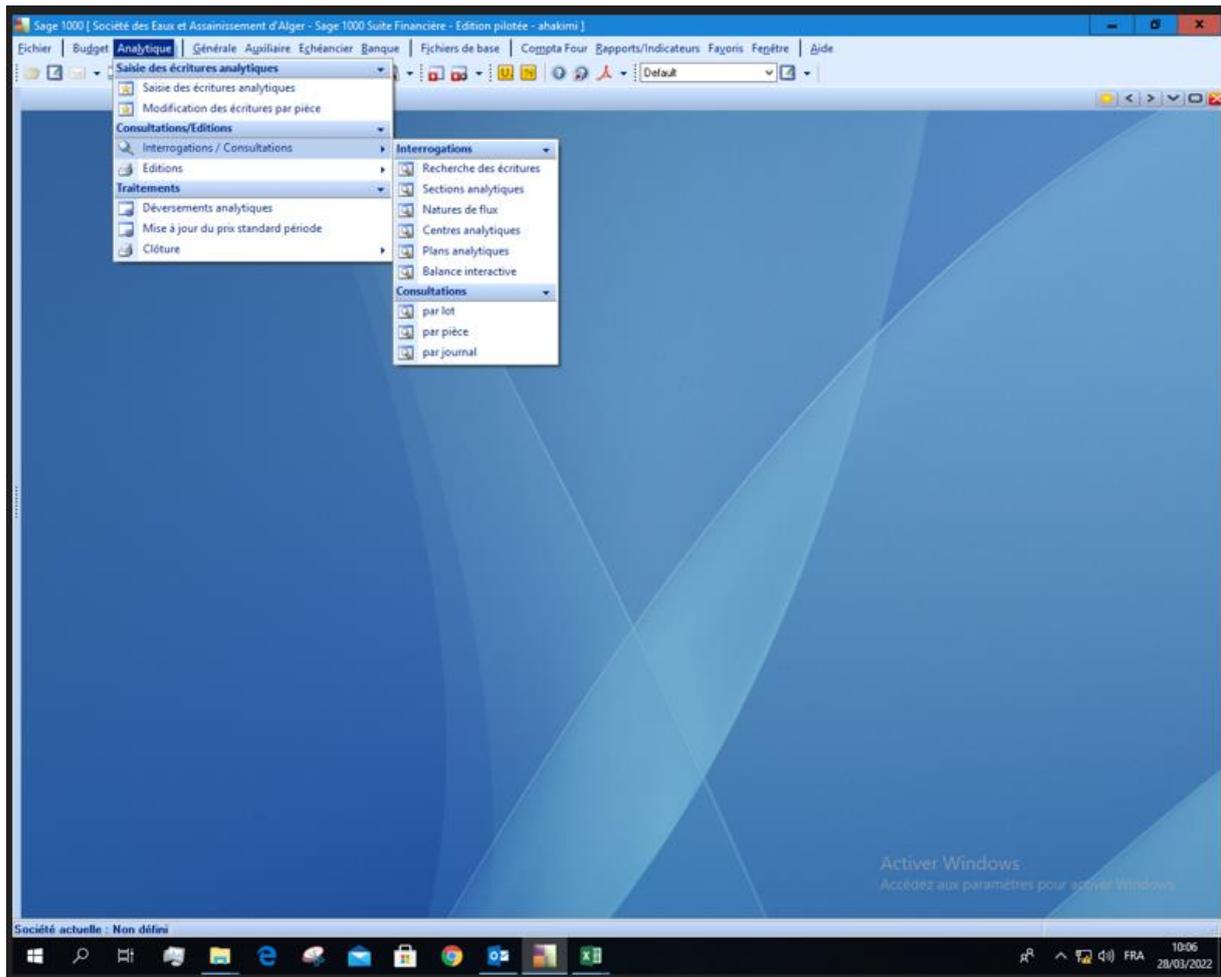
SEAAL utilise Sage 1000 comme système d'information comptable, sage 1000 est un véritable outil d'aide à la décision, permet au directeur financier comme aux responsables opérationnels :

- ❖ D'être informés en permanence sur l'activité et la santé financière de leur entreprise,
- ❖ D'analyser les indicateurs clés pour prendre les bonnes décisions,
- ❖ D'anticiper les risques et les opportunités,
- ❖ D'être alerté immédiatement sur les dysfonctionnements ou les évolutions anormales.

Son objectif est de favoriser le pilotage dans toutes les entreprises et à tous les niveaux de l'entreprise.

Remarque :

- Les suivis budgétaires et la balance analytique se font manuellement ;
- Le système d'information n'est pas déployé pour le contrôle de gestion.

Figure 19 : le système d'information sage 1000**SOURCE : Document interne à SEAAL**

2. Les outils d'appréciation de la performance :

2.1 L'analyse financière :

L'analyse financière comme un outil de contrôle de gestion représente la première source des informations comptables de base chiffrées qu'ils sont utilisés dans :

- Le calcul des ratios ;
- L'alimentation des tableaux de bord journaliers des différents sites et unités ;
- L'alimentation des rapports mensuels, trimestriels et annuels ;
- L'alimentation de Reporting ;

Les états financiers (Bilan, TFT, TVCP, TCR et Annexes), sont des outputs indispensables pour la mesure des différents indicateurs de performance de l'entreprise.

Pour mesurer la performance de SEAAL, on va faire le TCR comptable.

2.2 Les SIG (soldes intermédiaires de gestion) :

Les soldes intermédiaires de gestion permettent d'analyser le résultat de l'entreprise en le décomposant en plusieurs indicateurs importants :

Tableau n°01 : tableau de compte de résultat (Source : élaboré par l'étudiante)

Rubriques	31/12/2019	31/12/2020	Évolution 2019/2020	31/12/2021	Évolution 2021
Ventes	9 355 953 372	9 867 690 157	5.46%	8 555 530 226	-13.29%
Produits annexes	1 175 317 019	4 67 371 154	-60.23%	5 91 397 284	26.53%
Variation stocks produits finis et en cours	--	--	--	--	--
Production immobilisée	--	--	--	--	--
Produits annexes exploitation	669 069 955	2 458 157 162	267%	3 386 531 614	37.76%
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	11 200 340 346	12 793 218 473	14.22%	12 533 459 124	-2.3%
Achat consommés	2857 547 284	2 942 846 405	2.3%	2 324 859 859	-21%
Services extérieures	1 484 818 442	9 57 037 457	-35.54%	7 67 040 669	-19.85%
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	4 342 365 726	3 899 883 862	-10.18%	3 091 900 528	-20.71%
III-VALEUR AJOUTTE D'EXPLOITATION	6 857 974 620	8 893 334 611	29.67%	9 441 558 596	6.16%
Charges de personnel	6 436 058 788	8 623 750 540	34%	8 622 873 606	-0.01
Impôts, taxes et versements assimilés	220 742 315	2 44 044 949	10.55%	331 205 310	35.71%
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	201 173 517	25 539 121	-87.30%	487 479 680	1808%
Autres produits opérationnels	1 050 735 705	1 198 919 069	14.10%	1 106 438 016	-7.71%
Autres charges opérationnelles	69 832 629	2 30 041 832	229.41%	1 81 935 081	-20.91
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	1 250 670 388	1 085 036 440	-13.24%	1 654 286 391	52.46%
Reprise sur provisions et pertes de valeur	68 620 862	97 198 335	41.64%	2 42 548 241	149.57%
RESULTAT OPERATIONNEL	27 067	6 578 252	24203.58%	244 464	-96.28%
Charges financiers	--	5 03 458	--	2 73 802	-45.61%
Produits financières	27 067	7 081 710	26063.63%	5 18 266	-92.68%
VI-RESULTAT FINANCIER	27 067	6 578 252	24203.58%	244 464	-96.28%
VI-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS	--	--	--	--	--
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	--	--	--	--	--
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires	--	--	--	--	--
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	12 319 696 913	14 089 839 334	14.36%	13 882 719 182	-1.4%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	12 319 696 913	14 089 839 334	14.36%	13 882 719 182	-1.4%
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	--	--	--	--	--
Éléments extraordinaires (produits)	--	--	--	--	--
Éléments extraordinaires (charges)	--	--	--	--	--
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	--	--	--	--	--

X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	--	--	--	--	--
-------------------------------------	----	----	----	----	----

Les commentaires :

i. Le chiffre d'affaires :

Le CA a enregistré une évolution de 5.46% et une diminution de 13.29% durant les années 2019, 2020 et 2021 successivement du a la crise hydrique et manque de sources.

ii. La valeur ajoutée :

- ✓ La VA a connu une augmentation de **29.67%** entre les années 2019 et 2020, c'est dû à cause de la diminution de ces consommations de **10.18%** face à une augmentation de sa production de **14.22%**
- ✓ L'année 2021 est marquée par une augmentation de **6.16%** de la VA par rapport à l'année précédente.

iii. L'excédent brut de l'exploitation :

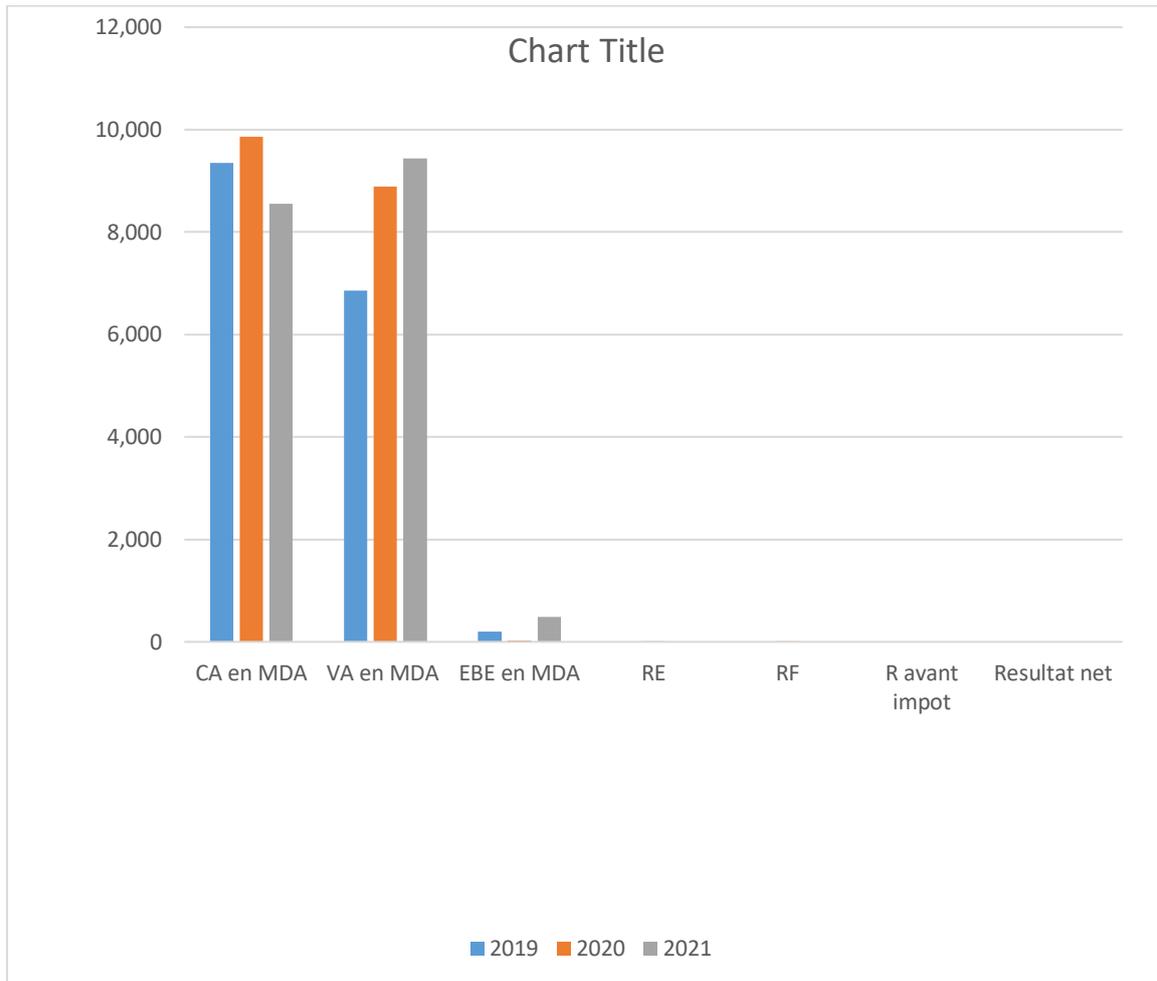
L'EBE a connu une grande chute de **87.30%** entre les années 2019 et 2020, mais SEAAL à peu se rattraper par un montant de **487 MDA** dans l'année 2021.

iv. Le résultat opérationnel :

- ✓ La performance réelle de l'entreprise a connu une croissance exponentielle dans années 2020 en réalisant le montant de **6 578 252**.
- ✓ Le RE est marqué par une dégradation de **96.28%** ce qui représente un mauvais signe voir qu'il mesure la performance de l'activité de l'entreprise ;

v. Le résultat financier :

- ✓ Le RF a été amélioré pendant l'année 2020 en réalisant un montant positif de **6 578 252** et un montant positif de **27 067** en 2019.
- ✓ Le RF à diminuer de **96.28%** en 2021 toute en restant positif.
- ✓ Le résultat net de l'exercice égal à 00 parce que SEAAL est une entreprise subventionnée par l'état.

GrapheN°01 : Les soldes intermédiaires de gestion du SEAAL

SOURCE : Elaboré par l'étudiante.

Les Commentaires :

- ❖ On remarque une diminution du chiffre d'affaires de SEAAL ;
- ❖ À part le CA, toutes les autres SIG ont connu une évolution favorable en 2020 suivie d'une évolution défavorable en 2021 ;
- ❖ SEAAL a été moins performante en 2021,
- ❖ On peut considérer l'année 2021 comme l'année de défaillance pour SEAAL.

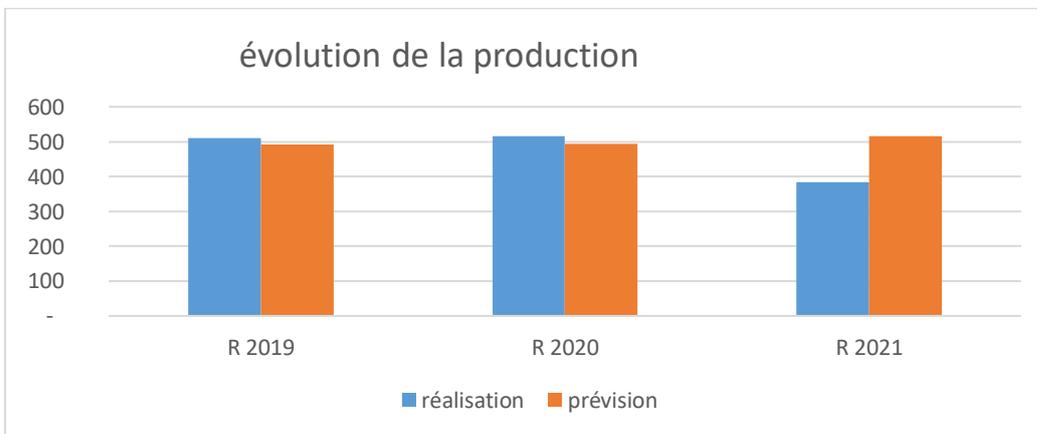
2.3 Les écarts :

Tableau N°02 : Les écarts des principaux agrégats de gestion

Année	2019	2020	2021
Réalisation production en mm ³	510.4	515.7	384.3
Prévision production en mm ³	491.6	492.9	515.7
Ecart	17.8	23	-131.4
Taux de réalisation	103.82%	104.62%	74.52%
Réalisation CA en mda	9868	10916	8596
Prévision CA en mda	10130	10276	10916
Ecart	262	-640	2320
Taux de réalisation	97.41%	106.22%	78.74%

Source : élaboré par l'étudiante

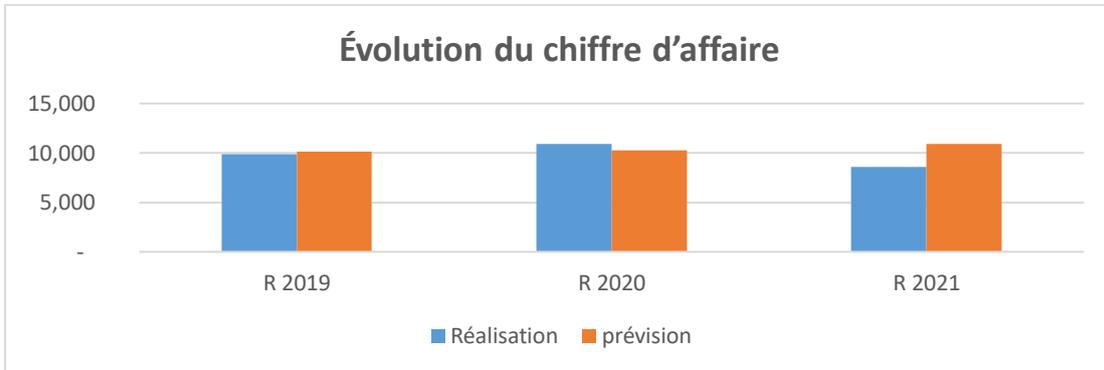
GrapheN°02 : l'évolution de la production



Source : Elaboré par l'étudiante

Les Commentaires :

La production consolidée du SEAAL réalisé durant l'exercice 2021 est de **384.3 mm³**, elle a enregistré une baisse de 25% par rapport à l'exercice de 2020, 2019 successivement à cause de stress hydrique et la crise du covid 19, parce que SEAAL a travaillé seulement sur les fuites (ce sont des choses urgentes)

Graphe N°03 : Évolution du CA

Source : Elaboré par l'étudiante

Les Commentaires :

Le chiffre d'affaires consolidée du SEAAL réalisé durant l'exercice 2021 est de 10916, elle a enregistré une baisse de 30% par rapport à l'exercice de 2020, à cause de stress hydrique.

2.4 Les ratios :

Tableau N°0 3 : Les différents ratios de l'analyse financière.

LES AGREAGATS	2019	2020	2021
Taux de Valeur Ajoutée = VA / CA (HT)	73.30%	90.12%	110.35%
Productivité du Travail = VA / Charge de personnel	106.55%	103.12%	109.49%
Taux de profitabilité = EBE / CA (HT)	2.15%	0.25%	5.69%
Taux de marge Opérationnelle = Résultat d'exploitation / CA (HT)	0.00%	00%	0.00%
Poids des charges financières = Charges financières / Résultat d'exploitation	100%	107.65%	212%
Taux de rentabilité Net = Résultat net / CA	--	--	--
Valeur ajoutée revenant à l'entreprise = Résultat net / VA	--	--	--
Retour sur investissement (ROI) = Résultat net / total	--	--	--
Rentabilité des capitaux propres (ROE) = Résultat net / capitaux propres	--	--	--

Source : Elaboré par l'étudiante

i. Taux de valeur ajoutée :

SEAAL a enregistré une augmentation exceptionnelle d'un taux de valeur ajoutée de **73.30%**, **90.12%** et **110.35%** durant les années **2019, 2020 et 2021** successivement

ii. Productivité de travail :

Le taux en question connaît une diminution de **106.55%** en 2019 à **103.12%** en 2020 pour toucher son point maximal de **109.49%** en 2021, cet indicateur est très fort ce qui signifie que la masse salariale de SEAAL est importante.

iii. Taux de profitabilité

Malgré la chute d'un taux de **2.15%** en 2019 vers un taux de **0.25%** en 2020 le cycle d'exploitation de l'entreprise SEAAL était amélioré pour réaliser un taux de profitabilité de **5.69% en 2021** pour être le pourcentage majeur entre ses trois années d'étude.

iv. Taux de marge opérationnelle :

Egal à 00 parce que c'est une entreprise subventionnée par l'état.

v. Poids des charges financières :

Le ratio est en croissance défavorable marquant un pourcentage de **100%, 107.65%**, puis **212%** à travers les trois années concernées, cette augmentation montre que SEAAL ne maîtrise pas des charges financières.

3. Discussion des résultats :

3.1. Choix des indicateurs :

Le processus de choix des indicateurs de performance de SEAAL est caractérisé par :

- Il est basé sur les objectifs actualisés.
- Répartition rationnelle des objectifs
- Participation de tous les concernés : les directions opérationnelles et supports
- Réunions de gestion trimestrielles et semestrielles

Ces caractéristiques donnent un bon indice sur le processus de choix des indicateurs propre au service CG.

3.2. Le déploiement des outils de CG dans le cadre de la mesure de la performance :

- SEAAL utilise en premier lieu des tableaux de bord trimestrielle et semestrielle pour faire un suivi de budget détaillé et le détail réalisé pour faire les écarts et son évolution, ensuite faire des réunions de gestion trimestrielle et semestrielle pour argumenter le budget et faire son suivi,
- Le système d'information n'est pas déployé pour le CG, le SEAAL n'a pas de financement pour acheter de nouvelles fonctionnalités!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!!! du logiciel, on peut constater le système d'information comme la défaillance marquée dans le processus de mesure de la performance,
- La comptabilité analytique représente une source d'informations fiables pour l'alimentation des différents tableaux de bord qui permettent le calcul des indicateurs,
- La comptabilité financière et L'analyse financière est bien présente au sein de SEAAL, ils utilisent les soldes intermédiaires de gestion ou les agrégats de gestion, les ratios ainsi que le calcul des différents écarts,
- Pour les ratios, on constate que SEAAL n'est pas en bonne santé financièrement parce que les projets sont arrêtés en 2021
- Enfin, on peut constater que SEAAL était plus performante durant l'année 2019, et beaucoup moins performante durant l'année 2020 et 2021, et c'est dû à la pandémie du covid 19, la crise hydrique et les projets sont arrêtés, on peut conclure que SEAAL est dans une situation floue.

3.3. Recommandation :

- Changer de la stratégie de SEAAL qui est basé sur le dessalement maintenant et qui était basé avant sur l'eau des barrages
- Avoir des financements de la part de l'Etat (manque de subvention étatiques depuis fin de contrat)
- Développer le système d'information pour améliorer le processus de mesure de la performance

Conclusion :

Après notre étude, on a pu analyser le processus de la mesure de la performance au sein de SEAAL en détaillant les outils de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est toujours capable de garantir son devoir de la mesure de processus de la performance à travers les outils qui traite les dimensions non financières en utilisant les indicateurs adéquats.

La contribution des outils de contrôle de gestion se fait de manière compliqué et instable car il est conditionné par des caractéristiques tel que la taille de l'entreprise, la stratégie, et les différentes variables internes et externes.

Pour assurer la pérennité et la prospérité d'une entreprise, il faut analyser et suivre sa performance, on ne peut pas accomplir cette mission sans le recours au contrôle de gestion qui dispose des outils adéquats avec les différents types de performance.

Conclusion générale :

L'objectif principal de cette étude est de montrer comment les outils de contrôle de gestion contribuent dans la mesure de la performance de l'entreprise, et pour y faire on a procédé à une recherche théorique sur le contrôle de gestion et ses différents outils ainsi la performance et ses concepts clés, et ça afin d'exploiter ces connaissances dans un cas pratique illustrer par la deuxième partie de cette étude.

Concernant le cas pratique, notre travail déroulait au sein de l'entreprise SEAAL à Kouba Alger, Afin d'atteindre les objectifs préfixés et mesurer la performance de SEAAL on a basé notre étude sur connaître les outils qui existent au sein de l'entreprise et analyser es documents internes et qu'ils sont fournis par la structure centrale du contrôle de gestion. Cette analyse des documents nous a permet de détailler le processus de mesure de la performance par les outils de CG.

Comme principal résultat de recherche, on a montré le processus de mesure de la performance en déterminant la contribution de chaque outil de CG à cette mission de mesure et on a démontré en plus l'harmonisation entre ses outils dans un seul processus de mesure de la performance.

On avait lancé au début de ce travail quelques hypothèses à tester et on a constaté à la fin de cette étude que :

- Le contrôle de gestion permet d'aider les managers à piloter la performance de l'entreprise avec efficacité et efficience est une hypothèse confirmée
- Le contrôle de gestion constitue un outil fondamental qui assure l'efficacité et l'efficience de l'entreprise. Il permet aux dirigeants de prendre des décisions nécessaires pour maximiser leurs résultats
- La seconde hypothèse qui est : La performance d'entreprise peut être définie à travers sa capacité à atteindre les objectifs quel s'est fixée est confirmée voir que SEAAL n'est pas performante car elle n'a pas atteint l'objectif d'augmenter son chiffre d'affaires
- L'évaluation de la performance peut être mesurée en analysant certains indicateurs, le cas pratique confirme cette hypothèse voir qu'on a pu calculer et analyser des indicateurs afin de mesurer la performance de SEAAL.

À la fin de cette étude, on peut dire que la performance est un concept très vaste et ambiguë et pour éclairer ce concept il faut rechercher dans ces contenances et divergences

Perspectives de la recherche :

Le travail que nous avons mené auprès de SEAAL, particulièrement dans le service contrôle de gestion nous a permis d'évaluer la performance de ce service mais aussi de relever des interrogations qui méritent des réponses afin de progresser la performance de cette fonction.

Ces questions sont :

- Quelles compétences les contrôleurs de gestion doivent-ils posséder ?
- Comment les outils de contrôle de gestion peuvent-ils être un instrument de changement dans l'entreprise ?

Bibliographie

I- Ouvrages :

1. ALAZARD C et SEPARI S : « contrôle de gestion manuel et applications », édition DUNOD, paris 2010.
2. BARTOLI A., Le management dans les organisations publiques, édition Dunod, Paris, 1997.
3. BERLAND Nicolas, DE RONGE Yves, Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales, édition PEARSON, 2010.
4. Bouquin H, « le contrôle de gestion », presses universitaires de France 6ème Ed, 2004.
5. Bouquin H, «Le contrôle de gestion, 5ème Edition, PUF, Paris, 2001.
6. BOURGUIGNON A, « peut-on définir la performance ? »,1995.
7. Christophe Germain, « Tableau de bord », Ed e-theque, 2002.
8. CAPPELLETTI L. et AUTRES, Toute la fonction de contrôle de gestion, édition DUNOD, Paris, 2014.
9. Caroline SELMER, concevoir le tableau de bord, Edition Dunod, Paris, 1998.
10. CAROLINE SELMER, « la boîte à outils du contrôle de gestion », édition DUNOD, paris, 2013
11. DENIS J.P. et AUTRES, Lexique de gestion et de management, édition Dunod, 9ème édition, Paris, 2016.
12. DORIATH Brigitte, Contrôle de gestion : en 20 fiches, édition, Paris, 2008.
13. DORIATH B. et GOUJET C., Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, édition Dunod, 5ème édition, Paris, 2011.
14. DRUCKER P, «what strategic planning is », management tasks, responsibilities, practices, Heinemann 1973.
15. François FERRE, Fabrice Zarka, Benjamin Poulard, « COMPTABILITÉ », Ed Dunod, 2014.
16. GERVAIS.M, Contrôle de gestion, Ed. Economica, 6ème édition, Paris, 1997.
17. Jacques Reanrd, Sophie Nussbaumer, « Audit interne et contrôle de gestion », Ed Groupe Eyrolles, 2011.

18. Langlois.I, Bonnier.C et Bringer.M, Contrôle de gestion, BERTI Editions, Alger, 2008
19. LAURENT H. et PIERRE A., 100 questions pour comprendre et agir le benchmarking, édition AFNOR, France, 2010.
20. Löning H, Malleret v, Méric J, Pesqueux Y, Chiapello E, Michel D, Solé A, « Le contrôle de gestion : organisation outils et pratiques », Dunod, 3ème édition, 2008, Paris.
21. LORINO (P) : méthodes et pratiques de la performance, Edition d'Organisation, Paris, 1998.
22. LORINO Philippe, Méthodes et pratiques de la performance, édition d'organisation, 3ème édition, France, 2003.
23. LYNCH (R-L) et CROSS (K-F), Measure Up, Yardsticks for Continuous Improvement, Cambridge, Blackwell Business, 1994.
24. Marie-Noelle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « LE GRAND LIVRE DU CONTRÔLE DE GESTION », Ed Groupe Eyrolles, Paris, 2013.
25. Martine Maadani et Karim Said, « management et pilotage de la performance » édition 01 14/6080/7 »
26. MEIER (O), Dico du manager, édition DUNOD, paris, 2009.
27. Michael Hammer • James Champy « Le réengineering » Ed. DUNOD, paris 1998
28. noyé D 2002 « *Manager les performances* » INSEP, Paris
29. RAGAIGNE A. ET TAHAR C., Contrôle de gestion, édition Lextenso, édition, France, 2017.
30. RAGAIGNE A, Caroline TAHAR, « CONTRÔLE DE GESTION », Gualino éditeur, Lextenso éditions, 1ère édition, 2015
31. REX R, *système d'information et managment des organisations*, Vuibert, 2004
32. René DEMEESTERE, Philippe LORINO, Nicolas MOTTIS, « *Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion* », 6ème édition, Dunod, 2017
33. Reynaud 2003, « *Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique* », journée AIMS, ESSCA Angers France, 15 mai 2003
34. « SCF Système comptable financier », éd Pages Bleues, 2008.
35. Simon Alcouffe, Marie Boitier, Anne Rivière, Fabienne Villesèque-Dubus, « Contrôle de gestion sur mesure », Ed Dunod, Paris, 2013

II- Revue et dictionnaire :

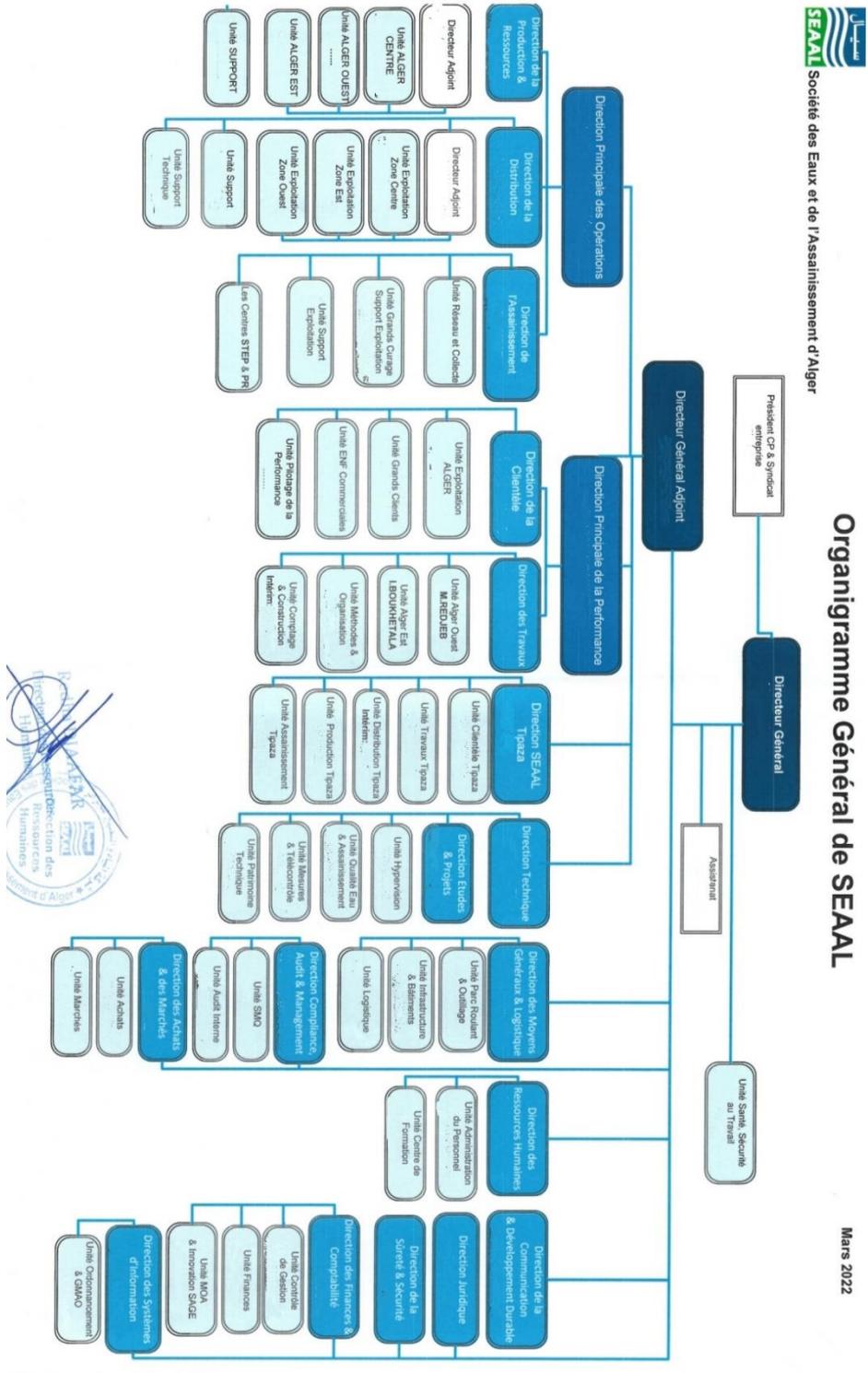
1. De BOISLANDELLE, Dictionnaire de gestion, vocabulaire ; concepts et outils, édition ECONOMICA, Paris ; 1998.
2. GUEOUN M., *Le management de la performance publique locale : Etude de l'utilisation de gestion dans deux organisations internationales*, thèse de doctorat en science de gestion, l'université Paul Cezanne, France, 2009
3. KAPLAN (R) et NORTON (D) : Le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance, Collection Harvard Business Review in Editions d'organisation, 1999
4. Support de cours de pilotage de la performance
5. NOURI, (Hassina) : *Evaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion*, mémoire de master en contrôle de gestion, école supérieur de commerce, Alger

III- Sites internet :

1. www.lacomptaenlive.over-blog.com : Consulté le 02 AVRIL 2022 à 22H 56
2. <https://www.usinenouvelle.com/> Consulté le 02 AVRIL 2022 à 23H 09
3. <https://conseilaudit.com/> Consulté Le 2 AVRIL 2022 A 14 : 33
4. <https://www.petite-entreprise.net/> consulté le 5 Mai 2022 à 20 : 59
5. <https://www.seaal.dz/>
6. <https://www.techni-contact.com/produits/314-15107843-logiciel-de-comptabilite-sage-1000-edition-pilotee.html>

ANNEXES

Annexe 1 : Organigramme générale de SEAL



Annexe 3 : les soldes intermédiaires de gestion

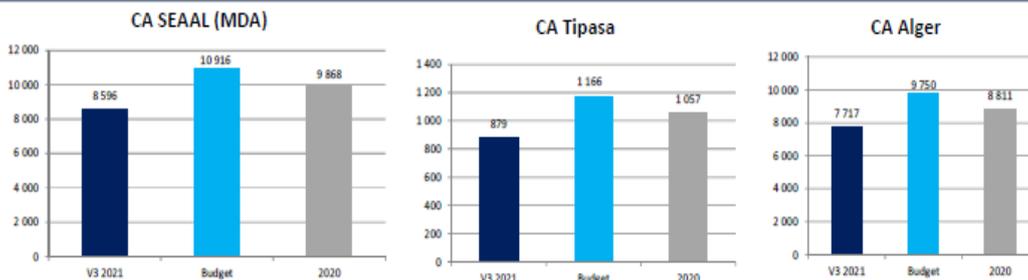
Par nature	Prorata cumul B21 & R2020																		Année					
	Consolidé		Alger						Tipasa						Taksébt		Consolidé		Alger		Tipasa		Taksébt	
	V3 2021	B 2021 V2	R 2020	V3 2021	B 2021 V2	R 2020	V3 2021	B 2021 V2	R 2020	V3 2021	B 2021 V2	R 2020	V3 2021	B 2021 V2	R 2020	B 2021 V2	R 2020	B 2021 V2	R 2020	B 2021 V2	R 2020	B 2021 V2	R 2020	
MDA																								
Chiffre d'Affaires	8 596	10 916	9 868	7 717	9 750	8 811	8 79	1 166	1 057	0	0	0	0	0	0	10 916	9 868	9 750	8 811	1 166	1 057	0	0	
MDA Capex	979	0	461	561	0	380	93	0	49	1	0	40	0	0	0	0	461,37	0	380	0	49	0	40	
Autres Produits	178	120	238	172	120	222	7	116	0	0	0	0	0	0	0	120	237,97	120	222	0	0	0	0	
Produits d'Exploitation	9 448	11 036	10 573	8 456	9 870	9 412	978	1 166	1 121	13	0	40	0	0	0	11 036	10 573	9 870	9 412	1 166	1 121	0	40	
Charges hors Etat de Personnel	-3 766	-4 306	-4 374	-3 255	-3 663	-3 721	-344	-431	-437	-166	-17	-173	-17	-173	-173	-4 306	-4 373,36	-3 663	-3 721	-431	-437	-212	-217	
%/Produits d'Exploitation	-40%	-39%	-41%	-39%	-37%	-40%	-35%	-37%	-39%	-0%	-0%	-52%	-17%	-15%	-19%	-39%	-41%	-37%	-40%	-37%	-38%	-21%	-52%	
Frais de Personnel	-8 740	-8 623	-8 624	-6 752	-6 693	-6 740	-1 740	-1 699	-1 688	-248	-249	-244	-8 823	-8 623,75	-6 675	-6 693	-1 699	-1 688	-249	-244	-244	-244	-244	
%/Produits d'Exploitation	-92,5%	-78,9%	-82,4%	-79,4%	-69,7%	-71,6%	-17,9%	-14,5%	-18,3%	-20,0%	-20,0%	-20,0%	-80,2%	-82,5%	-70,3%	-68,7%	-18,0%	-18,0%	-21,3%	-21,8%	-21,8%	-21,8%	-21,8%	
Total Charges d'Exploitation	-12 506	-13 129	-12 998	-10 011	-10 538	-10 417	-2 084	-2 131	-2 125	-413	-461	-461	-461	-461	-461	-13 129	-12 998	-10 538	-10 417	-2 131	-2 125	-461	-461	
EBITDA	-3 068	-2 093	-3 425	-1 555	-668	-1 905	-1 106	-965	-1 004	-400	-461	-421	-421	-421	-421	-2 093	-3 425	-668	-1 905	-965	-1 004	-461	-421	
%/Produits d'Exploitation	-32,4%	-19,0%	-32,9%	-18,4%	-6,8%	-20,7%	-12,0%	-8,2%	-8,9%	-0,0%	-0,0%	-0,0%	-0,0%	-0,0%	-0,0%	-18,0%	-22,9%	-6,8%	-20,7%	-8,2%	-8,9%	-41,1%	-102,8%	
Amortissements	896	882	978	793	770	854	105	105	117	0	0	0	0	0	0	882	978,37	770	854	105	117	0	0	

Provisions (1)	-149	-141	-8	-119	-110	-8	-33	-31	0	-1	-1	0	-141	-6,47	-110	-8	31	0	-1	-1	0
EBIT	-4 105	-3 116	-3 413	-2 452	-1 947	-1 868	-1 243	-1 100	-1 121	-468	-423	-423	-423	-3 116	-3 413	-1 947	-1 868	-1 100	-1 121	-468	-423
%/Produits d'Exploitation	-43,5%	-28,2%	-32,3%	-29,0%	-19,8%	-22,7%	-14,4%	-10,0%	-12,0%	-5,0%	-4,5%	-4,5%	-4,5%	-28,2%	-32,3%	-20,7%	-19,8%	-11,0%	-12,0%	-12,0%	-12,0%
Résultat financier	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1	-1
Résultat avant Subvention	-4 106	-3 118	-3 414	-2 453	-1 948	-1 869	-1 244	-1 101	-1 122	-469	-424	-424	-424	-3 119	-3 414	-1 949	-1 869	-1 101	-1 122	-469	-424
Exhauste Amortissements	891	869	961	788	770	852	105	105	117	0	0	0	0	0	0	869	960,94	770	852	107	117
Subvention d'équilibre	3 226	2 252	2 458	1 685	770	1 023	1 140	1 023	1 023	401	461	461	461	2 252	2 458	770	1 023	1 023	1 023	461	413
Subvention à recevoir	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Résultat net	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0								

Annexe 4 : le chiffre d'affaire

Chiffre d'Affaires	V3 2021	Budget	2020	2021/B	2021/2020
CA SEAL	8 596	10 916	9 868	-21,25%	-12,9%
CA Alger	7 717	9 750	8 811	-20,8%	-12,41%
CA Tipasa	879	1 166	1 057	-24,6%	-16,9%

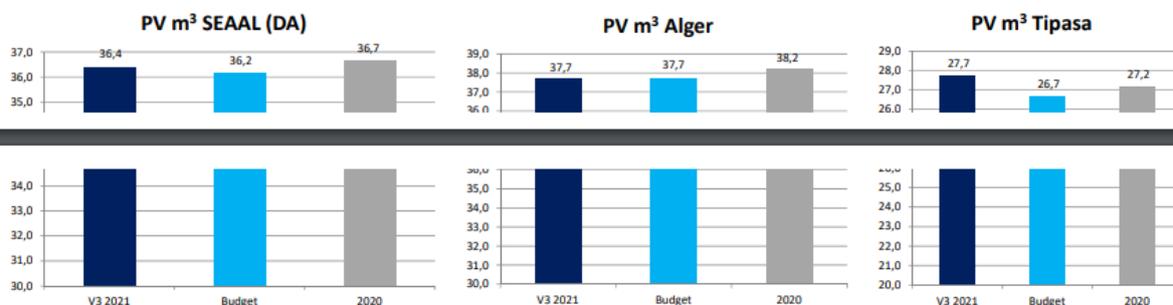
Données Chiffre d'Affaires et Clientèle au 31/12/2021



Commentaires Chiffre d'Affaires
Données consolidées :
SEAL :
 La facturation d'Atterissage V3 2021 est inférieure de -21,15 % par rapport au budget et inférieure de -12,9% vs Réel 2020.
Alger :
 Le CA à fin Déc V3 2021 est inférieur de -20,8 % par rapport au budget et inférieur de -12,41 % vs Réel 2020.
Tipasa :
 Le CA à fin Déc V3 2021 est inférieur de -24,6 % par rapport au budget et inférieur de -16,9 % vs Réel 2020.

Annexe 5 : prix de vente moyen de m3

Prix de vente moyen du m3			
	V3 2021	Budget	2020
PV m3 SEAAL	36,4	36,2	36,7
	V3 2021	Budget	2020
PV m3 Alger	37,7	37,7	38,2
	V3 2021	Budget	2020
PV m3 Tipasa	27,7	26,7	27,2



Commentaires Prix de Vente Moyen (PVM) du m³ facturé

Données consolidées :

SEAAL :

Au global, le PVM cumulé à fin Déc V3 2021 est supérieur au budget 2021 de 0,24 DA (+0,67%) et inférieur de -0,25 DA (-0,69 %) vs Réel 2020.

Alger :

A fin Déc V3 2021 le PVM cumulé est inférieur au budget de -0,02 DA (-0,05 %) et inférieur de -0,52 DA (-1,35 %) vs Réel 2020.

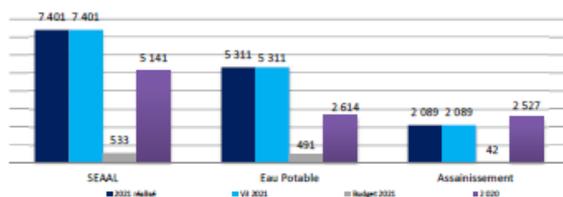
Tipasa :

A fin Déc V3 2021 le PVM cumulé est supérieur au budget de 1,04 DA (3,9%) et supérieur de 0,55 DA (2,0%) vs Réel 2020.

Annexe 5 : capex société et capex maintien

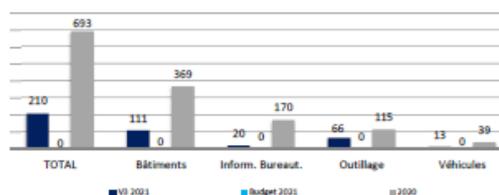
Capex Maintien				
	2021 réalisé	V3 2021	Budget 2021	2020
SEAAL	7 401	7 401	533	5 141
Eau Potable	5 311	5 311	491	2 614
Assainissement	2 089	2 089	42	2 527

Capex Maintien au 31/12/2021(MDA)



Capex Société			
2021	V3 2021	Budget 2021	2020
TOTAL	210	0	693
Bâtiments	111	0	369
Inform. Bureau	20	0	170
Outillage	66	0	115
Véhicules	13	0	39

Capex Société au 31/12/2021(MDA)



Annexe 6 : capex société et capex maintien

Capex Maintenance par Type de projets

31/07/21	Cannell Hill de north												AAWOPEC											
	Général		Agric		Théâtre		Tandak		Général		Agric		Théâtre		Tandak									
M.A.	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020									
Urban et Stamping	329	93	477	285	79	356	22	7	194	42	19	95	475	79	356									
Vegetation	3 290	38	823	3 048	20	746	487	38	74	0	0	38	823	20	746									
Maintenance Road	342	15	577	58	15	138	0	0	30	104	0	409	15	577										
Maintenance Drain	483	112	137	194	118	110	289	3	27	0	0	121	137	118										
Maintenance Génie civil	621	225	433	454	224	320	147	1	110	0	0	225	433	224										
Maintenance Paved	30	0	0	0	0	0	30	0	0	0	0	0	0	0										
Maintenance Drain	7	0	83	7	0	83	0	0	0	0	0	83	7	0										
Electricité et autres	0	1	83	0	1	47	0	0	21	0	14	1	83	1	47									
Quai de chargement	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0										
Total	5 312	492	2 534	4 220	654	1 806	946	24	382	146	12	441	492	2 534										
St. Eustachien	351	2	610	327	1	507	4	1	13	0	0	2	610	1	507									
Rég. et autres	400	6	430	400	6	430	0	0	0	0	0	6	430	6										
Maintenance	1 242	34	1 289	1 272	36	1 234	72	5	125	0	0	34	1 289	36										
Electricité et autres	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0										
Total	2 000	42	2 327	2 004	37	2 304	76	5	158	0	0	42	2 327	37										
Total Capex Maintenance	7 401	538	5 341	6 238	401	4 128	1 000	30	524	146	12	441	538	2 534										

Capex Maintenance par contributeur de l'Etat de l'entretien des projets

31/12/21	Cannell Hill de north												AAWOPEC											
	Général		Agric		Théâtre		Tandak		Général		Agric		Théâtre		Tandak									
M.A.	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020									
Urban	1 076	201	738	848	256	664	140	2	121	84	0	3	748	256	664									
Vegetation	8 290	242	3 289	4 828	220	3 120	729	20	354	95	12	398	242	3 289										
Maintenance Road	672	6	463	587	0	286	93	0	40	13	0	40	463	6										
Maintenance Drain	7 401	518	5 341	6 238	401	4 128	1 000	30	524	146	12	441	518	5 341										
Total Capex Maintenance	17 039	967	11 816	16 143	677	11 513	1 817	34	639	198	14	484	967	11 816										

Capex Société par Type d'investissement

31/12/21	Cannell Hill de north												AAWOPEC											
	Général		Agric		Théâtre		Tandak		Général		Agric		Théâtre		Tandak									
M.A.	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020	VA 2021	B 2021 V2	R 2020									
Salaires	113	0	289	66	0	325	44	0	44	0	0	0	289	0	325									
Logiciels Réseau Télécom SI	22	0	81	21	0	80	0	0	0	0	0	0	81	0	80									
Matériels Réseau et Télécom	8	0	81	8	0	81	0	0	0	0	0	0	81	0	81									

Table des matières	
Remerciements	
Dédicaces	
Liste des figures	
Liste des tableaux	
Liste des abréviations	
Introduction générale	VIII
Chapitre 1 : concepts et outils de contrôle de gestion	2
Section 1 : concepts de contrôle de gestion	3
1. L’historique de l’évolution de contrôle de gestion	3
2. définitions et concepts de contrôle de gestion	4
2.1 Définition de contrôle de gestion	4
2.2 Objectifs de contrôle de gestion	7
2.2.1 La performance de l’entreprise	7
2.2.2 L’amélioration permanente de l’organisation	7
2.2.3 La prise en compte des risques	7
3. positionnement et missions de contrôle de gestion	8
3.1 Positionnement de contrôle de gestion	8
3.2 Missions de contrôle de gestion	9
3.2.1 Reporting d’activité	10
3.2.2 Budget, plan et prévision	10
3.2.3 Coûts et marges	11
3.2.4 Études spécifiques et processus	11
4. Les acteurs, processus et limites du contrôle de gestion	11
4.1 Les acteurs du CG	11
4.2 Le CG comme processus.....	12
4.2.1 Phase de prévision	13
4.2.2 Phase d’exécution	13
4.2.3 Phase d’évaluation	13
4.2.4 Phase d’apprentissage	14
4.3 Les limites du CG	14
Section 2 : les outils de contrôle de gestion	15

1. Outils prévisionnels	15
1.1 Le plan	15
1.1.1 Le plan stratégique	15
1.1.2 Le plan opérationnel	16
1.1.3 Le plan d'action annuel	16
1.2 Le budget	17
1.2.1 Types de budget	17
1.2.2 La procédure budgétaire	18
2. Les outils de base	18
2.1 La comptabilité analytique	19
2.1.1 Les différentes utilisations de la comptabilité analytique	19
2.2 La comptabilité financière	19
2.2.1 Les utilisateurs de la comptabilité financière	19
2.2.2 Le rôle de la CF	20
2.3 Le contrôle budgétaire	21
2.4 Le reporting	22
2.5 Les tableaux de bord	22
2.5.1 Définition de tableaux de bord	22
2.5.2 Les objectifs de tableau de bord	23
2.5.3 Le tableau de bord prospectif	23
2.6 Le système d'information	25
3. Les outils d'appui	26
3.1 Le benchmarking	26
3.1.1 Le processus de benchmarking	27
3.2 Le reengineering	28
Conclusion	29
Chapitre 2 : La performance de l'entreprise	30
Section 1 : Notion de la performance	32
1. La notion de performance	32
1.1 L'évolution du concept de la performance	32
1.2 Définition de la performance	33
1.3 Les concepts liés à la performance	34

1.4 Aspects et types de la performance	36
1.4.1 Aspects de la performance	36
1.4.2 Les types De La Performance	37
2. Dimensions et approches de la performance	40
2.1 Dimensions de la performance	40
2.2 Approches de la performance	40
Section 2 : Mesure de la performance et rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance	42
1. Définition de mesure de la performance	42
2. Instruments de mesure de la performance.....	42
2.1 La rentabilité	43
2.2 La profitabilité	44
2.3 La productivité	44
3. Documents employés dans la lecture de la performance	44
3.1 La performance passée	45
3.2 La performance présente	45
3.3 La performance future	45
4. Le rôle de contrôle gestion dans l'amélioration de la performance	46
4.1 Le pilotage de performance	46
4.1.1 La notion de pilotage	46
4.1.2 L'utilité du système	47
4.1.3 Les outils de pilotage	47
4.1.4 L'évolution du système de pilotage	48
4.2 L'amélioration permanente de l'organisation	48
4.3 La prise en compte des risques	48
Conclusion	49
Chapitre 3 : Les outils de contrôle de gestion et la performance au niveau de SEAAL.....	51
Section 1 : La présentation de l'entreprise SEAAL	52
1. Présentation générale de la société des Eaux et de l'assainissement d'Alger	52
1.1 L'historique du projet de contrat de progrès avec suez environnement	52
1.1.1 Le statut de SEAAL	52
1.1.2 Misions de SEAAL	53

1.1.3 Les objectifs de SEAAL	54
1.2 Présentation de la direction des finances et de la comptabilité	55
1.2.1 Département de la DFC	55
1.2.2 Les missions de la DFC	57
1.2.3 Les objectifs de la DFC	57
1.3 Département de contrôle de gestion de la SEAAL	58
2. Modèle analytique chez SEAAL	58
2.1 Modèle analytique de la SEAAL « quodification analytique ».....	58
3. L'organisation SEAAL	60
3.1 L'organigramme	60
3.2 Les métiers de SEAAL	60
3.2.1 Production	60
3.2.2 Distribution.....	61
3.2.3 Assainissement	61
Section 2 : Application des outils de contrôle de gestion à la faveur de la performance de SEAAL	63
1. Les outils de contrôle de gestion chez SEAAL	63
1.1 Le plan	63
1.2 Le budget	63
1.3 La comptabilité analytique	64
1.4 Le contrôle budgétaire	64
1.5 Le reporting	65
1.6 Le tableau de bord	65
1.7 Le SI	66
2. Les outils d'appréciation de la performance	68
2.1 La comptabilité financière	68
2.2 Les soldes intermédiaires de gestion	69
2.3 Les écarts	72
2.4 Les ratios	73
3. Discussion des résultats	74
Conclusion	77
Conclusion générale	78

Bibliographie80

Annexes