



Institut Supérieur de commerce et  
d'Administration des Entreprises



## **Mémoire de fin d'étude:**

# **Réorganisation du système de contrôle de gestion Cas Royal Air Maroc**

### **Réalisé par:**

Mlle. ABDELFADEL Atika

Mlle. TAMIM Jihane

### **Encadré par:**

M. Abdelghani BENDRIOUCH

M. Moustafa NADIF

Professeur à l'ISCAE

Royal Air Maroc

Promotion 2004



# Table des matières

Avant-propos  
Dédicaces  
Remerciements  
Table des matières  
Introduction

## **Première Partie : Présentation de la RAM et de son système de contrôle de gestion**

### **I - Présentation de Royal Air Maroc**

- 1- Le secteur du transport aérien mondial
- 2- L'environnement aérien national
- 3- Historique de la RAM
- 4- Les missions de la RAM
- 5 - Activités de la RAM
- 6 - Réseaux et services de la RAM
- 7 - Les choix Stratégiques de Royal Air Maroc
- 8 - Organigramme
- 9 - Réalisations de la RAM en 2003

### **II- Présentation du département Economie et Finances**

- 1- Fonction Financement et Trésorerie
- 2 - Fonction Recette Commerciale
- 3- Fonction Inspection Financière
- 4 - Fonction Affaires Comptables et Budgétaires

### **III- Présentation de la fonction contrôle de gestion**

- 1- Le contrôle de gestion au niveau du siège
- 2- Le contrôle de gestion opérationnel

### **Conclusion de la première Partie**

## **Deuxième Partie : Diagnostic du système de contrôle de gestion actuel de la RAM**

### **Chapitre I : Le sous-système d'information du système de contrôle de gestion :**

#### **1- Rôle du système d'information dans le contrôle de gestion**

**2- Système d'information comptabilité générale**

- 2-1 SI Comptabilité générale (Masterpeice)
- 2-2 Apport du système d'information comptabilité générale en terme de
- 2-3 contrôle de gestion
- 2-4 Le délais de production de l'information comptable

**3- Système d'information recettes transport**

- 3-1 Missions de la fonction recettes transport
- 3-2 SI recette tr/ MERCATOR) ansport ( RAPID

**4- Système d'information comptabilité Budgétaire**

- 4-1 Organisation du système de la comptabilité Budgétaire
- 4-2 Processus d'élaboration du budget
- 4-3 Le suivi budgétaire

**5- Système d'information comptabilité analytique : Bilan de Vol**

- 5-1 Définitions
- 5-2- Le principe de la méthode du Direct Costing Evolué
- 5-3- Organisation du système BLV
- 5-4 - Les sources de données
- 5-5- Analyse des coûts par vol

**6- Evaluation du système d'information****Chapitre II : Système de reporting à la RAM : les tableaux de bord****I- Notion de Tableau de bord****II- Présentation du système de reporting à Royal Air Maroc****III- Analyse des documents et Outils de reporting**

- 1- Le tableau de bord financier (TBF)
- 2- Le tableau de bord des performances
- 3- Le Tableau de bord commercial:
- 4- Le tableau de bord qualité produit

**VI- Evaluation du système de reporting**

- 1- Diagnostic de l'organisation globale du système
- 2- Diagnostic du système de mesure

**Conclusion de la deuxième partie :****Troisième Partie : Réorganisation du système de contrôle de gestion****Chapitre I : Nouvelle Place de la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation :**

- 1- Position de la fonction dans l'organigramme**
- 2- Contrôle de gestion et audit**
- 3- Objectifs du contrôle de gestion**

**Chapitre II : Le bilan par marché : Outil de mesure de la performance par centres de profit****I- Approche théorique de l'intérêt de la gestion par des Prix de Cession Interne**

**1- Prix de cession interne : Principe de base du BLM**

1-1 La notion de Prix de Cession Interne

1-2- Objectifs de gestion par les prix de cession interne

**2-Définition du BLM****II- Objectifs - principes et règles de gestion du Bilan par marché :****1- Terminologie et Spécification générale****2- Analyse et traitement du chiffre d'affaires par nature**

2-1 Traitements de l'offre

2-2 Traitements de la Recette

**3 - Analyse et traitement des coûts**

3-1 Analyses et Traitements des coûts variables

3-2 Traitement des coûts fixes

3-3 Frais de fonctionnement des pôles commerciaux

**III- Passage du résultat BLV au résultat BLM : Cas d'illustration**

1 - Résultats Bilan des vols par réseau

2- Résultat réseau France (BLV) par secteur

3- Résultats Paris par origine d'émission

4 - Résultat par point de vente de l'OTL (paris)

5 - Résultat du marché Maroc sur le secteur paris (OMA)

**IV- Limites de la méthode bilan par marchés :****Chapitre III : Les tableaux de bord prospectifs****I- Généralités sur les tableaux de bord prospectifs :**

1- Historique

2- Qu'est ce que le BSC ?

3- Principe des tableaux de bord prospectifs :

**II- Axe financier :**

1- croissance et répartition du chiffre d'affaire :

2- Réduction des coûts et amélioration de la productivité :

3- Stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement :

4- Objectifs et indicateurs de gestion du risque :

**II- Axe Client :****IV- Axe processus interne :**

1- L'innovation

2- La production :

3- Les prestations connexes :

**V- L'apprentissage organisationnel :**

1- Le potentiel des salariés :

2- Capacités des systèmes d'information :

3-La motivation et responsabilisation des salariés :

Le Mémoire de Fin d'Etudes (MFE) de l'Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises est le fruit d'un stage de deux mois. Cette activité pédagogique est une expérience professionnelle visant à immerger l'étudiant dans l'encadrement afin de prendre en charge une mission au sein de l'entreprise et d'apporter des éléments de réflexion et des solutions, de manière argumentée et structurée.

L'objectif général du MFE est de rendre l'étudiant apte à résoudre un problème et de développer des habiletés comportementales requises pour l'insertion dans une fonction d'encadrement. Il démontre aussi l'habileté à faire le lien entre la théorie et la pratique. Appliquant des éléments de la démarche de recherche appropriés, ce mémoire systématise les contenus et les procédés méthodologiques abordés en cours.

Notre stage de fin d'études s'est déroulé au service « Contrôle de gestion » de la compagnie nationale : ROYAL AIR MAROC. La prise de contact des bases et outils de contrôle de gestion d'une compagnie de telle stature nous a été bénéfique à tous points de vues, il nous a permis en fait de mettre en application nos connaissances apprises à l'Institut. Cela nous a permis aussi de repérer nos points faibles dans la matière pour pouvoir les combler.

C'est pour cela que nous avons eu une certaine motivation morale pour travailler et mener à bien la mission qui nous a été confiée relative au développement du système de contrôle de gestion ; et ceci grâce à un personnel prêt à donner toute information ou explication sur leurs tâches et procédures de travail.



**Pour Tamim Jihane :**

A la mémoire de mon cher grand-père..

A mes très chers parents qui ont toujours été là pour moi, et qui m'ont donné un magnifique modèle de labeur et de persévérance. J'espère qu'ils trouveront dans ce travail toute ma reconnaissance et tout mon amour.

A mes deux chers frères Mounime et Salim.

A ma chère grand-mère.

A mes tantes et mes oncles.

A ma très chère RACHIDA.

A tous mes amis.

Je dédie ce mémoire

**Pour Abdelfadel Atika :**

A toi Said grand frère tu es mon idole .

A toi khalid dont l'amour me parvient sans parole.

A vous mes parents pour la tendresse et surtout ma mère qui m'a enseigné la sagesse .

A toi fatiha et ton mari pour le réconfort et le soutien.

A toutes mes copines, ma seconde famille en souvenir des moments gravés dans ma mémoire à tout jamais.

A vous je dédie ce mémoire.



*Nous ne saurons laisser passer l'occasion de l'achèvement de ce travail sans exprimer, nos vifs remerciements et notre sincère reconnaissance à un grand nombre de personnes qui nous ont entourées de leur attention et de leur sympathie.*

*Nos premiers remerciements vont à M. BENDRICH, professeur à l'ISCAE et notre encadrant de nous avoir assisté pendant et après ce stage.*

*Nos remerciements vont également à M. MADANI, Moniteur de gestion à la RAM, pour sa pédagogie et son assistance précieuse pendant ces deux mois, et qui malgré toutes les occupations qu'il a, a tout fait pour nous aider pendant ce stage.*

*Nous voudrions aussi témoigner de nos remerciements à M. M. AMADDAH, M. BENDAOU, M. OUTOUGANE, M. OUZZINE, Mme AKBIL, M. DAHMANE pour leur aide et pour nous avoir permis de découvrir les travaux relatifs à leurs postes.*

*Nous aimerions enfin remercier toutes les personnes qui nous ont accompagnées au cours de cette expérience professionnelle. Nous sommes très reconnaissantes de nous avoir fait confiance au cours de ces deux mois, et de nous avoir mis à notre disposition tous les moyens matériels pour que notre stage se déroule dans les meilleures conditions.*



# Tamim Jihane Abdefadel Atika





## Introduction

A travers le plan national qui vise à atteindre 10 millions de touristes en 2010, le MAROC a décidé de faire du tourisme une véritable locomotive du développement économique et social du pays. Dans cette perspective, le transport aérien a un rôle structurant et majeur aujourd'hui puisque plus de 3 touristes sur 4 qui viennent au MAROC, utilisent la voie aérienne.

Il s'agit de faire du transport aérien un vecteur puissant du développement touristique ; aussi, l'accompagnement du développement du tourisme national est un volet fondamental de la stratégie de Royal Air Maroc.

Cela ne pourra pour autant être épargné des perturbations cycliques au gré des conjonctures défavorables marquées principalement dans les dernières années par la Guerre en Irak, les événements du 11 septembre et du 16 mai, les pressions montantes sur les monnaies européennes et les cours élevés du carburant.

Ces crises profondes ont transformé le paysage aéronautique international :

- Disparition de certaines compagnies ;
- Progression des lows-cost..

Dans cet environnement en perpétuel changement, Royal Air Maroc voit le ciel ouvert à de nouvelles compagnies marocaines, ainsi que l'activité handling libéralisée.

C'est pour cela d'ailleurs que Royal Air Maroc a affûté ses armes pour réorganiser ses structures et développer son système de gestion. La RAM a pris comme choix stratégique de « **Devenir un grand groupe moderne de stature internationale jouant un rôle majeur et dynamique dans le développement du tourisme et de l'économie nationale** ».

Par ailleurs, l'environnement international en général a vu émerger une ère nouvelle, celle de l'information, qui a rendu obsolètes nombre des principes de la concurrence.

Pour gagner un avantage concurrentiel durable, les entreprises ne pouvaient plus se contenter d'intégrer rapidement les nouvelles technologies à leur actif physique, tout en gérant au mieux leurs actifs et leurs passifs financiers. Les effets de l'ère de l'information sont encore plus spectaculaires dans les services que dans l'industrie ( tel est le cas de notre entreprise) puisque les entreprises de service ont été dernièrement le théâtre d'un vaste mouvement de déréglementation et de privatisation.

Le rôle de l'information comme moyen de mesure de la performance est devenu de plus en plus important, d'où une nécessité majeure d'une réorganisation du système de contrôle de gestion en tant que discipline permettant d'avoir une information de synthèse pour l'aide à la prise de décision.

Le développement du contrôle de gestion dans une entreprise repose sur une notion fondamentale : un système de contrôle de gestion doit nécessairement évoluer en fonction de la situation économique de l'entreprise, des modifications de structure, de l'évolution des hommes quant à leur manière de prendre leurs décisions et leur maîtrise des outils de contrôle. Il n'est pas possible, pour des raisons d'efficacité, de figer complètement le système de contrôle pour plusieurs années. Un contrôleur de gestion ne devrait pas oublier qu'un système vieillit et doit être adapté aux besoins des hommes et des circonstances économiques pour une meilleure mesure de la performance.

Dans cette optique, nous avons proposé de mener une réflexion sur les défaillances du système de contrôle de gestion actuel de la RAM. La réorganisation de ce système va passer par un certain nombre d'étapes :

La phase de diagnostic des besoins :

Elle consiste à déterminer les besoins La RAM en contrôle de gestion. Le but de cette étude est de discerner les besoins spécifiques de l'entreprise. Elle repose donc sur un certain nombre de points :

- Etude de l'environnement et du secteur de l'entreprise ;
- Diagnostic de la structure
- Etude des axes stratégiques de l'entreprise.

La deuxième phase consiste à évaluer le système de contrôle de gestion en place par rapport aux besoins de l'entreprise. Le diagnostic va être orienté sur 3 points essentiels :

- 1- La place du système de contrôle de gestion dans l'organisation ;
- 2- l'analyse du système d'information ;
- 3- L'analyse du système de reporting.

La troisième étape aboutira logiquement à la réorganisation du « contrôle de gestion » pour remédier aux faiblesses détectées lors du diagnostic.

Le but de développement du système de contrôle de gestion était de :

- renforcer la place du système de contrôle de gestion au sein de l'organisation,
- proposer de nouveaux outils pour améliorer l'information comptable et budgétaire,
- améliorer la qualité du système et des outils de reporting,

Ainsi la troisième partie de notre mémoire va porter sur 3 éléments essentiels :

- Proposer une nouvelle place de l'entité contrôle de gestion dans l'organisation ;
- Proposer pour la comptabilité analytique un système permettant de mesurer les performances par marchés ( le bilan par marché) ;
- Concevoir des tableaux de bord prospectifs ( Balanced scorecard) pour améliorer le système de reporting.



## **Première Partie :**

# **Présentation de la RAM et de son système de contrôle de gestion**



# Chapitre I : Présentation de la Royal Air Maroc et de son système de gestion

## I - Présentation de Royal Air Maroc :

### 1- Le secteur du transport aérien mondial :

#### a) Evolution du secteur :

Le transport aérien est une industrie très complexe, qui est passée sans transition d'une régulation stricte, basée sur des accords bilatéraux et duopole sans concurrence, vers un marché unique.

C'est un secteur très réactif aux fluctuations économiques et aux aléas conjoncturels internationaux. Il est par ailleurs largement internationalisé depuis ses origines, du fait même de la nature de son activité, qui traite certes des vols domestiques, mais surtout des vols internationaux.

La demande du transport aérien enregistre depuis plus de vingt ans une croissance marquée, en dépit de l'impact souvent sensible de la conjoncture économique ou des événements internationaux.

### **Taux de croissance annuel moyens entre 1982 et 2001 :**

<b>Monde</b>	
<b>Passagers +</b>	<b>4.0%</b>
<b>Fret +</b>	<b>4.9%</b>
<b>Passagers Kilomètres transportés</b>	<b>+ 5.1%</b>
<b>Tonnes kilomètres transportées</b>	<b>+ 5.5%</b>
<b>Etape moyenne</b>	<b>+ 1.0%</b>

Source : Direction générale de l'aviation civile

Au niveau mondial, le secteur du transport aérien est caractérisé sur le long terme par une forte croissance de son activité, supérieure à celle du produit intérieur brut (PIB) mondial.

### ~~b) Conjoncture du transport aérien :~~

Le transport aérien a connu jusqu'à fin 2002 une crise profonde, que les spécialistes considèrent comme la plus grave depuis la deuxième guerre mondiale.

Au 56<sup>ème</sup> assemblée annuelle de l'IATA ( Association internationale du transport aérien), qui s'est tenue à Washington les 2 et 3 juin, le président de l'association, M. Giovanni Basignani, très alarmiste, déclarant : « Notre secteur a été frappé par les quatre cavaliers de l'Apocalypse ».

Les statistiques sont en effet éloquentes : en 2001 et 2002, les 280 transporteurs membres de l'association ont perdu environ 30 millions de dollars, ce qui équivaut à l'ensemble des bénéfices réalisés de puis 1945, et supprimé 400 000 emplois. Cette crise a été particulièrement marquée, même si les conséquences sont variables suivant la zone géographique ou le type de vol considéré.

Cette crise trouve son origine dans la conjonction de plusieurs facteurs internationaux :

#### ◆ ~~Exogènes :~~

Guerres, intempéries, épidémies ( SARS), ralentissement des économies, climat d'insécurité entretenu par les risques permanents d'attentats, défaillance des infrastructures, coût croissant de tout ce qui touche à l'exploitation aérienne ( Taxes de survol, Taxe d'aéroport, prix de carburant, etc....)

#### ◆ ~~Endogènes :~~

Son organisation dans la confrontation de son Offre ( flotte, maintenance, personnels) à la demande, sa stratégie dans les relations humaines (grèves), dans son développement...

Le paysage aéronautique nouveau et bouleversé qui émerge de la crise actuelle, a obligé les grandes compagnies « classiques » à se regrouper dans le cadre d'alliances renforcées, autour de HUBS puissants.

La constitution des alliances comme star alliance, Oneworld ou skyteam a permis aux compagnies aériennes de pénétrer le marché des autres continents par le biais d'une politique commerciale plus agressive et de réaliser des économies d'échelle en terme de coût d'exploitation.

Les compagnies de taille plus modeste développent au contraire une stratégie dite de « niche », en choisissant un segment particulier du marché peu ou mal exploité. Il peut s'agir de marchés régionaux (avec des avions de taille plus réduite), ou de vols à bas coût ( ou low costs).

### c) Perspectives du secteur :

Après un recul en 2001 et deux années de quasi – stagnation en 2002 et 2003, le trafic devrait continuer à croître dans les vingt prochaines années.

Au niveau de l'offre, et pour faire face à la concurrence, les compagnies majeures européennes devront encore améliorer leur compétitivité, ce qui implique une intégration plus étroite ( prise de participations croisées, voire fusions). A terme, ces évolutions aboutiront donc à l'émergence de quelques grands transporteurs européens aptes à concurrencer les compagnies américaines.

Par ailleurs, les alliances sont également amenées à croître pour élargir leur réseau et donc leur potentiel commercial.

L'évolution de l'industrie du transport aérien passe par une plus grande libéralisation du marché, avec notamment la fin des subventions gouvernementales, la levée du plafond de financement des capitaux étrangers ou encore l'ouverture des marchés régionaux à la concurrence et la privatisation des aéroports.



## 2- L'environnement aérien national :

Les perturbations qui caractérisent l'environnement international n'ont pas épargné le ciel marocain. Le transport aérien national connaît une croissance rapide mais reste cependant un secteur particulièrement difficile à gérer et est exposé à des crises conjoncturelles qui nuisent gravement à ses résultats. Il est le reflet de la santé de l'économie marocaine puisqu'il en occupe une place importante étant le moyen de développer l'industrie touristique.

Dans ce cadre, le secteur du transport aérien national est appelé d'accompagner le plan de développement touristique qui vise à atteindre un flux de visiteurs de l'ordre de 10 millions de touristes en 2010. le plan prévoit un développement soutenu et graduel des capacités et des investissements liés au tourisme et intègre l'ensemble des opérateurs du secteur ( Hôtels, tours opérateurs, stations touristiques, opérateurs de transport dont l'aérien...) et aussi des opérateurs internationaux, le tout dans un cadre stratégique sectoriel.

Les dix millions de touristes que le Maroc veut atteindre correspondent à 16.6 millions de passagers contre 5.8 en 2002, et 1300 vols hebdomadaires contre seulement 450 en 2002. un élément très important, la part des vols point à point sera de 70% (40% en 2002).

Dans ce sens, et toujours dans le cadre de la stratégie macro-économique de développement du tourisme au Maroc, la libéralisation du transport aérien va suivre inévitablement celle du secteur du tourisme.

La décision de libéraliser le ciel marocain est venue, dans la vision 2010 pour répondre à plusieurs enjeux qui se présentent pour le secteur tout entier :

- ◆ **L'augmentation massive des besoins de connectivité du Maroc ;**
- ◆ **Les besoins du secteur aérien marocain :**

Selon les experts, le secteur aérien marocain dans la vision 2010 doit être compétitif, avec des acteurs fortement spécialisés sur la demande touristique qu'ils opèrent sur le régulier, le charter hybride ou comme low cost.

♦ **Les marchés à desservir en priorité :**

Cinq marchés sources prioritaires des touristes pour le Maroc 2010, ont été définis. Il s'agit de la France, Allemagne, Grande-Bretagne l'Italie et l'Espagne.

Ces cinq marchés représenteront à eux seuls 60% de la croissance attendue de l'aérien d'ici 2010. A titre d'exemple, le taux de rotation des vols doit être multiplié par cinq pour l'Allemagne et par 4.2 pour la Grande Bretagne.

L'objectif visé est que la part de marché sur un secteur donné soit directement liée à l'offre en terme de capacité Hôtelière.

D'après les experts, la libéralisation du secteur aérien passera suivant le modèle adopté pour le secteur des télécommunications. C'est à dire une libéralisation qui permettra de faire entrer de nouvelles entreprises tout en ne menaçant pas l'opérateur historique.

Ceci permettra au Maroc de tirer des bénéfices du transport aérien privé sans pour autant en subir les effets négatifs non contrôlés.

Pourtant, la libéralisation du secteur, ne suffit pas à elle seule. Des obstacles importants subsistent, notamment en matière du jeu de concurrence et en matière de respect des engagements.

Pour y remédier, le ministère du transport marocain est en train de réaliser une charte que doit respecter tout transporteur aérien qui cherche l'agrément pour opérer sous le ciel marocain.

Cette charte aura le mérite, entre autres, de définir le touriste charter et les obligations de régularité.

L'environnement du transport aérien national a connu aussi la création de nouvelles compagnies nationales. Ainsi, une première compagnie aérienne privée MONDAIR a été créée le 19 juillet 2002. Basée à la ville d'Agadir, elle travaille en partenariat avec SAFA Tours, tour opérateur français dont le volume d'affaire vers le Maroc est de l'ordre de 60 000 passagers.

Une deuxième compagnie charter marocaine, Air Atlas Express, voit le jour avec l'inauguration de son premier vol. Elle opère sur le marché d'Europe, d'Afrique et du Moyen Orient.

### 3- Historique de la RAM :

Le 28 octobre 1953, les compagnies Air Atlas et Air Maroc qui assuraient le transport aérien au Maroc ont fusionné pour donner naissance à la Compagnie Chérifienne des Transports Aériens (C.C.T.A.).

Dans le cadre du mouvement de nationalisation des sociétés après l'indépendance du Maroc en 1956, la CCTA a pris la dénomination de Royal Air Maroc (RAM) le 28 juin 1957.

Société d'économie mixte, elle est administrée par un conseil d'administration dont le président est nommé par sa majesté le roi (Dahir Royal).

Son capital social, actuellement de 1583 millions de Dirhams, est détenu à concurrence de :

- ◆ 96 % par l'Etat marocain ;
- ◆ 3,94 % par la compagnie Air France ;
- ◆ 1,32 % par la compagnie IBERIA ;
- ◆ 0,32 % par des privés marocains et français.

Selon les dispositions de la convention du 09 août 1959, la RAM est concessionnaire exclusif des transports aériens au Maroc.

En effet, le contrat de développement signé le 26 octobre 1982 entre l'état et la RAM, vise d'une part, un allègement des rapports entre les deux signataires afin de préserver l'autonomie de gestion de la compagnie, d'autre part, il définit les objectifs que celle-ci doit atteindre en tant qu'agent de service public et opérateur de développement économique national.

Avec la nomination de M. Berrada à la tête de la RAM, la compagnie a connu une réorganisation générale de toute sa structure dans le but de :

Renforcer la réactivité de la compagnie dans une conjoncture particulièrement difficile ;  
Focaliser les efforts de la compagnie sur la relation clientèle et le développement des marchés ;  
Assurer un développement solidaire de tous les métiers en favorisant une meilleure cohésion des équipes ;  
Optimiser davantage les ressources de la compagnie et garantir les synergies internes et les effets d'échelle essentiels dans l'industrie du transport aérien.

#### 4 - Les missions :

Elles se résument en cinq missions fondamentales :

- **Une mission de service public :**

Il s'agit d'une part, de contribuer au désenclavement et à l'intégration des différentes régions du Maroc, par une politique adaptée aux choix d'escales et de tarifs ; Il s'agit d'autre part d'aider à l'établissement de liens politiques et économiques étroits avec les pays amis, pour favoriser l'ouverture internationale.

- **Développer le tourisme :**

C'est un choix national stratégique pour le développement de l'économie marocaine.

- **Promouvoir les exportations :**

Une politique adaptée en matière de fret, devrait permettre d'aller dans ce sens.

- **Acquérir et transférer le savoir-faire :**

La RAM se donne le rôle d'un capteur de technologies et de savoir-faire existant à l'extérieur, et d'un diffuseur de ceux-ci au sein du Maroc.

- **Une mission économique :**

Elle se résume dans les objectifs de rentabilité et de performance financières escomptées par la RAM. Cependant, pour pouvoir honorer ses engagements et satisfaire les besoins de son environnement, il est certain que la compagnie doit être dotée, de moyens matériels et humains organisés à cet effet.

## 5- Activités de Royal Air Maroc :

L'activité principale de la RAM est le transport des passagers qui représente 87 % du chiffre d'affaire global, mais également elle offre d'autres services hors transport tels que :

Assistance commerciale : la gestion des passagers à l'aéroport.

Assistance technique : c'est l'assistance des avions sur la piste.

La maintenance aéronautique pour ses avions et ceux des compagnies tierces.

La formation qui inclut la formation du Personnel navigant au niveau de l'école de pilotage et la location du simulateur de vols au profit de compagnies tiers.

Le catering et l'hôtellerie assurée par Sotoram et Royal Catering.

Les ventes à bord : les recettes générées par les ventes réalisées à bord des appareils.

## 6 - Réseaux et services de la RAM :

Le Maroc, par sa position privilégiée, à la croisée des routes aériennes, euro – sud - américaines et américano - proche orientales, a réalisé un effort d'internationalisation multidirectionnel de ses lignes, afin de faire de Casablanca un « Gateway » ou plaque tournante.

Au total, ROYAL AIR MAROC dessert dans quatre continents (Europe, Amérique, Afrique, Asie) 37 pays et 65 aéroports internationaux sur un réseau de plus de 255.000 km, et dispose de 65 points de ventes dans le monde.

La configuration principale du réseau est orientée vers l'Europe. Cela se vérifie, d'ailleurs, à travers la flotte qui comprend plus d'appareils moyen courrier.

Pour bien quadriller les différents marchés qu'elle dessert, elle les a découpées en secteurs transport, qui sont :

### **Long courrier :**

- *Le Proche Orient* : Egypte, Arabie Saoudite, Emirats arabes Unis et Palestine.

- *L'Afrique* : Maghreb, Afrique de l'ouest et Afrique du sud.
- *L'Amérique du Nord* : Les Etats Unis de l'Amérique et le Canada.

**Moyen courrier :**

- *La France*.
- *L'Europe* : Espagne, Allemagne, Italie, Grande-Bretagne, Belgique, Hollande, Suisse et Portugal.

**Domestique :**

- *L'intérieur Maroc*.

La majeure partie du trafic de la compagnie est réalisée sur les secteurs France et Europe. Juste après il y a l'intérieur Maroc suivi de l'Afrique et de l'Amérique du Nord.

Le développement du trafic dans ces différents secteurs est lié aux orientations stratégiques de la compagnie.

### 7 - Les choix Stratégiques de Royal Air Maroc :

Les choix de la Compagnie ainsi que les directives opérationnelles ont été clairement définies dans la lettre d'orientation stratégique de novembre 2001. Il en ressort une phrase qui résume les objectifs à long terme de la RAM :

**« Devenir un grand groupe moderne, de stature internationale, jouant un rôle dynamique dans le développement du tourisme et de l'économie nationale »**

### Objectifs stratégiques

#### Sur le plan des activités et de la performance économique :

- Réaliser une croissance saine et durable qui permet d'atteindre un niveau et un périmètre d'activité à la dimension d'un opérateur international.
- Assurer des niveaux de rentabilité qui permettent de financer la croissance et répondre aux aspirations légitimes des différents partenaires.
- Continuer à garantir un niveau de qualité sans cesse amélioré et reconnu des les domaines d'exploitation, de la maintenance et de la sécurité.

- Respecter constamment les exigences supérieures à tous les stades de la « chaîne client »

### ~~Sur le plan des relations d'affaires et de l'apport à l'économie nationale :~~

- Concevoir et mettre en œuvre de nouvelles approches visant à attirer les investissements extérieurs dans les secteurs liés aux activités de la compagnie.

### ~~Objectifs Opérationnels :~~

#### ~~Au niveau de l'organisation générale de la compagnie.~~

- Améliorer les performances de fonctionnement de l'organisation actuelle ( qualité, dynamisme ...)
- Finaliser et entamer la réalisation du projet de réorganisation de Royal Air Maroc en une structure de Groupe.

#### ~~Au niveau de la sécurité et de la démarche qualité~~

- Harmoniser davantage les démarches mises en œuvre au sein des différentes entités et les intégrer dans des politiques sécurité et qualité visant des objectifs mesurables et clairement définis.
- Développer les approches sécurité et qualité dans le fonctionnement interne de la compagnie.
- Concrétiser l'ambition de « viser l'excellence » par l'élaboration de référentiel qualité Royal Air Maroc d'un niveau comparable à ceux des meilleures compagnies au niveau mondial.

#### ~~Management et développement des ressources humaines.~~

La vision pour l'avenir de Royal Air Maroc repose en partie sur le développement du travail collectif des femmes et les hommes de la compagnie. Dans ce cadre la compagnie doit engager des actions au niveau :

- Du développement d'un système de valeurs, pour renforcer les valeurs partagées et intégrer le contexte dans lequel évolue la compagnie.

- De la Formation qui doit être une priorité stratégique.
- De la gestion des carrières, pour la lier le plus possible à des paramètres objectifs et mesurables à travers une approche de référentiels de compétences spécifique à la compagnie.
- De l'amélioration permanente de la productivité et du redéploiement rationnel des effectifs.

#### ~~L'amélioration du chiffre d'affaire et de la rationalisation des coûts.~~

- Fixer des objectifs quantitatifs en matière de chiffre d'affaire et de réduction de coûts qui pourront être réajustés par la suite mais qui serviront à orienter l'action quotidienne.
- L'ambition de tripler le chiffre d'affaire à l'horizon 2010 et réaliser des économies sur les coûts de production permettant de se rapprocher des objectifs de compétitivité et de rentabilité souhaitée.
- Des objectifs chiffrés et des plans d'action détaillés seront élaborés dans le cadre d'un plan stratégique sur cinq ans selon les règles habituelles de la compagnie en la matière.

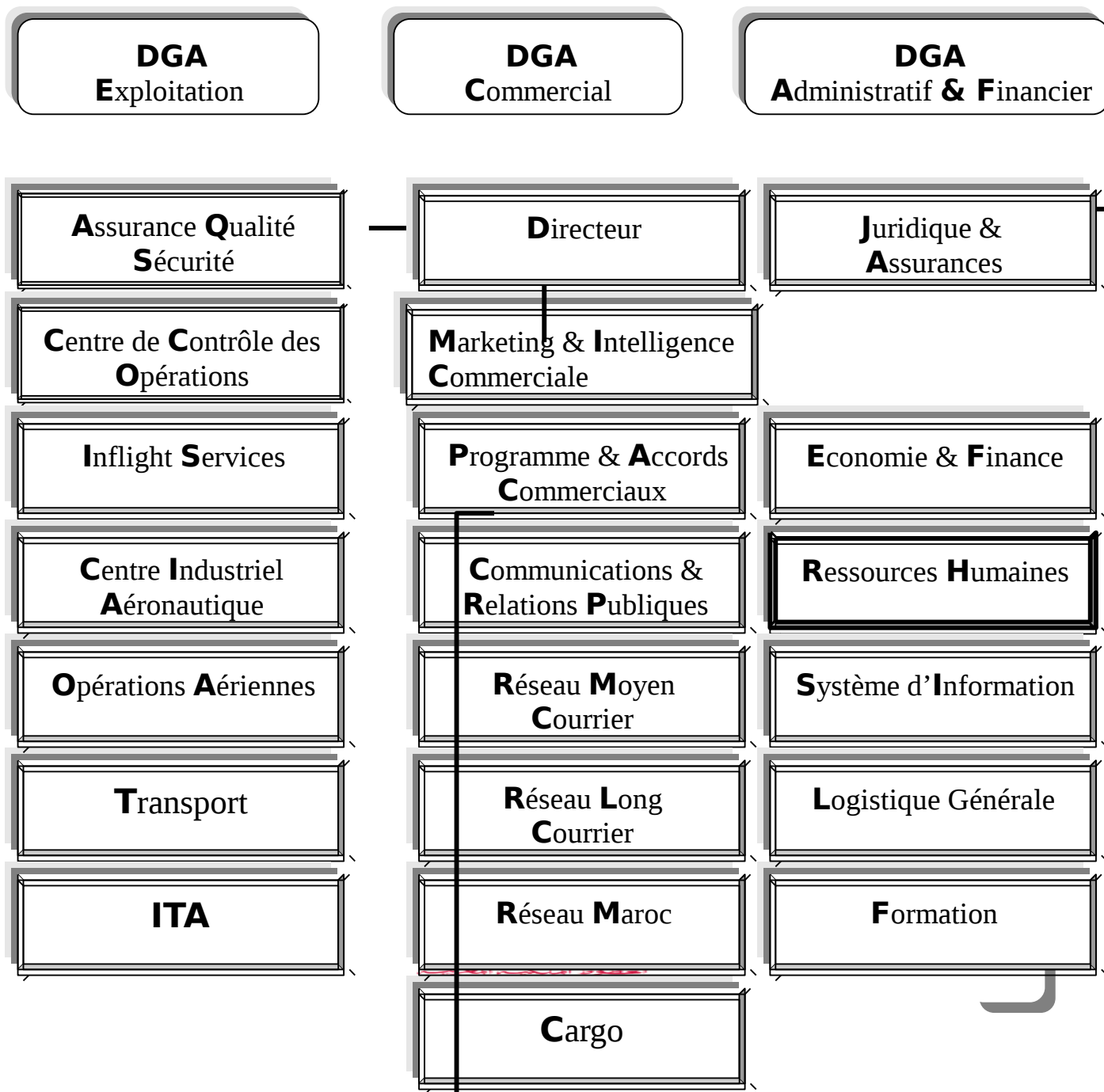
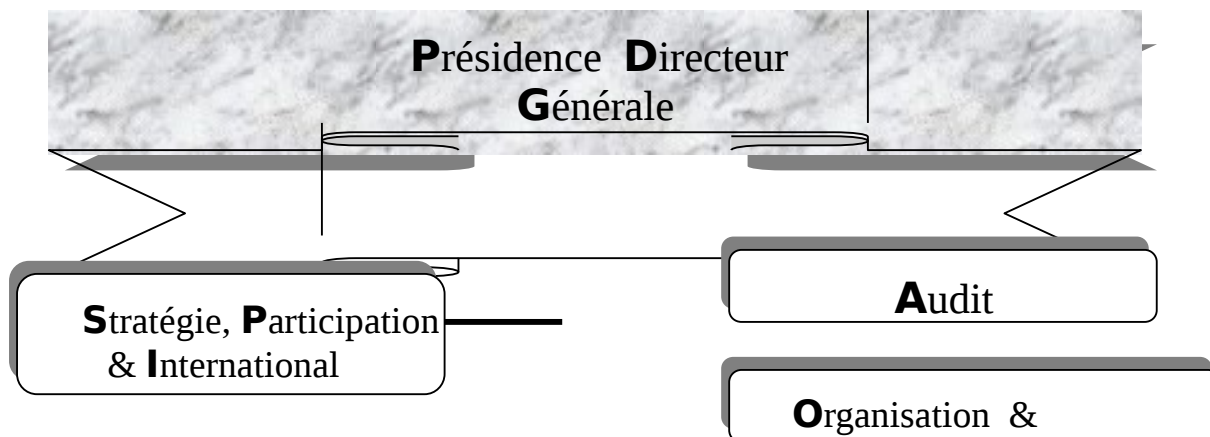
#### ~~La politique d'alliances et des partenariats :~~

La Royal Air Maroc continue à rechercher et développer des alliances diversifiées, elles permettront à la compagnie de :

- Renforcer en permanence son image de compagnie de référence.
- Profiter des avancées techniques et managériales réalisées par ses compagnies partenaires, améliorer ces performances et accélérer son évolution vers le statut d'opérateur international.
- Profiter des synergies pouvant être exploitées avec ses partenaires pour l'amélioration de leurs performances respectives.
- S'introduire plus facilement dans de nouveaux marchés étrangers.

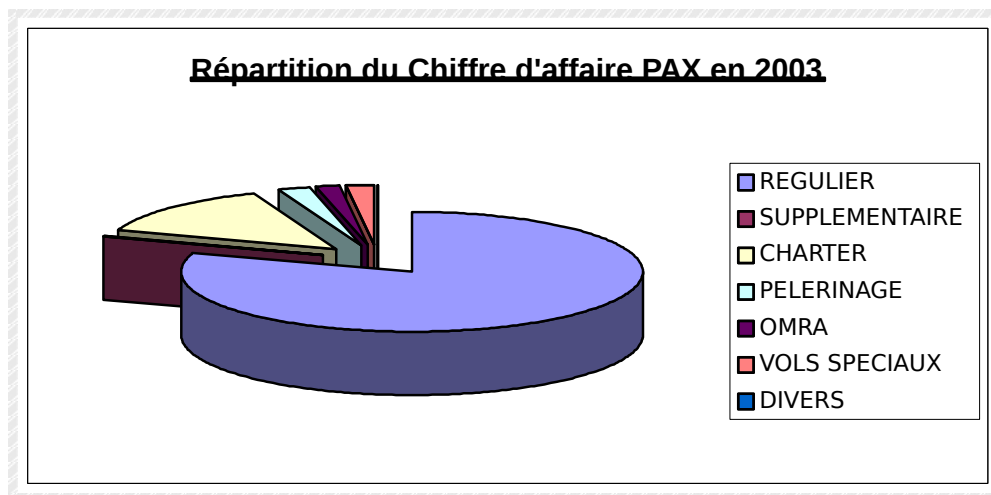


8 - Organigramme :



## 9 - Réalisations de la RAM en 2003 :

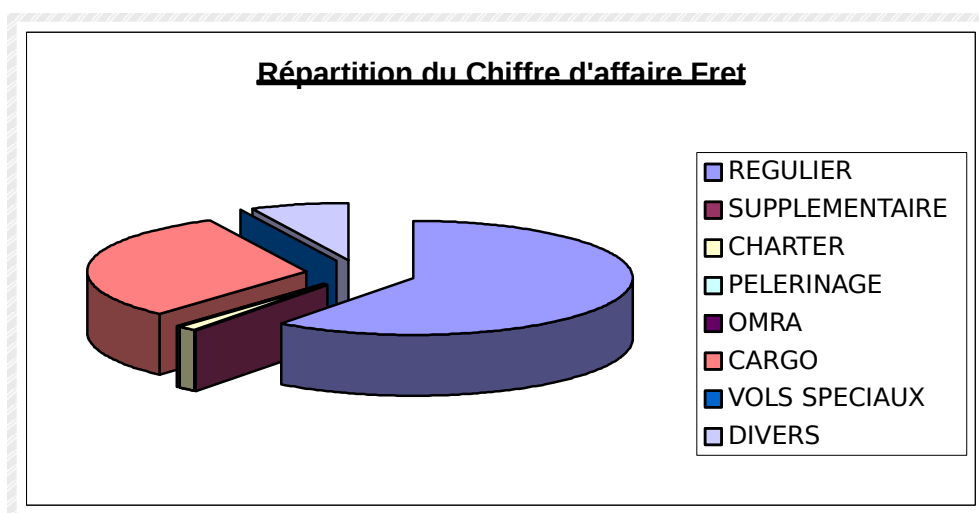
### 9-1- Répartition du Chiffre d'affaire :



L'activité passage est le métier de base de la RAM. Cette activité connaît toujours la prédominance des vols réguliers représentant près de 80% en terme de chiffre d'affaire. Le charter, même s'il a connu une évolution sensible ces dernières années, mais il reste affectée par les fluctuations conjoncturelles du secteur ( événements du 16 mai) représentant ainsi 14% du chiffre d'affaires contre 16% en 2002.

Tous les autres types de vol ne représentent que 6% du chiffre d'affaire.

L'activité Fret vient en deuxième position après l'activité passage. Elle regroupe les vols cargo et le fret mixte.



Là aussi, on remarque la prédominance des vols réguliers. Les vols cargo viennent en deuxième position avec 31% du chiffre d'affaire.

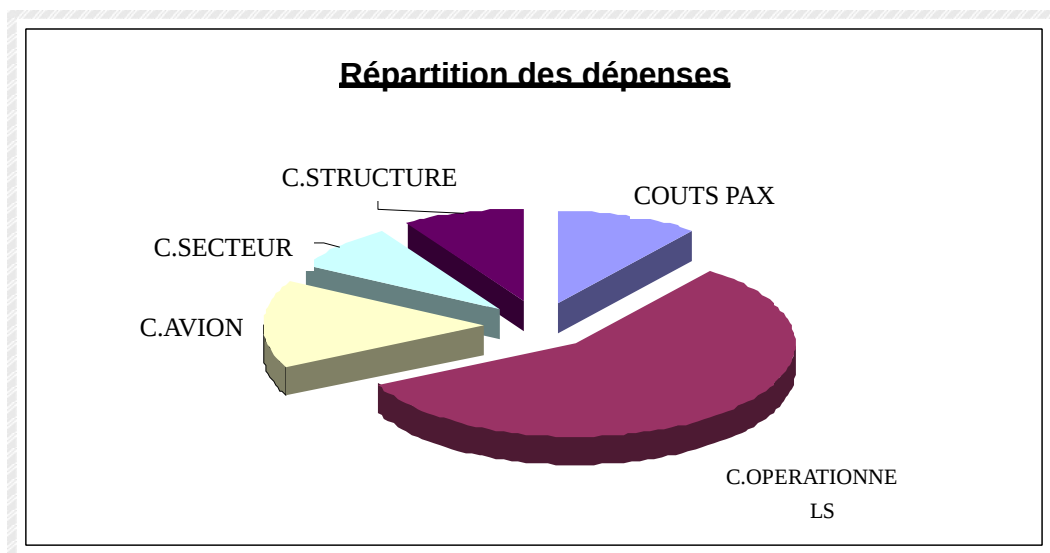
La contribution du Fret mixte joue un rôle important dans la rentabilité des lignes régulières de la compagnie.

### 9-2 Répartition des dépenses :

Près de 60% des dépenses de la RAM concerne les coûts opérationnels liés à l'exploitation de la RAM.

Les coûts d'avion viennent en deuxième position avec 15% de l'ensemble des dépenses.

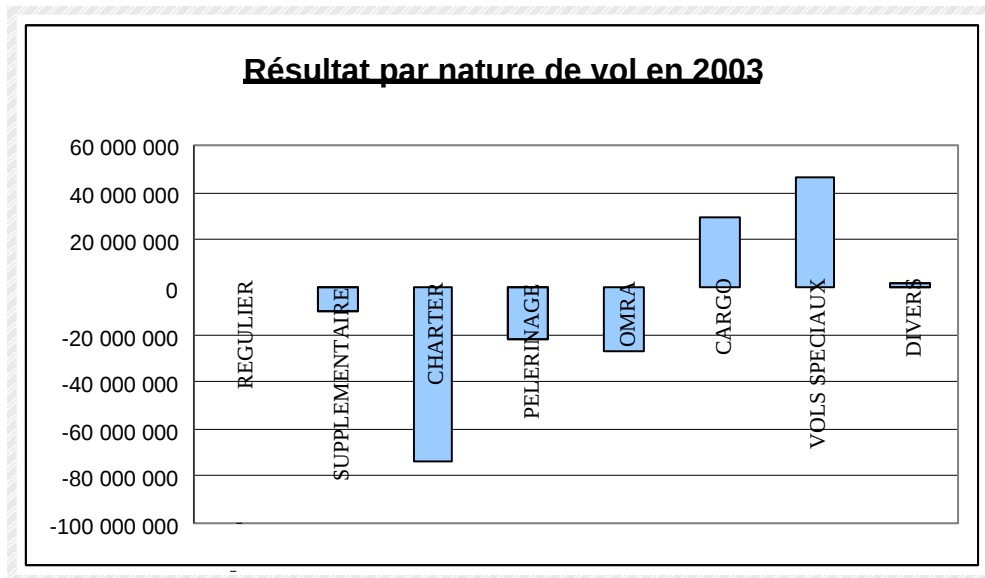
Suivis par les coûts passagers avec 11%.



### 9-3 Résultat de la RAM en 2003 :

Le résultat global de la RAM en 2003 était de -56 725 286. l'analyse de la répartition du résultat sur les natures de vol de la RAM montre que la grande partie du déficit provient de l'activité charter. Ce qui dénote de l'insuffisance du chiffre d'affaire réalisé sur cette activité pour couvrir les dépenses. Etant de plus en plus sensible aux fluctuations conjoncturelles du secteur de transport aérien sur le plan international, les dépenses de l'activité charter sont beaucoup plus important que le chiffre d'affaire réalisé.

Seules activités réalisant un bénéfice en 2003 sont l'activité cargo et vols spéciaux. Même s'ils représentent 80% de l'activité de la RAM, les vols réguliers n'ont pas pu couvrir leurs charges avec un déficit de 235 409.



## II- Présentation du département Economie et Finances :

Le département Economie et Finances a pour missions :

S'assurer de la mise à disposition de la compagnie des ressources et des techniques financières nécessaires à son développement à court, moyen et long termes.

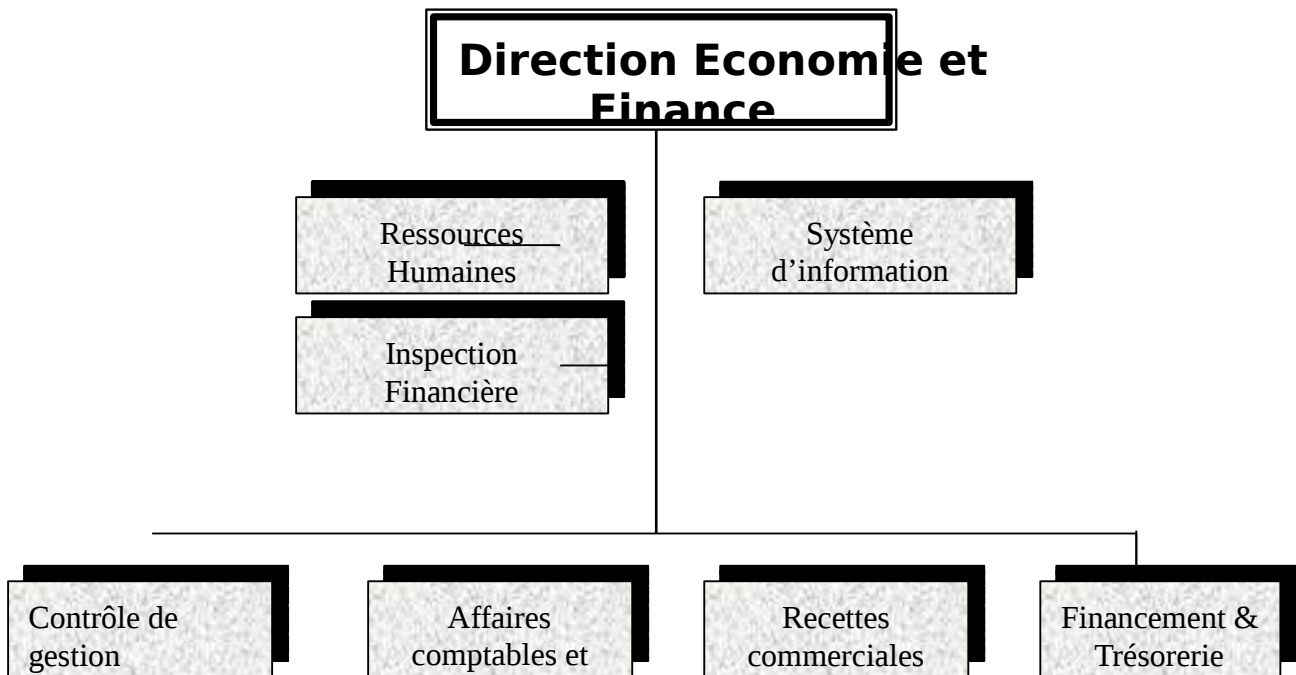
Recommander et mettre en œuvre une politique financière et budgétaire en mesure de favoriser la réalisation des objectifs de rentabilité et de croissance de la compagnie.

Veiller à la conception, à l'actualisation et au fonctionnement efficace du système de contrôle de gestion économique et financière de la compagnie.

Le département Economie et Finances comporte donc cinq fonctions essentielles à savoir:

- 1- Ressources Humaines ;
- 2- Système d'information Economique et Financière ;

- 3- Inspection Financière ;
- 4- Affaires comptables et budgétaire ;
- 5- Recettes commerciales ;
- 6- Financement et Trésorerie ;



### 1- Fonction Financement et Trésorerie :

Le département « fonction financement et trésorerie » a pour mission :

La préparation et la participation à la définition de la politique financière de la compagnie et l'assurance de son application.

L'élaboration et l'assurance de la politique de gestion de trésorerie de la compagnie.

L'assurance de la meilleure adéquation entre les flux de recettes et les flux de dépenses.

La participation à la mise en place des financements des investissements.

La vaillance sur la bonne gestion des crédits de la compagnie (crédit clients et crédits fournisseurs).

La vaillance sur le respect des procédures d'achat et sur la régularité des opérations avant leur règlement.

## 2- Fonction Recette Commerciale :

Ce département a pour fonction de :

- Veiller à la production des recettes passagers, bagages et fret à différents niveaux de leur traitement.
- Alimenter les systèmes d'information comptable, commercial et de gestion selon les niveaux de détails et les délais souhaités par les fonctions concernées.
- Coordonner et suivre les programmes d'actions visant la fiabilité continue des données, l'amélioration de la productivité et l'adaptation des traitements et des procédures aux changements internes et à l'évolution des systèmes de distribution.
- Veiller à la régularité de l'utilisation des titres de transport.
- Contrôler la régularité et la fiabilité des opérations de traitement de la recette à l'émission et au transport.

## 3- Fonction Inspection Financière :

- Procéder au contrôle interne des opérations à caractère financier, comptable et budgétaire réalisées par les différentes fonctions de la Compagnie et de ses filiales;
- Procéder en collaboration avec la fonction Recettes Commerciales, au contrôle de la régularité des ventes, selon les procédures en vigueur;
- Veiller à l'application et au respect des procédures financières en vigueur par l'ensemble des entités décentralisées;
- S'assurer du respect par les Délégations Commerciales des délais de recouvrement des Créances accordés aux clients et aux intermédiaires agréés;
- Participer à l'actualisation des procédures financières.

#### 4 - Fonction Affaires Comptables et Budgétaires :

Ce département a pour mission :

L'élaboration de la politique budgétaire de la compagnie.

La participation à l'animation du processus budgétaire.

La veillance à ce que l'allocation des ressources concilie les impératifs de la politique budgétaire et les objectifs des différentes structures de la Compagnie.

L'assurance du contrôle budgétaire, et la procédure à l'examen des justifications des écarts. Ainsi la préparation de l'interprétation des résultats par fonction et la procédure à leur consolidation.

L'élaboration de la comptabilité analytique par ligne (B.L.V).

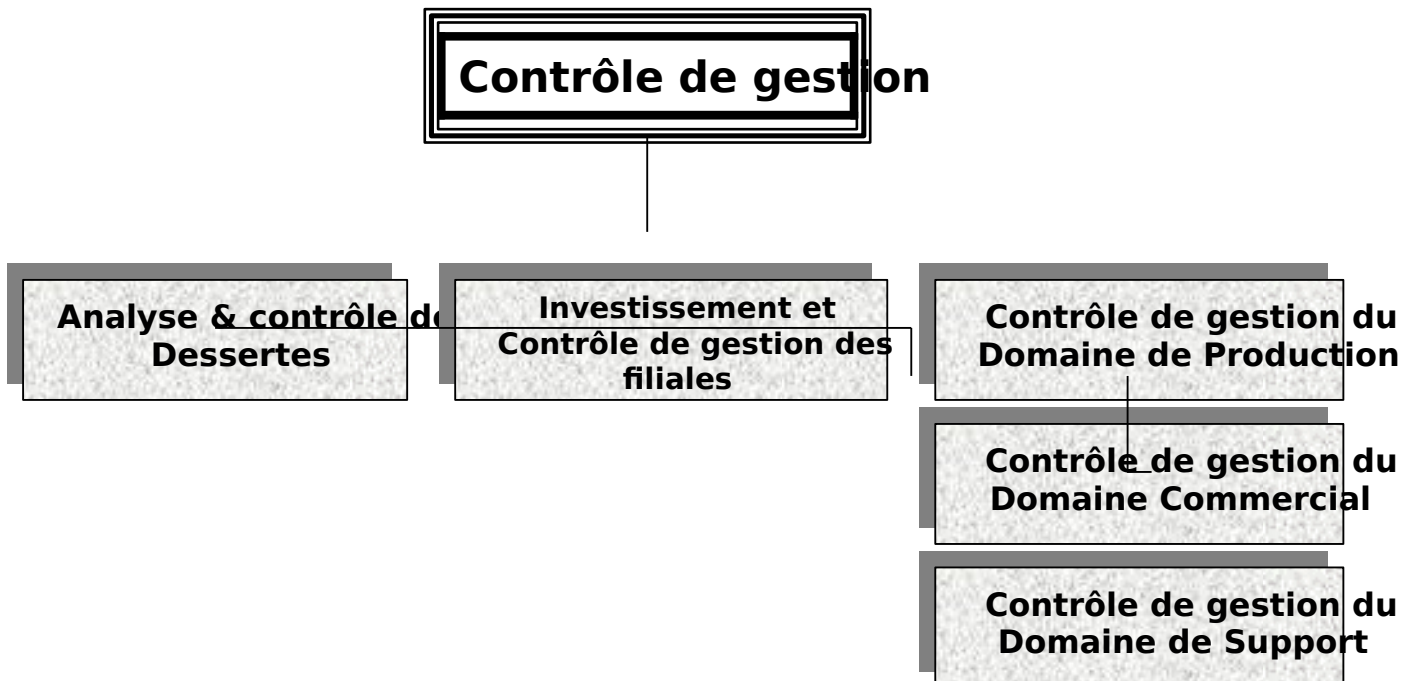
La veillance sur la fiabilité des informations budgétaires et analytiques.

La participation au processus d'élaboration du budget d'investissement et la veillance au respect des équilibres financiers.

### III- Présentation de la fonction contrôle de gestion :

Jusqu'à 2001, le contrôle de gestion se limitait à un système de contrôle budgétaire décentralisé par entité (agence, escale ou service) avec une consolidation au niveau des directions et pôles et au niveau global compagnie.

La réorganisation lancée en novembre 2001 s'est marquée par la création des services de contrôle de gestion opérationnels au sein des différentes directions.

**Organigramme de la fonction contrôle de gestion :****1- Le contrôle de gestion au niveau du siège :**

Rattachée à la Direction Financière, la fonction « Contrôle de Gestion Siège » a pour mission principale de concevoir et assurer le fonctionnement du système d'information et de contrôle de gestion économique et financier de la Compagnie.

Cette fonction travaille en liaison avec l'ensemble des fonctions « Finance et Contrôle de Gestion » existantes au niveau des différents pôles, directions et entités (représentations, agences et escales).

Les principales responsabilités de la fonction contrôle de gestion Siège tournent autour de cinq axes :



- **Prévisions et suivi des réalisations :**

- Définit et actualise, en liaison avec l'ensemble des entités concernées ;
- les procédures opérationnelles et les moyens d'information permettant d'établir les prévisions et de suivre les réalisations des différentes activités de la Compagnie,
- les indicateurs de performances économiques des différentes activités de la Compagnie,
- un système de reporting par activité, pertinent et efficace,
- Assure l'application uniforme du système adopté et fournit l'assistance nécessaire aux différentes entités.
- Etablit les synthèses commentées des reportings activités et performances et les diffuse selon les règles retenues en la matière.

- **Budgets et investissements :**

- Assiste le Directeur Economie et Finance dans l'animation du processus budgétaire,
- Assiste les différentes entités de la Compagnie dans l'élaboration des prévisions budgétaires et le suivi des réalisations,
- Analyse les écarts par rapport aux prévisions (objectifs), demande toutes explications ou informations complémentaires nécessaires et recommande les mesures correctives à mettre en œuvre, le cas échéant.
- Participe aux évaluations et aux études de rentabilité des investissements.
- Veille à la réalisation des études et évaluations post investissement, analyse les résultats de ces études et fait les recommandations appropriées,
- Participe au chiffrage du plan de flotte et son actualisation.

- **Gestion Analytique :**

- Elabore et fait approuver le découpage analytique de la structure et des activités de la Compagnie,
- Participe à la définition des règles de gestion analytique,

- Veille à la fiabilité, à l'intégrité et à la cohérence des données alimentant le système de gestion analytique,
  - Analyse les résultats analytiques des lignes, par nature d'activité et par marché et identifie les facteurs à l'origine des évolutions enregistrées,
  - Elabore et commente le tableau de bord économique et financier des différentes entités ou activités de la Compagnie.
- **Suivi et évaluation des performances économiques :**
    - Se tient régulièrement informé de l'évolution des standards de performance économique au niveau des compagnies les plus performantes. Participe au benchmarking relatif aux activités de la Compagnie,
    - Participe à l'élaboration des contrats de progrès des différentes entités de la Compagnie et suit les réalisations et l'évolution des indicateurs des performances correspondantes.
    - Analyse les écarts éventuels avec les objectifs retenus et recommande, en liaison avec les entités concernées, les mesures correctives ou actions d'amélioration nécessaires
    - Veille à ce que l'allocation des ressources intègre les impératifs de la politique économique et les objectifs opérationnels des différentes structures de la Compagnie,
    - Suit les indicateurs d'efficacité et d'efficience relatifs à l'utilisation des ressources et recommande les actions correctives nécessaires, le cas échéant.
  - **Pilotage stratégique :**
    - Elabore les projections financières et procède aux simulations économiques,
    - Participe à l'élaboration des prévisions à court et moyen termes, notamment le chiffrage du programme en ligne de la saison ou du mois et procède aux analyses nécessaires,
    - Participe à l'élaboration du Compte d'Exploitation Prévisionnel et s'assure de la cohérence avec les fondamentaux du Plan d'Entreprise,
    - Suit en permanence l'évolution de l'ensemble des paramètres économiques et financiers en vue :

- d'être en mesure d'évaluer rapidement les conséquences ou les résultats de décisions prises ou projetées,
  - d'étudier et de recommander les ajustements ou modifications majeures à apporter au Plan d'Entreprise ou aux objectifs opérationnels correspondants,
  - D'anticiper les écarts majeurs au niveau des coûts et des dépenses.
- 
- ✦ S'assure de la pertinence, de la qualité et de l'efficacité des systèmes d'information économiques et de suivi des performances et contribue à leur développement, en veillant à ce qu'ils soient de plus en plus orientés "décision",
  - ✦ S'assurer que toutes les fonctions économiques, financières et de suivi des performances sont régies par des procédures simples, efficaces et régulièrement mises à jour,
  - ✦ Participe à la gestion du risque management de la Compagnie et à la définition de la couverture financière y afférente,
  - ✦ Assure, selon les règles retenues pour chaque cas, le contrôle de gestion des filiales de la Compagnie et élabore les tableaux de bord correspondants.

## **2- Le contrôle de gestion opérationnel :**

La lettre d'orientation stratégique de novembre 2001 a ordonné la création de la fonction contrôle de gestion opérationnel au sein de la compagnie.

Ce contrôle de gestion s'est vu fixé un objectif global d'outil efficace pour :

- Développer une culture de gestion prévisionnelle avancée ;
- Assurer un pilotage pertinent avec des mécanismes d'alerte permettant d'intervenir à temps pour corriger les erreurs éventuelles ;
- Aider les différents responsables de la compagnie à mieux suivre régulièrement les performances de leur entité.

Ainsi, des entités de contrôle de gestion opérationnel ont été créées au sein des différentes directions. Leurs objectifs, leurs moyens et leurs champs d'action sont adaptés à

leurs domaines d'activité tout en intégrant le cadre général des directives stratégiques de la compagnie.

Les contrôleurs de division sont rattachés hiérarchiquement à leurs directeurs de division et fonctionnellement au contrôle de gestion de l'entreprise.

Dans cette situation, la relation entre directeurs de division et contrôleurs de division fonctionnent facilement. Le système de contrôle est adéquat aux besoins des divisions.



## Conclusion de la première Partie :

Tout au long de cette partie, nous avons essayé de présenter la ROYAL AIR MAROC, de la situer par rapport à son environnement et de définir sa politique générale.

Nous pouvons en relever un certain nombre de point qui nous ont paru nécessaires pour la suite de notre étude :

1- L'environnement de la RAM aussi bien national qu'international est en perpétuel changement. Ainsi, au niveau national, la libéralisation du secteur a été officiellement annoncée lors des dernières assises de tourisme. Au niveau international, la concurrence est de plus en plus acharnée à cause de l'apparition des alliances, l'intégration des tours opérateurs, et la succession des vagues de crises. Ceci exige de la RAM une certaine flexibilité et une forte capacité de résistance.

2- Les réalisations de la RAM nous ont montré son déficit au cours de l'année 2003 dû surtout à la faiblesse de l'activité charter. L'étude de l'origine du déficit doit être l'une des priorités de la RAM pour apporter les mesures correctives.

3- Les axes stratégiques de la RAM montrent que la compagnie doit réunir ses objectifs de rentabilité et sa mission en tant qu'établissement public responsable de promouvoir le tourisme et l'économie nationale en général. Le suivi des choix stratégiques de la RAM est aussi indispensable pour évaluer sa performance.

**4-** L'analyse de la structure de la compagnie montre qu'une entreprise de telle stature, devant gérer à la fois plusieurs directions, et ayant un ensemble de filiales, a besoin des informations de synthèse dans les meilleurs délais pour pouvoir prendre des décisions.

Toutes ces données montrent que la RAM a besoin d'un système de contrôle de gestion pouvant répondre à toutes ces attentes. Le système du contrôle de gestion doit permettre de maîtriser un ensemble de points clés nécessaires pour la pérennité et le développement de la compagnie.

La direction générale de la RAM, de sa part, attend d'un système de contrôle de gestion qu'il soit opérationnel, garant du strict respect des principes fondamentaux de la gestion économique de l'entreprise ainsi que de la disponibilité, de la pertinence, de la qualité et de la fiabilité de l'information de synthèse.





## **Deuxième Partie :**

# **Diagnostic du système de contrôle de gestion actuel de la RAM**



Après avoir défini les besoins de la ROYAL AIR MAROC en terme de contrôle de gestion, nous allons passer à la deuxième partie de notre mémoire qui consiste à évaluer le système de contrôle de gestion en place à la RAM par rapport aux besoins déjà défini.

La fonction de contrôle de gestion, comme on l'a déjà cité se compose de :

- 1-Contrôle de gestion au niveau du siège ;
- 2- Contrôle de gestion opérationnel ;

Le système de contrôle de gestion à la RAM est composé de :

- Systeme d'information ,
- Systeme de reporting.

Quatre éléments constituent les bases du système d'information de la RAM :

- Sous-système comptabilité Générale ;
- Sous-système comptabilité analytique ;
- Sous-système recettes transport ;
- Sous-système gestion budgétaire.

Le système de reporting est composé de :

- Le tableau de bord financier ;
- Le tableau de bord des performances ;
- Le tableau de bord Commercial ;
- Le tableau de bord qualité produit.

Dans cette partie, on va donc s'étaler sur le diagnostic de ces deux systèmes pour en retirer les faiblesses.





## Chapitre I : Le sous-système information du système contrôle de gestion :

### 1-Rôle du système d'information dans le contrôle de gestion :

On entend par système d'information toute organisation s'appuyant sur des moyens humains et informatiques dont la finalité est de recueillir et de stocker dans la durée les données relatives aux activités des services et de restituer périodiquement ou ponctuellement cette information sous une forme répondant aux besoins de l'organisme pour lequel il est mis en place.

Dans le cadre d'une démarche de contrôle de gestion, le système d'information doit fournir des données fidèles relatives à :

- L'activité des services (production, relations avec les usagers, la clientèle ou les fournisseurs...);
- Leur environnement (physique, social ou économique);
- Les moyens physiques et financiers engagés (personnel, patrimoine, recettes, dépenses...);
- Leur performance (l'efficacité de la gestion, la qualité de ces services, l'impact envers les usagers ou envers les citoyens en général).

Les produits du système d'information sont des indicateurs plus ou moins élaborés, qui peuvent être des résultats statistiques ou des ratios, et dont le but est de rendre compte d'une façon synthétique et systématique de la réalité des activités des services, de leur environnement et de la performance de ces services.



## 2. Système d'information comptabilité générale :

La fonction Financière est décentralisée à la RAM. Chaque direction, pôle, représentation et entité dispose d'un service « Finance et contrôle de gestion » rattaché hiérarchiquement au secteur « Affaires comptables et Budgétaires » au sein de la Direction Financière.

Ces services financiers gèrent la comptabilité générale et budgétaire de leurs entités et transmettent périodiquement les données au siège.

Masterpiece/ net est le système d'information comptable de la RAM. C'est une solution éprouvée de la gestion financière et comptable qui utilise les technologies Internet les plus récentes pour permettre l'accès aux informations financières de l'entreprise, de n'importe où et à tout moment.

Le système comptable permet plusieurs niveaux de consolidation : une première consolidation au niveau des représentations, puis au niveau pôles et directions, et au niveau global compagnie en final.

### SI Comptabilité générale (Masterpeice) :

Le SI comptable ( Masterpiece) est adapté à la structure et au schéma organisationnel de la fonction financière. Il s'agit d'un système pyramidal avec des niveaux hiérarchisés de consolidation des données. Chaque entité est une organisation disposant d'une comptabilité indépendante mais en liaison automatique avec l'organisation consolidatrice et le cas échéant avec les organisations consolidées.

Le système d'information comptable Masterpiece a été mis en place pour la première fois à la RAM en 1999, il intègre 6 modules indépendants :

Module Comptabilité auxiliaire Fournisseurs ;

Module Comptabilité auxiliaire Clients ;

Module Comptabilité Auxiliaire Immobilisations ;



Module Comptabilité Auxiliaire Comptes personnel ;  
Module comptabilité Générale  
Module comptabilité Budgétaire.

Le SI comptable est en liaison automatique avec d'autres SI à savoir : SI recette passage, SI recette Fret, SI RH, SI comptabilité agences et escales ( Exact ou Sicof ).

## ~~Apport du système d'information comptabilité générale en terme de contrôle de gestion :~~

- Permet de suivre les comptes de produits et de charges et des comptes de bilan par entité.
- Rapprochement automatique avec la comptabilité budgétaire.
- Suivi personnalisé des comptes tiers : Clients, Fournisseurs, Personnel.
- Suivi automatique individualisé des immobilisations et de leurs amortissements.

## ~~Le délai de production de l'information comptable :~~

Le délai de production des états comptables (Bilan et CPC) est de deux à trois mois.  
Ce délai est expliqué par :

- La réception des données des représentations et agences est de 20 à 30 jours fin de mois.
- Les agences reçoivent les bandes BSP ( ventes détaillées des agences de voyage) quinze à vingt cinq jours fin du mois.
- Le délai de traitement des comptes de liaison et des rejets vu le nombre important des entités et le volume considérable des transactions entre entités.
- Le délai d'analyse des comptes,
- Le volume des provisions qui concernent :
  - La provision pour grande visite aéronautique ;
  - Les provisions pour créances ;
  - Les provisions pour perte de change latentes ( volume important des comptes tiers et des emprunts en devise)

Les provisions des charges interline qui touchent à plusieurs comptes. Les charges interline transitent par la chambre des compensations ( ICH) qui procède au clearing après un délai de 45 jours fin du mois.



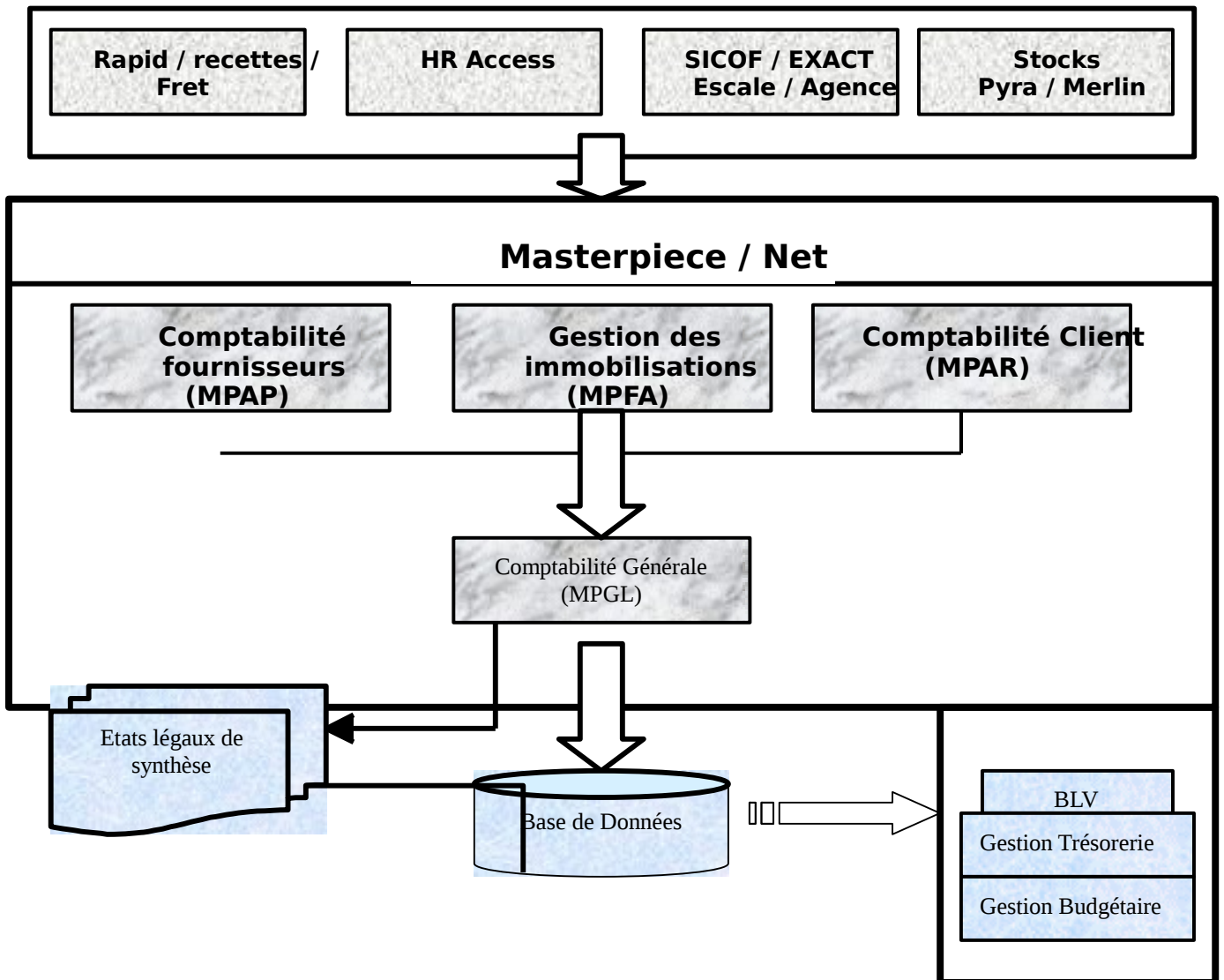


Figure1 : Cartographie du système d'information comptable Masterpiece.

**SICOF** : Progiciel comptable implanté au niveau des points de vente Europe, Amérique du Nord, Afrique, Moyen Orient, Escale Maroc et Escale France.

**EXACT** : Progiciel comptable de facturation, implanté au niveau des points de ventes Maroc et de la province française ( Hors paris).

**Stocks Pyra/Merlin** : stock aéronautique et non aéronautique.

**Rapid / recettes fret** : progiciel de gestion de la recette passage et une application développée en interne de gestion de la recette fret.

**HR Access** : progiciel de paie.

### 3. Système d'information recettes transport :

#### 3-1 Missions de la fonction recettes transport :

La fonction recette transport a pour missions :

- La valorisation de la recette transport passage et fret à partir des documents de vol utilisés sur les vols RAM ( Uplift) en respect de la technique de proratisation de l'IATA, et des délais de production ( M+10j).
- Le contrôle de la conformité des émissions des documents à la réglementation internationale ( IATA) et aux procédures de la compagnie
- La facturation des prestations de transport fournies aux compagnies tiers, et le contrôle des factures reçues et ceci, dans le respect de la réglementation IATA et des accords bilatéraux entre les compagnies.
- La gestion de stock des documents de vol RAM
- La tenue de la comptabilité recette, le contrôle de son chargement et l'analyse des comptes.
- La production des tableaux de bord de la recette par secteur ( trafic et recette par ligne) et par origine d'émission ( trafic et recette par point de vente toutes lignes confondues).

#### 3-2 SI recette transport ( RAPID/ MERCATOR) :

##### **Le SI Recette transport comprend cinq modules principaux :**

Module ventes Passage pour le chargement et le contrôle des émissions ( ventes)

Module transport passage pour le chargement et le contrôle des utilisations ( transport)

Module Inward Billing pour le chargement et le contrôle des factures interline reçues.

Module Outward Billing pour le chargement et le contrôle des factures interline émises.

Module de la comptabilité Générale propre au logiciel RAPID

Module Reporting qui permet de tirer les tableaux de bord de la recette. Ce module a été complété par un logiciel de reporting spécialisé 'COGNOS'

Notons également que la recette Fret est gérée dans le cadre de la même logique mais avec un logiciel à part.



## SCHEMAS DE FLUX ET DES PROCESS SI RECETTE TRANSPORT RAPID

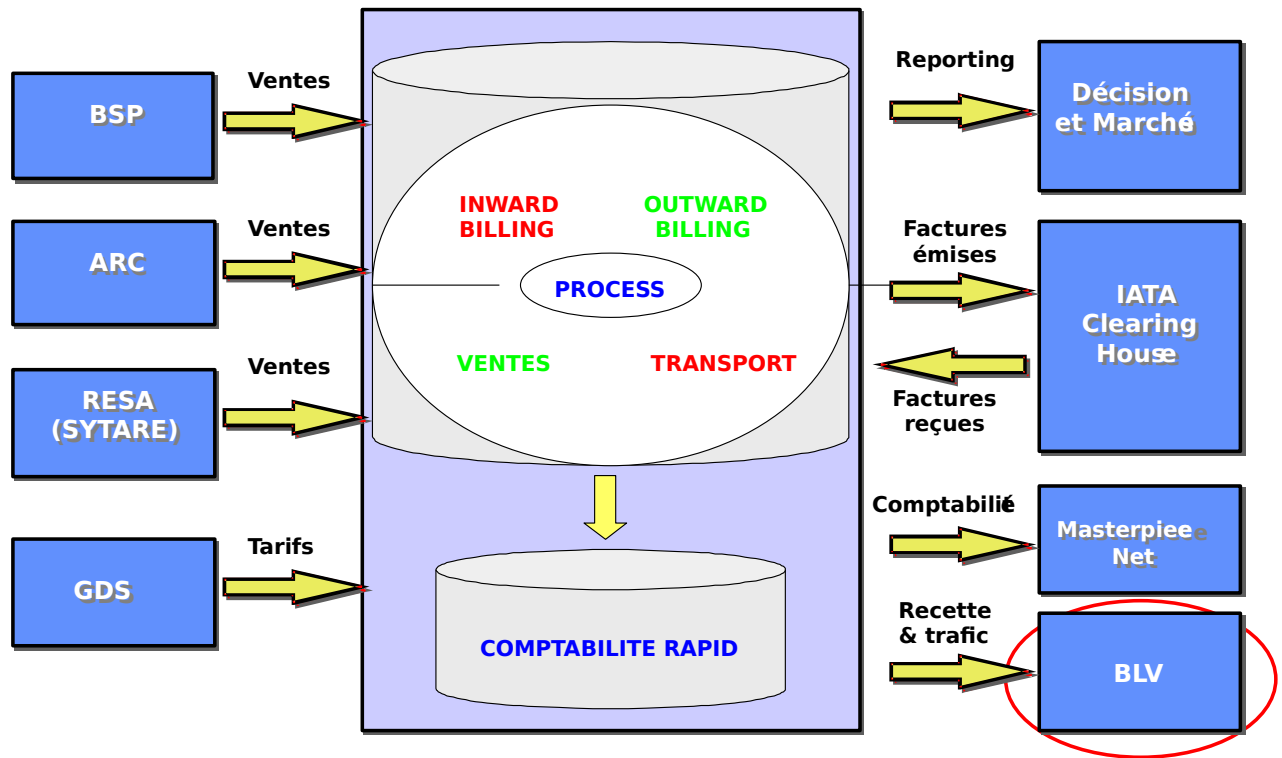


Figure2 : schéma de flux et de processus du système d'information recettes transport.

Le SI Recettes fournit pour les besoins de la comptabilité analytique ( BLV ) :

La recette passage et le nombre des passagers transportés ( payants et gratuits) par vol, par marchés émetteurs, par classes tarifaires et par devises.

La recette fret et le poids fret par vol et par voie de surface.

La recette BCB (Billet complémentaire de bagage) et la recette CPA par vol.

### 4- Système d'information comptabilité Budgétaire :

#### 4-1 Organisation du système de la comptabilité Budgétaire :

A l'instar de la comptabilité générale, la fonction budget est décentralisée de façon hiérarchisée. Chaque entité dispose de son budget de fonctionnement et de son budget

d'investissement de l'exercice, avec un niveau hiérarchique intermédiaire de responsabilité au niveau Pôle ou direction.

Pour les responsables opérationnels, le budget est un engagement et un outil de référence pour la prise des plans de décisions d'actions envisagées. Ces derniers ont des objectifs datés et quantifiés avant d'élaborer un budget qui constituera par la suite en lui-même une autorisation de dépense. Le budget peut de façon occasionnelle être révisé par la direction générale.

#### 4-2 Processus d'élaboration du budget :

L'ensemble des directions et des entités (représentations, et services) participent à l'élaboration des budgets.

L'animation du processus budgétaire, et la consolidation des données sont assurées par la fonction « contrôle Budgétaire » au niveau de la direction Financière.

#### Phases clés du processus budgétaire :

- Etude de marché et prévisions commerciales pour l'année budgétaire, et détermination du trafic passage, trafic fret, et chiffres d'affaires prévisionnels par entité,
- Détermination et Diffusion du programme prévisionnel des vols,
- Chiffrage des coûts opérationnels de l'exercice,
- Détermination des enveloppes de frais généraux,
- Première consolidation de l'ensemble des budgets,
- Réunions de validation des budgets par direction,
- Consolidation finale des budgets et préparation du comité directeur,
- Approbation du budget par le comité directeur,
- Approbation finale du budget par le conseil d'administration.

Le budget prévisionnel s'insère dans le cadre du business plan de la compagnie. Le président envoie une lettre d'orientations stratégiques à l'ensemble des directions et entités pour donner le coût d'envoi à la compagnie budgétaire, lettre dans laquelle il rappelle les objectifs de la compagnie à long, moyen et court terme et trace les grandes lignes des actions opérationnelles à entreprendre.



Le budget contient les mêmes variables que les tableaux de bord qui leur correspondent, ce qui permet une intégration Budgets/ Tableaux de bord.

#### 4-3 Le suivi budgétaire :

Le suivi budgétaire des réalisations et l'analyse des écarts sont effectués mensuellement, et font l'objet d'une présentation au Comité Directeurs.

Il existe des seuils de tolérance pour les écarts par rapport au budget. Ces seuils sont définis officiellement par écrit et à l'avance.

#### 5- Système d'information comptabilité analytique « Bilan de Vol » :

##### 5-1 Définitions :

Le BLV représente l'outil de comptabilité analytique, utilisé depuis les années 80 et ayant subi plusieurs évolutions il se base sur la méthode des coûts variables évolués avec la distinction entre les coûts directs liés au vol et ceux indirects. Le système de gestion analytique produit le document de reporting « BLV » qui permet de suivre et d'analyser les résultats analytiques des lignes, des marchés et des vols tout en évaluant la performance économique des vols et d'élaborer les résultats d'exploitation de la compagnie Royal Air Maroc.

L'application Bilan des Vols consiste à rapprocher les éléments de coûts et de recettes associées à chacun des vols par date de service et mesurer leur variation. Elle permet de calculer des indicateurs tels que coût passager, coût opérationnel, coût avion, coût complet sur différents axes d'analyse – secteur, type d'appareil, nature de vol. Il y a actuellement environ 3500 vols et 285 000 passagers par mois.





**5-2- Le principe de la méthode du Direct Costing Evolué :**

Le direct Costing introduit en comptabilité la distinction fondamentale mise en évidence par l'analyse économique entre :

- Les charges variables, ou charges d'activité ou charges opérationnelles, qui varient avec le volume d'activité ;
- Les charges de structure, fixes pour une structure donnée, qui ne sont pas liées au volume d'activité et qui constituent en quelque sorte le coût des moyens dont l'entreprise s'est dotée.

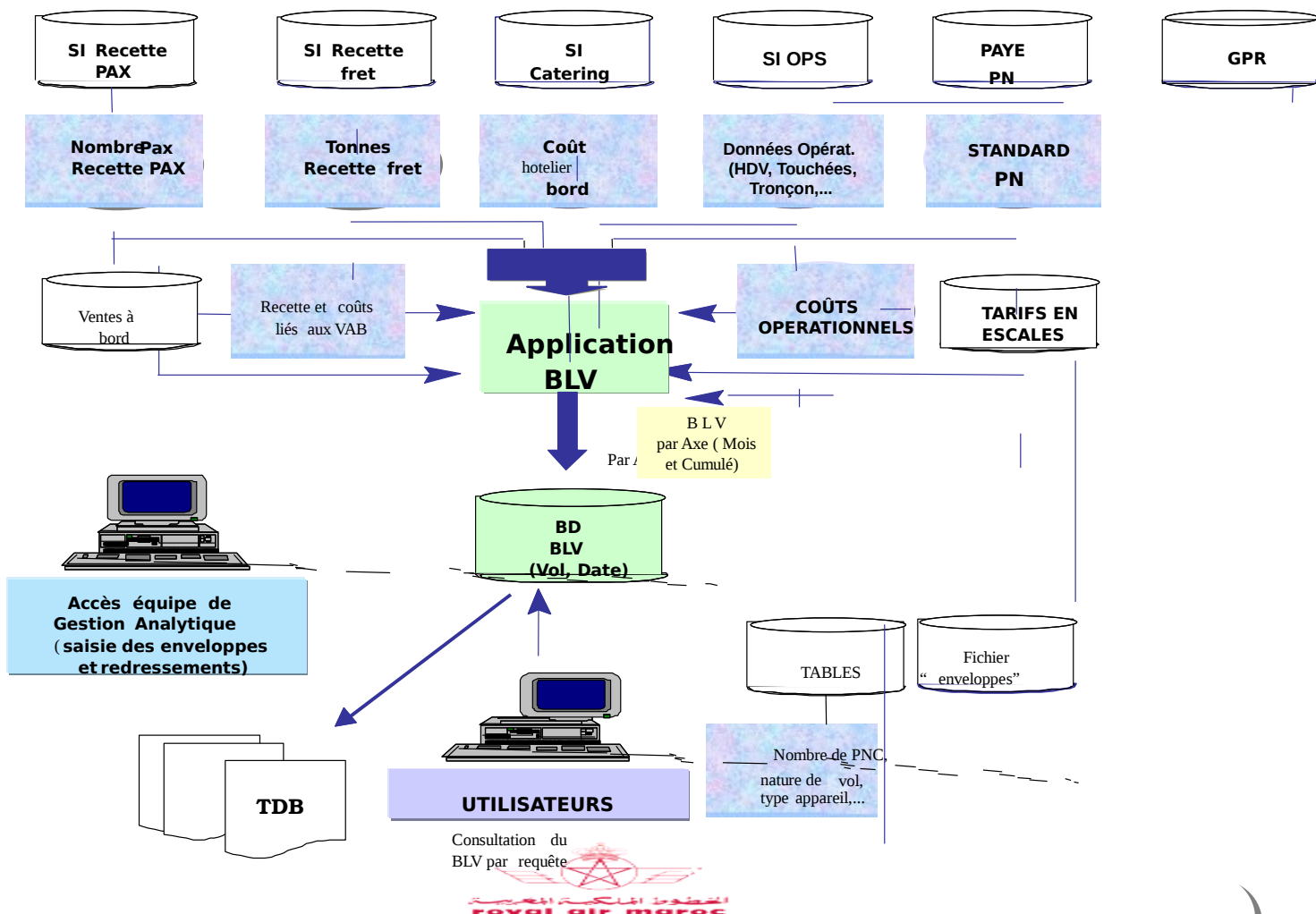
Les 1ères sont opérationnelles et dépendent de la volonté de produire ou pas.

Les 2èmes sont supportées d'office. Donc, elles n'ont rien à voir avec l'activité de l'entreprise et dès le début de la période on doit les considérer comme une perte de la période et les placer en totalité au débit du compte de résultat de la période.

**5-3- Organisation du système BLV :**

**MODULE : BLV**

**Cartographie des Flux**



#### 5-4 - Les sources de données :

Le BLV permet d'élaborer les résultats analytiques et de faire une analyse selon : la nature de l'activité (transport et hors transport), nature de vol ( réguliers, supplémentaire, charter...), réseau ( France, Europe...), et par type d'appareil.

L'application Bilan des Vols est alimentée à partir de plusieurs systèmes d'information listés ci-dessous :

OPS listes des vols réalisés et données opérationnelles ;

Recette PAX informations sur les passagers - PAX (nombre, payant, gratuit, classe de transport, ...) et recettes transport des passagers ; assuré par la fonction « recette transport » qui valorise cette recette à partir des documents de vol utilisés ( coupon de vol...)

Recette fret informations sur les frets (poids fret par vol ...) et recettes transport des marchandises;

Ventes à bords informations sur la vente des produits hors taxe (Actuellement, réception d'un document papier car ce système n'est pas opérationnel) ;

Tarifs en escales coûts opérationnels; alimenté par les données d'activité (heur de vol, nombre de vol, Atterrissage, balisage, carburant, stationnement, taxe de survol...)

Catering coût des prestations hôtelières servies à bord (déjeuner, dîner, ....) ; le détail de toutes les prestations est donné par le plan d'hébergement

Paye personnel navigant coût du personnel navigant (salaires, frais de déplacement..) ;

Pour le calcul des salaires PNC et PNT par vol, le Système information paye utilise les données sur les salaires bruts, charges sociales(CNSS, CIMR, mutuelle, assurance), primes et indemnités par matricule, par service avec l'activité en Heur de Vol par matricule et par vol selon la qualification de chaque PN,



GPR gestion des ressources humaines ; permet de calculer les frais d'hébergement, les frais de découcher et les indemnités de repas et ceux par vol (les tarifs hôtel, barème d'hébergement sont déterminés par la DOA )

### 5-5- Analyse des coûts par vol :

L'application BLV utilise comme méthode le direct costing évolué qui pose comme principe de base la non répartition des charges indirects et prend en considération les charges spécifiques qui ne concerne que certains produits.

Donc on aura une répartition des coûts selon trois axes principaux :

- les coûts variables,
- les charges spécifiques,
- les charges communes,

#### 5-4-1 Analyse des coûts variables :

La BLV distingue entre trois types de coûts variables :

- CV en fonction des passagers transportés sur le vol,
- CV en fonction des heures de vol,
- CV en fonction du nombre de vols réalisés et productivité avion.



**CV en fonction des passagers transportés sur le vol :**

<b>Coût au passage</b>	<b>définitions</b>	<b>Source</b>	<b>Unité l'œuvre</b>	<b>Méthodes de calcul</b>
<b>Catering</b>	Prestations hôtelières servies à bord	Plan d'hébergement, montant global pour les gratuités, le matériel, les distractions en vol, et le handling taxé facturé par l'aéroport Tarifs en escale (centre hôtelier du pôle client sol)	Par PAX transporté selon la classe	Tarifs unitaires par prestation par vol.  Le plan des prestations hôtelières et les tarifs est pris en charge par la DOA
<b>Assurance PAX</b>	Assurance contractée au bénéfice des passagers pour couvrir les risques encourus à bord.	Enveloppe annuelle provenant du contrôle budgétaire (CB)	CU au 1000 PKT	$CU * PKT PAX / 1000$
<b>Promotion PAX</b>	Dépenses de publicité pour les produits RAM	Enveloppe annuelle provenant du CB.	PAX par pôles commerciaux par nature de vol	$CU * PAX$ payant $CU =$ enveloppe promotion / nombre de PKT prévisionnel
<b>Réservation</b>	Les coûts liés à l'utilisation des systèmes de distribution, de gestion de l'offre et d'enregistrement.	Enveloppe annuelle provenant du contrôle réservation, factures GDS ( Global Distribution System)	CU par PAX payant	Coût des systèmes de réservation + coût des lignes spécialisées. Un ratio de réservation est calculé pour mettre en relief le ratio entre le nombre de passagers enregistrés et le nombre de passagers transportés.
<b>Transit</b>	Traitement	BLV micro. Enveloppe annuelle provenant du CB	CU par PAX régulier	$CU PAX * PAX$ régulier



## Charges variables en fonction des heures de vol et du nombre

Coûts en HDV	définition	Source	Unité d'œuvre	Méthode de calcul
<b>Atterrissage</b>	Taxe payée aux autorités aéroportuaires	Tarifs en escale (pôle client Sol)	Coût par type d'appareil	Coût par type d'appareil à la ½ touchée par escale * le nombre de ½ touchée réalisée * taux devise
<b>IRC (taxe de survol)</b>	Taxe payée pour le survol de chaque pays	Tarifs en escale (pôle client Sol)	CU par pays survolé	
<b>Balisage</b>	Eclairage des pistes en fonction du vol et des escales	Tarifs en escale (pôle client Sol)	CU par escale	Nombre de balisage * tarif balisage par escale
<b>Stationnement</b>	Dépenses de stationnement des appareils lors d'une escale	Tarifs en escale (pôle client Sol)	CU à la ½ touchée par type d'appareil	CU par type appareil * nombre de touchées
<b>Redevance aéroportuaire</b>	Sous-total	Atterrissage		+ IRC+balisage+stationnement
<b>Tiers handling</b>	L'assistance des compagnies tiers pour le compte des avions RAM (escale hors Maroc)	Tarifs en escale (pôle client Sol)	CU à la ½ touchée par type d'appareil	CU par type d'appareil * nombre de touchées
<b>RAM handling</b>	L'assistance des appareils RAM pour elle-même	Traitement BLV micro. Enveloppe annuelle provenant du CB	CU à la touchée par escale et par type d'appareil	CU = somme des frais généraux / (touchées prévisionnelles * coefficient pondération) CU * touchées pondérées réalisées CU * touchées pondérées réalisées

<b>Frais de déplacement navigant Technique (PNT)</b>	Prime + indemnité relative à chaque vol	SI Paye Division Rémunération	Montant par vol	(hébergement + repas + découches)
--	---	-------------------------------	-----------------	-----------------------------------

<b>Carburant</b>	Consommation par type d'appareil	Tarifs en escale (Division Carburant)	Nombre en HL / HDV consommées par appareil	Consommation en hectolitre par HDV * prix moyen * HDV
				Prix moyen = [(prix à l'escale de départ * enlèvement à l'escale de départ) + prix moyen au vol précédent * volume restant dans le réservoir] / enlèvement de l'escale de départ + volume restant dans le réservoir
<b>Grand Entretien</b>	Maintenance (réparation, moteur, matière 1 <sup>ère</sup> , pièces de rechange)	Enveloppe de maintenance annuelle fourni par le contrôle budgétaire CIA	Coût à l'HDV par type d'appareil	Coût par HDV * HDV réalisées par type d'appareil

<b>Frais de déplacement navigant commercial (PNC)</b>	Prime + indemnité relative à chaque vol	SI Paye Division Rémunération	Montant par vol	(hébergement + repas + découches)
---	---	-------------------------------	-----------------	-----------------------------------



## CV en fonction du nombre de vols réalisés et productivité avion

productivité HDV	définitions	sources	unité d'œuvre	méthode de calcul
<b>Amortissement</b>		Traitement BLV micro. Enveloppe annuelle fournie par le CB.	Coût à l'HDV par type d'appareil	Coût par HDV * HDV réalisées par type d'appareil
<b>Assurance</b>		Traitement BLV micro. Enveloppe annuelle fournie par le CB.	Coût à l'HDV par type d'appareil	Coût par HDV * HDV réalisées par type d'appareil
<b>Frais financier</b>		Traitement BLV micro. Enveloppe annuelle fournie par le CB.	Coût à l'HDV par type d'appareil	Coût par HDV * HDV réalisées par type d'appareil
<b>Location A préciser</b>	Les dépenses d'affrètement des avions des autres compagnies	Traitement BLV micro. Enveloppe annuelle fournie par le dept Contrat de location		Tarif * HDV réalisé * devise



### 5-4-2 Analyse des coûts fixes spécifiques :

Elles se composent des frais relatifs aux représentations RAM au Maroc et à l'étranger et les frais des escales, ces charges sont considérées spécifiques parce que chaque représentation a son propre budget, sa propre politique commerciale et donc responsable de son réseau géographique.

Les frais d'escales concerne toutes les escales commerciales de la RAM à l'étranger, chaque budget est affecté au nombre de vol que l'escale a assisté.

### 5-4-3 Analyse des coûts fixes communes :

Représentent toutes les charges fixes des fonctions support qui sont :

- ✦ La direction des Opérations Aériennes.
- ✦ Centre industriel Aéronautique.
- ✦ Administration générale.

Le BLV est alimenté par ligne ( vol), les montants des recettes et charges relatives au vol sont injectées dans les rubriques correspondantes, puis consolidés par secteur, nature de vol ...

Il existe deux types de tableaux de bord dans l'application BLV micro,

- ✦ Le bilan des vols
- ✦ Et le résultat analytique (global et détails).

Ces deux tableaux de bord produisent plusieurs rapports suivant les axes et variables d'analyse définis. Les états représentent soit un cumul du mois de novembre au mois courant, soit l'analyse d'un mois donné.





La synthèse des résultats analytiques est composée :

des données globales d'activité ( offre, trafic(PKT), CR, RU/ PKT, CU / SKO, trafic ( PAX payants))

des résultats analytiques par pôle (global, par nature de vol et par secteur) Coûts unitaires à l'HDV par appareil,

des résultats analytiques global compagnie,

de l'activité hors transport

Chiffre d'affaire transport =	Assistance commerciale + Commission encaissée + marge sur V.A.B + divers
(-) charge d'exploitation =	Assistance + commission PNC/ V. A. B + consommation stock avions tiers
( - ) Produits financiers	
( - ) Charges financières	
( - ) Provisions et reprises divers	
<b>= Résultats Hors Transport</b>	

Des résultats analytiques par transport, par nature de vol et par fret,

Sous - totaux	Formule de calcul	Définition
CA transport	CA PAX + CA fret	
CA PAX	Recette brute PAX + recette BCB – frais de ventes	
CA fret	Recette fret + recette poste + recette CPA - frais de ventes	



Sous - totaux	Formule de calcul	Définition
Coût PAX & fret	Commission PAX + commission fret + taxe PAX + Catering + assurances PAX + promotion PAX + réservation + transit	
Coût vol	Redevance aéroportuaire + tiers handling + RAM handling + FD PNT + FD PNC	
Coût HDV	Salaire PNT + salaire PNC + carburant + entretien (grand + petit)	
Contribution après coût variable	CA transport – coût HDV – coût vol – coût pax & fret	
Coût avion	Amortissement + assurance + frais financiers + location	
Contribution après coût avion	Contribution après coût variable – coût avion	
Coût secteurs	Représentation & agences + frais escales	
Contribution après coût secteurs	Contribution après coût avion – coût secteurs	
Coût de structure	Pôle client vol + CIA + coût administration général	
Coût complet	Coût PAX & fret + coût vol + coût HDV + coût avion + coût secteurs + coût de structure	
Résultat net	CA transport – coût complet	
Total PAX payant	Total PAX – total pax gratuit	
PKT payant	Total PAX payant * distance parcourue	



Sous - totaux	Formule de calcul	Définition
SKO	Sièges offerts * distance parcourue	Sièges offerts = capacité siège de l'appareil
Coefficient de remplissage PAX	$(PKT \text{ payant} / SKO) * 100$	
Recette PAX brute payant	Recette PAX brute – recette PAX gratuit	
Recette PAX nette payant	Recette PAX brute payant – frais de vente PAX	
Recette PAX nette / KG	Recette PAX nette / poids PAX	
Recette PAX nette payant / PKT	Recette PAX nette payant / PKT payant	
Recette PAX nette payant / PAX	Recette PAX nette payant / nombre PAX payant	
Contribution PAX / PKT	Contribution PAX / PKT	
Charge totale	Poids total en kg de l'ensemble du Fret + CPA + Poste	
Charge totale payant	Charge totale – charge gratuite	
TKT payant	Tonnage fret payant * distance parcourue	
TKO	Tonnage (capacité de l'avion) * distance parcourue	
Coefficient de remplissage	$(TKT / TKO) * 100$	
TKO global (PAX + fret)	TKO PAX + TKO Fret	TKO PAX ne figure pas dans le BLV actuel
TKT global (PAX + fret)	TKT PAX payant + TKT BCB payant + TKT fret payant	
Coefficient remplissage global	$(TKT \text{ global} / TKO \text{ global}) * 100$	



Il existe des documents spécifiques pour analyser un point précis tels que :

Seuil de rentabilité	Formule de calcul
Recette nette / PKT en coût variable	$(CA \text{ PAX} - \text{contribution après coût variable}) / \text{PKT}$
Coût variable	Coût PAX & fret + coût HDV + coût vol
Contribution PAX	$CA \text{ PAX} - \text{coût PAX \& fret}$
CR en coût variable	$((\text{coût variable} - CA \text{ fret}) / (\text{contribution PAX} / \text{PKT})) / \text{SKO}$
Recette nette / PKT en coût direct	$(CA \text{ PAX} - \text{contribution après coût avions}) / \text{PKT}$
CR en coût direct	$((\text{coûts variables} + \text{coût avion} - CA \text{ fret}) / (\text{contribution PAX} / \text{PKT})) / \text{SKO}$
Recette nette / PKT en coût complet	$(\text{Coût complet} - CA \text{ fret}) / \text{PKT}$
CR en coût complet	$((\text{coût complet} - CA \text{ fret}) / (\text{contribution PAX} / \text{PKT})) / \text{SKO}$
Coût variable / SKO	Coût variable / SKO
Coût direct / SKO	Coût direct / SKO
Coût complet	Coût complet / SKO
Coût opérationnel	Coût HDV + coût vol

Afin de déterminer la rentabilité de certains vols charters qui s'inscrivent dans le cadre des opérations commerciales particulières (Omar Bango, Général Motors, ...). Il est nécessaire de les identifier par numéro de vol. Ils sont identifiés au niveau de l'application BLV micro.



Le code share va affecter l'activité des vols :

location des sièges RAM à une autre compagnie (AT (Royal Air Maroc) tractrice).

Les indicateurs SKO et recette doivent prendre en compte ces informations.

**SKO** = sièges alloués \* distance parcourue \* nombre de vol

**Recette** = sièges alloués \* tarif siège \* nombre de vol

Dans certains contrats, les sièges alloués ne sont pas facturés s'ils sont vides.

location des sièges d'une autre compagnie à la RAM (vol autres compagnies tractrice). L'indicateur location doit prendre en compte l'information.

**Location** tarif siège \* nombre de sièges \* taux devise

Dans le cas où la compagnie Gulf Air serait tractrice, celle-ci apparaît dans le fichier vol sous la nature de vol marketing. Il est donc nécessaire de ne pas prendre en compte l'indicateur SKO car l'appareil n'est pas AT.

Aujourd'hui, des contrats de code share existent avec Air France, Ibéria et Gulf Air. La location des sièges s'effectue seulement sur des vols réguliers.

Les vols mixtes réguliers pour permettre d'identifier les dépenses (atterrissage, balisage, ...) liées seulement au fret. La clé de répartition est :

**Recette fret / recette générale = poids**

Activité hors transport, rapport concernant les ventes à bord (VAB). Les données sont fournies au niveau global compagnie et mensuellement (document papier). Elles sont imputées à l'activité hors transport c'est à dire à aucun vol.

Des résultats analytiques sur les vols cargo, document réalisé à la demande

Offres en siège par secteur, à la demande



## Glossaire

PAX Passager	
AT	Royal Air Maroc
RU Recette	Unitaire
CR	Coefficient de remplissage
MEP	Mise En Place acheminement d'un avion vers son escale de départ sans passager
ROD	Recette Opération Divers
Demi tour	Lors de problème retour sur l'aéroport
CU Coût	Unitaire
Code share	Location de sièges
Fretement divers	Appareil RAM loué à une autre compagnie concerne le fret et le PAX
VAB	Ventes à bord
PN Personnel	Navigant



## 6- Evaluation du système d'information :

La composante du système contrôle de gestion	Forces	Faiblesse
<b>Comptabilité Générale</b>	Fournit au système de contrôle de gestion Les éléments de base pour le suivi de l'activité.	Le délai de production des états comptables est long
<b>Système Budgétaire</b>	Suivi budgétaire des réalisations et analyse des écarts. Participation de l'ensemble des directions dans l'élaboration du budget.	Impossibilité de déroger au budget contrat sauf accord de la direction Bureaucratie de fonctionnement Le budget est moins flexible
<b>Recettes transport</b>	Soutien de la réglementation internationale. Gestion de stock de la RAM en matière de documents de vol. ( exhaustivité, Bonne qualité, respect des délais) Bénéficie d'un outil informatique adapté.	- Taux d'utilisation du système informatique moyennement faible. - Adhésion totale aux dispositions internationales de l'IATA.
<b>Comptabilité analytique</b>	Le bilan des vols est un outil permettant d'avoir une information de synthèse.	Le bilan des vols ne juge pas la performance des marchés ( centres de profit).



Ici, on va s'étaler sur le diagnostic du système de comptabilité analytique :

- **Evaluation liée à la méthode du Direct Costing :**

~~La méthode du Direct Costing présente certains avantages :~~

1) Elle permet de contrôler l'efficacité de la gestion interne, en suivant l'évolution des coûts variables liés aux décisions de la gestion courante et en les comparant à des normes pour veiller à leur compression.

2) C'est une méthode facile, dynamique, opérationnelle, tournée essentiellement vers l'avenir.

3) Elle constitue la base de calcul du seuil de rentabilité.

~~La critique de la méthode a porté essentiellement sur :~~

1) La difficulté de l'analyse des charges selon le critère de variabilité. Ces analyses reposent sur des études de corrélation, de régression... qui doivent être bien menées, au risque que tous les résultats soient faussés.

2) Les dangers d'une politique basée essentiellement sur le direct costing :  
En effet, le direct costing se révèle intéressant dans les prises de décision mais uniquement dans le court terme. Sur le long terme c'est la totalité des charges et non les seules charges variables qu'il faut couvrir.

3) L'insuffisance de l'analyse par centre de responsabilité :

Sous sa forme simplifiée, Le direct costing néglige l'intérêt de l'analyse des charges ( variables ou fixes) au niveau des centres de profits caractérisés par la définition précise d'une responsabilité de gestion. L'efficacité du contrôle interne de gestion se trouve ainsi affecté. On se prive d'une base solide pour l'élaboration et le contrôle des budgets.

- **Evaluation liée aux besoins de l'activité :**

Le bilan des vols actuel ne juge actuellement que la rentabilité des lignes sans pour autant obtenir des éléments clés pour apprécier les performances des marchés. Ceci est dû au fait que les responsabilités, dans la logique des résultats par vols, sont diluées.





Ainsi, pour une ligne donnée, tous les marchés participent à la constitution du chiffre d'affaires mais il n'est pas possible de mesurer de combien chaque centre de profit a contribué à la création de la valeur ni d'instaurer une logique des prix de cession internes ou de facturation de sièges vers les marchés

## Chapitre II : Système de reporting à la RAM : les tableaux de bord

### I- Notion de Tableau de bord :

Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs, à un niveau suffisamment agrégé, à destination des responsables quel que soit leur niveau hiérarchique (directeurs et sous-directeurs d'administration centrale ; chefs de services déconcentrés ; etc.), en vue de leur permettre de connaître l'état d'avancement des programmes ou des orientations dont ils doivent assurer la mise en oeuvre et pour lesquels ils doivent atteindre un objectif spécifique. C'est un outil d'aide à la gestion, conçu pour analyser la performance.

Le tableau de bord est centré sur les points clés de gestion, c'est-à-dire sur les objectifs majeurs, prioritaires, stratégiques et/ou sur les risques liés à l'activité de la structure à un instant donné, et qu'il est nécessaire de suivre de près, de placer sous le contrôle de l'unité ou du service afin d'éviter d'éventuels dérapages. Comme il est axé sur les points clés de gestion, le tableau de bord n'a pas vocation à couvrir tous les champs de l'activité d'un service ou d'une entité.

Le tableau de bord, en tant qu'outil de pilotage, présente plusieurs intérêts. Il permet en effet de :

- Construire les bases d'un système de management stratégique intégré afin de :
- Clarifier et rendre lisible la stratégie de l'organisation ;
- Communiquer la stratégie à tous les niveaux de l'organisation ;
- Rendre cohérents les objectifs des services et des individus avec la stratégie globale ;
- Relier les objectifs stratégiques à la programmation et à la budgétisation ;
- Procéder périodiquement à des analyses et évaluations de performance ;
- Mettre en cohérence ses processus managériaux ;



- Faciliter la mise en oeuvre de la stratégie à long terme par l'ensemble de l'organisation.

## **II- Présentation du système de reporting à Royal Air Maroc :**

### **a) Reporting hebdomadaire :**

Il s'agit du reporting au comité de pilotage Opérationnel hebdomadaire. Le CPO expose les résultats du trafic passager par marché pour la semaine écoulée et prend le cas échéant les décisions opérationnelles adéquates afin de remédier aux insuffisances relevées.

### **b) Reporting mensuel:**

Le comité Directeur se réunit une fois par mois pour exposer :

- Les réalisations commerciales passager et fret en terme de trafic et de recettes,
- Les conditions dans lesquelles se réalise le programme des vols,
- La situation financière,
- Les évolutions enregistrées en matière de développement de la qualité.

### **c) Reporting trimestriel**

Chaque trimestre, le comité directeurs expose en plus des documents de reporting mensuel, les données du bilan comptable trimestriel.

### **d) Reporting annuel :**

Le comité directeur se réunit également deux fois par an pour préparer la réunion du conseil d'administration.



La première réunion est tenue généralement à mi-October pour valider les objectifs de l'exercice à venir et le compte d'exploitation Prévisionnel. Sont exposés à cette réunion les rapports suivants :

- ✦ Le compte d'Exploitation Prévisionnel ;
- ✦ Business plan de la compagnie sur un horizon de 5 ans ;
- ✦ La stratégie Financière de la compagnie.
- ✦ La deuxième réunion est tenue en avril pour valider les états financiers arrêtés pour l'exercice écoulé, et préparer le conseil d'administration et l'Assemblée Générale Ordinaire.

### III- Analyse des documents et Outils de reporting :

On s'intéressera dans la présente partie au reporting mensuel. et principalement au tableau de bord financier, aux tableaux de bord commercial, et au tableau de bord de qualité.

#### 1- Le tableau de bord financier (TBF):

Le TBF est un système extra comptable d'estimation, d'analyse et de reporting des résultats de la compagnie.

Le TBF est alimenté par les tableaux de bord des différents pôles et entités. Ces tableaux de bord contiennent les recettes et les dépenses ( réelles ou estimés le cas échéant ) du mois et de la période écoulée, avec des explications des écarts par rapport aux objectifs et par rapport à l'exercice précédent.

Vu les exigences du reporting ( comité directeur tenu généralement à M+20j ), le TBF ne s'appuie qu'en partie sur les données de la comptabilité générale ( délais de production des résultats comptables est de M+60j). Les données de la comptabilité sont donc complétées par les estimations des dépenses ou des produits non encore comptabilisés. La fonction 'Analyse et reporting financier', chargé de produire le TBF, commence à recevoir les tableaux de bord à partir de M+10j de chaque mois pour produire le TBF à M+16j.



Le TBF adopte une structure comptable de présentation des résultats global compagnie. Cependant, dans le fond, le TBF se veut économique dans la mesure où certaines charges et produits, comptabilisés en fin de période ou en fin d'exercice par la comptabilité générale, sont lissées au niveau du TBF, et notamment :

- Les primes annuelles, trimestrielles et semestrielles ;
- Les divers achats et charges externes ;
- Les taxes annuelles ;
- Les recettes dues aux billets émis et non utilisés comptabilisées en fin d'année ;
- Les dotations aux provisions pour grande visite aéronautique ;
- Les pertes de change latentes ;
- Les autres dotations et reprises de provisions.

Autre particularité, le TBF se limite au suivi du résultat courant.

### **Apports du système de tableau de bord financier :**

- Permet d'avoir une idée claire sur le résultat d'exploitation, le résultat financier et le résultat courant de la compagnie à un mois et demi avant l'arrêté des comptes,
- Analyse les écarts par rapport aux objectifs prévisionnels et par rapport à l'exercice précédent.
- Calcule l'impact de la variation des taux de change ( Euro et USD) sur les résultats.

### 2- Le tableau de bord des performances :

Il s'agit d'un tableau de bord de suivi des performances de la compagnie au niveau de ses activités, ses ressources et de ses investissements.

Le tableau de bord des performances puise ses données principalement du TBF, du BLV, du SI Recette Transport, du tableau de bord de la DRH, et du tableau de bord de la qualité.



La qualité est appréciée selon les axes suivants :

### **Activité transport passage :**

Les réalisations globales par marché ( France, Europe, Afrique, Moyen Orient, Amérique et Domestique) en terme de trafic et de recette par origine d'émission sont comparées par rapport aux objectifs de la période et par rapport aux réalisations de la même période de l'exercice précédent. Les écarts significatifs sont expliqués et détaillés par secteur ou origine d'émission responsable.

Les performances des lignes sont appréhendées par le suivi du coefficient de remplissage ( CR), et la recette Moyenne au Coupon (RMC). Les écarts au niveau de ces indicateurs par rapport aux objectifs et par rapport à N-1 sont également expliqués de la même manière.

### **Activité Transport Fret :**

Le suivi du Fret se fait à travers les réalisations global compagnie en terme de tonnage et de chiffre d'affaires. Le chiffre d'affaires Fret est détaillé en : fret mixte, fret cargo et fret divers. De la même manière les écarts sont dégagés par rapport aux objectifs et par rapport à N-1.

### **Activité Hors Transport :**

Les activités hors transport sont suivies globalement à travers leurs chiffres d'affaires.

### **Les investissements au sol :**

Suivi de l'enveloppe des investissements au sol de la période, confrontée à celle de N-1.

### **La masse salariale :**

Suivi des effectifs et de la masse salariale par corps professoral ( personnel au sol, PNT, PNC, Etranger et Permanents). La comparaison est faite par rapport à l'exercice précédent.



**Compte de produits et de charges ( mois et cumul période) :**

Il s'agit d'une récapitulation synthétique du CPC estimé au niveau du TBF avec comparaison par rapport aux objectifs et à N-1, et des explications sommaires des écarts significatifs.

**Résultats analytiques par réseau ( Cumul période) :**

Le TBP récupère ici le résultat analytique au transport et les résultats par réseaux du BLV. Ces résultats son confrontés à ceux de la même période cumulée de N-1.

**La Productivité :**

La productivité est appréhendée grâce au suivi de plusieurs indicateurs et de leurs évolutions par rapport à l'exercice écoulé.

**Glossaire**

INDICATEURS	REALISE PERIODE	ECART / N-1
RU/ PKT		
CU/ SKO		
Trafic payant/ effectif		
TKO/ effectif		
Chiffre d'affaires / effectif		
Heures de vol / effectif		
Heures de vol / effectif		
Effectif / avion		
Cadence mensuelle PNT		
Ponctualité absolue		
Ponctualité relative		
Marge sur VAB / pax international		



Recette BCB / pax payants		
Coût de structure / chiffre d'affaires		
Utilisation flotte ( hdv / jour)		
Offre ( en 000 SKO)		
Hdv (appareil RAM)		

### 3- Le Tableau de bord commercial :

Le reporting de la direction commerciale porte sur les réalisations des marchés et le suivi des ventes.

#### ♣ **Suivi des réalisations commerciales :**

Le tableau de bord de la direction commerciale présente les réalisations de l'activité transport passage en terme de trafic, offre, coefficient de remplissage (CR), chiffre d'affaires et recette moyenne au coupon ( RMC) ; et ce par rapport aux objectifs et par rapport à N-1.

L'analyse de l'activité est présentée selon les axes suivants :

**Axe Nature de vol** : régulier, supplémentaire, charter, international, et global

**Axe Réseaux** : France, Europe, Proche Orient, Afrique, USA, Canada, et Domestique.

Axe origine d'émission : Origine tête de ligne (OTL), origine Maroc ( OMA), origine divers ( ODV)

**Axe Mix Clientèle** : clients première classe, classe d'affaires, plein tarif économique, MRE et tourisme.

**Axe Part de marché** : part de marché de l'activité régulière sur les principales destinations européennes.

Le tableau de bord présente également les réalisations en terme de trafic et de remplissage pour la période s'écoulant entre la fin du mois de reporting et la date de réunion du comité directeur ( généralement deux ou trois mois)

Une note explicative est souvent jointe au tableau de bord pour souligner et expliquer les écarts significatifs et localiser le cas échéant les marchés et les lignes responsables.



**♣ Suivi des ventes :**

Le suivi des ventes a pour objet d'informer la direction sur les conditions dans lesquelles se réalise le programme des vols. Il donne ainsi une idée sur les réalisations en trafic et remplissage par marché et par nature de vol du mois ( parfois deux ou plus ) qui suit celui du reporting.

L'analyse des données de réservation est à corriger principalement par le phénomène des réservations de la dernière minute.

La comparaison des volumes de réservations avec ceux de la même période de l'année écoulée permet de se faire une idée claire sur les évolutions du trafic et du chiffre d'affaires du mois et de la période en cours.

**4- Le tableau de bord qualité produit :**

Le tableau de bord Qualité Produit a pour mission de suivre la satisfaction de la clientèle et de la qualité du produit . Il est produit par la Direction Assurance Qualité et Sécurité.

La qualité du service de la compagnie et la satisfaction des clients sont appréciées à travers des indicateurs internes et externes.

**♣ Indicateurs internes :**

Il s'agit du suivi des réclamations de la clientèle. Le tableau de bord affiche l'indice d'Insatisfaction de la clientèle et son évolution dans l'année et par rapport à l'année précédente.

Les remarques défavorables des clients sont analysées par nature : ponctualité, services escale, service technique, boissons, commodité, repas, personnel escale, traitement bagage, informations escale, attribution au siège, personnel navigant, commercial, agence...

**♣ Indicateurs externes :**

La qualité du produit est suivie également via la ponctualité, le taux des incidents commerciaux et les anomalies du service à bord contenues dans le compte rendu PNC.





- Anomalies du service à bord :

Le tableau de bord affiche le volume des anomalies du mois, contenues dans les comptes rendus du personnel navigant commercial. Ces anomalies touchent à la qualité des repas, à l'insuffisance à bord de certains éléments du menu, manque de repas, retard de livraison des repas...

- La ponctualité départ :

Le taux de ponctualité relative est le pourcentage des vols ayant un départ inférieur à quinze minutes de l'heure prévue.

Le tableau de bord affiche le taux moyen de ponctualité du mois, comparé sur un graphe avec les taux de l'exercice et ceux de l'exercice précédent.

La ponctualité est appréciée également par secteur (ponctualité sectorielle) : casa, Maroc, Paris, France, Europe, Amérique du nord, Afrique nord, Afrique Ouest, et Moyen Orient.

- Les incidents commerciaux :

Il s'agit du suivi des refus des passagers ( Nombre des passagers refusés et le taux de refus au 1000 passagers), et d'analyse des causes de refus par nature. Les natures de refus sont généralement : la survente, arrivée tardive du passager, absence de document de voyage, formalités de police ou de douane , annulation du vol...

**( Mettre en annexe les tableaux de bord)**

### III- Evaluation du système de reporting :

Le diagnostic du système de reporting de Royal Air Maroc porte sur deux axes :

- 1) Le premier porte sur l'organisation globale du système de reporting au sein de la compagnie ;
- 2) Le deuxième présente un diagnostic complet du système de mesure de la performance pour appréhender sa cohérence, sa pertinence et sa fiabilité.



## 1- Diagnostic de l'organisation globale du système :

L'analyse de l'organisation globale de la compagnie et de son système de reporting nous permet de tirer les constats suivants :

- Absence d'une fonction « audit des systèmes de reporting » ou encore une fonction audit interne à mandater pour cette mission. Ce vide est comblé en partie par des « self audit » effectués par les responsables du reporting au niveau de chaque direction ou par les aménagements suite aux remarques et recommandations du comité Directeurs.
- Le suivi de la performance au niveau des agences et représentations commerciales est limité aux réalisations du trafic de remplissage, et de chiffre d'affaires. Le système actuel ne responsabilise pas pleinement ces entités par le suivi de leurs contributions ( contributions par origine d'émission). De même, au niveau de fixation des objectifs, le commercial au niveau des représentations s'engage sur un trafic et un chiffre d'affaire global, le partage des objectifs en terme de l'offre par destination n'est pas effectué.
- Au niveau des pôles métiers (Exploitation, Industriel et Opérations Aériennes), les tableaux de bord affichent la contribution du pôle, cependant on constate l'absence d'un raisonnement fin par activité et l'absence d'une comptabilité analytique permettant de mieux appréhender la contribution des différentes activités consommatrices de ressources et de séparer de façon nette l'activité du pôle pour le compte de la compagnie et celle pour le compte des tiers par un mécanisme des prix de cession interne.

## 2- Diagnostic du système de mesure :

Il s'agit de mesurer la performance des tableaux de bord sur le plan d'efficacité. C'est à dire :

- ✦ Sa couverture des objectifs de la compagnie ;
- ✦ Sa pertinence pour la prise de décision ;
- ✦ La fiabilité des mesures utilisées.



On a essayé de mesurer le lien qui existe entre les indicateurs utilisés dans les différents tableaux de bord de pilotage et les objectifs stratégiques et opérationnels mesurés.

- Une note entre 1 et 3 est attribuée à chaque indicateur pour estimer sa pertinence
- Une autre note est donnée pour mesurer la fiabilité de l'indicateur ( Précision de mesure)

**NB:**

Une note de '1' : « insuffisant »

Une note de '2' : « Moyen »

Une note de '3' : « Bien »



## I- AXE FINANCIER ET COMMERCIAL

### A- Objectifs de croissance et de taille :

	Indicateurs utilisés	Documents reporting	V
<b>croissance Offre</b>	offre par nature de vol et par secteur	TBC	
	offre	TBP	
	hdv ( appareil ram)	TBP	
<b>croissance trafic</b>	trafic par nature de vol et par secteur	TBC	
	trafic payant par origine d'émission	TBC, TBP	
	tonnage fret global	TBP	
<b>croissance Recettes</b>	recettes par nature de vol et par secteur	TBC	
	recettes par réseau	TBC, TBP	
	chiffre d'affaire fret global	TBF, TBP	
	chiffre d'affaire cargo	TBP	
	chiffre d'affaire hors transport	TBP	
	chiffre d'affaire assistance commerciale	TBF, TBP	
	redevances ventes à bord	TBF, TBP	
	chiffre d'affaire compagnie	TBF, TBP	
	recette nette par origine d'émission	TBC, TBP	



## Diagnostic du système CG actuel

<b>Part de marché</b>	part de marché offre	TBC
	part de marché trafic	TBC
	part de marché CA	TBC
<b>Optimisation du remplissage</b>	CR par réseau	TBP,TBC
	CR par nature de vol et par secteur	TBC
<b>Optimisation de la recette unitaire</b>	RMC par réseau	TBP,TBC
	RMC par nature e vol et par secteur	TBC
	RMC origine d'émission secteur propre	TBC
	recette BCB/ pax payants	TBP
	RU/ PKT	TBP

### B- Objectifs de rentabilité

Indicateurs utilisés	Documents reporting	Var/ obj	Var/
résultat d'exploitation	TBP,TBF	oui	oui
résultat Financier	TBP,TBF	oui	oui
résultat courant	TBP,TBF	oui	oui
résultat transport par réseaux	TBP	non	oui
résultat cargo	TBP	oui	oui
Marge sur VAB / pax inter	TBP	non	oui



**C- Objectifs de réduction des coûts :**

coûts prestations hôtelières / passager	TBP	non
coûts carburant avion / hdv	TBP	non
coûts PN / hdv	TBP	non
coûts maintenance / hdv	TBP	non
coût pax en transit / passagers payants	TBP	non
coût assistance en escale	TBP	non
coût redevance aéronautique/ TP	TBP	non
coût avion/ hdv	TBP	non
coûts commerciaux/passagers payants	TBP	non
charges d'exploitation	TBP,TBF	oui
CU / SKO	TBP	non
coût de structure / CA	TBP	non

**D- Utilisation des avions :**

utilisation flotte ( hdv / jour)	TBP	non
----------------------------------	-----	-----



**E- Suivi des investissements:**

investissements au sol	TBP	non
------------------------	-----	-----

**E- Risques Financiers :**

impact net de la variation EURO sur le résultat	TBF	non
impact net de la variation USD sur le résultat	TBF	non

**II- AXE RESSOURCES HUMAINES :**

Effectif	Effectifs par catégorie	TBP
Masse salariale	Masse salariale par catégorie	TBP
Productivité du personnel	trafic payant / effectif	TBP
	TKO / effectif	TBP
	heures de vol / effectif	TBP
	effectif / avion	TBP
	cadences mensuelle PNT	TBP
	CA / effectif	TBP



**III- AXE QUALITE :**

Ponctualité	Ponctualité absolue	TBP, TBQ
	Ponctualité relative	TBP, TBQ
Satisfaction clientèle	indice d'insatisfaction pour 1000 passagers	TBQ
Qualité produit	volume des anomalies service à bord	TBQ
	volume des incidents commerciaux	TBQ
	Taux d'incidents au 1000 passagers	TBQ





## **Résultats du diagnostic :**

- ✦ Il existe un nombre très important des indicateurs : 64 indicateurs (trop d'informations tue l'information).
- ✦ L'importance est donnée aux indicateurs financiers et économiques ( 47/64= 74%).  
On n'accorde pas beaucoup d'importance à l'actif incorporel de la RAM.
- ✦ Certains indicateurs ne sont pas comparés par rapport aux objectifs au niveau des tableaux de bord. C'est à dire qu'ils ne sont pas liés à la stratégie de l'entreprise. Ce qui constitue une grande faiblesse du système de reporting actuel
- ✦ Certains indicateurs mesurent des volumes ( charges d'exploitations , montant des investissements) et non une performance relative d'où le manque de fiabilité.
- ✦ La plupart des indicateurs mesurent le résultat et non pas les indicateurs intermédiaires pour évaluer les moyens qui ont abouti à la réalisation du résultat.
- ✦ Pour les indicateurs de productivité du personnel, il serait plus souhaitable de se limiter à un indicateur global ( CA global/effectif) ou détailler par domaine d'activité stratégique ( exemple cadence PNT ou touchées pondérées aux escales marocaines/ effectifs aux escales). Prendre en compte le trafic ou les heures de vol et les rapporter par rapport à l'effectif total sans tenir compte du fait que la compagnie a plusieurs domaines d'activités stratégiques ( assistance, maintenance, formation...) comparativement avec d'autres compagnies, faussera nécessairement l'analyse.
- ✦ La performance des activités hors transport de la compagnie ( assistance, maintenance, formation...) n'est pas clairement visible dans les tableaux de bord de pilotage. La performance de ces activités est suivie à travers l'activité transport. Chose qui va nécessairement changer dans la vision business unit adoptée par la compagnie, et surtout avec la libéralisation de l'assistance, de la volonté de la compagnie de développer son chiffre d'affaires maintenance aéronautique au service des compagnies tiers



✦ Une grande importance est accordée au suivi de la performance économique et financière au niveau des lignes, secteurs et réseaux. La performance des représentations et agences (origines d'émissions) est appréhendée uniquement à travers le trafic et le chiffre d'affaire par origine d'émission.

✦ La lecture des orientations stratégiques de la compagnie nous permet de repérer certains objectifs qui ne sont pas couverts par les tableaux de bord de pilotage. Il s'agit de :

~~Sur l'axe qualité~~ : suivi de la qualité autre que celle liée au Produit transport passage

~~Sur l'axe technologie~~ : suivi des innovations technologiques, nouveaux projets, nouvelles compétences acquises...

~~Sur l'axe économique et financier~~ : la rentabilité des capitaux engagés, les cash-flows et financement de croissance, les risques financiers et économiques et bilan des couvertures ( carburant, risque de change...), suivi de recouvrement client

~~Sur l'axe ressources humaines~~ : formation, motivation du personnel, développement des systèmes de valeurs, compétence...

~~Sur l'axe alliances et partenariats~~ : bilan économique et stratégique des alliances et partenariats de la compagnie (résultats, synergies...)

~~Sur l'axe environnement~~ : actions citoyennes, emploi...



## Conclusion de la deuxième partie :

L'organisation de la RAM, son mode de fonctionnement interne ainsi que son top management se sont toujours adaptés face aux grandes mutations de l'environnement pour accroître l'efficacité globale.

Ainsi Les actions stratégiques initiées depuis 8 ans et ayant portées sur une décentralisation des responsabilités visant à doter les entités de profits d'une large autonomie dans un contexte de marché nous ont amené à proposer de renforcer le principal système de pilotage actuel (BLV) par un nouveau système complémentaire jugeant les performances par centre de profit (BLM).

En effet, le bilan des vols ne jugent actuellement que la rentabilité des lignes sans pour autant obtenir des éléments clés pour apprécier les performances des marchés. ceci est dû au fait que les responsabilités, dans la logique des résultats par vols, sont diluées.

Par ailleurs, La RAM, évoluant dans un environnement de plus en plus complexe. Dans un monde où les actifs incorporels ont une part de croissance dans le succès. Une évaluation strictement financière de la performance ne suffit pas. Faut il encore mesurer la performance par rapport aux axes stratégiques déjà définis par la compagnie. Tel est l'apport des tableaux de bord prospectifs.

Mais avant cela, et pour que la fonction de contrôle de gestion responsable de mesurer la performance de la RAM puisse remplir ses missions, elle doit renforcer sa place dans l'organisation pour garantir une meilleure communication avec le top management d'une part et les autres directions d'autre part.





## Troisième Partie : Réorganisation du système de contrôle de gestion



## Chapitre I : Nouvelle Place de la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation :

Les analyses contemporaines de l'organisation ont montré qu'il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable dans toutes les entreprises. Le contenu, l'organisation et la position de ce dernier dans l'organigramme sont donc spécifiques à chaque entreprise.

Un certain nombre de facteurs caractérisent la RAM et donc conditionnent l'organisation d'un système de contrôle de gestion :

- Il s'agit d'une grande entreprise dont :

La structure est lourde et rigide ;

Les processus de décision sont longs avec de nombreux acteurs ;

Les systèmes d'information sont complexes.

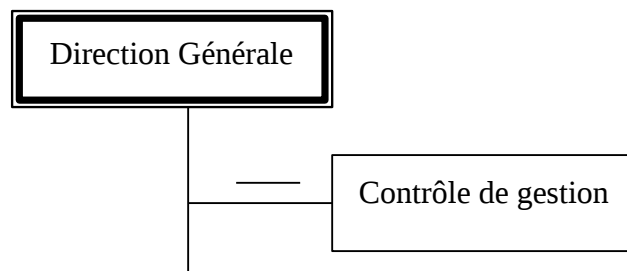
Ces spécificités rendent difficile la mise en place d'un contrôle de gestion complet et intégré.

- Il s'agit d'une entreprise publique, ainsi, les missions de la RAM sont d'intérêt général, cependant, il est demandé aux organisations publiques une gestion « rentable », mais aussi efficace et performante que celle des entreprises privées qui ont une mission de profit. Le contrôle d'une telle organisation est délicat et les méthodes sont mal adaptées à leurs spécificités.

### 1- Position de la fonction dans l'organigramme :

La fonction contrôle de gestion actuelle à la RAM est intégrée dans la direction financière, elle est donc une fonction comme une autre en dessous de la direction générale. Cependant, cette entité a une position de conseil, donc elle doit être directement rattachée à la direction générale.

L'entité contrôle de gestion, décentralisée, doit travailler à tous les niveaux de la structure puis globaliser les informations.



Le contrôle de gestion des divisions est effectué par les contrôleurs de division décentralisés rattachés hiérarchiquement à leurs directeurs de division et fonctionnellement au contrôle de gestion de l'entreprise.

Plusieurs éléments doivent être pris en compte pour une meilleure communication entre les responsables contrôle de gestion décentralisés et le contrôleur central.

Les contrôleurs de division doivent tenir des réunions régulières avec le contrôleur central sur toutes les questions de procédures et d'outils.

La répartition des contrôleurs et du personnel de contrôle de gestion doit être équilibrée par rapport aux besoins de la RAM et la diversité de ses activités.

Les contrôleurs de division doivent communiquer sincèrement les résultats et les perspectives économiques de leurs divisions.

## 2- Objectifs du contrôle de gestion :

L'analyse des objectifs du contrôle de gestion nous permettra de mettre l'accent sur les bases de contrôle de gestion que doit adopter la RAM.

### **Un système d'objectifs plus large et plus qualitatif :**

En effet, il ne faut pas chercher seulement à contrôler des résultats, mais aussi à mesurer la performance de l'ensemble du système.

Il faut donc élargir les objectifs et les outils du contrôle de gestion et les intégrer dans une démarche stratégique.

Des critères qualitatifs apparaissent ainsi que des méthodes pour avoir une vision globale et interdépendante des activités. D'où la nécessité d'adopter des tableaux de bord prospectifs.

### **Une coordination par un suivi permanent et à temps réel :**

Pour piloter le système de toute la compagnie dans un environnement de plus en plus complexe et incertain, les décideurs ont besoin d'un système d'information permanent et en temps réel.

Le contrôle de gestion ne doit pas seulement mesurer a posteriori les résultats ; il doit aider à la prise de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel.

Actuellement, une grande faille existe au niveau du système d'information du contrôle de gestion. En effet, les outils actuels ne permettent pas d'évaluer les performances des marchés. C'est pourquoi, on a conçu un nouveau système de comptabilité analytique permettant de faire le suivi permanent des performances des marchés.

## Chapitre II : Le bilan par marché : Outil de mesure de la performance par centres de profit

Après avoir explicité le mode de fonctionnement du système de comptabilité analytique (BLV) de la RAM et les limites de ces données à répondre aux besoins du découpage organisationnel (décentralisation) nous allons présenter dans cette deuxième partie le système des **Bilans par Marché** (BLM) qui ne remplacera pas le BLV mais sera un complément et un appui au BLV pour avoir un jugement plus objectif des performances de la compagnie.

Dans cet esprit nous allons présenter :

Au préalable une définition du BLM, ainsi que des notions sur les prix de cession interne, principe sur lequel se base la logique bilan par marché (BLM)

Deuxièmement, une présentation des principes et des règles de gestion du bilan par marché.

Troisièmement, une présentation d'un cas pratique de la RAM.

### I- Approche théorique de l'intérêt de la gestion par des Pr Cession Internes :

#### 1- Prix de cession interne : Principe de base du BLM :

##### 1-1 La notion de Prix de Cession Interne :

La RAM a opté pour une structure décentralisée. Dans ce cadre, l'organisation en centres de responsabilité permettra de généraliser à l'intérieur de l'entreprise des relations clients/ fournisseurs de manière à retrouver les avantages de souplesse et de rapidité de la petite unité, tout en préservant les économies d'échelle de la grande entreprise.



Un centre de responsabilité est un sous-ensemble de l'entreprise qui a reçu une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec sa hiérarchie.

Les marchés de la RAM, représentant des centres de responsabilité, bénéficient d'une prestation fournie par La RAM ( production des sièges). Par ailleurs, les principes d'autonomie et de transparence imposent de connaître le coût de toutes les prestations dont peut bénéficier un marché. Les prix de cession interne permettent précisément de valoriser les échanges de ces prestations.

On appellera donc ici « prix de cession interne » (PCI) la valorisation de la transaction entre ces deux entités ou entre deux centres de responsabilité.

La mise en oeuvre d'un système de prix de cession interne intègre la définition préalable des centres de responsabilité et de leur degré d'autonomie, ainsi que la détermination des prix eux-mêmes et des modalités de la régulation du système en conformité avec la stratégie globale de l'organisation.

### ~~1-2 Objectifs de gestion par les prix de cession interne :~~

Un système de prix de cession interne doit contribuer à la réalisation de deux objectifs :

- La motivation des responsables des centres (mesure de la performance) ;
- L'optimisation et la cohérence des décisions stratégiques et économiques.

Les centres de responsabilités sont évalués sur leur capacité à respecter les objectifs fixés et sont autonomes pour juger des moyens à mettre en oeuvre pour les atteindre dans le cadre du budget préalablement défini.

Cependant, cette autonomie de gestion doit être organisée de telle sorte que les unités décentralisées :

- ♦ Ne cherchent pas à privilégier leur intérêt au détriment de l'intérêt de l'entreprise ;

- ◆ Connaissent les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter-centre. la réponse de contrôle de gestion à cet ensemble de contraintes a été d'organiser les échanges internes entre centres en définissant des prix de cessions qui doivent permettre :

Le respect de l'efficacité de l'entreprise,

La maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre, en garantissant le respect de l'autonomie déléguée aux responsables.

Pour ce faire les prix de cession comme valeurs des transferts entre centre de profit doivent être fixés en permettant :

- ◆ Une juste mesure des performances des centres concernés
- ◆ Une convergence des intérêts entre la division et l'entreprise.
- ◆ Un respect de l'autonomie déléguée au centre de responsabilité.

## 2- Définition du BLM :

Si le BLV permettait d'élaborer les résultats analytiques par ligne et par secteur (ensemble de lignes sur lesquelles opère un marché), le BLM se focalise sur les résultats des centres de responsabilité, à savoir les marchés, pour dégager la rentabilité par origine d'émission et ce pour :

Offrir une évaluation plus précise des marchés et leur contribution dans la rentabilité globale de la compagnie, il revient à déterminer les coûts et les recettes de chaque passager commercialiser par le marché en question.

Définir le coût de revient d'un siège par tronçon suivant l'origine d'émission ainsi que le coût au passager afin de réguler les tarifs en fonction des opportunités des marchés et des coefficients de remplissage.

Le BLM aura comme implication :

Le bilan par marché devrait ainsi permettre de renforcer la responsabilité des marchés sur les dimensions "coût" et "offre", mais surtout servir d'outil de contrôle de gestion pour les marchés.

La mesure du chiffre d'affaires ainsi que de la contribution des représentations pourrait servir également aux décideurs de base pour l'allocation des budgets de façon proportionnelle à l'activité.

Le résultat d'un marché sera décomposé en contribution secteur propre, continuations intra pôle, continuations Maroc et continuations internationales.

## ~~II- Objectifs - principes et règles de gestion du Bilan par m~~

### ~~1- Terminologie et Spécification générale :~~

Un secteur est un ensemble de lignes sur lesquelles opère un marché.

La structure de la compagnie est organisée en pôles de production et en pôles commerciaux. Le Bilan par Marché concerne les pôles commerciaux suivants :

- ◆ PCE : Pôle clients Europe
- ◆ PCF : Pôle Clients France
- ◆ PCM : Pôle clients Maroc
- ◆ PAMN : Pôle Clients Amérique du Nord.
- ◆ PAPO : Pôle clients Afrique & Proche Orient

OTL : Origine Tête de Ligne signifie que le marché et le secteur transport sont identiques.

OMA : Origine Maroc signifie que le marché est le Maroc.

ODIV : Origine Divers signifie que le marché est différent du secteur transport et du Maroc.

Représentation : marché d'un pôle.

Contribution secteur propre :

Elle se définit comme le résultat du marché sur son secteur propre c'est à dire des vols du marché en question vers le Maroc.

Exemple : Pour le marché Italie, contribution des vols MXP-CMN.

Contribution continuations intra pays :

Elle se définit comme le résultat du marché sur les continuations vers les marchés du même pays.

Exemple : Pour le marché Italie, origine d'émission Milan pour les vols CMN-ROM.

Contribution continuations intra pôle :

Elle se définit comme le résultat du marché sur les continuations vers les marchés du même pôle.

Exemple : Pour le marché Italie, contribution des vols CMN-BRU (PCE)

Contribution continuations Maroc :

Elle se définit comme le résultat du marché sur les continuations domestiques.

Exemple : Pour le marché Italie, contribution des vols CMN-RAK.

Contributions continuations internationales :

Elle se définit comme le résultat du marché sur les continuations à l'international hors pays.

Exemple : Pour le marché Italie, contribution des vols CMN-JFK

Vols mixtes : ce sont les vols CARGO.

## 2- Analyse et traitement du chiffre d'affaires par nature :

### 2-1 Traitements de l'offre :

Cette tâche consiste en l'affectation de l'offre pour chaque marché. Il s'agit en fait de la vente interne des sièges au marché.

Pour chacun des secteurs transports, l'offre se répartit entre :

- ♣ L'origine tête de ligne,
- ♣ L'origine Maroc,
- ♣ et L'origine Diverse,

Et ceux au prorata du trafic réalisé pendant les deux derniers exercices. L'objectif de cette moyenne sur 2 ans est de pouvoir lisser les effets non récurrents.

Ainsi, chaque marché connaîtra au préalable l'offre dont il dispose sur son secteur propre. Cependant, aucune responsabilité ne sera donnée au marché sur les continuations intra-pôle, Maroc ou internationales.

$$\begin{aligned}\text{OffreOTL} &= \text{Offre} * \text{CoefOTL} \\ \text{OffreOMA} &= \text{Offre} * \text{CoefOMA} \\ \text{OffreODIV} &= \text{Offre} * \text{CoefODIV}\end{aligned}$$

### 2-2 Traitements de la Recette :

#### 2-2-1 Traitements de la recette PAX :

Pour chacun des secteurs transport, la recette passager est décomposée par origine d'émission :

Secteur propre,  
Continuations Maroc,  
Continuations intra pays,  
Continuations intra pôle  
Continuations internationales.

Exemple :

Recette PAX réalisée par l'origine ROME sur les secteurs :

Rome : secteur propre  
Milan : continuation intra pays  
Maroc : continuation Maroc  
Europe : continuation intra pôle  
Autres pôles que l'Europe : continuation internationale (6ème liberté)

**2-2-2 Traitements de la recette FRET :**

La recette FRET sera agrégée par secteur transport puis répartie au prorata de l'offre sur les origines Tête de ligne et Maroc.

La recette ROD sera ajoutée à la recette FRET et répartie au prorata de la recette FRET. Ainsi, nous considérons que l'origine Divers ne reçoit pas de recette FRET.

Une telle répartition est due au fait que le FRET est commercialisé au départ du Maroc par le pôle FRET et non par les pôles commerciaux. De plus, s'agissant de vols mixtes, la recette FRET devrait être corrélée à l'offre dédiée.

## Décomposition de la recette FRET

$$\text{RecetteFretOTL} = \frac{\text{Recette fret} * \text{OffreOTL}}{\text{OffreOTL} + \text{OffreOMA}}$$

$$\text{RecetteFretOMA} = \frac{\text{Recette fret} * \text{OffreOMA}}{\text{OffreOTL} + \text{OffreOMA}}$$

### 3 – Analyse et traitement des coûts.

Les coûts se décomposent en coûts variables, coûts fixes et coûts de fonctionnement.

#### 3-1 – Analyses et Traitements des coûts variables.

Les coûts variables sont composés de :

- ◆ Coûts PAX et FRET : Taxe PAX, Catering, Assurance PAX, Transit et irrégularités (prestation PAX au sol), Réservation,
- ◆ Coûts opérationnels : Redevances aéroportuaires, Handling, Carburant, Personnel navigant, Maintenance.

Les coûts variables sont répartis au prorata de l'offre suivant les secteurs transports. Ainsi, chaque siège offert à l'origine tête de ligne, à l'origine MAROC et à l'origine Divers aura un coût variable identique.

### Décomposition des coûts variables :

#### Calcul des coefficients d'offre par origine d'émission :

$$\text{coefOTL} = \frac{\text{OffreOTL}}{\text{OffreOTL} + \text{OffreOMA} + \text{OffreOdiv}}$$

$$\text{coefOMA} = \frac{\text{OffreOMA}}{\text{OffreOTL} + \text{OffreOMA} + \text{OffreOdiv}}$$

$$\text{coefOdiv} = \frac{\text{OffreOdiv}}{\text{OffreOTL} + \text{OffreOMA} + \text{OffreOdiv}}$$

### ♣ Calcul des coûts variables par origine d'émission

$$\text{CoutsVariableOTL} = \text{CoutVariable} * \text{coefOTL}$$

$$\text{CoutsVariableOMA} = \text{CoutVariable} * \text{coefOMA}$$

$$\text{CoutsVariableODIV} = \text{CoutVariable} * \text{coefODIV}$$

### 3- 2 Traitement des coûts fixes.

Les coûts fixes sont composés de :

- ♣ **Coûts avion** : amortissement avion, frais financiers ou location avion, assurance avion
- ♣ **Coûts de structure** : Direction des Opérations Aériennes, Centre Industriel Aéronautique, Fonctions de support, Frais escale à l'étranger

Dans le cas où le secteur transport serait le domestique, la répartition des coûts fixes est conforme à celle utilisée pour la répartition des coûts variables.



Les coûts fixes sont répartis sur les sièges de l'appareil suivant le principe du coût dégressif. Cette distribution de coûts s'inspire d'une réalité économique reflétant le potentiel de vente d'un siège donné.

Les coûts fixes sont répartis sur l'ensemble des sièges de l'appareil sur la base des hypothèses suivantes :

- ♣ Les premiers sièges de l'appareil sont attribués indifféremment à l'origine Tête de Ligne et à l'origine MAROC, puis ensuite à l'origine Divers.
- ♣ Les coûts fixes des sièges attribués à l'origine Tête de ligne ou le MAROC, suivent une droite de régression linéaire. Ainsi, plus la quote-part de l'offre dédiée à une origine d'émission est importante, plus son coût moyen au siège sera bas.
- ♣ Pour les sièges dont l'origine d'émission est le Divers, les coûts fixes des sièges seront identiques quel que soit l'origine du Divers.

### **Cas Particulier**

Dans le cas où le secteur transport serait le domestique, la répartition des coûts fixes est similaire à celle des coûts variables.

### **3-2 Frais de fonctionnement des pôles commerciaux**

Les coûts secteur sont composés uniquement des frais de représentation (y compris la promotion). La répartition des frais de fonctionnement sur les mois se fera au prorata des passagers de l'année précédente, en cas d'absence de l'historique, l'enveloppe sera divisée par 12.

Ainsi les coûts secteurs d'un mois donné seront aussi répartis suivant les différentes natures de vols Régulier, Charter et Supplémentaire au prorata des passagers payants. Etant donné qu'un passager sur un vol régulier nécessite des moyens humains et matériels supérieurs à un passager sur un vol charter, un **coefficient d'équivalence** proposé par les différents pôles commerciaux pourra être appliqué.

La part de frais de représentation dédiée aux vols réguliers sera affectée à :

- 100% au secteur propre et aux continuations intra pays excepté pour la délégation MAROC.
- Au prorata du chiffre d'affaires réalisé sur ces tronçons pour le cas du Pôle Clients MAROC.

Ainsi, pour éviter que le coût au siège subisse une instabilité selon le volume réalisé, les continuations MAROC, intra pôles et internationales ne supporteront pas de frais de représentation.

### Etapas de la décomposition des coûts fixes.

Nous distinguons entre le secteur **MAROC** et le secteur **hors Maroc** en raison de la particularité de la délégation en tant que principal pôle dans la réalisation du chiffre d'affaire

#### **Cas 1 : Secteurs transports hors MAROC**

Nous définissons ci-dessous un ensemble de variables qui serviront pour la décomposition des coûts fixes entre les différents types d'origine d'émission.

Soit :

$C_1$  : coût fixe du premier siège,  
 $a$  : Coefficient de régression.

Calcul des paramètres des poids de l'offre de chaque origine d'émission par rapport au nombre de vol de la ligne.

$$t = \frac{\text{Offre OTL}}{\text{nombre de vols}}, \quad m = \frac{\text{Offre OMA}}{\text{nombre de vols}} \quad \text{et} \quad d = \frac{\text{Offre ODIV}}{\text{nombre de vols}}$$

Calcul des coefficients de régression des coûts des 1<sup>ers</sup> sièges selon deux cas :

Cas 1 :  $T \geq M$

$$a = \frac{2 * C_{Total}}{4m*(t+d-1) - 2m*(m-1) + (t+d-m-1)*(t+d-m)}$$

$$C_1 = a*(t+d-1)$$

Cas 2 :  $T < M$

$$a = \frac{2 * C_{Total}}{4t*(m+d-1) - 2t*(t-1) + (m+d-t-1)*(m+d-t)}$$

$$C_1 = a*(m+d-1)$$

Calcul des charges fixes par origine d'émissions selon les deux cas

Cas 1 :  $T \geq M$

$$CoûtsFixes_{GMA} = m * C_1 - \frac{m*(m-1)*a}{2}$$

$$CoûtsFixes_{GTL} = m * C_1 - \frac{m*(m-1)*a}{2} + \frac{(t-m)}{2} (a*(d-m) + C_1)$$

$$CoûtsFixes_{GDIV} = \frac{d(d-1)}{2} a$$

Cas 2 :  $T < M$

$$CoûtsFixes_{GMA} = t * C_1 - \frac{t*(t-1)*a}{2} + \frac{(t-m)}{2} (a*(t-d) + C_1)$$

$$CoûtsFixes_{GTL} = t * C_1 - \frac{t*(t-1)*a}{2}$$

$$CoûtsFixes_{GDIV} = \frac{d(d-1)}{2} a$$

**Cas 2 : Secteur transport MAROC :**

Dans le cas où le secteur transport serait le domestique, le principe énoncé du coût dégressif n'est pas appliqué, et les formules pour la répartition des coûts fixes sont conformes à celles utilisées pour la répartition des coûts variables :

**Calcul des coefficients d'offre par origine d'émission**

$$\begin{aligned} \text{coefOTL} &= \frac{\text{OffreOTL}}{\text{OffreOTL} + \text{OffreOMA} + \text{OffreOdiv}} \\ \text{coefOMA} &= \frac{\text{OffreOMA}}{\text{OffreOTL} + \text{OffreOMA} + \text{OffreOdiv}} \\ \text{coefOdiv} &= \frac{\text{OffreOdiv}}{\text{OffreOTL} + \text{OffreOMA} + \text{OffreOdiv}} \end{aligned}$$

**Calcul des coûts fixes par origine d'émission**

$$\begin{aligned} \text{CoûtFixeOTL} &= \text{CoûtFixe} * \text{coefOTL} \\ \text{CoûtFixeOMA} &= \text{CoûtFixe} * \text{coefOMA} \\ \text{CoûtFixeODIV} &= \text{CoûtFixe} * \text{coefDIVERS} \end{aligned}$$

**IV- Limites de la méthode bilan par marchés :**

La réussite de l'application bilan par marché comme outil de contrôle de gestion et de mesures de performance au sein de la Royal air Maroc est conditionnée par les facteurs suivants :

Une adhésion préalable et totale de l'ensemble des entités commerciales responsables des différents pôles commerciaux.

Les résultats économiques par marché, comme ça été illustré dans la 2<sup>ème</sup> partie, peuvent être extrêmement surprenants et risque d'entraîner des réticences de la part de tous les marchés en difficulté jusqu'au point de refuser la démarche.

Une fois le consensus total est obtenu les règles exposées au niveau du bilan par marché ne doivent pas être figées, mais doivent être évolutives pour affiner au fur et à mesure le diagnostic des marchés. Pour cela il faut systématiquement mener des études statistiques pour affiner le partage des capacités et évaluer l'impact taux de change...

De nouveaux axes d'analyses pourront être introduits tels que :

- une analyse par classe tarifaire, par classe de transport et par nature de trafic
- une analyse par agent émetteur
- une analyse de la concurrence
- une analyse par région d'un même marché ( benchmarking)
- une analyse du programme et des temps de connections (transit)

La validation de certains points dans le bilan par marché est cruciale de par la sensibilité qu'il présente depuis l'existence du BLV et c'est le cas des vols domestiques (déficitaires. Sinon l'une des deux méthodes suivantes doit être validée pour le calcul des coûts fixes :

- le coût au siège est identique quelque soit l'origine d'émission (coût constant corrigé d'un CR )
- Le coût au siège se répartit entre l'origine Maroc et le Divers suivant une droite de régression. Dans ce cas, on va considérer l'origine Maroc responsable de ce secteur et le coût des sièges offerts au Maroc sera supérieur à celui des sièges offerts aux autres pôles.

Le bilan par marché puise actuellement ses données de coûts du bilan par vol. Ainsi toutes les carences ou impertinences constatées sur ce dernier risque de baisser même légèrement, la lecture des résultats.

Ainsi le BLV en tant que système support doit être toujours maintenu comme il l'est actuellement pour qu'il soit :

- **U**ne application évoluée techniquement et couvrant en plus tous les besoins
- Une application qui tient compte de l'évolution de la structure des coûts. certains coûts qui ont été des charges variables à 100% il y a 4 ans, sont devenus des charges variable qu'à hauteur de 30%
- Une application qui tient compte automatiquement des nouveautés en matière d'exploitation conjointe des avions avec les autres compagnies aériennes.
- une application qui tient compte de la flexibilité des règles de gestion et d'unification des concepts

Enfin le bilan par marché comme approche et concept se base sur la notion des prix de cession interne. La question classique qui restera posée. « Quels type de coûts retenir dans une politique de cession interne entre l administration générale et les représentations ? »

## Chapitre III : Les tableaux de bord prospectifs

## I- Généralités sur les tableaux de bord prospectifs :

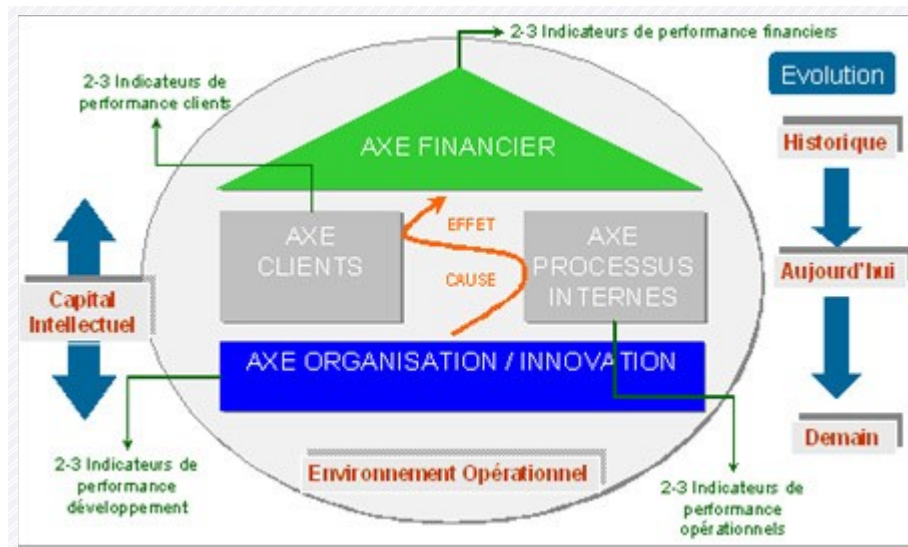
### 1- Historique :

**Le Balanced Scorecard** (BSC ou tableau de bord prospectif) développé initialement par Kaplan et Norton, est un système de gestion de la performance qui permet aux entreprises de piloter leur stratégie au moyen d'indicateurs de mesure. Le BSC peut être utilisé pour piloter la performance des différentes fonctions de l'entreprise au regard de sa stratégie.

### 2- Qu'est ce que le BSC ?

L'idée de base du BSC est que l'évaluation d'une organisation ne se réduit pas à son évaluation financière mais elle doit être complétée par des mesures concernant la satisfaction des clients, les processus de gestion internes et la capacité à innover.

Ces mesures complémentaires devront contribuer au résultat financier et permettre de piloter la performance de l'organisation au regard de ses objectifs stratégiques.



### 3- Principe des tableaux de bord prospectifs :

La démarche Balanced Scorecard propose d'élaborer la stratégie en respectant l'équilibre des 4 perspectives suivantes :

- ♦ **Perspective Financière** : Comment nous perçoivent les actionnaires?
- ♦ **Perspective Client** : Comment nous perçoivent nos clients?
- ♦ **Perspective Processus Internes** : Quels sont les processus internes clés de la réussite?
- ♦ **Perspective Apprentissage Organisationnel** : Comment organiser notre capacité à progresser ?

La carte stratégique est en effet le point central du système. Elle est l'expression des hypothèses stratégiques et définit les relations de cause à effet entre les mesures de résultats retenues et les déterminants de la performance.

« Chaque mesure sélectionnée pour le Balanced Scorecard doit être un élément d'une chaîne de relation de cause à effet exprimant l'orientation stratégique de l'entreprise ».

L'établissement de cette carte nécessite un travail de fond plus que conséquent. La qualité du système de pilotage est directement dépendante de la pertinence et de la vraisemblance de la carte stratégique.

- ♦ **Perspective Financière** : Comment nous perçoivent les actionnaires?
  - L'objectif de toute stratégie est d'assurer dans la durée une rémunération satisfaisante des capitaux engagés.
  - Les indicateurs financiers, orientés mesure de la rentabilité comme le Retour sur Investissement, le bénéfice d'exploitation ou encore l'EVA, permettent d'évaluer la performance des actions engagées par le passé.

- ♦ **Perspective Client** : Comment nous perçoivent nos clients?

L'amélioration de la rentabilité client est un passage obligé à toutes formes de croissance. Que ce soit par une augmentation du chiffre d'affaires généré par chaque client et par segment, ou par un accroissement de la clientèle, il faut rechercher toutes les pistes. Les indicateurs de cet axe sont généralement orientés évaluation de la satisfaction et de la fidélité



des clients, mesure de l'accroissement de la clientèle et de l'accroissement de la rentabilité par client...

♦ **Perspective Processus Internes** : les processus internes clés de la réussite ?

La qualité des services délivrés aux clients est directement dépendante de la performance des processus. Il est important d'identifier les processus clés susceptibles d'améliorer l'offre et par voie de conséquence la rentabilité servie aux actionnaires. Cette catégorie englobe tous les processus contribuant étroitement à la création de valeurs sans omettre les processus à cycle plus long comme ceux liés à l'innovation.

• **Perspective Apprentissage Organisationnel** : organiser notre capacité à progresser ?

Pour atteindre les objectifs à long terme, il est indispensable de rénover les infrastructures. Cet axe concerne trois chapitres : les hommes, les systèmes et les procédures. Le progrès à mesurer porte essentiellement sur la formation des hommes pour accéder à de nouvelles compétences, l'amélioration du système d'information et la mise en adéquation des procédures et des pratiques.

## II- Axe financier :

L'axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du TBP. Chaque indicateur sélectionné doit faire partie d'une chaîne de relations de cause à effet dont le but ultime est d'améliorer la performance financière.

Pour la RAM, trois objectifs financiers peuvent guider la stratégie :

- 1- croissance et Réduction du Chiffre d'affaire ( Pax et cargo)
- 2- Réduction des coûts/ amélioration de la productivité,
- 3- Stratégie d'utilisation de l'actif et de l'investissement.

### 1- croissance et répartition du chiffre d'affaire :

La stratégie de la RAM consiste à atteindre une croissance de 40% sur 5 ans en moyenne constante, accompagnée d'une réduction des coûts unitaires de 20% et ceux par :

- ✦ La mise en œuvre d'une politique commerciale moderne et innovatrice ;

- ✦ La refonte et le développement des réseaux moyens et longs courriers et des lignes intérieures.
  - ✦ La poursuite du processus de réduction des coûts ;
  - ✦ La poursuite du processus de modernisation de la compagnie.
- La croissance du chiffre d'affaire implique l'expansion de l'offre de services, la conquête de nouveaux clients et marchés, la transition vers des services à plus forte valeur ajoutée...

### ~~Les indicateurs utilisés peuvent être :~~

#### ✦ Croissance et répartition du chiffre d'affaire :

- Taux de croissance offre ( par nature de vol, par secteur)
- Taux de croissance trafic ( par nature de vol, par secteur)
- Taux de croissance recettes ( par nature de vol, par secteur, par marché ( utilisation du BLM)
- Répartition du chiffre d'affaire par nature de vol, par secteur, par marché...

#### ✦ Nouveaux produits :

Cet objectif est mesuré par le pourcentage de contribution au chiffre d'affaires des nouveaux produits et services lancés sur l'exercice considéré.

On peut aussi calculer les prix ou les marges bruts des nouveaux produits et services en misant sur le fait que les gammes qui offrent davantage de fonctionnalités et une valeur ajoutée plus forte eux clients permettront de dégager une marge supérieure à celle des produits matures existants.

#### ✦ Nouvelles applications :

La RAM peut aussi accroître son chiffre d'affaires en trouvant de nouvelles applications à des produits existants par exemple en ajoutant d'autres prestations à des produits existants ou en améliorant la qualité des prestations existantes. Cela revient moins coûteux que la création de nouveaux produits.

Si le développement de nouvelles applications devient un objectif stratégique, la part du chiffre d'affaires qu'elles représentent sera un indicateur utile du TBP.

- Nouveaux clients, nouveaux marchés :

L'introduction de l'entreprise dans des marchés qui ne sont pas encore ou mal exploités peut aussi être un moyen d'accroître le chiffre d'affaire. Des indicateurs comme le pourcentage du chiffre d'affaires représenté par les différents marchés peuvent être utiles.

## 2- Réduction des coûts et amélioration de la productivité :

La prospérité du secteur des transports devient tributaire de nombreux facteurs économiques, politiques et stratégiques. Ainsi, la performance, la qualité du service et surtout le prix sont autant d'aspects déterminants de la réussite.

Par ailleurs, avec le phénomène d'« Open Sky » qui n'est rien d'autre qu'une mesure de déréglementation ayant pour objectif de mieux faire apprécier le jeu de la concurrence, le transport aérien est caractérisé par une concurrence encore plus vive et la RAM se doit de conforter sa position à la faveur d'actions efficaces.

La réduction des coûts est l'une des actions que doit placer la RAM parmi ses premières préoccupations.

- Réduire les coûts unitaires:

L'objectif de réduction des coûts le plus simple et le plus clair peut consister à diminuer le coût unitaire. Mais comme c'est le cas de la RAM, le coût du travail intégrant des ressources et impliquant l'intervention de plusieurs services, un système d'imputation des coûts par activité est souhaitable.

- Réduire les frais d'exploitations :

Cela peut être mesuré par le montant en termes absolus des dépenses de :

- Frais commerciaux ;
- Frais généraux ;
- Frais administratifs.

Ou bien par la part de ces dépenses dans les charges ou les produits totaux.

Pour la RAM, les frais de personnel constitue le deuxième plus important bloc des charges après les achats consommés avec une part de 30% parmi les charges d'exploitation de la compagnie. La compagnie peut donc fixer comme objectif de réduire ces frais. Toutefois, ces objectifs doivent être compensés, dans le TBP, par des indicateurs de satisfaction et de motivation du personnel, afin d'éviter que la réduction des coûts n'entrave des objectifs importants liés à la motivation des salariés.

Par ailleurs, on ne peut pas parler de réduction des coûts sans parler aussi de renouvellement de la flotte de la RAM, à travers ce renouvellement, la compagnie peut réduire considérablement les coûts avion (amortissements, assurance et frais financiers). Il y a également la consommation en carburant qui pourrait sensiblement diminuer, car il est prouvé, en général, que les appareils de dernière génération consomment moins de carburant vu les recherches entreprises dans ce sens par les constructeurs aéronautiques.

Des indicateurs sur l'ensemble de ces éléments pourraient donc être d'une très grande importance pour pouvoir suivre l'évolution des charges de la compagnie.

#### 4- Stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement :

Le fonds de roulement est un élément important. Une gestion efficace du fond de roulement se juge notamment par le **cycle de trésorerie**.

Le cycle de trésorerie représente le temps qu'il faut pour convertir les paiements aux fournisseurs en encaissements provenant des clients. La réduction de ce cycle peut être un excellent objectif pour améliorer la rentabilité du fond de roulement.

L'exploitation de la RAM se fait à travers des investissements très lourds nécessitant le financement par une grande partie des ressources de la compagnie. Il faut donc accorder une attention particulière à l'utilisation de ces actifs. La RAM peut donc se fixer comme objectif d'accroître le taux d'utilisation de ces actifs ( par exemple des avions) pour souligner l'importance de l'élimination du temps non productif de ces ressources très coûteuses.

Donc, un suivi permanent du taux d'utilisation des actifs de la compagnie s'avère d'une très grande importance.

### 5- Objectifs et indicateurs de gestion du risque :

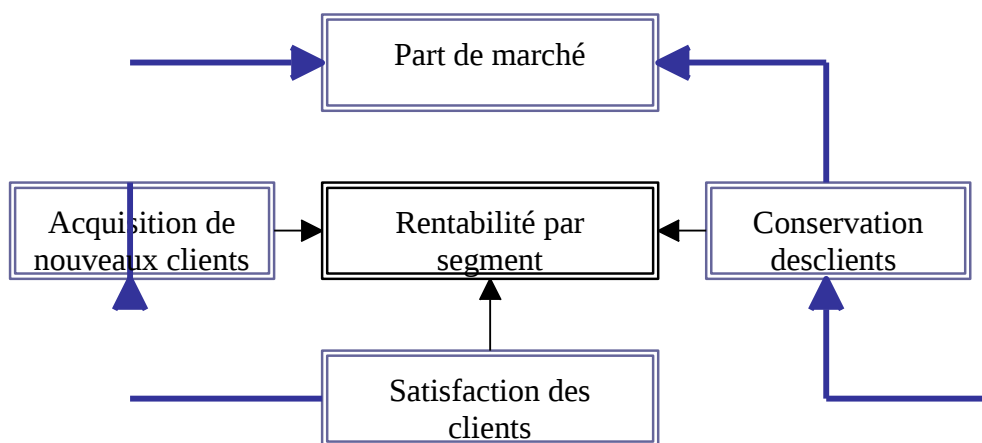
Le risque est un élément inévitable de l'activité de la RAM. L'adoption des indicateurs concernant le risque de perte et l'adéquation des provisions destinées à couvrir les plafonds de perte.

En matière de risque de change aussi la RAM est contrainte de suivre l'évolution des différentes devises et éventuellement de prendre toutes les mesures correctives.

## II- Axe Client :

L'axe client du tableau de bord prospectif identifie les segments de marché sur lesquels l'entreprise souhaite se positionner. Les indicateurs de cet axe permettent à la RAM d'établir des mesures-clés de la performance concernant les clients.

Il s'agit de mesures génériques pouvant être articulées dans une relation de cause à effet



### Part de marché et part du portefeuille client :

Le segment de marché de la RAM étant déjà identifié ( généralement la classe A et B), La mesure de la part de marché est relativement facile.

Une fois la RAM a ciblé ses segments de marché, elle peut utiliser un deuxième indicateur : La proportion de l'activité de chacun d'eux appelé aussi « portefeuille clients.

### Conservation des clients :

La meilleure façon de maintenir ou d'accroître la part de marché sur les segments ciblés est de conserver la clientèle existante.

La RAM peut donc mesurer la fidélité de sa clientèle d'une période sur l'autre. Cela peut être calculé par le pourcentage de croissance du volume d'activité réalisé avec les clients existants.

### Acquisition de nouveaux clients :

Pour accroître le volume d'activité, la RAMs'efforce d'élargir sa base de clientèle sur certains segments. La progression dans ce domaine est mesurée, en termes absolus ou relatifs, par le rythme auquel une unité augmente le nombre de ses clients ou son volume d'activité.

L'acquisition de nouveaux clients peut être mesurée par le nombre de clients gagnés ou par le total du chiffre d'affaires réalisé avec de nouveaux clients sur ces segments. La RAM peut prospecter une nouvelle clientèle par des campagnes marketing à large diffusion.

Elle peut ensuite décompter le nombre de réponses aux sollicitations et déterminer le taux de conversion en divisant le nombre de clients gagnés par le nombre de sollicitations. On peut aussi mesurer le coût de prospection par nouveau client gagné et le coefficient de chiffre d'affaires sur les nouveaux clients par dirham dépensé en prospection.

### Satisfaction des clients :

Pour conserver ses clients et en conquérir de nouveaux, la RAM doit être capable de répondre à leurs besoins.

Des indicateurs spécifiques permettent de mesurer la performance dans ce domaine.

Une étude récente a montré qu'une performance moyenne ne suffit pas à fidéliser la clientèle ni à atteindre des niveaux de rentabilité élevés. Pour qu'ils renouvellent leurs achats, il faut que les clients soient complètement satisfaits des services qui leur ont été fournis.

La RAM peut procéder à des sondages auprès des clients. Plusieurs méthodes peuvent être employées :

- ✦ Sondages par courrier ;
- ✦ Des entretiens téléphoniques ;
- ✦ Des entretiens tête-à-tête ;
- ✦ Des enquêtes par questionnaire rempli par les clients au moment du vol.

L'analyse des questionnaires peut mobiliser des psychologues, des spécialistes en études de marché, des statisticiens et des informaticiens capables de produire des indicateurs détaillés sur la satisfaction des clients.

Un indicateur comme le taux des appréciations défavorables peut donner une idée sur les éléments qui causent le mécontentement des clients comme la ponctualité, l'accueil, le vol, l'équipage... cela permet à la RAM d'intervenir pour améliorer la qualité des services.

### La rentabilité par segment :

Etant donné que la RAM veut non seulement mesurer le volume des affaires qu'elle réalise avec ses clients mais aussi et surtout la rentabilité de ses activités par segments. Les systèmes de mesure de rentabilité permettent pare exemple de mesurer la rentabilité globale et par catégorie de clients ( Méthode ABC) .

La RAM doit veiller à ce que ses clients soient satisfaits mais aussi rentables. Un indicateur financier comme la rentabilité des différentes catégories de clients aide à ne pas se focaliser sur la satisfaction des clients au détriment des profits.

L'indicateur de rentabilité peut montrer que certaines catégories de clients ne sont pas rentables, notamment les nouveaux, l'effort financier consenti pour les conquérir n'étant pas encore compensé par les marges sur les services fournis.

Dans ce cas, la rentabilité sur la durée du cycle de vie devient le critère dominant pour conserver ou décourager les clients. Certains clients même s'ils ne sont pas rentables dans l'immédiat, restent intéressants en raison de leur potentiel de croissance.

### **Relations avec le client :**

Les indicateurs sur la qualité des relations avec les clients portent sur la fourniture du service et l'impression que le client retire de son expérience avec la RAM.

On peut définir trois paramètres clés de qualité :

- ✦ La compétence des employés : commandant de bord, agents d'enregistrement, hôtesse d'accueil, stewards...
- ✦ Ces derniers doivent être capables d'identifier les besoins des clients et les satisfaire ;
- ✦ La disponibilité : le client doit avoir une information claire et précise à n'importe quel moment ;
- ✦ La réactivité : les clients doivent être servis rapidement.

### **Image de marque :**

La mesure de l'image de marque permettra à la RAM de définir ce qu'elle représente aux yeux de ses clients.

## **IV- Axe processus interne :**

Pour créer l'axe Processus interne, il faut identifier les processus essentiels à la réalisation des objectifs concernant les clients. Les objectifs et les indicateurs de cet axe sont développés généralement après ceux des axes « Financiers » et « clients ».

Procéder dans cet ordre permet de se concentrer sur les indicateurs correspondant aux processus véritablement essentiels.

Dans le tableau de bord prospectif, il est recommandé de prendre en compte l'ensemble des processus allant de l'innovation jusqu'au service après vente.



La définition des objectifs et d'indicateurs concernant les processus internes est la différence majeure entre le TBP et les systèmes classiques de mesure de la performance, qui se focalisent sur le contrôle et l'amélioration des résultats de centres de responsabilité.

La RAM, comme c'est le cas de toutes les autres entreprises, a sa propre chaîne de processus internes qui lui permet de répondre aux attentes des clients et de générer un bénéfice :

- ✦ Processus d'innovation ;
- ✦ Processus de Production du service ;
- ✦ Processus de prestations supplémentaires.

### 1- L'innovation :

Dans un premier temps, il faut identifier les nouveaux marchés et les nouveaux clients, ainsi que les besoins émergents ou latents de la clientèle existante. Ensuite, il faut concevoir et développer de nouveaux produits et services à l'intention des nouveaux marchés et des nouveaux clients.

La satisfaction des besoins des clients se fait en répondant à deux questions fondamentales :

- 1- Quelles sont les caractéristiques des produits futurs auxquelles les clients accordent de la valeur ?
- 2- Comment au travers de l'innovation, offrir ces produits aux clients ?

La RAM doit absolument être à l'écoute de ses clients. Plusieurs indicateurs peuvent être intéressants :

- La part du chiffre d'affaire réalisé par les produits nouveaux
- Les produits effectivement lancés par rapport aux prévisions ;
- La durée de cycle de développement de la prochaine génération de produits ;
- Rapport entre Le résultat avant impôt et le coût total des activités de R&D mesuré ou bien globalement ou bien produit par produit;

- Le TSE est un indicateur qui permet de calculer le temps jusqu'au seuil d'équilibre. C'est à dire le délai entre le démarrage du processus de développement et le moment où le produit , a généré suffisamment de bénéfice pour amortir son coût de développement. Le TSE rassemble dans un même indicateur trois composantes essentielles :
  - ✦ La capacité d'amortissement ;
  - ✦ La rentabilité ;
  - ✦ La rapidité.

### 3- La production :

Ce processus est piloté et surveillé au moyen d'indicateurs financiers :

- Coûts standards, budgets, écarts ;
- Productivité par appareil ;
- Les taux d'utilisation des machines ;
- Variation des coûts ;

Parmi les indicateurs utilisés dans les TBP, on cite l'ECP. Cet indicateur repose sur la théorie que tout temps consacré à d'autres activités que la réservation par les clients.

### 3-Les prestations connexes :

Ce sont tous les services et prestations fournis pour le client en plus des prestations principales.

Ces services doivent aussi faire objet de suivi permanent en utilisant les mêmes indicateurs utilisés pour la production du service principal

Il existe une panoplie d'indicateurs permettant de mesurer la qualité des processus :

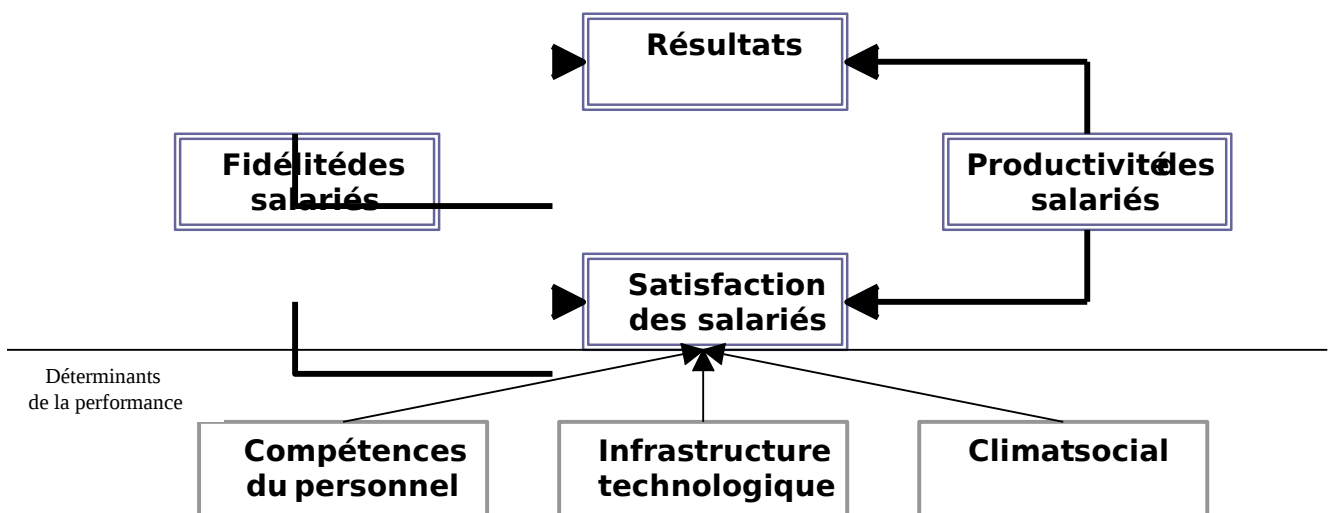
- Temps d'attente excessifs au niveau des agences et à l'aéroport ;
- Des informations imprécises ;
- Des horaires d'ouverture très restrictifs ;
- Des pertes financières pour le client ;
- Un défaut de communication.

## V- L'apprentissage organisationnel :

Le dernier axe du tableau de bord prospectif est celui de l'apprentissage organisationnel. Les objectifs établis sur les axes « financiers », « clients » et « processus internes » identifient les domaines dans lesquels l'entreprise doit exceller pour améliorer sa performance. Les objectifs de l'axe « apprentissage organisationnel » sont les moyens, les facteurs qui permettent d'atteindre ceux des trois autres axes.

On peut cerner trois composantes dans l'apprentissage organisationnel :

- Le potentiel des salariés ;
- Les capacités des systèmes d'information ;
- La motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de la RAM et des salariés.



### 1- Le potentiel des salariés :

La RAM doit utiliser des objectifs définis à partir de trois mesures de résultat :

#### La satisfaction des salariés :

La satisfaction des salariés doit être mesurée par une enquête annuelle ou par un sondage mensuel auprès d'un échantillon représentatif des salariés. Les paramètres retenus de l'enquête de satisfaction comprennent :

- La participation aux décisions ;
- La reconnaissance des bons résultats ;
- L'accès à l'information permettant d'effectuer un travail de qualité ;
- Des encouragements actifs à la créativité et à l'initiative ;
- Le soutien apporté par les services fonctionnels ;
- La satisfaction globale à l'égard de la compagnie.

Les employés doivent donner une note de satisfaction sur l'échelle 1 à 5 allant de « Mécontent » à « Très satisfait ».

Un indice général de satisfaction peut être mis dans le TBP pour pouvoir déterminer le degré de satisfaction par division, département, service et manager.

### **La fidélité des employés :**

Cet indicateur permet de mesurer la capacité de l'entreprise à fidéliser les salariés. Les employés anciens à la RAM, fidèles, sont dépositaires des valeurs de celle-ci, en connaissent tous les rouages et perçoivent souvent les besoins inexprimés des clients.

Le taux de rotation du personnel est l'indicateur généralement retenu pour mesurer la fidélité des employés.

### **La productivité des salariés :**

La mesure de la productivité la plus simple est la part du chiffre d'affaires généré par chaque salarié.

A mesure que les salariés et la compagnie en général améliorent leur performance en termes de volume d'activité et de valeur ajoutée, cette part doit augmenter.

## **2- Capacités des systèmes d'information :**

On doit définir un ratio de couverture de l'information stratégique pour évaluer la disponibilité des données indispensables pour suivre les performances de la compagnie.

Au niveau de La RAM, plusieurs systèmes d'informations font l'affaire :

- Le Bilan des vols,
- Le système RAPID pour les recettes transport ;
- Le système d'information Masterpiece.

Un suivi permanent du taux d'utilisation des systèmes ainsi que la fiabilité de l'information donnée est primordial.

## 2- La motivation et responsabilisation des salariés :

Les effets de la motivation et de la responsabilisation des salariés peuvent être mesurés de plusieurs manières :

- Le nombre de suggestions par salarié qui traduit la contribution des salariés dans l'amélioration des performances de la compagnie.
- Le laps de temps nécessaire pour améliorer de 50% la performance des processus. Les retards de livraison, le nombre de défauts, le taux de déchets et l'absentéisme font partie des paramètres auxquels cet indicateur peut s'appliquer.

Les managers peuvent donc suivre les progrès et contrôler qui mènera à la performance souhaitée dans les délais prévus.

- Indicateurs d'alignement des objectifs individuels à ceux de la compagnie.

Le contrôle de gestion est un élément vital de la réussite de chaque entreprise dans un environnement où, seules l'innovation et la compétitivité permettront aux entreprises de maintenir quelque indépendance. Par conséquent le contrôle de gestion doit faire l'objet d'un effort de planification au même titre que les autres fonctions si l'on veut qu'il reste réellement intégré au processus de décision prévisionnel de l'entreprise.

A partir de cette vision de la position du contrôle de gestion, il appartiendra donc au contrôleur de gestion de suivre un processus permanent d'adaptation du système à l'évolution de l'organisation.

Le diagnostic du système de contrôle de gestion de la RAM nous a permis de relever un certain nombre de défaillances qu'on a essayé de les combler par le présent travail.

L'essai de réorganisation du système de contrôle de gestion qu'on a effectué ne peut en aucun cas être exhaustif. En effet, les limites de la méthode bilan par marché ont été bien explicitées au cours de notre étude d'autant plus que l'instauration des tableaux de bord prospectifs n'est pas facile. Beaucoup d'entreprises se sont lancées dans la construction des TBP mais leur expérience n'a pas été toujours couronnée de succès. Plusieurs raisons sont liées à cet échec. Entre autres, des défauts dans la structure des TBP, des erreurs dans le choix des mesures et un manque d'organisation dans leur exploitation.



## **Ouvrages**

- « Contrôle de gestion » ALZARD & SEPARI . DECF 10<sup>ème</sup> édition.
- « Contrôle de gestion » Claude GINDRE. Les éditions d'organisation.
- « Le tableau de bord prospectif » KAPLAN & NORTON. Ed : nouveaux horizons.
- « Comptabilité analytique » Mohamed LAARIBI.
- « Le contrôle de gestion » Henri Bouquin. 4<sup>ème</sup> édition. Gestion PUF.

## **Mémoires :**

- ◆ « Définition d'une méthode de calcul des coûts de revient dans les compagnies aériennes de transport à la demande : mise en œuvre de contrôle de gestion » 1998.  
Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'expertise comptable en France.
- ◆ « Conception et application d'un système de contrôle de gestion groupe »  
Par Bennani Charaf mémoire pour l'obtention du Diplôme du cycle supérieur de gestion.
- ◆ « La contribution de la RAM au développement du tourisme au Maroc »  
Par Mouhcine Laabairi & khalid Bendaoud Mémoire pour l'obtention du Diplôme des études supérieures universitaires du management du transport aérien.



- ♦ « Mise en place du Manuel de Procédures et règles de gestion du bilan des vols »

Par Loubna BEDRAOUI KHERRAJI. Mémoire pour l'obtention du Master spécialisé en contrôle de gestion.

### **Articles :**

Le matin 19 février 2004.

NEW HEBDO. 19 Février 2004.

La vie économique 14 Février 2004.

### **Sites internet :**

Site officiel de la RAM : [www.royalairmaroc.co.ma](http://www.royalairmaroc.co.ma)

[www.nowdays.com](http://www.nowdays.com)

[www.balancedscorecard.com](http://www.balancedscorecard.com)





