



**Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion**

**CESAG BF – CCA**

**BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,  
CONTROLE & AUDIT**

**Master Professionnel en  
Comptabilité et Gestion  
Financière (MPCGF)**

**Promotion 6  
(2011-2013)**

**Mémoire de fin d'étude**

**THEME**

**EVALUATION DE LA PERFORMANCE D'UN SYSTEME  
DE CONTROLE DE GESTION : CAS DE LA SOCIETE  
BENINOISE D'ENERGIE ELECTRIQUE (SBEE)**

**Présenté par :**

*Alscel Gilkrist LOKONON*

**Dirigé par :**

*Hugues Oscar LOKOSSOU*

*Contrôleur de gestion - Enseignant  
associé au CESAG*

**Avril 2013**

## **DEDICACES**

Je dédie ce mémoire à :

- mes parents Faustin DAA LOKONON et Suzanne BOTON, pour leur soutien et pour m'avoir transmis des valeurs qui m'ont outillées pour faire le chemin jusqu'ici ;
- mes frères et sœurs, pour leur soutien, particulièrement à Jamélino AKOGBETO, pour ses contributions dans ce travail et pour son accompagnement dans ma formation ;
- tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à ma formation à travers leurs conseils et leurs soutiens de diverses natures.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## REMERCIEMENTS

Je tiens tout d'abord à remercier Mme Jacqueline AGONSANOU, Directrice des Ressources Humaines, pour avoir bien voulu m'accepter pour ce stage à la Société Béninoise d'Energie Electrique (SBEE).

Mes remerciements vont aussi à l'endroit de :

- ✓ M. Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF) ;
- ✓ M. Hugues Oscar LOKOSSOU, pour avoir accepté de m'encadrer dans la rédaction de ce mémoire ;
- ✓ tout le personnel du Contrôle de Gestion de la Société Béninoise d'Energie Electrique, en particulier messieurs Edyson KADATO COMI, Ghislain HOUEGBELO et Blaise HOUNKPATIN pour leur apport dans ce travail et leurs orientations.

## **LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS**

**ABC:** Activity Based Costing

**AFD :** Agence Française de Développement

**BAD :** Banque Africaine de Développement

**CAM-I:** Consortium for Advanced Manufacturing International

**CCGPR :** Cellule Contrôle de Gestion et Prévention des Risques

**CEB :** Communauté Electrique du Bénin et du Togo

**DAGS :** Direction Approvisionnements et Gestion des Stocks

**DAI :** Direction de l'Audit et de l'Inspection

**DCB :** Direction de la Comptabilité et du Budget

**DCC :** Direction Commerciale et de la Clientèle

**DG:** Directeur Général

**FED :** Fonds Européen de Développement

**GM:** General Motors

**HBS:** Harvard Business School

**MEE :** Ministère de l'Energie et de l'Eau

**MEF:** Modèle d'Evaluation Fonctionnel

**MPCGF :** Master Professionnel en Comptabilité et Gestion Financière

**ROI:** Return On Investment

**SBEE :** Société Béninoise d'Energie Electrique

**SCABAEF :** Service de Comptabilité Analytique, Budget, Analyse Economique et Financière

**SCG:** Système de Contrôle de Gestion

**SONATRACH :** société nationale pour la recherche, la production, le transport, la transformation et la commercialisation des hydrocarbures.

## **LISTE DES TABLEAUX**

Tableau 1: Comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et le contrôle de gestion renouvelé.....	10
Tableau 2 : Forces et faiblesses des positionnements du contrôle de gestion.....	22
Tableau 3 : Calendrier budgétaire d'une année civile.....	24
Tableau 4 : Les différents types de budget.....	26
Tableau 5 : Les pratiques de base du contrôle de gestion .....	26
Tableau 6 : Les pratiques évoluées du contrôle de gestion .....	28
Tableau 7: Synthèse des modèles d'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion .....	43
Tableau 8 : Répartition du Personnel de la SBEE par catégorie socioprofessionnelle .....	61
Tableau 9 : Détermination du taux de performance du pôle organisation du SCG de la SBEE .....	82
Tableau 10 : Détermination du taux d'activité global du SCG de la SBEE.....	83
Tableau 11 : Satisfaction des clients du SCG de la SBEE .....	84
Tableau 12 : Synthèse des évaluations des pôles du SCG de la SBEE .....	85
Tableau 13 : Forces et faiblesses du SCG de la SBEE.....	91
Tableau 14 : Délais et budget estimatifs de mise en œuvre des recommandations .....	94

## **LISTE DES FIGURES**

Figure 1 : Technique de répartition des charges indirectes par la méthode ABC .....	18
Figure 2 : Architecture budgétaire .....	23
Figure 3: Le modèle de l'évaluation fonctionnelle (MEF).....	42
Figure 4: Modèle d'analyse.....	46
Figure 5: Organisation de la cellule contrôle de gestion et prévention des risques .....	57
Figure 6 : Diagramme de flux de la procédure de suivi budgétaire .....	70
Figure 7: Diagramme des flux des différentes du processus d'élaboration du tableau de bord	74
Figure 8: Le baromètre de la performance du SCG de la SBEE.....	85
Figure 9: Histogramme du taux de support structurel et du taux de performance des volets du pôle organisation .....	87
Figure 10: Représentation du taux global d'activité du SCG de la SBEE .....	89
Figure 11 : Représentation du taux de satisfaction des clients du SCG de la SBEE .....	90
Figure 12: Représentation du taux de performance globale du SCG de la SBEE .....	91

## **TABLE DES MATIERES**

DEDICACES.....	i
REMERCIEMENTS .....	ii
LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS .....	iii
LISTE DES TABLEAUX.....	iv
LISTE DES FIGURES .....	v
TABLE DES MATIERES.....	vi
<i>INTRODUCTION GENERALE</i> .....	1
PREMIERE PARTIE .....	7
CADRE THEORIQUE.....	7
CHAPITRE 1 : CONCEPT DE CONTROLE DE GESTION .....	9
<b>1.1 Notion de contrôle de gestion</b> .....	9
1.1.1 Définitions du contrôle de gestion.....	9
<b>1.1.2 Les acteurs du système de contrôle de gestion</b> .....	11
1.2 Objectifs, outils et positionnement du contrôle de gestion.....	12
1.2.1 Les objectifs du contrôle de gestion .....	12
1.2.2 Les outils du contrôle de gestion .....	15
1.2.3 Le positionnement du contrôle de gestion.....	20
1.3 Le processus budgétaire .....	22
<b>1.3.1 L'architecture budgétaire</b> .....	22
1.3.2. Le contrôle budgétaire.....	24
1.4 Activités du contrôle de gestion .....	25
1.4.1 Les pratiques de base du contrôle de gestion .....	25
1.4.2 Les pratiques évoluées du contrôle de gestion .....	27
1.5 Les niveaux d'intervention du contrôle de gestion.....	28
1.5.1 Le contrôle stratégique .....	29
1.5.2 Le contrôle de gestion .....	30

1.5.3	Le contrôle opérationnel.....	30
	Conclusion.....	31
	CHAPITRE 2 : EVALUATION DE LA PERFORMANCE D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION.....	32
2.1.	Notion de performance.....	32
2.1.1	Définition de la performance.....	32
2.1.2	Les critères de la performance.....	33
<b>2.2</b>	<b>L'évaluation de la performance</b> .....	<b>34</b>
<b>2.2.1</b>	<b>Objectif de l'évaluation des performances</b> .....	<b>34</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Les conditions de succès de l'évaluation des performances</b> .....	<b>35</b>
2.3.	Les modèles d'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion.....	36
2.3.1.	Le modèle d'évaluation fonctionnelle.....	36
2.3.2.	Evaluation de fonction contrôle de gestion selon ROUACH ET NAULLEAU.....	37
2.3.3.	Evaluation de la fonction contrôle de gestion selon le modèle AUTISSIER.....	37
	Conclusion.....	43
	CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....	44
3.1	Le modèle d'analyse.....	44
3.2	Les méthodes de collectes de données .....	47
3.2.1	L'analyse documentaire.....	47
3.2.2	L'observation directe.....	48
3.2.3	L'entretien .....	48
3.2.4	Le questionnaire .....	49
	Conclusion.....	49
	Conclusion de la première partie.....	50
	DEUXIEME PARTIE : .....	51
	CADRE PRATIQUE DE L'EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SCG DE LA SBEE.....	51
	CHAPITRE 4 : LA PRESENTATION DE LA SOCIETE BENINOISE D'ENERGIE ELECTRIQUE .....	53
<b>4.1.</b>	<b>Historique</b> .....	<b>53</b>

<b>4.2. Missions</b> .....	54
<b>4.3. Organisation</b> .....	54
<b>4.3.1. Le Conseil d'Administration (CA)</b> .....	54
4.3.2. La Direction Générale (DG).....	55
4.3.3. La Direction Générale Adjointe (DGA) .....	55
4.3.4. Le contrôle Général .....	56
4.3.5. La cellule contrôle de gestion et prévention des risques .....	56
4.3.6. Les Directions Techniques .....	57
<b>4.4. Ressources</b> .....	60
4.4.1. Les ressources humaines .....	60
4.4.2. Les ressources matérielles .....	61
<b>4.4.3. Les ressources financières</b> .....	61
Conclusion.....	62
<b>CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION DE LA SBEE</b> .....	63
5.1 Le calcul des coûts à la SBEE .....	63
5.2 Le processus budgétaire à SBEE.....	63
5.2.1 L'élaboration des budgets.....	63
5.2.2 Le suivi et le contrôle budgétaire .....	68
5.3 L'élaboration des tableaux de bord à la SBEE.....	72
5.3.1 Réception des données .....	75
5.3.2 Traitement des données .....	75
5.3.3 Etape de validation .....	75
5.3.4 Analyse et interprétation des indicateurs.....	76
5.3.5 Validation successive des documents élaborés .....	76
5.4 Organisation et positionnement du SCG de la SBEE.....	77
5.4.1 Organisation du système de contrôle de gestion de la SBEE.....	77
5.4.2 Positionnement de la cellule de contrôle de gestion dans l'organigramme de la SBEE .....	77
5.4.3 Effectifs composant le système de contrôle de gestion de la SBEE.....	78
Conclusion.....	78

CHAPITRE 6 : EVALUATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION DE LA SBEE ET RECOMMANDATIONS .....	79
6.1 Evaluation du système de contrôle de gestion de la SBEE .....	79
6.1.1 Evaluation du pôle organisation .....	80
6.1.2 Evaluation du pôle activité .....	82
6.1.3 Evaluation du pôle satisfaction des clients internes .....	83
6.1.4 Evaluation de la performance globale du système de contrôle de gestion de la SBEE.....	85
6.2 Analyse des résultats de l'évaluation des différents pôles .....	86
6.2.1 Analyse des résultats du pôle organisation.....	86
6.2.2 Evaluation du pôle activité .....	88
6.2.3 Evaluation du pôle satisfaction des clients internes .....	89
6.2.4 Evaluation de la performance globale du SCG de la SBEE.....	90
6.3 Recommandations pour l'amélioration du système de CDG .....	92
6.3.1 Recommandations pour le pôle activités.....	92
6.3.2 Recommandations pour le pôle organisation.....	93
6.3.3 Recommandations pour le pôle satisfaction des clients du SCG.....	94
6.4 Délais et budget estimatif de la mise en œuvre des recommandations.....	94
Conclusion de la deuxième partie.....	96
CONCLUSION GENERALE .....	97
ANNEXES .....	100
BIBLIOGRAPHIE .....	118

***INTRODUCTION GENERALE***

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Le développement d'une nation passe par la richesse de son tissu économique en général et en particulier par l'existence et le bon fonctionnement de son système de création de valeur ajoutée c'est-à-dire ses usines de production et ses entreprises.

Pour que ce défi soit relevé, il faut que le pays en question réunisse certaines conditions parmi lesquelles la disponibilité et la stabilité de l'énergie électrique. En Afrique, la fourniture de l'énergie électrique est effectuée dans la plupart des pays par des sociétés d'Etat.

Cependant, la triste réalité est que les sociétés d'Etat traversent le plus souvent des impasses, même si on peut identifier quelques exceptions dont l'illustration parfaite est la « SONATRACH » en Algérie (JEUNE AFRIQUE, 2010 : 92). Elle est la première entreprise africaine devant toutes les multinationales et tous secteurs confondus mais pourtant c'est une société d'Etat. Et cette société fait l'objet d'une gestion saine et rigoureuse, c'est ce qui lui a permis de conserver au fil des années sa place de première entreprise africaine.

Il faut reconnaître qu'au Bénin, la grande majorité des sociétés d'Etat de la période allant de l'indépendance aux années deux milles (2000) ont été caractérisées par une mauvaise gestion, le pilotage à vue, le non-respect des règles de gestion et des procédures bien que celles-ci existent ainsi que d'autres mauvaises pratiques qui plombent leur développement et leur pérennisation.

Au Bénin la production et la distribution de l'énergie électrique est assurée par une seule entreprise qui est une société d'Etat à savoir : « la Société Béninoise d'Energie Electrique » (SBEE). La SBEE existait avant l'accession à la souveraineté nationale de la République du Bénin. Cette société suscite un grand intérêt des populations urbaines, du gouvernement, des entreprises, des collectivités locales, des partenaires techniques et financiers et bien d'autres acteurs de la vie sociale et économique.

Une entreprise en situation de monopole et de la taille de la SBEE ne devrait pas être confronté à certaines difficultés telles que la lourdeur administrative, la réalisation de résultats déficitaires sur plusieurs années, les difficultés liées à la fourniture de l'énergie notamment la qualité de l'énergie. La solution à ces problèmes existe pour que la SBEE prenne un nouveau départ. En effet, il convient qu'une attention particulière lui soit accordée en terme de gestion rationnelle et rigoureuse, notamment le suivi des performances et des indicateurs de pilotage et ceci à cause de la complexité des services fournis par la société, des difficultés pour assurer son bon fonctionnement et de la surveillance de la qualité de ses services.

Dans une entreprise de services, on observe généralement que le contrôle de gestion est plus utilisé au niveau stratégique pour aider les managers dans la prise de décision et dans une moindre mesure au niveau de l'aspect opérationnel. Une attention particulière est accordée à la fonction commerciale et marketing. Cela est dû en partie à la forte concurrence à laquelle doivent souvent faire face les entreprises de services. Selon que l'entreprise ait un outil de production de ce service ou n'en ait pas, des outils tels qu'une comptabilité analytique peuvent être mis en place pour le calcul des coûts. La particularité de la SBEE est traduite par les constats suivants issus d'entretien avec des cadres de la société et d'observations :

- qu'elle est dans une situation de monopole dans le secteur de la production et de la distribution de l'énergie électrique au Bénin ;
- elle ne subit pas de pression de la concurrence ;
- on constate une absence d'outils fiables destinés à la mesure des performances de ses entités et de son personnel ;
- son système de contrôle de gestion est plus axé sur le calcul des coûts et la réalisation des budgets et dans une moindre mesure à leur suivi ;
- le contrôle de gestion n'est pas au centre de la prise de décision, le plus souvent les décisions se prennent dans l'urgence ce qui ne permet pas une pertinence des décisions prises.

Il faut dire que la mission principale de la SBEE est d'intérêt public. Des résolutions doivent être prises dans le cadre de l'amélioration de la santé financière de la SBEE et pour sa viabilité, si les pratiques actuelles sont laissées en l'état, cela risque de compromettre le développement de la société et par conséquent la satisfaction des besoins des générations actuelles et futures.

La SBEE rencontre des difficultés avérées à atteindre ses objectifs. Il est constaté que depuis environ sept (07) ans, la société n'a eu que des résultats déficitaires à l'exception de celui de l'année 2011. Cela fait ressortir qu'un réel problème d'atteinte des objectifs notamment ceux de recettes et de la non maîtrise des charges se pose.

En somme on peut dire que la société a enregistré de mauvais résultats liés à un manque de suivi au fil des années.

Le problème soulevé tire source de deux (02) principales causes à savoir :

- la taille de la société ; fait que certains aspects de la mesure et du pilotage de la performance échappent aux managers : en effet, pour que le caractère durable de la performance soit effectif, il faut mettre en œuvre un dispositif spécifique et des outils adéquats pour essayer de palier un temps soit peu les difficultés qui peuvent naître de la non maîtrise des incertitudes liées aux décisions de gestion, c'est-à-dire un système de contrôle de gestion, mais il faut dire que l'important n'est pas d'en avoir, mais d'avoir un système performant. Il n'y a pas de meilleure manière de gérer la performance. Et la performance couvre tous les domaines de l'entreprise, donc la manière de résoudre ou de prévoir des situations ne sera pas forcément la même. Quand la taille de l'entreprise augmente, la réalisation et la gestion des performances deviennent plus difficiles, de même en fonction de la stratégie de l'entreprise, le système de contrôle de gestion sera différent ainsi que les indicateurs utilisés. Pour que les objectifs de performance globale de l'entreprise soient atteints, il conviendrait d'accorder une attention particulière à la performance du système de contrôle de gestion afin que ce dernier puisse jouer son rôle de manière efficace et efficiente ;
- la non réalisation du contrôle budgétaire : il faut dire que la SBEE est confrontée à un véritable problème d'organisation d'entreprise. Le constat est que bon nombre des attributions du contrôle de gestion est assuré par la Direction de l'Audit et de l'Inspection (DAI). La réalisation du budget est assurée par le Service Comptabilité Analytique, Budget, Analyse Economique et Financière (SCABAEF) de la Direction de la Comptabilité et du Budget (DCB). Dans ces conditions, la mise en œuvre du processus budgétaire notamment l'élaboration, l'exécution et le suivi du budget devient extrêmement compliqué à cause des lenteurs administratives et du manque de personnel d'appui au contrôleur de gestion qui de ce fait se retrouve dépourvue de toutes ces attributions d'où la difficulté de réalisation. La conséquence principale de cela est le pilotage à vue de l'entreprise.

Cela fera que l'entreprise constatera en fin d'exercice que ces objectifs ne sont pas atteints. Si cet état de choses se pérennise, la société peut disparaître au fil des années.

Pour apporter une réponse appropriée à ces inquiétudes, les solutions suivantes sont envisageables :

- mettre le contrôle de gestion au cœur de l'activité de la SBEE et veiller à sa performance en procédant à son évaluation périodique. Cette solution consistera

essentiellement à évaluer les performances du système de contrôle de gestion dans son état actuel et de faire des propositions pour son amélioration. Cela permettra de mettre le contrôle de gestion à niveau et de lui donner les outils nécessaires pour aider à la réalisation des performances globales de l'entreprise ;

- l'utilisation des outils de mesure et de pilotage des performances au sein de la SBEE par le système de contrôle de gestion : cette solution consiste à attribuer au contrôleur de gestion tous ses pouvoirs et à mettre en place une mesure des performances par l'exécution rigoureuse du reporting et du contrôle budgétaire, ainsi que des outils d'aide à la décision. Cela permettra une atteinte des objectifs fixés de façon efficace et efficiente. Cette solution implique la mise à disposition des ressources nécessaires à la disposition du contrôle de gestion.

Pour permettre à la SBEE d'atteindre ses objectifs de façon efficace et efficiente, la première solution paraît idoine. En accordant une place prépondérante au contrôle de gestion et en veillant à sa performance, la SBEE pourra assurer l'atteinte de ses objectifs stratégiques et budgétaires.

La principale question est de savoir comment évaluer la performance d'un système de contrôle de gestion.

Pour apporter une réponse appropriée à cette question, nous répondrons aux interrogations suivantes :

- qu'est-ce- qu'un système de contrôle de gestion et quels sont les déterminants de la performance ?
- quels sont les critères d'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion ?
- comment le contrôle de gestion est appréhendé et réalisé à la SBEE ?
- comment faut-il adapter le système de contrôle de gestion de la SBEE à ses contraintes ?

Pour apporter une réponse appropriée à toutes ces questions, nos travaux seront orientés sur le thème : « **Evaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion: cas de la SBEE** ».

L'objectif général de l'étude est de contribuer à la performance du système de contrôle de gestion la Société Béninoise d'Energie Electrique.

Cet objectif général peut se décliner en objectifs spécifiques ci-après :

- cerner les concepts associés au contrôle de gestion et identifier les déterminants de sa performance ;
- définir les critères d'évaluation de la performance de cette fonction ;
- évaluer la mise en œuvre du contrôle de gestion à la SBEE et faire une analyse critique ;
- enfin contribuer à l'amélioration de la performance du système de contrôle de gestion de la SBEE.

L'intérêt de cette étude se situe essentiellement à deux niveaux à savoir :

- pour la SBEE : cette étude contribuera à une meilleure mise en œuvre du contrôle de gestion et à l'amélioration de ses performances ;
- pour nous-mêmes : cette étude permettra d'acquérir des compétences certaines en ce qui concerne les notions d'évaluation des fonctions d'une entreprise. Aussi nous permettra-t-elle d'obtenir le diplôme du Master Professionnel en Comptabilité et Gestion Financière (MPCGF).

Ce mémoire comprend deux parties à savoir :

- la première partie est la revue de littérature, elle traitera des différents concepts de contrôle de gestion en général et de l'évaluation d'un système de contrôle de gestion en particulier. Après cela nous présenterons le modèle d'analyse qui sera la base de la conduite du cadre empirique ;
- la seconde partie porte sur l'observation de l'existant c'est-à-dire la description et l'évaluation du système de contrôle de gestion de la SBEE puis la formulation de recommandation pour que le système de contrôle de gestion de la SBEE soit plus performant.

**PREMIERE PARTIE**

**CADRE THEORIQUE**

Toute œuvre scientifique doit se baser sur des théories et des idéologies claires et bien définies. C'est dans cette optique que notre travail s'inscrit. Le contrôle de gestion est une discipline vaste et qui évolue avec le temps au gré des difficultés rencontrées par les entreprises et des solutions issues de la recherche. Cette étude nous amènera à prendre connaissance du système de contrôle de gestion de façon générale ainsi que les déterminants de sa performance, et en particulier des critères d'évaluation de la fonction contrôle de gestion. Après cela, nous proposerons les solutions retenues pour l'évaluation du système de contrôle de gestion dans l'entreprise faisant objet de l'étude.

Dans cette partie il s'agira de passer en revue les contributions des auteurs sur les différentes notions abordées sur les aspects du contrôle de gestion et de l'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion. Nous aborderons ainsi dans un premier chapitre le concept de contrôle de gestion, dans le deuxième nous présenterons les déterminants de la performance d'un système de contrôle de gestion et les critères d'évaluation de cette fonction et le dernier chapitre nous permettra de présenter le modèle d'analyse retenu et la méthodologie de l'étude.

## **CHAPITRE 1 : CONCEPT DE CONTROLE DE GESTION**

Ce chapitre se focalisera sur l'élucidation de la notion de contrôle de gestion, de ses missions, rôles et sources d'informations ainsi que ses typologies et enfin les interactions entre le contrôle de gestion et les autres fonctions de l'entreprise.

Pour y parvenir nous avons structuré le chapitre en cinq (05) sections qui traiteront de l'ensemble du système de contrôle de gestion, c'est-à-dire de ses outils, de son organisation, des activités des acteurs, etc.

### **1.1 Notion de contrôle de gestion**

Dans un premier temps, nous présenterons quelques définitions du contrôle de gestion et dans un second temps les acteurs du système de contrôle de gestion.

#### **1.1.1 Définitions du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a un nombre élevé de définitions. Ces définitions ont évolué avec le temps. L'ensemble de ces définitions font ressortir toute la complexité de cette discipline de la gestion.

La définition historique du contrôle de gestion a été donnée par ANTHONY.

La définition du contrôle de gestion par Anthony en 1965: « Le contrôle de gestion représente le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation ». Cette définition du contrôle de gestion donné par Anthony prend en compte juste l'aspect financier, puisque dans les années soixante le contrôle de gestion était essentiellement basé sur un contrôle financier.

Anthony (1988) propose une seconde définition « le contrôle de gestion est l'ensemble des processus qui permettent aux managers d'influencer les autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ». Cette définition du contrôle de gestion fait ressortir la dimension top-down du contrôle de gestion et montre que le contrôle de gestion nécessite de l'encadrement des autres membres de l'organisation par les managers. Donc cet encadrement consistera à orienter les actions des autres membres de l'organisation et de leur faire comprendre la vision et la stratégie du top management et aussi de formaliser les aptitudes et les savoir-faire du quotidien au niveau stratégique. Elle offre aussi une vision managériale en

mettant l'accent sur l'implication des dirigeants en matière de contrôle de gestion. Puis enfin cette dernière définition affirme l'importance de la gestion du couple coût-valeur en formulant le concept d'efficience.

Pour BOUQUIN, « contrôler c'est maîtriser, et pas seulement vérifier ». Il ajoute que pour vérifier, il faut avoir réuni les conditions a priori d'une bonne maîtrise, sinon le constat d'échec est fatal. Mais pour que la maîtrise soit réelle on ne peut guère se passer des vérifications.

Plus récemment, (BURLAUD & SIMON, 1997 : 15) évoquent le contrôle de gestion comme : « Un système de régulation des comportements de l'homme ». Cette définition prend en compte l'aspect participatif et de direction par objectif que prône le management moderne. Elle fait aussi ressortir que le contrôle de gestion ne joue pas un rôle de gendarme mais au contraire est mis en place pour accompagner les managers et les opérationnels et éviter les dérapages. Cependant le contrôle de gestion n'est pas la seule fonction de l'entreprise et sans les autres fonctions il n'y aurait pas de contrôle de gestion.

**Tableau 1:** Comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et le contrôle de gestion renouvelé

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
· Surveiller	· Motiver
· Programmer	· Orienter
· A posteriori	· A priori
· Passif	· Actif
· Méfiance	· Confiance
· Exécutants	· Décideurs
· Subalternes	· Collègues
· Directif	· Participatif

· Flux descendant	· Flux ascendant
· Indicateurs financiers	· Indicateurs physiques
· Normes internes	· Cibles externes
· Système fermé	· Système ouvert
· Plus opérationnel	· Plus stratégique
· Activité de transformation	· Activité de cycle de vie

**Source** : BOISVERT (1989 : 58)

### **1.1.2 Les acteurs du système de contrôle de gestion**

Pour LONING & al (2008), le contrôle de gestion est un processus qui entraîne toute l'entreprise dans sa dynamique, lorsqu'on parle ici de l'entreprise dans son ensemble, il s'agit du management, des managers et de tous ceux qui exercent à un niveau opérationnel et les professionnels du contrôle de gestion eux mêmes. Les contrôleurs de gestion sont souvent assimilés aux managers de l'entreprise mais toute fois il convient de faire une nuance, ils accompagnent ceux-ci de manière à ce qu'ils aient une assurance quant à la maîtrise de leurs activités.

#### **1.1.2.1 Le management de l'entreprise**

Il est composé de l'équipe dirigeante de l'entreprise et des administrateurs c'est-à-dire du conseil d'administration. Le rôle du contrôle de gestion est de leur donner l'assurance que le business modèle correspond à la stratégie de l'entreprise et que les objectifs seront et sont atteint. Le conseil d'administration accompagne le contrôle de gestion dans le processus d'élaboration de la stratégie et du business modèle et se font assister dans la mise à disposition des moyens nécessaires à l'atteinte de ces objectifs.

#### **1.1.2.2 Les managers et les professionnels du contrôle de gestion**

Les managers dans l'entreprise s'occupent de la mise en œuvre de la stratégie élaborée avec le management et ils sont accompagnés par les contrôleurs de gestion, notamment dans le processus de décision précédant la mise en œuvre de plans d'actions. Le rôle des contrôleurs

de gestion est de préparer l'information nécessaire à la prise de décision dans le cadre des activités concernant ces managers.

### **1.1.2.3 Les exécutants**

Les exécutants sont en bas de la pyramide hiérarchique de l'entreprise, ils sont ceux là qui ont pour charge les tâches purement opérationnelles. Le rôle du contrôleur de gestion à ce niveau est de définir le cadre de l'exécution de ces tâches et de procéder au contrôle après l'exécution de ces tâches afin de recadrer les choses, lorsqu'il y a des écarts entre les résultats attendus et ceux obtenus.

## **1.2 Objectifs, outils et positionnement du contrôle de gestion**

Cette section traite des objectifs du contrôle de gestion dans une organisation, des outils du contrôle de gestion et du positionnement du contrôle de gestion. En ce qui concerne les outils utilisés et le positionnement, les choix effectués par l'entreprise sont déterminants pour la performance de son système de contrôle de gestion. Il n'y a pas de meilleur modèle de contrôle de gestion mais le tout dépend de l'organisation dans laquelle l'on se trouve et de la qualité des agents du système de contrôle de gestion, c'est-à-dire ceux qui sont chargés de faire du contrôle de gestion dans l'entreprise.

### **1.2.1 Les objectifs du contrôle de gestion**

D'après le dictionnaire Larousse, un objectif est « un but, un résultat vers lequel tend l'action d'une personne, d'un groupe ».

Partant de cette définition nous pouvons retenir qu'un objectif est un idéal à atteindre et pour cela il faut mettre en œuvre un ensemble d'action et se donner les moyens nécessaires à l'atteinte de cet ou de ces objectifs. La définition de l'objectif ainsi énoncée, nous pouvons identifier d'après HEMICI & AI (2007 : 6-9), six (06) objectifs au contrôle de gestion.

Il s'agit de :

- la définition de la stratégie ;
- la planification stratégique ;
- l'élaboration des budgets ;
- le calcul des coûts ;
- le contrôle budgétaire ;

- l'apport de mesures correctives en réponse aux écarts déterminés après la phase de contrôle budgétaire.

### **1.2.1.1 La définition de la stratégie**

Avant d'expliquer en quoi consiste l'activité de définition de la stratégie pour le contrôle de gestion, il est important de définir le concept de stratégie.

Selon JOHNSON & al (2005 :157), « la stratégie consiste en une répartition de ressources engageant l'organisation dans le long terme en définissant son périmètre d'activité. Elle a pour objectif la réponse aux attentes des parties prenantes, l'obtention d'un avantage concurrentiel et la création de valeur pour les clients », une autre définition de la stratégie est donné par d'autres auteurs et ne prend pas en compte tous les volets retenues par JONHSON.

« Elaborer la stratégie de l'entreprise, c'est choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et allouer des ressources de façon à ce qu'elle s'y maintienne et s'y développe » (STRATEGOR, 1997: 09 ).

Les différences entre les deux définitions précédentes se résument à la satisfaction des attentes des parties prenantes, l'obtention d'avantage concurrentiel et la création de valeur pour les clients. Le premier auteur a mis au cœur de l'élaboration de la stratégie de l'entreprise, les parties prenantes ; tandis que le second centralise la stratégie sur l'entreprise, les deux auteurs s'accordent sur le fait que la stratégie est élaborée sur le long terme et les ressources sont allouées pour les activités de l'entreprise.

De tout cela nous pouvons dire la participation à la définition de la stratégie consiste pour le contrôle de gestion à assister le dirigeant d'entreprise dans sa réflexion stratégique, c'est-à-dire à tenir compte de l'environnement extérieur de l'entreprise mais aussi de la vision du chef d'entreprise pour l'aider à définir la stratégie de l'organisation.

### **1.2.1.2 La planification stratégique**

MARCHESNAY (2004 : 58) définit la planification stratégique comme « l'articulation entre la politique générale de l'entreprise (corporate strategy) et les stratégies d'activités (business strategy) ».

Après cette définition de la planification stratégique, nous pouvons conclure que la planification stratégique est l'édification d'objectif à moyen terme, cela est fait après la

définition de la stratégie qui elle, est un but sur le long terme et des objectifs peu précis. En fonction de la stratégie adoptée par l'entreprise, le contrôleur de gestion fera un plan sur un nombre d'années relativement plus court que le nombre d'années pris en compte pour l'élaboration de la stratégie, donc cela consiste à définir des objectifs à moyen terme.

### **1.2.1.3 L'élaboration des budgets**

Selon LONING & Al (2008), cette étape consiste à décliner sur le court terme c'est-à-dire l'année ou tout au plus deux ans, l'ensemble des activités à réaliser par l'entreprise concernant son exploitation et faire une prévision des ressources espérées sur cette période, il faut dire que le budget est la traduction chiffrée des objectifs fixés lors de la planification stratégique. Après ce travail, on peut déjà faire les comptes de résultat et le bilan prévisionnel.

### **1.2.1.4 Le calcul des coûts**

C'est la détermination du résultat analytique. A cette étape les différents budgets sont déjà mis en exécution et on tend vers le contrôle des résultats. Cela consiste à déterminer le coût de revient des produits ou services vendus et à comparer ce prix au prix de vente de manière à faire ressortir le résultat sur les produits ou services vendus. Ces résultats des différents calculs sont utilisés dans le processus de décision de l'entreprise et dans certains cas donnent lieu à des actions concernant les coûts calculés, c'est la gestion stratégique des coûts.

### **1.2.1.5 Le contrôle budgétaire**

Selon LONING & Al (2008), Il consiste au contrôle de l'exécution des budgets, à ce niveau, la comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations est effectuée et les écarts sont déterminés et analysés.

### **1.2.1.6 L'apport de mesures correctives**

Pour LONING & Al (2008), Cet exercice consiste à proposer des solutions à mettre en œuvre après la phase de contrôle budgétaire qui a pour premier rôle la mesure des performances, à proposer des actions correctives, à veiller à leurs réalisations et au besoin à évaluer l'impact de la mise en œuvre de ces actions, cela consiste à redresser les choses conformément aux objectifs stratégiques.

## **1.2.2 Les outils du contrôle de gestion**

Selon GRANDGUILLOT (2008 : 16), le contrôle de gestion dispose de quatre principaux outils à savoir :

- la gestion prévisionnelle ;
- le budget ;
- la comptabilité de gestion ;
- le tableau de bord.

### **1.2.2.1 La gestion prévisionnelle**

C'est un mode de gestion qui repose sur un modèle représentatif des activités futures de l'entreprise à long, moyen et court terme. Ce modèle exprime le choix des moyens retenus pour atteindre les objectifs fixés en fonction de la stratégie choisie (GRANDGUILLOT, 2008 : 16).

### **1.2.2.2 Le budget**

Selon GRANDGUILLOT, (2008 : 16) c'est la traduction chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé.

### **1.2.2.3 La comptabilité de gestion**

La comptabilité de gestion peut être définie comme, un outil permettant d'analyser les flux internes de l'entreprise afin de fournir aux dirigeants les informations nécessaires à la prise de décision. (MELYON, 2004 : 8) ; (ENSELME, 2006 : 443).

De cette définition on peut retenir que la comptabilité de gestion a un rôle plus stratégique qu'opérationnel, ça va au-delà d'un simple calcul de coût.

C'est l'outil important du contrôle de gestion. Il consiste à calculer les coûts en rattachant aux objets de coût<sup>1</sup> qui peuvent être des produits, des services ou des processus, des charges supportées par l'entreprise dans la réalisation de ses objets de coût. Diverses méthodes ont été développées par la comptabilité de gestion. Il faut dire qu'il n'y a pas de meilleure méthode, la méthode utilisée est fonction du contexte et des réalités de l'entreprise, toute fois certaines méthodes sont plus conseillées que d'autres parce qu'elles permettent d'identifier de façon

---

<sup>1</sup>

réelle ce que consomme un produit ou un service, chose indispensable pour la performance du processus de production, c'est le cas de la méthode ABC. Dans cette partie, nous ferons la description des principales méthodes utilisées par la comptabilité de gestion pour le calcul des coûts.

D'après BOUQUIN (2003 : 10) : « La comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies. ». Cette définition fait ressortir plusieurs aspects du contrôle de gestion à savoir l'aide à la décision, influence des comportements c'est-à-dire la maîtrise des membres de l'organisation pour qu'ils orientent les réflexions de leurs collaborateurs afin de pouvoir obtenir les résultats recherchés. La mesure et le pilotage de la performance. Plusieurs méthodes sont utilisées par la comptabilité analytique à savoir :

- la méthode du direct costing ;
- la méthode des coûts complets ;
- la méthode ABC, etc... (BERLAND, 2009 : 18)

Chacune de ces méthodes ont leurs spécificités et amènent souvent à des résultats différents, dans le cadre de notre étude, nous allons seulement traiter deux principales méthodes que l'on rencontre le plus souvent notamment la méthode des coûts complets et la méthode ABC.

#### **1.2.2.3.1 La méthode des coûts complets**

Selon BERLAND (2009 : 30) cette méthode consiste à rattacher au coût d'un produit toutes les charges qu'elles soient variables ou fixes.

La principale difficulté de cette méthode est la répartition des charges indirectes. Les charges indirectes doivent être soumises à un traitement préalable avant d'être affectées au coût du produit. Ces charges concernent plusieurs produits, on peut y retrouver les frais d'administration générale, de personnel, de location de bâtiment etc...

#### **1.2.2.3.2 La méthode ABC**

Le CAM-i (*Consortium for Advanced Manufacturing International*), groupe de réflexion composé de consultants, de praticiens d'entreprise et d'universitaires, a lancé durant les années quatre-vingt, un important travail de réflexion sur les méthodes de calcul de coûts. En effet, il était apparu notamment dans le contexte anglo-saxon, que les systèmes de

comptabilité de gestion en place induisaient des problèmes de pilotage sévères. Alors qu'ils renvoyaient une image positive de l'entreprise, les performances de cette dernière se dégradèrent globalement. La pertinence des calculs économiques réalisés n'apparaissait plus suffisante. Leurs travaux ainsi que ceux d'autres chercheurs ont conduit vers une méthode de calcul de coût inspirée de la méthode traditionnelle des coûts complets mais en intégrant une approche processus, activités et tâches.

Ici c'est l'activité qui est au cœur de la technique retenue par la méthode, elle peut être définie comme « un ensemble de tâches élémentaires :

- réalisées par un individu ou un groupe ;
- faisant appel à un ensemble spécifique d'aptitudes cognitives (savoirs, savoir-faire, compétences) ;
- à peu près homogènes du point de vue de leur comportement de performance. » (LORINO, 2001 : 529).

Les différents auteurs sont partis des lacunes de la méthode des centres d'analyses pour faire l'ingénierie du modèle de la méthode ABC. Les limites qui ont poussées les chercheurs à évoluer vers la méthode ABC ont été fait ressorties par certains auteurs qui ont écrit des ouvrages sur la méthode ABC, quelques unes de ces limites sont :

- la répartition souvent arbitraire des charges indirectes (ALAZARD & SEPARI, 2004 : 250) ;
- la remise en cause de l'homogénéité des centres d'analyses (ALAZARD & SEPARI, 2004 : 256) ;
- l'apparition de nouvelles structures telles que « Informatique » et « Qualité » qui s'avèrent complexes avec la méthode des sections homogènes (DIAGNE, 2011 : 257) ;
- le cycle de vie des produits se raccourcit face à une demande de plus en plus exigeante qui impose une offre diversifiée et personnalisée (DUBRULLE & JOURDAIN, 2003 : 366).

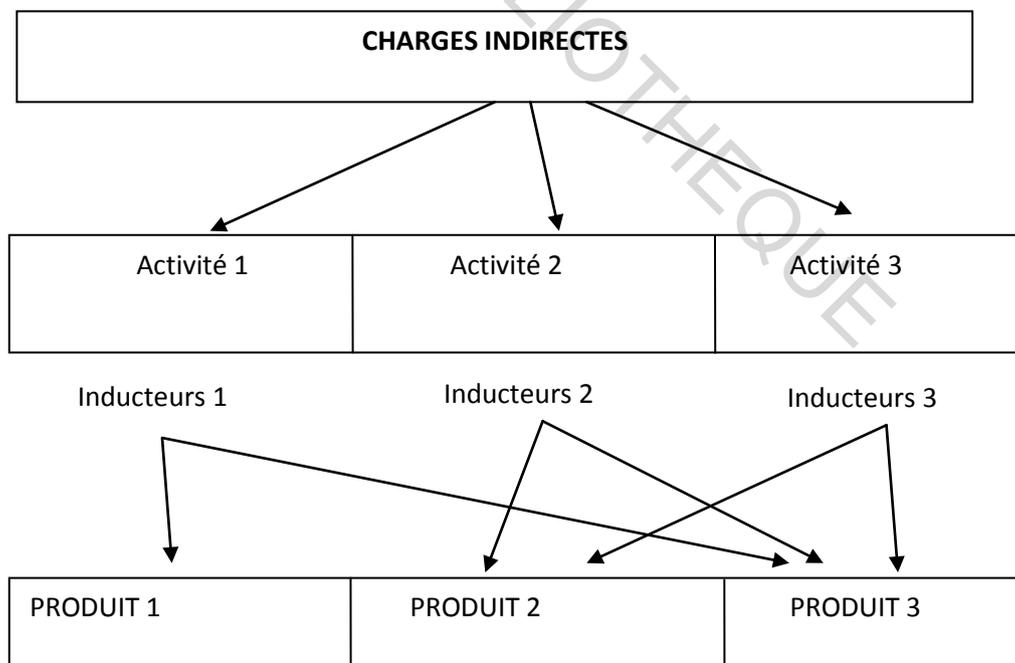
On peut retenir de tout cela que le temps et la complexité de l'environnement des entreprises ont contribué largement à constater très tôt les défaillances de la méthode des sections homogènes.

A présent nous allons présenter les principes de la méthode et au besoin illustrer par des schémas. Les principes de la méthode ABC sont ses fondements, nous pouvons identifier trois principes retenues par la méthode ABC pour le calcul des coûts des produits. Nous avons :

- les centres d'analyse sont remplacés par des « activités ». La distinction centres principaux / centres auxiliaires disparaît apparemment. Le but est de rattacher le plus de coûts possibles directement aux produits et aux objets de coûts ;
- les unités d'œuvre sont maintenant des inducteurs de coûts et traduisent une causalité dans la consommation des ressources là où les unités d'œuvre n'étaient que des corrélations ;
- la gamme des inducteurs est enrichie. A côté d'inducteurs volumiques, qui conservent souvent leur pertinence, existent des inducteurs non volumiques traduisant mieux le travail réel des entreprises.

La technique de répartition des charges indirectes selon la méthode ABC peut être illustrée par le schéma suivant proposé par BERLAND.

**Figure 1 : Technique de répartition des charges indirectes par la méthode ABC**



**Source** : BERLAND (2009 : 43).

Cette figure nous montre que les charges indirectes sont consommées par toutes les activités de l'entreprise et que chaque a au moins un inducteur. Un produit peut se voir affecté

plusieurs inducteurs de coût et c'est la toute la pertinence de la méthode ABC. Chaque produit supporte les charges qu'il a consommé à juste valeur, et cela permet une meilleure prise de décision concernant les produits qui consomment le plus de ressources et qui ne contribuent pas de façon conséquente à la formation du résultat et donc pas à la performance de l'entreprise.

#### **1.2.2.4 Le tableau de bord**

Outil du contrôle budgétaire, récapitulatif sous forme de tableaux des indicateurs significatifs d'ordre technique, commercial ou financier que le responsable concerné doit surveiller en permanence pour réagir au plus vite en cas de dérive par rapport aux objectifs fixés (GRANDGUILLOT & AI, 2008 : 17).

Le tableau de bord est l'outil par essence du contrôle budgétaire parce qu'il sert d'instrument principal pour le reporting et la mesure des performances. AÏM (2004 : 6) considère que le tableau de bord permet par son contenu d'anticiper les obstacles, de guider l'entreprise en lui donnant une bonne visibilité pour les objectifs grâce à des indicateurs.

LORINO (2003 : 132) distingue deux (02) types d'indicateurs : les indicateurs de pilotage et les indicateurs de résultat :

- les indicateurs de pilotage permettent de cadrer l'action des opérationnels et de les guider dans l'atteinte de leur objectifs afin qu'ils aient la maîtrise de leur opérations ;
- les indicateurs de résultat eux permettent d'informer la hiérarchie sur les performances réalisées et le degré d'atteinte des objectifs.

D'après ALAZARD & SEPARI (2010 : 552), un tableau de bord est : « un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisées sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe ».

Ces auteurs font ressortir l'ensemble des caractéristiques que doit avoir un bon tableau de bord à savoir :

- permettre un pilotage rapide ;
- un pilotage permanent sur un ensemble de variables qui ne sont pas uniquement d'ordre financier c'est-à-dire des variables quantitatives et qualitatives ;
- qui implique des acteurs, des méthodes et des procédures.

Le tableau de bord vient corriger les limites de l'information comptable qui sont, le manque de précision, la lenteur dans la transmission de l'information et l'entrave à la rapidité de réaction que prône le tableau et tout système de contrôle de gestion. Il faut dire que le tableau a divers rôles, qui font l'objet de convention pour beaucoup d'auteurs.

#### **1.2.2.4.1 Les rôles du tableau de bord**

ALAZARD & SEPARI (2010 : 552) ont identifié trois rôles clés pour le tableau de bord à savoir :

- le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison : c'est pour dire que l'aspect calcul et mise en évidence des écarts du contrôle budgétaire et l'analyse des résultats obtenus de manière à faire ressortir les forces et les faiblesses s'intègre parfaitement à ce rôle du tableau de bord ;
- le tableau de bord, aide à la décision : ce rôle veut aider à la mise en œuvre de l'aspect mesure correctives du contrôle budgétaire, une fois l'information et la vrai à disposition le manager peut décider en toute connaissance de cause, cela permet de prendre des décisions avec des conséquences maîtrisées ;
- le tableau de bord : outil de dialogue et de communication : cela pour dire que le tableau de bord est un outil qui permet une meilleure intégration des responsables de l'organisation à divers niveau à l'objectif général pour la réalisation de performance meilleure qui est l'objectif ultime du contrôle de gestion.

Le tableau de bord est un outil de suivi des performances des différents centres de responsabilités de l'entreprise, à cet effet il est un outil indispensable à la mise en œuvre efficace du contrôle de gestion. L'utilisation de cet outil permet d'éviter le pilotage à vue, toute chose qui contribuera à la performance du système de contrôle de gestion.

### **1.2.3 Le positionnement du contrôle de gestion**

La position du contrôle de gestion dépend des facteurs de contingences, il n'est pas possible de trouver « la meilleure façon » d'organiser une entreprise, mais il existait différents modes de gestion qui devaient être adaptés aux conditions dans lesquelles l'activité est réalisée. Il n'y a pas de système de contrôle pur, idéal, et meilleur que les autres, valable pour toutes les entreprises. La position du contrôle de gestion dépend des facteurs tels que la taille de l'entreprise, la stratégie, la technologie, l'environnement, la gouvernance.

La fonction contrôle de gestion apparaît comme fortement impliquée dans le processus de gouvernance, notamment au niveau stratégique. Notons qu'en interne d'autres fonctions sont également concernées, comme la direction financière ou le contrôle interne : c'est plus souvent dans le cadre d'une collaboration que les contrôleurs vont participer au système de gouvernance.

Il est évident que le contrôleur de gestion n'est pas en position de décideur en ce qui concerne les choix stratégiques (comme dans tout autre domaine). Mais aucune stratégie ne peut raisonnablement être élaborée et mise en œuvre sans son concours.

En fonction des mutations que l'entreprise connaît ou de ses contraintes internes, elle pourra décider de positionner son service contrôle de gestion selon les positions habituelles identifiées par les auteurs LONING & Al.

« La pratique du contrôle de gestion est différenciée selon les secteurs, les entreprises, et les niveaux de responsabilité. Elle l'est encore dans son organisation. Or de cette organisation pourra dépendre l'efficacité des processus de contrôle. C'est pour cette raison qu'il convient d'en considérer les principaux aspects et les enjeux » (LONING & Al, 2008 : 285). Nous pouvons identifier trois positions possibles pour le contrôle de gestion à savoir :

- le rattachement à la direction générale ;
- le rattachement à la direction financière ;
- le rattachement à ses clients c'est-à-dire positionné comme une direction fonctionnelle (LONING & Al, 2008 : 285).

### **1.2.3.1 Le rattachement à la direction générale**

Cette position consiste à mettre le contrôle de gestion sous la responsabilité hiérarchique directe du directeur général, on peut dire que c'est une position de conseil. Dans cette position, le contrôleur de gestion ne fait que du conseil et à l'endroit de la direction générale. C'est la position qui offre le plus de légitimité au contrôleur de gestion et lui permet de faire son travail de façon plus aisée.

### **1.2.3.2 Le rattachement à la direction financière**

Ce positionnement consiste à mettre le contrôle de gestion sous la responsabilité hiérarchique du directeur financier, la principale limite de ce positionnement est que le contrôleur de

gestion n'a aucune autonomie et ne pourra pas vraiment aider de par son travail les responsables fonctionnels. Son champ d'action est restreint et même limité aux opérationnels, cette position peut être une entrave à la performance d'un système de contrôle de gestion.

### **1.2.3.3 le rattachement du contrôle de gestion à ses clients internes**

Ce rattachement consiste à positionner le contrôle de gestion au même niveau hiérarchique que les directions opérationnelles. Cela facilite la communication entre le contrôle de gestion et les autres directions opérationnelles et de support et une meilleure acceptation du contrôle de gestion par les différents responsables.

LONING & AI ont fait ressortir les limites et avantages de chaque rattachement dans leur ouvrage, nous allons présenter les résultats de leurs travaux concernant les forces et faiblesses des différents positionnements du contrôle de gestion à travers le tableau ci-dessous :

#### **Tableau 2 : Forces et faiblesses des positionnements du contrôle de gestion**

	CONTRÔLE GENERAL		CONTROLE LOCAL	
	Avantages	Inconvénients	Avantages	Inconvénients
<b>Direction financière</b>	-accès facilité à l'information comptable, – partage du Système d'information, – système économique	-contrôle de gestion très comptable, – déconnexion par rapport au terrain (« canal parallèle »).	– remontée d'information comptable facilitée, – relative indépendance Vis-à-vis du management local.	– contrôle centripète, – faible prise en compte des spécificités et des besoins du terrain.
<b>Direction générale</b>	– autonomie par rapport aux comptables, – indépendance du contrôle, – position plus proche du conseil interne et l'aide à la décision.	– système coûteux, – risque de contrôle Bureaucratisé et détaché des affaires courantes.	– autonomie par rapport aux comptables, – indépendance du contrôle	– risque de déconnexion par rapport au terrain, – risque de contrôle centripète.
<b>Directions opérationnelles</b>	En cas de rattachement hiérarchique à la Direction Financière ou la Direction Générale, on se retrouve dans les cas décrits ci-dessus	En cas de rattachement Hiérarchique à la Direction Financière ou la Direction Générale, on se retrouve dans les cas décrits ci-dessus	– proximité du terrain, – les contrôleurs sont au service du terrain.	– remontée d'information Vers la direction générale moins fiable, – risque d'un contrôle « à la solde » du management local.

**Source** : LONING & AI (2008).

Le positionnement du contrôle de gestion dépend de l'objectif à atteindre par l'entité. Parfois la meilleure position d'un contrôle de gestion peut même être le rattachement à la direction financière, dans une hypothèse où par exemple l'objectif est le calcul des coûts et l'analyse des comptes de gestion. Mais aussi le rattachement à une direction opérationnelle notamment la direction de la production serait plus intéressant dans le cas d'un contrôle de gestion industrielle ou dans le cas d'un contrôle de gestion intervenant largement sur la mise en œuvre de la stratégie et dans la prise de décision, un rattachement à la direction générale serait plus adapté.

### **1.3 Le processus budgétaire**

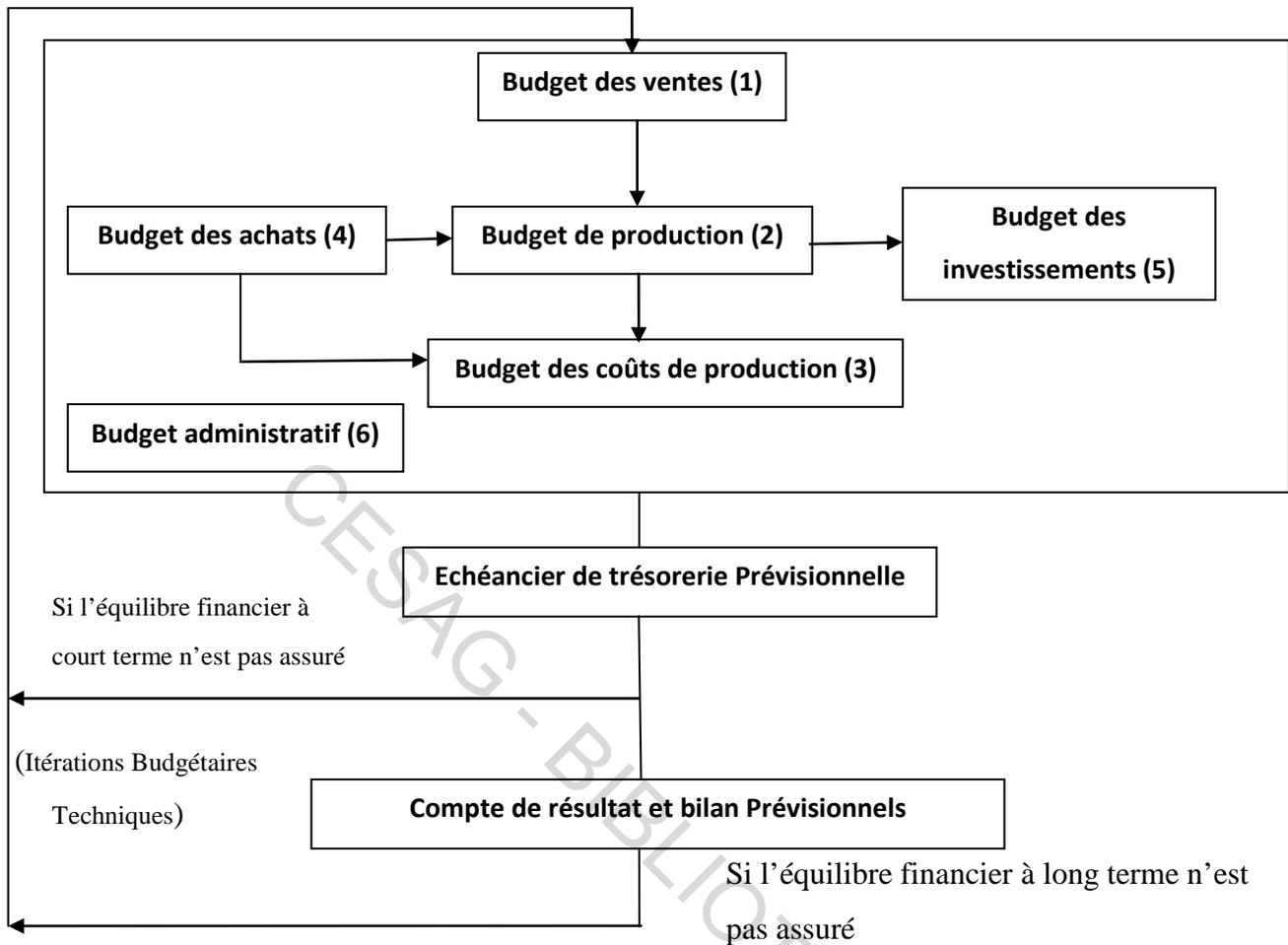
Il s'agira dans cette section de décrire dans son ensemble le processus budgétaire, les outils utilisés, le chronogramme type d'élaboration du budget et toutes autres pratiques utilisées dans la confection des budgets.

Pour dérouler cette section, nous présenterons d'abord l'architecture budgétaire et ensuite nous traiterons du contrôle budgétaire.

#### **1.3.1 L'architecture budgétaire**

Cette section traitera du processus budgétaire, c'est un processus qui consomme du temps, des compétences et des ressources. La figure proposée par LÖNING & AL le décrit.

**Figure 2 : Architecture budgétaire**



**Source** : LÖNING & AI (2008 : 99).

Le processus de budgétisation s'inscrit dans le cadre d'un calendrier qui va de septembre N-1 à décembre N-1 pour le budget de l'année N, si la période de référence des budgets est l'année civile. Les itérations budgétaires ne doivent intervenir ni trop tôt, ni trop tard pour contribuer de façon efficace au processus budgétaire. Le risque le plus courant que l'on observe dans les processus budgétaires est la non précision des objectifs c'est-à-dire pas de lettre de cadrage ou des négociations interminables lors des ajustements. Le calendrier est présenté dans le tableau suivant.

**Tableau 3 : Calendrier budgétaire d'une année civile**

Mois	Opérations dans le processus budgétaire
Mai- juin	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cadre budgétaire</li> <li>- Hypothèses macro-économiques</li> <li>- Orientation DG</li> </ul>
Juillet – septembre	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Navette budgétaire : pré-budgets</li> </ul>
Septembre – octobre	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arbitrage budgétaire</li> <li>- Confrontation des pré-budgets consolidés aux objectifs</li> </ul>
Novembre	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Approbation DG</li> <li>- Arrêt des budgets N+1</li> </ul>
L'année suivante	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exécution et suivi budgétaire</li> </ul>

**Source** : LÖNING & al, (2008 :100)

L'aboutissement du processus budgétaire selon ce calendrier est l'exécution et le suivi budgétaire, ce suivi est fait par un outil phare de mesure et de pilotage de la performance, c'est le contrôle budgétaire qui fait partie intégrante de la gestion budgétaire. Il n'y a pas de gestion budgétaire sans contrôle budgétaire. Le paragraphe suivant nous en dira plus sur le contrôle budgétaire et la manière dont il est mis en œuvre.

### **1.3.2. Le contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire est le premier outil de mesure de la performance dans les entreprises. C'est une démarche qui consiste à calculer les écarts, à les mettre en évidence et à apporter des actions correctives après l'exécution d'un budget. A cet effet, il utilise quelques outils et méthodes du contrôle de gestion. C'est aussi le moyen le plus pratique que le contrôle de gestion utilise pour mesurer les performances des centres de responsabilités de l'entreprise.

Pour GERVAIS (2000 : 274), « le contrôle budgétaire est une comparaison des résultats réels et des prévisions figurants aux budgets afin de rechercher :

- la (ou les) cause(s) d'écart(s) ;
- prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- apprécier l'activité des responsables budgétaires. »

Cette définition fait ressortir l'essentielle des pratiques des professionnels en matière de contrôle budgétaire mais occulte la dimension contrôle à priori du contrôle budgétaire.

## **1.4 Activités du contrôle de gestion**

Pour mieux appréhender les activités du contrôle de gestion, nous traitons dans un premier temps des pratiques de base du contrôle de gestion et des pratiques évoluées de cette discipline dans un second temps.

### **1.4.1 Les pratiques de base du contrôle de gestion**

Concernant les pratiques de base, nous pouvons noter quatre grandes rubriques que l'on trouve impérativement dans tous les manuels de contrôle de gestion. Il s'agit des schémas analytiques, du dispositif budgétaire, le calcul des coûts et les tableaux de bord.

#### **1.4.1.1 Les schémas analytiques**

Ils consistent à déterminer les centres d'analyses de l'entreprise. D'après MELYON (2004 : 28) « un centre d'analyse correspond à une division d'ordre comptable de l'entreprise où sont analysés des éléments de charge indirecte préalablement à leur imputation aux coûts ». Ces éléments de charges peuvent être rattachés à des projets, une activité, etc. Il est distingué deux types de centre d'analyse : des centres de coûts et des centres de profit. Les schémas analytiques permettent au contrôle de gestion d'avoir une nomenclature gestionnaire sur toute l'activité mais de bien structurer les responsabilités afin de mieux répartir les charges en réel.

#### **1.4.1.2 Dispositif budgétaire**

Le dispositif budgétaire traite de la mise en place des budgets (de fonctionnement et d'investissement) adaptés au niveau d'activité de l'entreprise. Ce dispositif budgétaire consiste à traduire en programmes d'actions chiffrées (budgets) les décisions prises par la Direction Générale. Nous distinguons différents types de budgets tels énoncés dans le tableau suivant :

**Tableau 4 : Les différents types de budget**

<b>BUDGET GLOBAL</b>	
<b>BUDGET D'EXPLOITATION</b>	
Budget des ventes Budget par service Budget commercial Budget par projet	Budget de production Budget par activités Budget d'achat
<b>BUDGET D'INVESTISSEMENT</b>	<b>BUDGET DE TRESORERIE</b>

**Source** : ALAZARD & SEPARI (2010 : 219).

#### 1.4.1.3 Le calcul des coûts

Le calcul des coûts, encore appelé le costing par les anglo-saxons, est relatif à toutes les méthodes de calcul de coûts pour se prononcer sur la réalisation des marges et fixer des prix de vente adaptés. Comme sa définition l'indique « un coût s'applique à tout objet pour lequel l'entreprise juge utile d'attribuer des charges, produit, fonction, atelier, opération... » (JACQUOT & MILKOFF, 2007 : 72).

#### 1.4.1.4 Les tableaux de bord

Le tableau de bord peut être défini comme étant « un système d'information permettant de connaître le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités. » (GERVAIS & al, 2000 : 139). En d'autres termes, il est un élément essentiel offrant une visualisation simplifiée de la réalité des situations et constats propres à l'entreprise pour un meilleur pilotage stratégique et prise de décision.

**Tableau 5 : Les pratiques de base du contrôle de gestion**

<b>Pratiques</b>	<b>Objectifs</b>
Schémas analytiques	Décomposition de l'entreprise en centres d'analyses
Calcul des coûts	Détermination des coûts, des prix de ventes et des marges
Dispositif budgétaire	Prévision des ressources par centre d'analyses et contrôle des écarts
Tableau de bord	Pilotage stratégique et aide à la décision

**Source** : AUTISSIER (2007 : 54).

## **1.4.2 Les pratiques évoluées du contrôle de gestion**

Ces pratiques correspondent à l'évolution du métier de contrôle de gestion aujourd'hui. Pour répondre aux besoins des décideurs et du fait d'une information croissante, ce métier fait de moins en moins de traitement de l'information comptable mais de plus en plus d'investigation pour déterminer les lieux de performance et de création de valeur. On peut citer l'informatique de gestion, l'évaluation des entreprises, veille stratégique et benchmarking et la gestion des actifs.

### **1.4.2.1 L'informatique de gestion**

Selon AUTISIER (2007), l'informatique de gestion est un enjeu central pour les entreprises de nos jours car elle recouvre les connaissances et compétences qui se retrouvent à l'intersection de l'informatique et de la gestion. Avec le déploiement des progiciels intégrés bien adaptés à la profession, il permet une traçabilité de l'activité et des analyses de gestion. Le contrôleur de gestion n'est plus un simple utilisateur de l'informatique car il doit également intervenir dans la maîtrise d'ouvrage pour la conception et le déploiement des systèmes d'information décisionnels. Celui qui administre le système d'information ne peut être que le contrôleur de gestion tant la dimension métier de gestion prend le pas sur la technique informatique.

### **1.4.2.2 L'évaluation des entreprises**

Dans un contexte de gouvernance par les marchés financiers, les outils financiers tels les techniques de Goodwill (évaluation du fonds de commerce de l'entreprise), d'Economic value added (EVA), ... sont très utilisés par le contrôleur de gestion pour calculer et déterminer les indicateurs et ratios financiers. Ces derniers fournissent une évaluation périodique des entreprises et de leur capacité à obtenir des résultats synonymes de rendement. Il est souvent possible que les dirigeants sollicitent le contrôleur de gestion pour la réalisation d'une étude d'évaluation d'un service fonctionnel dans une problématique de filiation ou d'externalisation. Cette évaluation a pour objectif d'apprécier le potentiel de création de croissance d'un point de vue quantitatif et qualitatif. (AUTISIER, 2007 : 55)

### **1.4.2.3 Veille stratégique et benchmarking**

« Le benchmarking est une technique de ou de gestion de la qualité qui consiste à étudier et analyser les techniques de gestion, les modes d'organisation des autres entreprises afin de s'en inspirer et d'en retirer le meilleur ». Il s'agit ici d'une pratique organisée où les concurrents consentants mettent en commun pratiques et résultats afin que chacun se situe individuellement par rapport à l'ensemble. Le service de contrôle de gestion peut également avoir en charge, en relation avec d'autres services fonctionnels, des activités de veille, en collectant systématiquement les chiffres des concurrents, du secteur d'activités ou de secteurs voisins pouvant faire l'objet de nouveaux positionnements stratégiques pour l'entreprise. (AUTISIER, 2007 : 56).

### **1.4.2.4 Gestion des actifs**

C'est une technique d'actualité utilisée dans le cadre d'activités où la production n'est pas « stockable » notamment les activités de service. Le principe consiste à faire varier le prix de vente et les services associés pour attirer la demande lorsque celle-ci est faible, et d'optimiser ainsi l'utilisation des actifs. Cette technique utilisée par le contrôle de gestion de nos jours est appelé couramment en France Gestion des revenus ou Yield management chez les anglophones. (AUTISIER, 2007 : 57)

**Tableau 6 : Les pratiques évoluées du contrôle de gestion**

<b>Pratiques</b>	<b>Objectifs</b>
Evaluation des entreprises	Valorisation financière de l'entreprise
Veille et benchmarking	Information externes et comparaison
Informatique de gestion	Conception et utilisation des systèmes d'information décisionnels
Gestion des actifs et des revenus	Optimisation des actifs pour maximiser les revenus

**Source** : AUTISSIER (2007 : 57).

## **1.5 Les niveaux d'intervention du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion, pour son déploiement, pour être efficace se déploie sur plusieurs niveaux de l'activité de l'entreprise.

Il s'agira ici de présenter le contrôle stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel. Nous traiterons des niveaux d'intervention du contrôle de gestion dans l'entreprise afin de prendre la mesure de l'importance qu'à le contrôle de gestion dans une entreprise et donc de déduire les conséquences qui pourraient résulter de son dysfonctionnement. Les thèses des différents auteurs nous permettront de confirmer ou d'infirmer la conception que l'on a du contrôle de gestion comme étant en amont et en aval du processus d'entreprise.

### **1.5.1 Le contrôle stratégique**

Selon BOUQUIN (2008 : 99), la stratégie, peut se définir comme « l'ensemble des décisions qui visent à déterminer :

- les missions et métiers de l'entreprise ;
- les domaines d'activités où elle s'engage ;
- les facteurs critiques lui permettant, dans ces domaines d'atteindre ses objectifs et d'être résistante aux actions de son environnement hostile (concurrence, clients, fournisseurs, entrants potentiels, producteurs de biens ou de services de substitution, prescripteurs, etc.) ».

Cette définition fait ressortir un certain nombre d'éléments à savoir les facteurs clés de succès, les auteurs ici ont montré à travers la définition que la stratégie d'une entreprise dépend de son métier de ses domaines d'activités, et des facteurs clés de succès sur lesquels l'entreprise peut miser pour assurer son développement et sa performance. Le contrôle stratégique a pour mission principale la finalisation c'est-à-dire le pilotage des choix stratégiques et leur post-évaluation. L'essentiel des méthodes et outils utilisés par le contrôle stratégique sont : veille technologique, le plan à moyen et long terme puis les matrices stratégiques. Cet ensemble est utilisé pour prendre connaissance des mutations de l'environnement externe de l'entreprise afin de pouvoir définir une stratégie en adéquation avec les contraintes environnementales et internes de l'entreprise. Cela nous montre que deux entreprises du même secteur peuvent ne pas avoir la même stratégie, en fonction du cycle de vie, de l'environnement, de la culture, de la taille, de la technologie, la stratégie à adopter avec l'entreprise ne sera pas la même. Le contrôle stratégique s'assure et œuvre pour cette cohérence de la stratégie avec les signaux de l'environnement.

Une fois la stratégie élaborée, il faut la mettre en œuvre, et pour que cela soit efficient il faut faire du contrôle de gestion.

### **1.5.2 Le contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a pour but la finalisation du contrôle opérationnel, ainsi nous pouvons identifier les champs de finalisation du contrôle de gestion selon BOUQUIN (2008 : 95) :

- il définit les méthodes de contrôle opérationnel conformes aux finalités c'est-à-dire les objectifs ;
- il organise la sélection annuelle des objectifs, la planification et les budgets de l'entreprise, de ses unités et responsables pour qu'ils soient conformes à la stratégie ;
- il vérifie la motivation des managers et évalue leur performance.

Il faut dire que le contrôle de gestion ne s'arrête pas à la finalisation mais assure également le pilotage des actions :

- en garantissant les cohérences hiérarchiques et horizontales nécessaires ;
- en animant le processus de pilotage de manière à inciter les responsables à prendre les décisions souhaitées ;
- en organisant le système d'information.

Après le pilotage le contrôle de gestion procède à la mesure des outputs, c'est la post-évaluation, cela est fait :

- en vérifiant les performances du contrôle opérationnel, même si cela utilise une grande technicité ;
- en mesurant les performances dans l'organisation.

Il n'y a pas de contrôle de gestion sans contrôle opérationnel, dans le paragraphe suivant nous prendrons connaissance de la notion de contrôle opérationnel.

### **1.5.3 Le contrôle opérationnel**

Le contrôle opérationnel, « il est formé des processus et des systèmes conçus pour garantir aux responsables que les actions de routine qui relèvent de leur autorité seront, sont et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées, tout en dispensant ces responsables de piloter directement ces actions » (BOUQUIN, 2008 : 94).

La mission principale du contrôle opérationnel est le pilotage des processus de l'entreprise au niveau embryonnaire, la latitude est laissée aux opérationnels dans l'accomplissement de leurs tâches respectives, bien évidemment dans le cadre fixé par les procédures, ici la règle d'or est le réglage à l'automatisme des agents, ils savent ce qu'ils doivent faire dans tel ou tel autre situation. Les managers n'interviennent que pour la résolution des situations vraiment exceptionnelles. Les tâches effectuées sont suffisamment automatisées pour que le risque d'erreurs soit complètement réduit.

### **Conclusion**

Nous sommes au terme de ce chapitre à travers lequel nous avons cerné les concepts de contrôle et des différents outils qu'il utilise. Il faut dire qu'au vu de tout ce dont nous avons pris connaissance dans les recherches sur la notion de contrôle de gestion et sur ses outils, que c'est une discipline de la gestion qui est extrêmement riche et qui a des approches diversifiées. L'objectif ultime du contrôle de gestion étant l'amélioration des performances de l'organisation, il convient d'analyser la performance du système de contrôle de gestion, seul gage de l'atteinte de cet objectif qu'est l'amélioration des performances globales de l'entreprise. C'est à cet exercice que se consacre notre étude et pour mieux appréhender cela nous consacrerons notre deuxième chapitre à l'analyse des déterminants et à l'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion.

## **CHAPITRE 2 : EVALUATION DE LA PERFORMANCE D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION**

Cette partie permet de présenter la notion de performance, quelques modèles d'évaluation des fonctions d'une entreprise et particulièrement du système de contrôle de gestion. Cette partie revêt une importance capitale pour la suite du mémoire en général et en particulier pour le modèle d'analyse. Pour mieux appréhender le contenu du sujet dont traite le chapitre 2, nous la déroulerons sur trois sections à savoir : les activités du contrôle de gestion parce que pour les évaluer il faut les connaître, les niveaux d'intervention du contrôle de gestion et les modèles d'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion. Il est à souligner que nous avons développé les deux (02) premières sections dans le chapitre précédent.

### **2.1. Notion de performance**

Cette section présentera la définition et les critères de la performance.

#### **2.1.1 Définition de la performance**

Le souci du contrôle de gestion étant la maîtrise de l'organisation et le pilotage des performances, il convient de mesurer de façon périodique la performance de ce processus de l'organisation. Mais avant d'aborder la mesure de la performance nous allons, à travers les différentes définitions des auteurs, comprendre la notion de performance. C'est une notion difficile à cerner parce qu'elle couvre plusieurs domaines et peut varier selon les contextes. « Le caractère malaisé de l'exercice est renforcé par le fait que l'objet de la mesure lui-même, la performance, est une notion assez floue » BOURGUIGNON, (in GIRAUD & Al, 2004 : 64-65). Nous présenterons les définitions de quelques auteurs avant de tirer une conclusion et faire une synthèse de la perception des différents auteurs.

Pour JACQUOT & al (1999 : 24), la performance correspond à l'efficacité, l'efficience et l'économie. On peut définir l'efficacité comme l'atteinte de l'objectif visé, tandis que l'efficience, c'est lorsque l'entreprise atteint l'objectif visé avec une très faible quantité de ressource c'est-à-dire le minimum possible. L'économie est l'acquisition des ressources au coût le plus faible.

TAHON abonde dans le même sens mais identifie en plus des trois autres notions la pertinence, il définit la pertinence comme : « l'articulation entre les objectifs et les moyens » (TAHON, 2003 :31).

D'autres notions de la performance sont encore mis en exergue et ainsi on peut dire qu'« Est donc performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur » (LORINO, 2003 : 5). Cette définition de LORINO met en relief les notions de coût-valeur qui sont des éléments indissociables selon lui. Une entreprise est dite performante si et seulement si elle arrive à influencer de façon positive sur ces deux variables en même temps. Ce point de vue est tout à fait partagé par GIRAUD & al (2008 : 64) lorsqu'ils disent que : « ces deux axes que sont la minimisation des coûts et la production de valeur sont en réalité indissociables ».

### **2.1.2 Les critères de la performance**

La performance peut être financière, économique, sociale etc... cela dépend de l'objectif poursuivi par sa mesure.

La performance peut être définie avec les critères suivant : l'efficacité, l'efficience, l'économie et l'effectivité. Plusieurs auteurs identifient à travers leurs définitions de la performance les notions ci-dessus mentionnés.

Cette partie consistera à présenter les caractères que doit revêtir la performance selon quelques auteurs.

#### **2.1.2.1 l'efficacité**

L'efficacité est « la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif » (LÖNING & al, 2008 : 6). Elle indique à quel point l'objectif est atteint : c'est l'articulation entre les résultats et les objectifs.

VOYER (2002 : 113) propose le ratio suivant pour la mesure de l'atteinte des objectifs :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{Outputs réalisés (objectifs atteints)}}{\text{Outputs visés (objectifs établis)}}$$

#### **2.1.2.2 l'efficience**

Selon DESREUMAUX & al (2009 : 48), être efficace c'est « atteindre un objectif donné en minimisant les ressources engagées ». Nous pouvons dire de cela qu'être efficace revient à faire de l'optimisation des ressources tout en atteignant les objectifs visés.

VOYER (2002 : 110) donne la formule suivante pour la mesure de l'efficience :

$$\text{Efficience} = \frac{\text{Les résultats atteints ou les outputs produits}}{\text{Les ressources utilisées ou les efforts fournis}}$$

### **2.1.2.3 l'économie**

L'économie est le fait de se procurer au moindre coût les ressources nécessaires. Elle est définie par VOYER (2002 :110) comme étant « l'acquisition de ressources financières, humaines et matérielles appropriées, tant sur le plan de la qualité que celui de la quantité au moment, au lieu et au coût le moindre ». Pour conclure l'économie peut se résumer à l'obtention des facteurs de productions au coût le plus bas possible.

### **2.1.2.4 l'effectivité**

Elle est définie par VAN DER MAREN (2003: 67) comme la proportion d'objectifs atteints par rapport aux objectifs visés. L'effectivité met en exergue le niveau d'adéquation entre le résultat final et les prévisions de réalisations.

## **2.2 L'évaluation de la performance**

La mesure de la performance est considérée comme : « une mesure ex-post des résultats obtenus. Ce qui signifie le degré d'accomplissement des objectifs par une entreprise » (MAHE, 1998 : 318). Elle est donc essentielle pour la bonne marche des activités dans l'entreprise. Cependant, les modes d'évaluation ne suscitent pas toujours l'adhésion de tous.

Pour BOUQUIN (2008 : 237) : « De manière générique, évaluer la performance d'un produit, d'un processus, d'une entité, d'une personne consiste à estimer sa contribution à la performance de l'entité de niveau supérieur à laquelle il ou elle se rattache, in fine à celle de l'entreprise ou de l'organisation dans son ensemble ».

### **2.2.1 Objectif de l'évaluation des performances**

« Ce qui ne se mesure pas ne peut pas se gérer. Mesurer est donc essentiel » (KAPLAN & NORTON, 1998 : 63) ; cela pourrait expliquer la nécessité pour les entreprises qui veulent se démarquer des concurrents de mesurer leur niveau de performance dans la poursuite de leurs objectifs stratégiques. L'évaluation permet à l'entreprise de dialoguer avec son environnement, en recueillant des informations sur l'évolution du marché et les stratégies des concurrents.

Pour ATKINSON & al (1997 : 25-37), le système de mesure de la performance peut être appréhendé à la fois comme :

- un système de coordination de l'activité : il permet d'informer tous les acteurs de l'organisation, y compris au niveau opérationnel, des actions à engager en fonction des objectifs stratégiques définis en amont ;
- un système de suivi et d'information : les outils de mesure de la performance aident l'entreprise à évaluer si elle reçoit la contribution attendue de ses fournisseurs et de ses employés, ainsi que le retour attendu de ses clients ;
- un système de diagnostic : les outils de mesure de la performance pourront favoriser l'analyse de l'influence de la compétence du personnel sur son niveau de rentabilité, via la qualité du processus de production et la satisfaction des clients.

### **2.2.2 Les conditions de succès de l'évaluation des performances**

Pour atteindre l'objectif recherché dans l'évaluation de la performance il faut d'abord que les évalués soient associés dans la conception et l'application du système ; car ils connaissent mieux leurs besoins. Cet avis se trouve corroboré avec celui de BOUQUIN (2008 : 242) quand il affirme que l'évaluation des performances fait appel à des indicateurs quantitatifs, à des normes de référence, à des seuils de tolérance. Ces indicateurs doivent être non seulement connus à priori par celui auquel ils sont applicables, mais avoir obtenu son accord. Le contrôle de gestion joue un rôle de conseil et d'accompagnateur pour la réalisation des prévisions, il est important qu'il soit performant, ceci parce qu'il a une mission d'accompagnement des autres fonctions dans la réalisation de leurs performance ainsi que dans la mesure de celles-ci. Les indicateurs utilisés dans la mesure des performances d'un système de contrôle de gestion dépendront de la nature de ce système. Donc selon qu'on soit dans une banque, dans une entreprise industrielle ou de service, les indicateurs à mettre en place pour mesurer la performance du système de contrôle de gestion ne seront pas les mêmes parce que les outils utilisés par ces différents systèmes ne sont pas les mêmes ainsi les réalités liées à la mise en œuvre de cette fonction dans le secteur.

Ensuite selon MEYER (1999 : 127) : « tout système d'évaluation des performances devrait tenir compte des hypothèses opérationnelles de base de l'organisation concernée. Si l'organisation change, alors que le système d'évaluation reste immuable, ce dernier sera, au mieux inefficace, et, plus vraisemblablement, contre-productif ».

Enfin les objectifs de l'évaluation doivent être cohérents avec les critères retenus et les méthodes d'évaluation. Par exemple dans le cas de la mesure des performances d'un système de contrôle de gestion, il peut s'agir de s'assurer : de la cohérence du système avec la stratégie de l'entreprise, de l'adéquation des outils mis en place avec le contexte et les réalités de l'entreprise, du bon positionnement du contrôle de gestion, de l'organisation adaptée, de la satisfaction des services conseillés, etc...

### **2.3. Les modèles d'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion**

Cette partie revêt un intérêt particulier pour nous à cause de son importance pour la réalisation du principal objectif de ce travail. Elle traitera de façon générale des modèles d'évaluation d'une fonction et en particulier des modèles d'évaluation du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est une fonction support dans l'entreprise, il faut dire qu'il est plus facile de mesurer la performance d'une entreprise de façon globale à cause de l'utilisation d'indicateurs financiers ou de résultat. Mais les fonctions support ne produisent pas de chiffre d'affaires, ce sont généralement des centres de coût et donc la mesure de leur performance devient extrêmement complexe.

#### **2.3.1. Le modèle d'évaluation fonctionnelle**

« Une fonction support d'entreprise est un ensemble de ressources réalisant différentes prestations pour les autres services, dans le but de favoriser l'activité de ces derniers. Une fonction support est constituée d'individus dotés de compétences, de matériel et d'une organisation ; cet ensemble a un coût et sa performance s'analyse en rapportant ce coût à la quantité et à la qualité des prestations réalisées » (AUTISSIER, 2008 : 20).

Le modèle d'évaluation fonctionnelle (MEF) s'inscrit dans la lignée du tableau de bord prospectif (Balanced scorecard) et du navigateur skandia. La différence fondamentale est que le BSC s'inscrit dans une perspective fortement financière et le navigateur skandia utilise la dimension humaine pour l'évaluation et le pilotage des performances, mais le constat fait avec le MEF est qu'il a les mêmes axes que ces deux outils mais met la performance au centre de l'évaluation et de son pilotage. Voir la figure N°4 (page 42) pour une présentation schématisée du modèle.

### **2.3.2. Evaluation de fonction contrôle de gestion selon ROUACH ET NAULLEAU**

Ces auteurs partent de quatre critères pour définir un modèle d'évaluation du contrôle de gestion, d'après eux l'évaluation de cette fonction permettra une maîtrise avérée de ses prestations. Les pôles sur lesquels repose le modèle sont les suivant :

- la qualité du système ;
- la cohérence du système ;
- la fiabilité des informations ;
- la rapidité et le respect des délais.

#### **2.3.2.1. La qualité du système**

Elle se mesure par la pertinence des informations produites par le système à destination des utilisateurs de ces informations et aussi par la bonne présentation de ces informations c'est-à-dire la clarté, le support de production et par la compréhension de ces informations par les utilisateurs.

#### **2.3.2.2. La cohérence du système**

Elle s'apprécie en faisant l'analyse de l'organisation générale de la fonction et des tâches effectuées par le système.

#### **2.3.2.3. La fiabilité des informations**

Elle est mesurée par le taux d'informations erronées produites par le système de contrôle de gestion. Les observations de l'audit interne sont utilisées pour procéder à cette mesure.

#### **2.3.2.4. La rapidité et le respect des délais**

Pour procéder à cette évaluation, il faut faire une comparaison des délais de production et de livraison des informations aux délais prévu par les procédures de l'entreprise (ROUACH & NAULLEAU, 2002 : 77-78).

### **2.3.3. Evaluation de la fonction contrôle de gestion selon le modèle AUTISSIER**

Pour AUTISSIER (2007), l'évaluation de la fonction contrôle de gestion s'articule autour de quatre axes principaux qui se libellent sous forme d'interrogation à savoir :

- que doit faire la fonction ;
- dispose-t-elle des compétences suffisantes ;
- est-elle bien dimensionnée ;
- les clients sont-ils satisfaits ;

Pour répondre à ces interrogations qui à coup sûr permettront de prendre connaissance du niveau de performance du contrôle de gestion, nous présenterons le modèle mis en place par l'auteur, c'est-à-dire le Modèle d'Evaluation Fonctionnelle (MEF).

Ce modèle tente de répondre aux inquiétudes des managers et du management en matière d'évaluation de la fonction contrôle de gestion. Etant donné que le contrôle de gestion accompagne le management et l'entreprise dans la réalisation des objectifs, sa performance revêt une importance capitale pour l'atteinte des objectifs de l'organisation. Pour cela le MEF propose une évaluation selon divers pôles : pôle activités, pôle compétences, pôle organisation et pôle clients. Ces pôles correspondent aux pôles du balanced scorecard (BSC) ou encore tableau de bord prospectif proposé par KAPLAN ET NORTON.

### **2.3.3.1. Evaluation du pôle activités**

D'après AUTISSIER (2007 : 20), le pôle activité traite de la définition de ce que doit faire la fonction. Généralement cela n'est pas fait et lorsque le référentiel d'activité existe il n'est pas souvent à jour. Ainsi, AUTISSIER affirme : « l'objectif du pôle activités est de définir l'ensemble des prestations et produits pouvant être réalisés par la fonction support. Il peut être scindé en trois parties :

- les produits et prestations récurrents ;
- les produits et prestations conjoncturels ;
- les produits et prestations innovants. »

Pour les activités récurrentes, la fonction doit disposer des compétences nécessaires ; pour les activités conjoncturelles, la fonction peut se faire assister de compétences externes à l'entreprise ; et en ce qui concerne les prestations innovants, la fonction partira des besoins des clients internes pour faire évoluer ses activités et pratiques. Il est à noter que les activités conjoncturelles sont fonction du cycle de gestion dans lequel se trouve l'entreprise. Donc l'évaluation se fera en comparant le référentiel d'activité de la fonction aux activités réellement effectuées afin de dégager les écarts et d'analyser leur causes. Le résultat de l'évaluation est le taux de réalisation des activités qui se situe sur une échelle de 0 à 100%. De

0 à 25%, on parlera de système de contrôle de gestion minimaliste ; de 25 à 50%, on parlera de système de contrôle de gestion restreint ; de 50 à 75%, on parlera de système de contrôle de gestion développé ; et de 75 à 100% on parlera de système de contrôle de gestion exhaustif.

### **2.3.3.2. Evaluation du pôle compétences**

Le pôle compétence est le creusé par lequel le modèle évalue de façon qualitative les ressources humaines de la fonction à travers les compétences qu'ils possèdent.

D'après AUTISSIER (2007 : 21), « les compétences exigées sont de natures techniques, comportementales et de connaissance du métier de l'entreprise. Le pôle compétences liste l'ensemble des savoirs que les différents métiers de la fonction doivent maîtriser. Les trois types de compétences distinguées par le pôle compétences sont :

- les compétences métiers : elles assurent la connaissance du métier et de la stratégie de l'entreprise ;
- les compétences techniques : elles listent tous les savoir-faire liés aux productions de la fonction. Elles sont parfois appelées compétences fonctionnelles car elles représentent les fondements professionnels de la fonction. A ces compétences peuvent être associées des compétences prospectives permettant l'évolution et l'amélioration des pratiques ;
- les compétences comportementales : leur objectif est de tester les aptitudes relationnelles des individus et de souligner celles qui sont les plus discriminantes dans le cadre de leur activité. »

Le résultat de ces évaluations donnera le taux de maîtrise global ; de 0 à 25%, on parlera d'un système de contrôle de gestion débutant ; de 25 à 50%, on parlera de contrôle de gestion junior ; de 50 à 75%, on parlera de contrôle de gestion spécialisé ; et de 75 à 100%, on parlera de contrôle de gestion expert.

### **2.3.3.3. Le pôle organisation**

Le pôle organisation se charge de l'évaluation des moyens et des ressources mobilisées pour la réalisation des activités de la fonction, il traite aussi du niveau de positionnement de la fonction dans l'organisation et de la manière dont les services sont structurés au sein de la fonction et du management de cette fonction.

AUTISSIER (2007 : 22), identifie trois composantes pour les moyens ci-dessus mentionnés :

- le positionnement de la fonction dans l'organigramme : il faudra analyser si ce positionnement permet à la fonction d'atteindre les objectifs qu'on lui a fixés ;
- le management : ici on s'intéressera au style de management employé et analyser s'il est en adéquation avec les attentes des salariés c'est-à-dire des collaborateurs ;
- les ressources : on s'intéressera là au budget de la fonction, un intérêt particulier sera accordé à l'analyse des différents postes de coût de la fonction, généralement ce sont les effectifs utilisés par cette fonction.

Le résultat de l'évaluation donnera le taux de support structurel. Lorsqu'il se situe entre 0 et 25%, on parlera de déséquilibre structurel ; de 25 à 50%, on parlera d'équilibre structurel ; de 50 à 75%, on parlera d'optimisation structurelle ; et de 75 à 100%, on parlera de maximisation structurelle.

#### **2.3.3.4. Le pôle clients**

Ici il s'agit de client, des clients interne de la fonction c'est-à-dire les directions de l'entreprise puisque le contrôle de gestion est sensé venir en support des autres fonctions de l'entreprise. Ici l'analyse de la relation clients/fournisseurs de la fonction contrôle de gestion et des autres directions de l'entreprise sera faite. On étudiera la satisfaction des clients de la fonction contrôle de gestion. Ce pôle décrit le niveau de satisfaction des clients de la fonction.

Le résultat des évaluations à ce pôle sera le taux de satisfaction clients, entre 0 et 25% cela signifie qu'il y a une rupture client, de 25 à 50% on parlera d'amélioration client, de 50 à 75% on parlera d'un système de contrôle de gestion à l'écoute de ses clients, de 75 à 100% on parlera d'un système de contrôle de gestion offrant à ses client des services de qualité.

De la synthèse de l'ensemble de ces évaluations, on a le taux de performance global du système de CDG. Lorsque ce taux se situe entre 0 et 25% on parle de système de CDG à risque, de 25 à 50% le système de CDG sera dit à améliorer, entre 50 et 75% on parlera de système de CDG satisfaisant puis enfin entre 75 et 100% on parlera de système de CDG excellent.

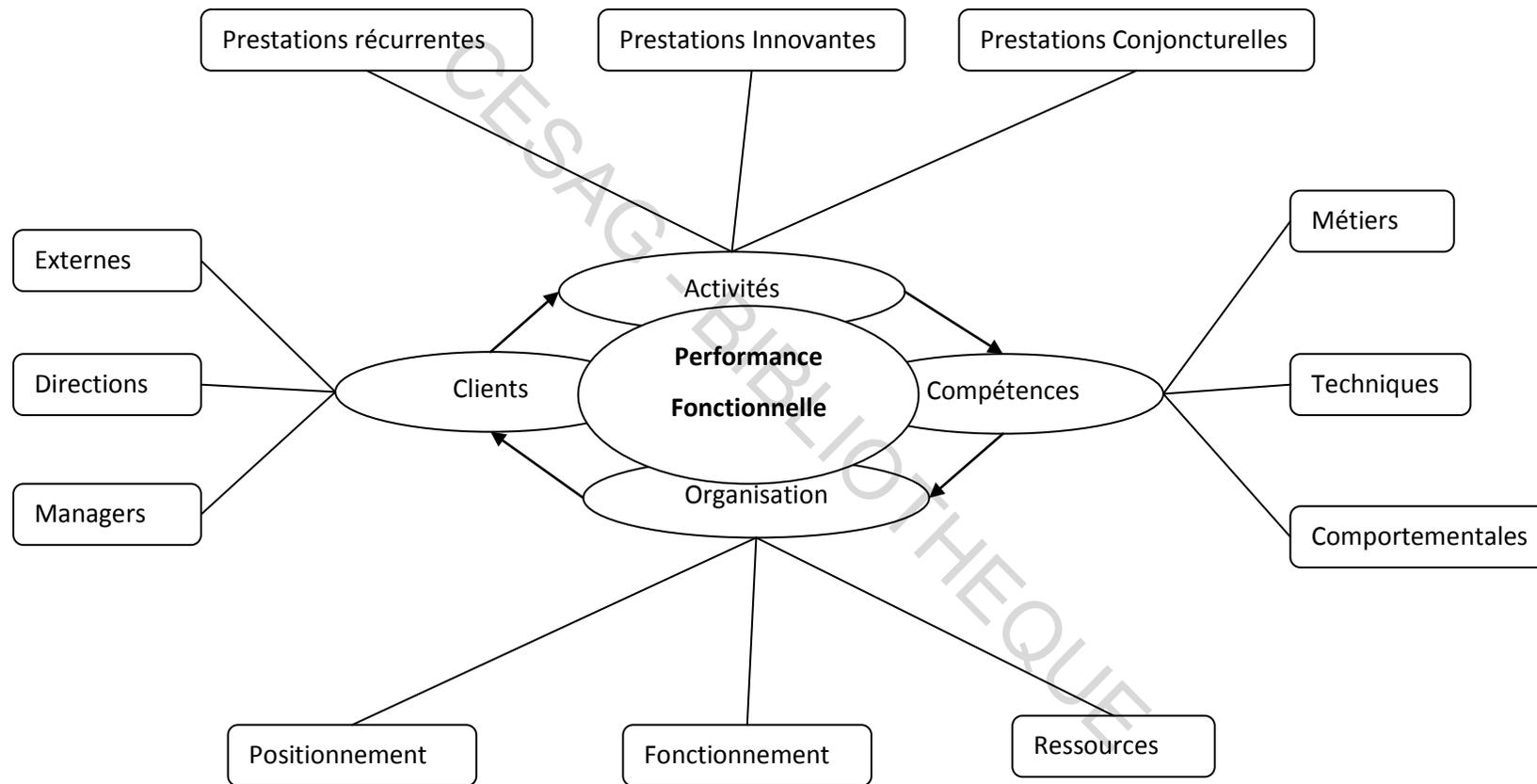
Ce modèle est vraiment pertinent pour l'évaluation d'une fonction support notamment le contrôle de gestion, mais il faut constater que dans le contexte de l'entreprise dont nous

voulons évaluer le contrôle de gestion, il convient de partir du MEF pour proposer un modèle qui serait adapté au contexte de la société béninoise d'énergie électrique (SBEE).

La figure suivante fait une présentation synthétique du modèle.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Figure 3: Le modèle de l'évaluation fonctionnelle (MEF)**



**Source :** AUTISSIER (2007 : 24).

**Tableau 7: Synthèse des modèles d'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion**

<b>ELEMENTS</b>	<b>MEF</b>	<b>MODELE ROUACH ET NAULLEAU</b>
La qualité du système		<b>X</b>
La cohérence du système		<b>X</b>
Les activités du système de SCG	<b>X</b>	
Les compétences des agents du SCG	<b>X</b>	
La fiabilité des informations		<b>X</b>
L'organisation	<b>X</b>	
La rapidité et le respect des délais		<b>X</b>
La satisfaction client	<b>X</b>	

**Source :** Nous mêmes à partir des informations présentées dans le chapitre

Le modèle qui nous servira de support à l'évaluation de la performance du système sera une combinaison des deux modèles ci-dessus, il fera l'objet d'une présentation plus détaillé dans le chapitre suivant.

### **Conclusion**

Ce chapitre a permis de prendre connaissance de la littérature sur l'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion. Quelques auteurs ont proposé des modèles pertinents et riches de par leur qualité, mais nous avons pu étudier essentiellement deux modèles. Nous avons fait un effort de synthèse des deux modèles pour dégager celui qui a été retenu pour l'évaluation du système de contrôle de gestion de la Société Béninoise d'Énergie Electrique (SBEE). Ce modèle retenu permettra d'évaluer les activités du contrôle de gestion et la qualité du système, l'organisation du système, la cohérence du système et la rapidité de production de l'information et le respect des délais, puis enfin la satisfaction des clients du contrôle de gestion puis la fiabilité des informations produites. Ce modèle nous permettra d'élaborer le modèle d'analyse qui en découlera et de faire le choix de la méthodologie adoptée pour mener à bien l'étude.

### **CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE**

Les deux précédents chapitres nous ont permis de cerner la notion de contrôle de gestion, de prendre connaissance des modèles de la performance des systèmes de contrôle de gestion qui ont été proposés par certains auteurs.

Ce chapitre nous permettra dans un premier temps de présenter le modèle élaboré pour l'évaluation de la performance du SCG de la SBEE, puis dans un second temps de décrire le modèle d'analyse que nous avons élaboré et les outils que nous allons utiliser. Il faut dire que les outils ont fait l'objet d'une grande étude avant leur sélection, car la pertinence des conclusions et des propositions d'amélioration de l'étude dépendent de la qualité du modèle d'analyse et des outils utilisés pour le traitement des données recueillies.

#### **3.1 Le modèle d'analyse**

Le modèle que nous proposons s'inspire fortement du MEF, mais nous avons pris en compte les éléments du modèle ROUACH & NAULLEAU(2002) et la culture d'entreprise de la SBEE. Le contexte managérial de la SBEE est particulier et l'utilisation en l'état du MEF tel que décrit par AUTISSIER (2007), nous conduirait à faire des erreurs d'appréciation. La taille du contrôle de gestion a aussi influencé les aménagements que nous avons eu à faire.

Ce modèle s'articule autour de trois des quatre pôles principaux proposés par AUTISSIER (2007) à savoir :

- les activités : ce pôle se chargera d'évaluer les activités effectuées par le contrôle de gestion en référence bien sûr aux activités prévues afin de dégager les écarts d'activité, après la détermination de cet écart, il s'agira essentiellement de l'appréciation du processus budgétaire dans sa globalité et des autres activités du contrôle de gestion. Cette appréciation prendra en compte l'aspect qualitatif de la production de cette fonction c'est-à-dire la qualité du système tel que décrit par les auteurs ROUACH & NAULLEAU (2002);
- l'organisation du contrôle de gestion : l'évaluation de ce pôle prendra en compte l'évaluation du positionnement du contrôle de gestion de la SBEE et de son adéquation avec le système managérial en place, puis l'organisation générale de la fonction, nous allons aussi procéder à l'évaluation des moyens humains en termes d'effectifs mis à la disposition du contrôle de gestion en fonction du volume d'activité. Ce pôle sur lequel se fonde l'évaluation du système de contrôle de gestion de la SBEE

prendra les volets cohérences du système et rapidité et respect des délais utilisés par le modèle ROUACH & NAULLEAU (2002);

- la satisfaction des clients interne : ici l'appréciation se fera plus au niveau des managers notamment en ce qui concerne le processus budgétaire, mais en ce qui concerne le management il sera très difficile d'évaluer la satisfaction puisque le poste de Directeur général de la SBEE est un poste politique. Donc il serait difficile de demander à un Directeur général d'apprécier les performances et sa satisfaction du contrôle de gestion si ce dernier n'a pas eu une présence relativement longue dans l'exercice de ses fonctions de Directeur général. En fonction de la difficulté que cela représente, nous ne pouvons faire une enquête auprès des anciens directeurs généraux de la SBEE, mais nous pouvons faire une enquête auprès des managers de l'entreprise pour apprécier leur niveau de satisfaction concernant l'information produite à leur destination par le système de contrôle de gestion.

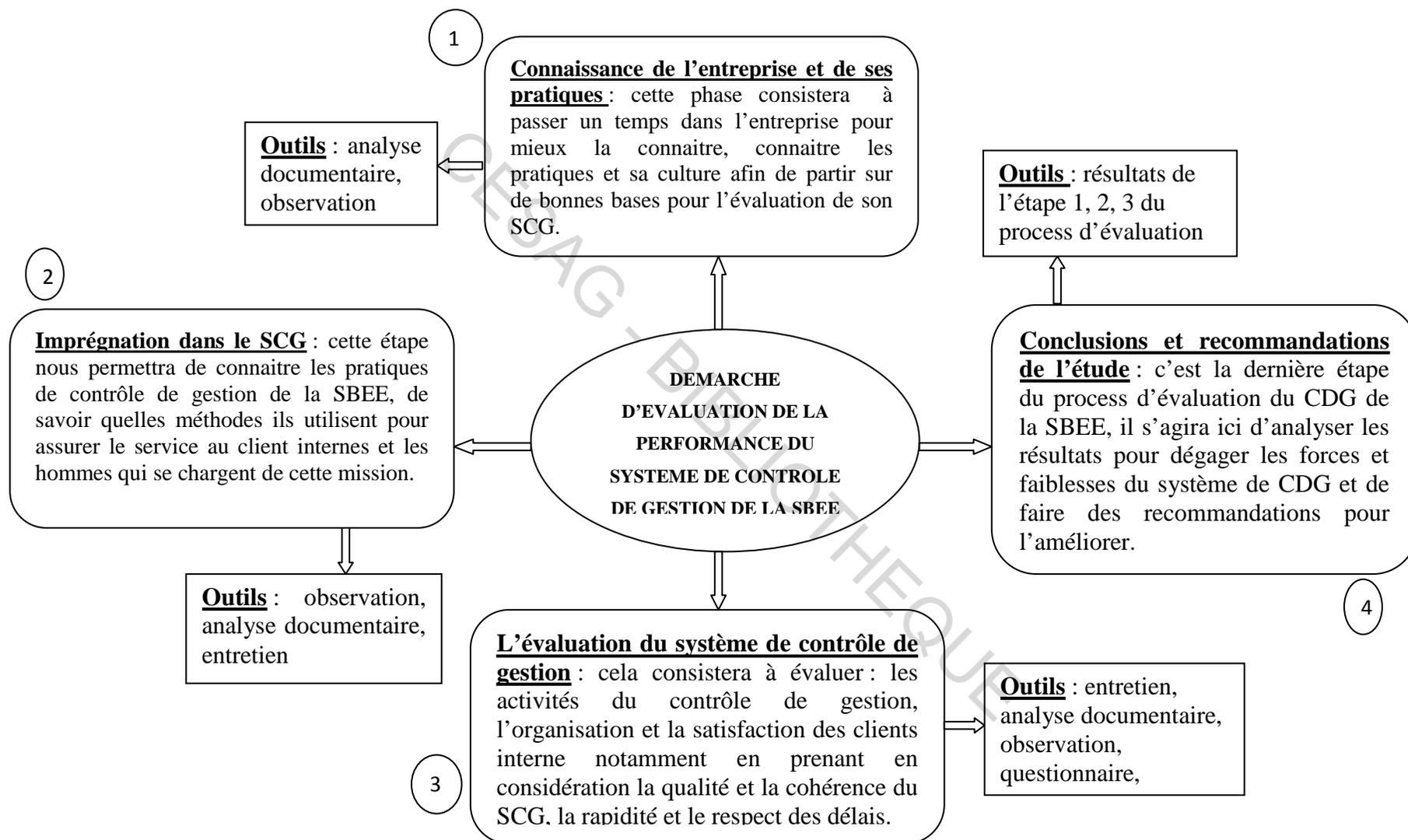
Nous avons laissé le pôle compétence parce qu'il serait quasiment impossible d'obtenir des informations ou des réponses à nos questionnaires concernant l'évaluation de ce pôle. L'accès à l'information nous est limité vu que nous sommes dans l'entreprise pour un stage.

Le modèle d'analyse élaboré repose sur quatre étapes qui nous permettrons d'atteindre les objectifs de l'étude à savoir évaluer le système de contrôle de gestion de la SBEE et en dégager les forces et faiblesses puis à acquérir de nouvelles compétences dans le domaine de la mesure de la performance des fonctions support particulièrement le contrôle de gestion. Ces pôles sont :

- la connaissance de l'entreprise ;
- l'imprégnation dans le système de contrôle de gestion ;
- l'évaluation du système de contrôle de gestion ;
- les conclusions et les recommandations de l'étude.

Pour mieux appréhender les contours du modèle d'analyse nous avons fait une figure qui fait la description des différents pôles et aussi des outils qui seront utilisés pour la collecte et l'analyse des données. La figure suivante fait la présentation du modèle d'analyse et des outils à utiliser.

**Figure 4: Modèle d'analyse**



**Source** : Nous-mêmes.

### **3.2 Les méthodes de collectes de données**

Cette section nous permettra de prendre connaissance et de maîtriser les outils de collectes de données que nous avons retenus dans le cadre de l'évaluation du système de contrôle de gestion de la SBEE. La sélection de ces outils a fait l'objet d'un choix judicieux car nous sommes conscients que les outils et méthodes utilisées pour la collecte des données qui serviront de support à la réalisation de l'étude détermineront la nature des résultats et leur pertinence au vu des objectifs de l'étude. Ces outils sont nombreux et variés et chacun d'eux à sa particularité, nous pouvons identifier quatre (04) outils à savoir :

- l'analyse documentaire ;
- l'observation ;
- l'entretien ;
- le questionnaire.

#### **3.2.1 L'analyse documentaire**

L'analyse documentaire consiste à prendre connaissance du contenu des documents fournis par la SBEE et à procéder à leur étude pour en sortir la substance. Elle sera utilisée dans un premier temps pendant la première phase qui est celle de prise de connaissance générale. Mais elle pourrait être utile aussi lors de la deuxième phase. En effet, combinée à d'autres outils, l'analyse documentaire pourra nous permettre de faire une analyse des activités de l'entreprise ainsi que l'identification de ses ressources. Cette combinaison d'outils rend plus fiables les informations recueillies aux différents niveaux.

Dans le cadre de cette analyse, nous avons à collecté les documents suivants :

- l'arrêté portant attribution, organisation et fonctionnement de la SBEE ;
- l'arrêté portant attribution, organisation et fonctionnement de la cellule de gouvernance et de contrôle de gestion ;
- l'organigramme de la Société béninoise d'Energie Electrique ;
- les rapports d'activité 2009, 2010, 2011 ;
- le manuel de procédure de la direction de la comptabilité et du budget et celui de la cellule de contrôle de gestion ;
- les notes de services etc...

### **3.2.2 L'observation directe**

Il s'agit ici à travers notre période de présence physique dans l'entreprise, de prendre connaissance des pratiques de l'entreprise, de son micro environnement et de son macro environnement. Nous avons participé aux activités de quelques services dans l'entreprise. Et cela nous a permis d'observer les activités de l'entreprise et les pratiques. L'observation nous a aussi permis de confronter les résultats de certains de nos interviews à la réalité. Ainsi nous avons pu déterminer la véracité des propos des opérationnels. A cet effet notre période de stage a été une période d'imprégnation dans l'univers de la SBEE de façon générale et particulièrement dans le SCG.

### **3.2.3 L'entretien**

Nous avons effectué des entretiens avec des responsables à divers niveau de la cellule de contrôle de gestion et de prévention des risques. Ces responsables ont à charge la tenue et la mise à jour de bon nombre d'outils du système de contrôle de gestion. Nous avons aussi eu des entretiens avec d'autres responsables qui sont des clients du contrôle de gestion pour avoir leur avis sur de prestation du contrôle de gestion et ce qu'ils pensaient du système de contrôle de gestion de façon générale. Notre présence dans l'entreprise s'est effectuée sur la période juillet-septembre 2012.

Ainsi nous avons eu des entretiens avec :

- Le chef du service comptabilité et budget, analyse économique et financière. Cet entretien portait sur le système budgétaire de la SBEE. A travers nos discussions, nous avons eu le privilège d'être briefé sur le processus d'élaboration du budget à la SBEE ;
- Le chef du service suivi budgétaire et tableau de bord. Cet entretien nous a permis de prendre connaissance de la méthodologie de suivi budgétaire et du processus d'élaboration du tableau de bord. L'entretien à aussi porté sur le processus de contrôle budgétaire ;
- Nous avons aussi eu un entretien avec le chef service gestion de la trésorerie et avec des agents des différents services pour en savoir plus sur leur appréciation du système de contrôle de gestion.

### **3.2.4 Le questionnaire**

Le questionnaire a été adressé à bon nombre de responsables pour recueillir leur avis sur l'apport du contrôle de gestion dans l'accomplissement de leur mission et leur satisfaction du système de contrôle de gestion. Nous avons adressé des questionnaires à des responsables de quatre (04) directions fonctionnelles et techniques à savoir la Direction Financière et Comptable, la Direction des Achats et de la Gestion des Stocks, la Direction de l'Audit et de l'Inspection et la Direction Commerciale et de la Clientèle. Ces questionnaires ont aussi permis de savoir ce qu'ils pensent du fonctionnement du système de contrôle de gestion de la SBEE. Ces questionnaires ont pris une forme d'entretien, ce qui nous a aidé à avoir un taux de réponse de 100%.

### **Conclusion**

Le présent chapitre nous a permis de découvrir la méthodologie adoptée pour la réalisation de l'étude ainsi que des différents outils utilisés pour recueillir les données et leurs particularités. Nous avons élaboré le modèle d'analyse à partir de la revue de littérature, et il faut dire ici que la variable dépendante ici est la performance du système de contrôle de gestion et les variables indépendantes sont la connaissance de l'entreprise, l'imprégnation dans le système de contrôle de gestion, l'évaluation du système pour en sortir les forces et les faiblesses puis enfin les conclusions de l'étude et les recommandations. Ce sont des variables indépendantes parce que la performance du système de contrôle de gestion dépend de tous ces éléments.

### **Conclusion de la première partie**

Les trois précédents chapitres nous ont permis de cerner les concepts de contrôle de gestion et de prendre connaissance des méthodes d'évaluation de la performance de cette fonction puis de dégager un modèle d'analyse et une méthodologie de collecte des données et les outils utilisés pour le recueil des données.

Toutes choses sans lesquelles l'étude ne tiendrait pas toutes ces promesses à savoir l'amélioration du système de contrôle de gestion de la Société Béninoise d'Energie Electrique.

Notre sujet et la méthodologie étant maîtrisés à travers les trois chapitres précédents, nous allons procéder à la prise de connaissance de l'entreprise, à la description de l'existant c'est-à-dire du système de contrôle de gestion et enfin aux conclusions de l'étude et aux recommandations pour l'amélioration du système de contrôle de gestion de la SBEE. Cela se fera à travers le cadre pratique de l'étude.

**DEUXIEME PARTIE :**

**CADRE PRATIQUE DE L'EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SCG DE LA  
SBEE**

A présent nous nous consacrerons à l'évaluation du SCG de la SBEE. La première partie nous a permis d'en savoir plus sur les notions théoriques de contrôle de gestion et de performance ainsi que d'autres concepts. De cette partie, nous avons pu élaborer un modèle d'évaluation du SCG de la SBEE en partant de deux modèles de différents auteurs, ce qui nous a permis d'avoir un regard croisé sur la question de l'évaluation du SCG de la SBEE.

Cette partie permet de rentrer dans l'univers de la SBEE et de son système de contrôle de gestion, toute chose utile pour effectuer une bonne évaluation du système de contrôle de gestion. Cette partie se déclinera en trois chapitres.

Le premier présente l'entreprise qui nous a servi de cadre de stage, c'est-à-dire la SBEE, nous essayerons d'en savoir plus sur son historique ses missions et son organisation.

Le second chapitre fera la description du système de contrôle de gestion, à travers ce chapitre nous parlerons des outils utilisés par le système de contrôle de gestion de la SBEE, de son positionnement, de ses composantes, de ses activités et les ressources dont il dispose.

Le dernier chapitre présentera les résultats de l'évaluation du système de CDG, et les recommandations à l'endroit des autorités pour l'amélioration du système de contrôle de gestion.

## **CHAPITRE 4 : LA PRESENTATION DE LA SOCIETE BENINOISE D'ENERGIE ELECTRIQUE**

Avant d'aborder les aspects relatifs à l'évaluation du SCG de la SBEE, il convient d'en savoir plus sur le cadre de notre stage. C'est ainsi que ce chapitre nous permettra de connaître la SBEE à travers son historique, son fonctionnement, ses missions, ses activités et ses performances.

### **4.1. Historique**

La Société Béninoise d'Energie Electrique (SBEE) a été créée en 1948 par les français qui ont mis en place les installations électriques des villes de Porto Novo, Cotonou et Ouidah. La convention du 30 septembre 1955 a concédé cette gérance à la Compagnie Coloniale de Distribution d'Energie Electrique (CCDEE), une société anonyme française domiciliée à Yaoundé au Cameroun.

Après les indépendances des années 1960, la CCDEE a changé de dénomination pour devenir « la Compagnie Centrale de Distribution d'Energie Electrique (CCDEE) » dont le siège social était respectivement à Fort-de-France en Martinique et à Cayenne en GUYANNE FRANCAISE.

Le 1<sup>er</sup> mars 1961, la signature de l'avenant n°1 à la convention du 30 septembre 1955 a permis l'extension des concessions d'électricité de Cotonou, Porto-Novo et de Ouidah aux adductions, traitement et distribution publique.

Le 28 août 1962, la Compagnie Centrale de Distribution d'Energie Electrique (CCDEE) était autorisée à étendre ses activités aux circonscriptions urbaines de Parakou et ses environs et en juin 1968 à s'étendre aux agglomérations de Bohicon, Abomey. C'est ainsi que dès 1972 les villes de Cotonou, Porto-Novo, Ouidah, Parakou, Bohicon et Abomey étaient toutes éclairées.

Le 1<sup>er</sup> janvier 1973, le gouvernement militaire révolutionnaire a créé la Société Dahoméenne d'Electricité et d'Eau (SDEE) par ordonnance n°73-13 du 07 février 1973. Cette ordonnance met fin aux concessions dont bénéficiait la CCDEE. Mais ce n'est que le 11 mars 1974, que les statuts de la SDEE furent signés et le 30 novembre 1975 la société est devenue Société Béninoise d'Electricité et d'Eau (SBEE) à la faveur du changement du nom Dahomey.

En Juin 2003, le Gouvernement béninois procédait à la scission de la Société Béninoise d'Electricité et d'Eau (SBEE) en deux entités distinctes à savoir. Ainsi, la société d'électricité prend la dénomination de « Société Béninoise d'Energie Electrique (SBEE) ».

#### **4.2. Missions**

La principale mission assignée à la SBEE est la distribution de l'énergie électrique sur toute l'étendue du territoire national.

Dans l'accomplissement de sa mission, la SBEE s'occupe également de la production de l'énergie électrique, l'installation des poteaux et la réalisation des travaux d'extension et de branchements.

Pour mener à bien sa mission, la SBEE s'est dotée d'organes compétents et de ressources nécessaires à l'atteinte des objectifs qu'elle s'est fixée.

#### **4.3. Organisation**

La Société Béninoise d'Energie Electrique a connu des modifications notables en ce qui concerne sa structure organisationnelle. Ces différents changements ont été opérés dans le but de promouvoir la technicité et le professionnalisme, d'améliorer la qualité de service et mieux répondre aux exigences de la clientèle.

##### **4.3.1. Le Conseil d'Administration (CA)**

Il est investi de pouvoirs étendus pour agir en toutes circonstances au nom de la société, dans la limite de l'objet social. Il procède notamment à l'élaboration et à la définition de la politique générale, approuve également les budgets annuels et les états financiers de fin d'exercice.

Le CA de sept membres désignés pour quatre ans renouvelables est présidé par le Ministre de l'Energie et de l'Eau (MEE) et composé comme suit :

- un représentant du ministère chargé de l'énergie ;
- un représentant du ministère chargé de l'économie et des finances ;
- un représentant du ministère chargé du développement ;
- un représentant du ministère de l'industrie ;
- un représentant du personnel de la société ;

- un représentant des usagers ;
- une personnalité compétente dans les domaines concernés.

#### **4.3.2. La Direction Générale (DG)**

Nommé par décret en conseil des ministres par décret du Président sur proposition du conseil d'administration approuvée par le ministre de tutelle, le Directeur Général a pour attributions :

- de définir et de mettre en œuvre la stratégie permettant à l'entreprise d'atteindre ses objectifs ;
- de coordonner et d'exécuter le programme annuel d'activités de la société ;
- de représenter la société et d'agir en son nom devant toute juridiction.

Dépendent directement du DG :

- deux conseillers ayant pour mission de conseiller le DG sur tout dossier confié par celui-ci ;
- un assistant ayant pour rôle d'accompagner le DG dans toutes missions à lui confiées et de décharger le DG de certaines activités de représentation ou d'organisation non spécifiques ;
- une structure dénommée Contrôle Général et comprenant la direction de l'audit et de l'inspection.
- un secrétariat particulier ;
- une cellule de contrôle de gestion et de la prévention des risques chargée des risques juridiques, des tableaux de bord et de la mesure des performances.

#### **4.3.3. La Direction Générale Adjointe (DGA)**

Nommée par arrêté ministériel sur proposition du Directeur Général et après avis du conseil d'Administration, il l'assiste dans ces fonctions et le remplacement en cas d'absence et son intérim en cas de vacances du poste.

#### **4.3.4. Le contrôle Général**

Il a pour mission d'aider à la démarche et l'organisation du contrôle interne de l'entreprise en procédant de manière permanente à la vérification et à l'inspection de la gestion administrative, comptable, financière et technique de toutes les structures.

A ce titre il assure :

- l'audit et l'inspection de la gestion des Directions Centrales, Techniques et Régionales ;
- l'audit organisationnel, technique et financier en veillant à l'application et au respect des procédures, des modes opératoires, des standards et des normes en vigueur.

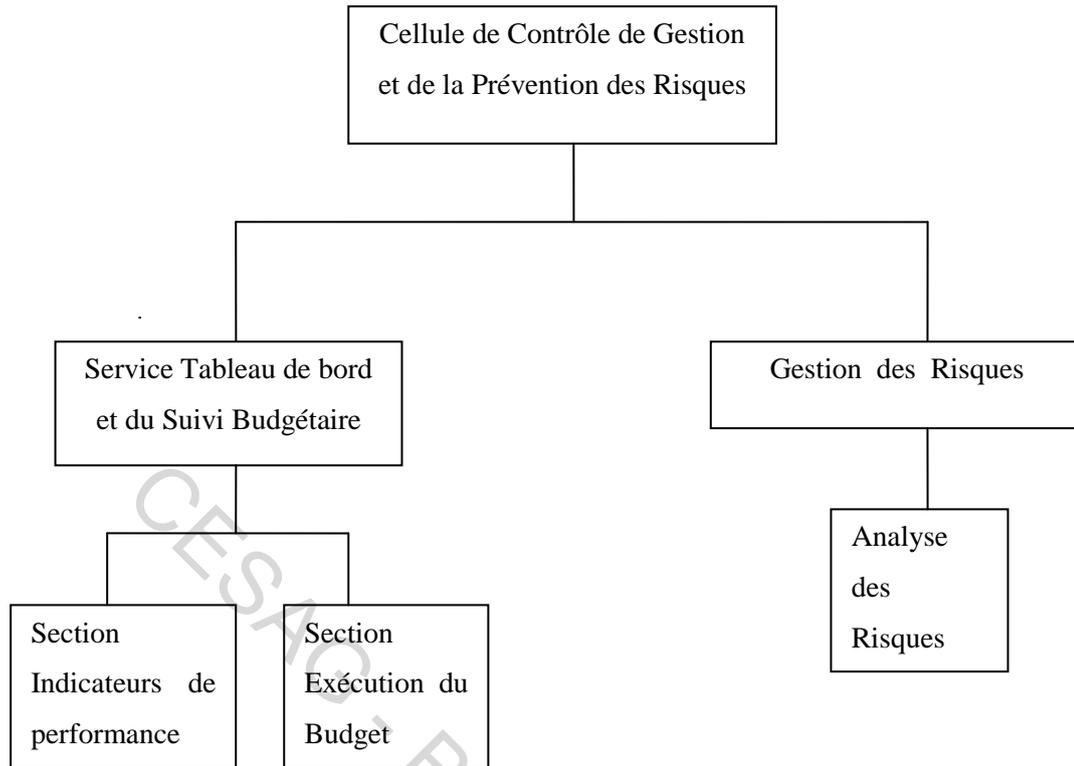
#### **4.3.5. La cellule contrôle de gestion et prévention des risques**

Elle assure :

- l'assistance à la Direction Générale dans l'organisation, le pilotage et l'amélioration des performances ;
- l'organisation et l'animation du Système d'Information Management et du processus budgétaire ;
- l'administration des contrats d'objectifs ;
- la détection des risques inhérents aux activités de la SBEE et notamment la protection juridique du patrimoine de l'entreprise.

Elle est structurée de la façon suivante :

**Figure 5: Organisation de la cellule contrôle de gestion et prévention des risques**



**Source** : SBEE Audit Interne (2012).

Le service du Tableau de bord et du Suivi Budgétaire est chargé de :

- définir les indicateurs et les tableaux de bord nécessaires à la mesure des performances des centres de responsabilité ;
- collecter, traiter et analyser les informations relatives aux indicateurs de performances ;
- proposer les contrats des Directions fonctionnelles et assister les responsables fonctionnels dans la gestion de leurs contrats d'objectifs avec leurs collaborateurs ;
- contrôler l'exécution du budget annuel de l'entreprise et mettre en évidence les écarts en vue de susciter des actions correctives.

#### **4.3.6. Les Directions Techniques**

Les Directions Techniques sont au nombre de neuf (09) :

- **la Direction des Etudes et de la Planification (DEP)**

Elle est chargée de concevoir et d'étudier les projets d'électrification dans tout le pays. S'agissant de gros projets, elle se fait assister par deux bureaux d'études extérieures.

Elle a en outre pour rôle de :

- ✓ centraliser, traiter, analyser et diffuser toutes les informations nécessaires aux prises de décision au sein de la société ;
- ✓ proposer au Directeur Général des éléments de réflexions stratégiques en anticipant au mieux l'avenir.

**- la Direction de la Comptabilité et du Budget**

Elle est chargée :

- ✓ d'assister le directeur général dans la mise en œuvre de la politique de gestion approuvée par le conseil d'administration et dans ses relations avec les institutions financières ;
- ✓ d'assurer le contrôle des encaissements aux guichets des Directions Régionales ;
- ✓ d'établir le budget prévisionnel de la société ;
- ✓ d'optimiser la politique financière de la société ;
- ✓ de superviser les services comptabilité, financier et de rendre directement compte au DG ;
- ✓ de produire des états financiers sincères, fidèles et réguliers et d'établir tous les documents financiers.

**- la Direction des Ressources Humaines et de la Communication**

Elle s'occupe de toutes les activités ayant trait à la communication et contribue à l'amélioration des performances économiques de la SBEE par la mise en valeur des ressources humaines. Elle propose et développe une action anticipée en matière de gestion des ressources humaines en vue de l'actualisation permanente des relations humaines et organisationnelles aux besoins de la société. Elle favorise l'épanouissement d'un climat social serein qui réponde aux besoins d'efficacité économique de la SBEE et aux aspirations individuelles et collectives des agents.

Elle est chargée :

- ✓ de la gestion du personnel ;
- ✓ du contentieux administratif ;

- ✓ de la supervision des agents et surtout de la sécurité des ouvriers et techniciens au cours du travail ;
- ✓ d'élaborer un plan de formation du personnel et de procéder à sa mise en œuvre.

- **la Direction de Production et des Mouvements d'Energie (DPME)**

Elle apporte un appui méthodologique ou opérationnel aux exploitations régionales pour la maintenance de leur équipement ou l'extension des systèmes de production de l'électricité.

Elle est chargée :

- ✓ des prestations au niveau de l'électricité ;
- ✓ d'exploiter directement et de maintenir en bon état le fonctionnement des équipements de production de l'électricité ;
- ✓ d'exécuter en régie les travaux de distribution d'électricité.

- **la Direction Approvisionnement et Gestion des Stocks (DAGS)**

Elle a pour rôle de mettre à la disposition de tous les centres d'activité, les matériels, équipements, ouvrages de génie civil et services nécessaires à l'accomplissement de leurs missions.

A travers la Cellule de passation des marchés publics, la Direction assure la conduite de l'ensemble des procédures de passation de tous les marchés conformément aux seuils fixés par décret.

Elle est également chargée de la gestion du courrier et des archives de la Société. Elle organise l'accueil et la circulation des visiteurs au Siège.

- **la Direction Commerciale et de la Clientèle**

Elle est chargée :

- ✓ de la politique commerciale de la société et assure la promotion de l'image de marque de celle-ci ;
- ✓ de dynamiser le recouvrement de toutes les créances de la SBEE ;
- ✓ de suivre au niveau des directions régionales le paiement à bonne date des factures.

- **la Direction informatique**

Elle chargée de garantir la cohérence de la politique informatique, d'automatiser les grandes fonctions de la SBEE, de gérer les systèmes informatiques et de former le personnel à la pratique informatique.

- **la Direction des Exploitations**

Cette direction a pour rôle :

- ✓ de coordonner toutes les activités des directions régionales ;
- ✓ suivre les directions régionales dans toutes leurs missions notamment les missions techniques ;
- ✓ d'étudier tous les rapports émanant de ces directions régionales pour le compte du DG et du DGA.

Elle a sous sa tutelle les Directions Régionales.

- **les Directions Régionales**

Elles ont à leur charge la réalisation des objectifs de la société au niveau régional. Elles représentent la direction générale au niveau régional. Elles sont gérées par un Directeur Régional qui coordonne les activités de tous les services de la Région et assure leur gestion administrative, financière et commerciale. Elles sont au nombre de sept (07). Ainsi, il y a les Directions Régionales du Littoral, de l'Atlantique, de l'Ouémé - Plateau, du Mono - Couffo, du Zou-Colline, du Borgou - Alibori et de l'Atacora - Donga.

**4.4. Ressources**

Pour bien mener ses activités, la SBEE dispose de ressources humaines, matérielles et financières.

**4.4.1. Les ressources humaines**

La SBEE est dotée d'un potentiel humain assez important qui œuvre pour le fonctionnement harmonieux de l'entreprise. L'effectif du personnel est de à 1470 agents au 31 décembre 2011. Son évolution sur les trois dernières années, répartie par catégorie socioprofessionnelle est présentée dans le tableau ci - après :

**Tableau 8 : Répartition du Personnel de la SBEE par catégorie socioprofessionnelle**

Eléments	2009	2010	2011
Cadres	256	253	256
Agents de maîtrise	206	209	210
Agents d'exécution	1038	1033	1004
Total	1500	1495	1470

**Source** : SBEE Direction Générale (2011).

#### **4.4.2. Les ressources matérielles**

Pour la production de l'énergie électrique, la SBEE s'est dotée d'importants matériels et de biens d'équipements au nombre desquels figurent :

- des matériels de production et de distribution d'électricité tels que les centrales thermiques et barrage hydroélectrique, les réseaux MT et BT ;
- des bâtiments administratifs ;
- un parc automobile ;
- un système informatique composé de mini ordinateurs DPS4000 et DPX20 (660), de micro-ordinateurs bull PC ZENITH, compact de logiciel d'exploitation MS-DOS, de logiciels systèmes (ONYX), de progiciels (GEOPHITH+, TOPAZE, ADM, OPALE) et de logiciels bureautiques.

#### **4.4.3. Les ressources financières**

Les moyens financiers dont dispose la SBEE pour améliorer ses services à travers l'acquisition de nouvelles technologies sont à la fois externes et internes.

Les ressources internes sont généralement générées par les recettes résultant de la fourniture de l'électricité, les subventions de l'Etat, les subventions des abonnés. Les ressources externes quant à elles, proviennent des crédits à moyen et long terme accordés par les institutions financières telles que : AFD, BIRD, BAD, FED et le DANIDA du royaume de Danemark.

### **Conclusion**

Ce chapitre a permis de connaître la Société Béninoise d'Énergie Électrique (SBEE) notamment en décrivant son histoire, ses missions, son fonctionnement et son organisation.

Nous découvrons une très grande société à travers l'organisation et la mission assurée par cette entreprise est une mission de service public ce qui rend encore plus difficile la rentabilité de l'activité. Une fois la SBEE connue, nous allons procéder à travers le chapitre suivant à la description de son système de contrôle de gestion et de ses outils. Cela nous permettra de prendre connaissance de l'existant à évaluer.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION DE LA SBEE**

Ce chapitre consistera à présenter les différentes activités menées par le contrôle de gestion à la SBEE pour assurer sa mission, toute chose qui va permettre à la société d'atteindre ses objectifs. Alors dans cet ordre d'idée, nous identifions trois grandes activités menées par le système de contrôle de gestion de la SBEE et d'autres éléments contribuant à la performance d'un système de contrôle de gestion à savoir :

- le calcul des coûts ;
- l'animation du processus budgétaire qui a plusieurs activités en son sein ;
- le reporting qui permet d'élaborer le tableau de bord ;
- puis, l'organisation et du positionnement du système.

### **5.1 Le calcul des coûts à la SBEE**

Le calcul des coûts est fait par la méthode des coûts complets pour déterminer le coût de la production de l'énergie. En outre, il est utilisé des pratiques de prix de cessions interne pour déterminer le prix auquel le service qui produit les poteaux en béton doit les céder à la direction commerciale.

Ce système est fortement centré sur une répartition des charges selon une clé déjà connue quel que soit le volume d'activité ou même lorsque la production nécessite quelques changements dans son processus.

### **5.2 Le processus budgétaire à SBEE**

Le budget est l'estimation chiffrée du plan d'action de l'entreprise pour une année donnée, c'est un instrument clef de tout système de contrôle de gestion et par ailleurs l'instrument par excellence qui sert de base à la mesure de la performance. Le processus budgétaire à la SBEE se décline en deux grandes phases à savoir :

- l'élaboration des budgets ;
- et le suivi et le contrôle budgétaire.

#### **5.2.1 L'élaboration des budgets**

Le processus de budgétisation à la SBEE est de longue haleine, il se décline en plusieurs étapes que nous allons décrire ci-après. Le support d'élaboration des prévisions budgétaires est le logiciel Excel.

### **5.2.1.1 Note d'information**

Avant l'élaboration de la note d'information, la direction générale édite la lettre de cadrage pour fixer les grandes orientations pour l'exercice à venir. Cet exercice a pour support d'édition du plan stratégique de la société dans la mesure où les actions doivent s'inscrire dans une logique de continuité pour que les objectifs stratégiques de l'entreprise puissent être atteints. La direction de la comptabilité et du budget déclenche le processus en envoyant aux directeurs régionaux et des services centraux, une note d'information. Elle précise l'orientation de la direction générale, le mode de calcul ainsi que les objectifs pour l'exercice budgétaire. A cette note sont annexés, le tableau de prévision budgétaire ainsi que le manuel des prix des articles homologués par la Direction des Achats et de la Gestion des Stocks (DAGS).

Après l'envoi de ce document, les régions et les différents services de l'entreprise se mettent en ordre de bataille pour enclencher le processus de budgétisation en leur sein, ainsi dans les paragraphes qui suivront, nous ferons la présentation de la budgétisation faite par chaque service et direction.

### **5.2.1.2 Budgétisation dans les agences et services**

Concernant les agences et les services, on responsabilise leur chef afin qu'ils puissent réunir tous les responsables des centres relevant de leur tutelle. Cela est fait dans le but de :

- passer en revue les documents budgétaires des divisions, sections et des secteurs ;
- lever les points d'équivoques ;
- compléter au besoin des informations manquantes ;
- trouver un terrain d'entente avec les responsables des centres en cas de conflit ;
- consolider le budget du service ou agence après réunion ;
- élaborer les tableaux de prévisions de l'agence ou du service ;
- transmettre le projet de budget au responsable de la Direction.

### **5.2.1.3 Budgétisation dans les directions régionales et centrales**

Une fois le projet de budget transmis par les agences et les services, les directeurs centraux et régionaux procèdent à leurs centralisations. Il faut dire ici que le responsable budgétaire a pour mission de :

- comparer les agences et les services entre eux, les prévisions budgétaires aux réalisations de l'année précédente et aux réalisables de l'année en cours. Il fait ce travail en se servant des rapports d'activités et de suivi de l'exécution du budget ;
- analyser et comprendre les différents écarts relevés en demandant le cas échéant les justifications aux chefs d'agence et de service ;
- retourner aux chefs d'agences et services s'il y a lieu les projets de budgets pour compléments d'informations.

Le responsable de budget régional consolide ensuite les différents budgets des agences et des services pour élaborer le projet de budget de la région avec l'aide de la cellule de Contrôle de Gestion.

Il remplit le tableau de synthèse de la Direction régionale et convoque une réunion de travail de tous les responsables ayant participé à l'élaboration des différents budgets. Il donne ainsi l'occasion de faire des observations et adopter des corrections et des compléments d'informations.

A cette réunion, un projet de budget est prêt à être transmis au Directeur Régional, pour appréciation avant la réunion d'arbitrage.

Au cours de la réunion d'arbitrage convoquée par le Directeur Régional, chaque responsable développe son argumentaire pour justifier de l'opportunité de leurs dépenses. Le contrôleur de gestion assiste à cette réunion et assiste le Directeur Régional à harmoniser les points de vue afin que le budget fasse l'unanimité, mais il faut dire que c'est le service budget et analyse économique qui se charge de cette mission.

Le Directeur Régional présente par note de service, le budget validé par lui à tous les acteurs de la région et le transmet au Directeur Général pour consolidation, arbitrage et approbation.

A la réception de la note d'élaboration des budgets, ils apprêtent certaines statistiques sur les ventes et c'est au cours de la tournée de l'équipe du Service Comptabilité Analytique, Budget et Analyse Economique (SCABAEF) de la Direction de la Comptabilité et du Budget pour l'assistance vers la fin du mois de septembre que les budgets sont élaborés à tous les niveaux.

La DCB collecte les budgets, les consolide et procède à l'arbitrage en collaboration avec le Directeur régional à l'arbitrage régional.

Ci-après, nous essayerons de situer les différentes étapes de l'élaboration du budget dans le temps d'après les entretiens avec les responsables en charge de l'élaboration des budgets :

- fin juin : notes d'orientation et d'élaboration des budgets ;
- avant le 31 juillet Elaboration des budgets en ce qui concerne les centres de responsabilités ;
- 10 Août : arbitrage, consolidation et élaboration des budgets au niveau des agences et des services ;
- 15 Août : collecte et contrôle des données budgétaires des agences et des services ;
- 25 Août : condition des budgets d'agences et services et élaboration du projet budget régional et central ;
- 31 août : arbitrage sur le projet de budget régional et central ;
- 10 septembre : validation du projet de budget régional ;
- 15 septembre : collecte des données de budget des directions centrales et régionales ;
- fin septembre : saisie des budgets des directions et consolidation du budget général ;
- avant fin décembre : approbation étape par étape du budget général ;
- avant 10 janvier n+1 : réunion de communication du budget ;
- avant 15 janvier : répartition des documents budgétaires.

#### **5.2.1.4 Méthode de prévision utilisée**

Avant la confection des budgets, des programmes d'actions sont élaborés au niveau de toutes les directions. Ces programmes d'actions fixent les objectifs à atteindre en matière des quantités à produire et à vendre, du volume des travaux de branchements et extensions, de consommations. La détermination de ces quantités est faite de telle manière qu'on calcule les réalisables d'une année en se basant généralement sur les réalisations du premier semestre de l'année en cours. On compare ces réalisables aux réalisés de l'année antérieure et on détermine un taux de variation. C'est ce taux qui est appliqué aux réalisés de l'année en cours pour déterminer les prévisions de l'année suivante.

#### **5.2.1.5 Les différents types de budgets élaborés**

La SBEE est une grande entreprise et à ce titre, elle élabore plusieurs types de budgets. Ces derniers, sont répartis sous trois grandes catégories que sont le budget d'exploitation, le budget de trésorerie et le budget des investissements. Les différents budgets élaborés par la SBEE sont explicités ci-dessous :

### **5.2.1.5.1 Les budgets d'exploitation**

Ils sont composés des budgets de vente, de production, de distribution et des travaux de gestion.

#### **5.2.1.5.1.1 Le budget des ventes**

Il est l'expression chiffrée des ventes par type de produit, en quantité et en valeur. Ce sont les quantités déterminées dans le programme d'action qui sont valorisées.

#### **5.2.1.5.1.2 Le budget de production**

Le budget de production est l'expression chiffrée des quantités à produire pour répondre à la demande en tenant compte des contraintes techniques de production de fabrication. Ce budget s'appuie sur les budgets des ventes et des prévisions d'achats auprès de la Communauté électrique du Bénin (CEB) qui est le fournisseur principal de la SBEE. Pour cela, les chefs des centrales utilisent les mêmes unités que celles utilisées dans les budgets de ventes, le (KWH) pour faire les prévisions de production tout en tenant des taux de perte de chaque localité.

#### **5.2.1.5.1.3 Le budget de distribution**

Ce budget est élaboré par le chef service gestion des réseaux en collaboration avec le chef section dépannage. Pour le faire, on estime les coûts des entretiens à réaliser pour assurer un fonctionnement normal des réseaux ainsi que les charges salariales de distribution à partir des taux de rendement des différents réseaux locaux et en tenant compte de la qualité de l'énergie produite.

#### **5.2.1.5.1.4 Le budget des travaux**

Ce budget comprend les différentes charges aux travaux de branchements et d'extension. Il comporte principalement le coût des matériels nécessaires pour la réalisation des différents travaux ainsi que les charges du personnel travaillant à cet effet.

#### **5.2.1.5.1.5 Le budget de gestion**

Ce budget est un peu comme le budget des frais généraux c'est-à-dire les consommations de carburant, d'électricité, d'eau, de téléphone, des fournitures de bureau, les entretiens, les frais de personnel, les frais de missions etc...

Toutes les prévisions sont faites en utilisant l'unité la plus représentative de centre : l'argent, le véhicule, le mois ou l'année.

#### **5.2.1.5.2 Le budget des investissements**

Ce budget répond aux trois (03) objectifs suivants :

- calculer avec précision le montant des investissements ;
- effectuer le point des ressources nécessaires à leur financement ;
- déterminer pour chaque projet un responsable.

Il prend en compte les besoins d'investissements en matière de production, de distribution, de travaux et de gestion. Les caractéristiques des matériels ou équipements à acquérir sont aussi détaillées.

#### **5.2.1.5.3 Le budget de trésorerie**

Un des problèmes majeur que connaît la SBEE concerne les tensions de trésorerie fréquentes malgré le flux de trésorerie que génère l'exploitation. Dans le souci d'assurer convenablement les échéances, il est établi un budget de trésorerie qui traduit en termes de recette et de dépense les éléments contenus dans les budgets d'investissement et d'exploitation. L'établissement de ce budget se fait à partir des détails d'encaissement et de décaissement à opérer au cours de l'exercice budgétaire suivant. Ces différents budgets sont complétés par les états financiers prévisionnels.

### **5.2.2 Le suivi et le contrôle budgétaire**

Le suivi budgétaire consiste à faire les vérifications nécessaires avant l'engagement de toute dépense, cela permet d'éviter les dépassements de ligne budgétaire, tandis que le contrôle budgétaire est la comparaison des réalisations aux prévisions en vue de la mise en exergue d'écarts qui feront l'objet d'analyse et serviront de base pour la proposition d'actions correctives.

#### **5.2.2.1 le suivi budgétaire**

Pour faciliter le suivi des opérations, le budget est réparti de façon mensuelle sur l'exercice. Les dépenses et les montants sont répartis de façon homogène sur les douze (12) mois de l'année. Pour les produits et plus précisément les ventes d'énergie, les quantités et montants sont répartis sur les douze mois suivant des coefficients à déterminer. Ces coefficients

tiennent compte des comportements saisonniers des ventes observées au cours des années antérieures. Le suivi budgétaire se fait au moment de l'engagement des dépenses et de la réalisation des produits.

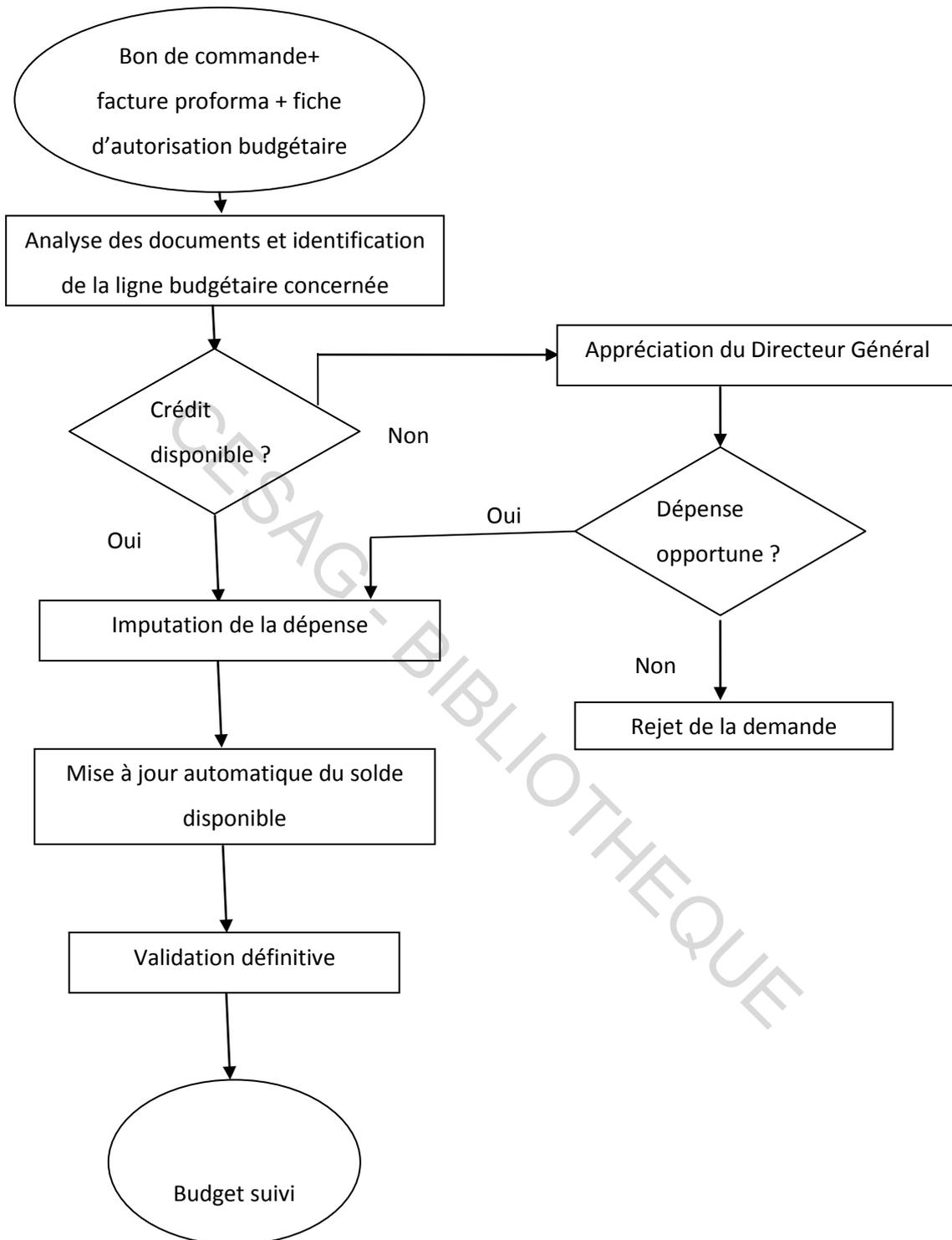
Au moment de l'engagement, la direction initiatrice de la dépense fait une demande d'approvisionnement qu'elle envoie à la DAGS. Cette direction après consultation restreinte ou procédure d'appel d'offre, émet un bon de commande. Ce bon de commande accompagné d'une fiche d'imputation de dépense est soumis à la signature du responsable budgétaire. Le responsable budgétaire vérifie si la dépense est prévue au budget et si le crédit disponible sur la ligne budgétaire concernée est suffisant pour couvrir la dépense. Lorsque c'est le cas, il s'assure de la réalité des prix proposés par les fournisseurs et une écriture provisoire sur la fiche d'imputation budgétaire est passée et la signature du responsable budgétaire y est déposée.

Lorsque le crédit n'existe pas sur la ligne budgétaire, la dépense est soumise à l'appréciation du directeur général. Lorsque ce dernier approuve la dépense, la procédure d'achat ou d'acquisition suit son cours si non la dépense est rejetée et la procédure prend fin.

Une fois l'acquisition faite et la facture définitive reçue, elle est de nouveau soumise à la signature du responsable budgétaire qui s'assure de l'acquisition effective du bien et passe l'écriture définitive.

La figure suivante présente le diagramme de flux de la procédure de suivi budgétaire :

**Figure 6 : Diagramme de flux de la procédure de suivi budgétaire**



**Source :** Nous même

### **5.2.2.1.1 Analyse des documents et identification de la ligne budgétaire concernée**

C'est la première étape du processus de suivi budgétaire, le suivi budgétaire est une prestation du contrôle de gestion à la demande donc lorsqu'il y a un besoin. Elle consiste à :

- vérifier si les procédures d'achat et d'établissement de commande sont effectuées ; ici il s'agira de trois (03) factures proforma de différents fournisseurs lorsque les dépenses sont effectuées sans bon de commande, en plus de cela le bon provisoire dûment signé par la DAGS. Les commandes sont signées par le DG après consultation ;
- vérifier si les prix pratiqués reflètent la réalité ;
- vérifier si les montants portés sur la fiche d'imputation de dépense sont conformes soit au contrat soit au bon de commande ;
- voir si le solde de la ligne budgétaire est suffisant pour couvrir la dépense, lorsque le crédit existe la dépense suit son cours mais dans le cas contraire elle est soumise à l'approbation du DG. Si celui-ci marque son accord pour l'exécution la procédure continue si non la procédure d'achat s'estompe.

### **5.2.2.1.2 Imputation des dépenses**

Cette phase du processus consistera à :

- mentionner sur la fiche le numéro de compte concerné et l'intitulé du compte ;
- mentionner le montant prévu au budget, le montant déjà engagé à cette date ;
- passer la dépense en cours d'engagement dans le programme de suivi budgétaire ;
- inscrire sur la fiche le montant de ladite dépense et le solde de la ligne et le net disponible provisoire ;
- contrôler les différentes mentions portées sur la fiche budgétaire et la signer.

La référence utilisée par les agents pour cette imputation est la fiche d'imputation budgétaire.

### **5.2.2.1.3 La mise à jour automatique des soldes**

Elle consiste à :

- annuler l'écriture provisoire passée ;
- saisir le montant définitif sur la base de la facture certifiée, des pièces justificatives nécessaires.

Les pièces servant de base à cette opération sont la facture définitive, la fiche d'imputation budgétaire et le bon d'entrée ou procès-verbal de réception de matériel.

#### **5.2.2.1.4 Validation définitive**

C'est l'étape finale du processus de suivi budgétaire. Elle consiste à :

- contrôler la cohérence du montant payé avec le marché ou le bon de commande ;
- vérifier la régularité des pièces jointes aux factures ;
- valider le dossier pour son acheminement vers le directeur de la comptabilité et du budget.

#### **5.2.2.2 Le contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire est la confrontation des réalisations budgétaires aux prévisions afin de dégager les écarts de réalisation. Ces écarts font l'objet d'analyse et d'interprétation, cet exercice permet de proposer des actions correctives qui vont remettre les choses sur les rails.

A la SBEE, le contrôle budgétaire est prévu dans le référentiel d'activités du contrôle de gestion mais n'est pas une réalité. Une consolidation des réalisations budgétaires est faite lors de l'élaboration du budget mais ce n'est pas en tant que tel un contrôle budgétaire dans la mesure où il n'y a pas d'analyse et de proposition d'action correctives.

Il est prévu un point complet des réalisations arrêté à la fin de chaque semestre et à la fin d'une année, ce point doit être établi au plus tard le 20 août pour l'année en cours et le 20 mars de l'année suivante.

### **5.3 L'élaboration des tableaux de bord à la SBEE**

Le tableau de bord est l'outil qui présente de façon sommaire, les indicateurs clefs d'une entreprise et met en exergue leur évolution dans le temps ainsi que leurs écarts par rapport aux prévisions, aux normes, etc...

A ce titre, l'information produite par le tableau de bord doit être récente, fiable et pertinente. C'est le cadre utilisé par le management pour rapprocher les réalisations des prévisions, son rôle essentiel est d'avoir le pilotage de l'organisation en main et d'alerter ses utilisateurs de la survenance d'écarts significatifs.

Le tableau de bord de la SBEE est informatisé, et les données nécessaires à son élaboration sont transmises par les directions régionales précisément par les cellules contrôle de gestion de la Direction de la Production et des Mouvements d'Energie (DPME), la Direction de la Comptabilité et du Budget (DCB), la Direction des Ressources Humaines et de la Communication (DRHC) et la Direction de l'Informatique (DI). Les données au niveau des Directions Régionales proviennent des divisions, agences et secteur. Les données fournies par

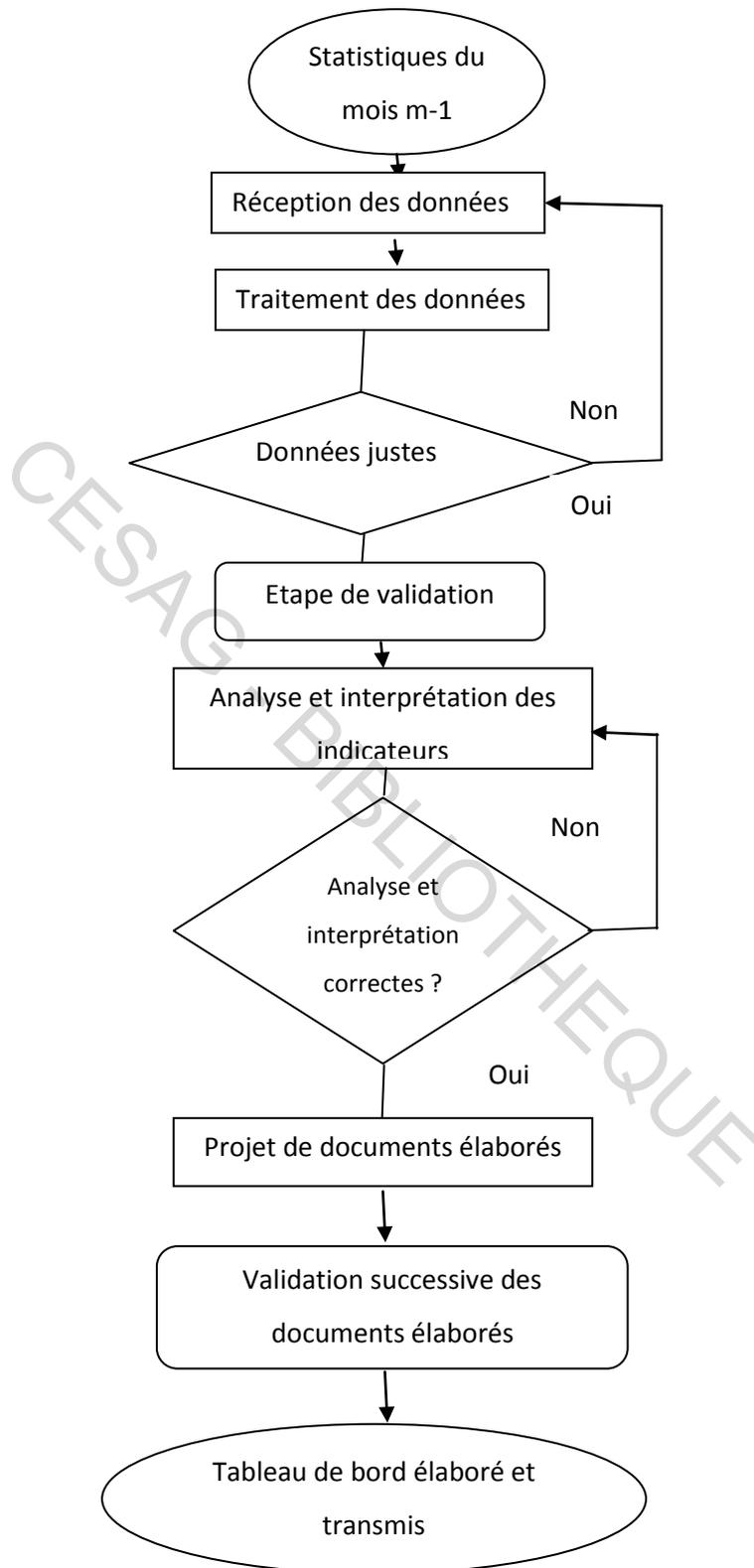
la DCB sont produites par les services de la Gestion de la Trésorerie, de l'Analyse Economique et du Suivi des projets.

Le tableau de bord est produit tous les mois par la cellule de contrôle de gestion et de la prévention des risques et transmis au Directeur Général. Il est accompagné d'une fiche qui récapitule les différents indicateurs sur lesquels l'attention du DG doit être attirée et les différentes recommandations relatives aux anomalies constatées en vue de susciter la mise en œuvre d'action correctives. Il faut dire que les indicateurs contenus dans le tableau de bord couvrent les domaines techniques, commerciaux et financiers. (Voir annexe N° 3)

Le calcul des indicateurs se fait au niveau de chaque Direction Régionale et au niveau de la cellule de contrôle de gestion et de la prévention des risques. Le tableau de bord doit être disponible pour le Directeur Général au plus tard dans la première quinzaine du mois.

La figure suivante présente le diagramme des flux des différentes du processus d'élaboration du tableau de bord :

**Figure 7: Diagramme des flux des différents du processus d'élaboration du tableau de bord**



**Source :** Nous même

### **5.3.1 Réception des données**

Cette tâche du processus consiste à :

- regrouper toutes les données nécessaires à l'élaboration du document au plus tard le 10 du mois ;
- relancer les directions qui n'auraient pas transmis les données à partir du 11 du mois.

Les informations sont collectées à travers des rapports qui sont fait par les agents des différents services.

### **5.3.2 Traitement des données**

Cette étape du processus d'élaboration du tableau de bord consiste à :

- analyser les données reçues et les comparer à celles antérieurement recueillies ;
- alimenter les fichiers Excel ;
- calculer les indicateurs ;
- contrôler la vraisemblance des indicateurs ;
- notifier aux différents interlocuteurs, toutes les anomalies éventuelles constatées au niveau des données pour leur corrections ;
- éditer les différents tableaux.

Ces tâches sont effectuées par les agents des cellules contrôle de gestion des directions régionales et par les agents de la cellule contrôle de gestion du siège sur Excel.

### **5.3.3 Etape de validation**

Ici il s'agit de :

- contrôler la vraisemblance des indicateurs ;
- contrôler la cohérence des différents tableaux.

Cela est fait par les supérieurs hiérarchiques des agents ayant effectués le traitement des données.

### **5.3.4 Analyse et interprétation des indicateurs**

Une fois les données traitées et leur validation faite, on passe à :

- l'analyse de chaque indicateur, à sa comparaison à la prévision, aux valeurs de la même période de l'année précédente, ou à la norme ;
- l'anticipation du comportement de cet indicateur suivant son rythme de progression ou de régression ;
- un commentaire des différents résultats obtenus et à la formulation des recommandations ou mesures à prendre ;
- un contrôle de la cohérence des indicateurs avec les analyses et interprétations faites ;
- l'édition des projets de documents élaborés.

Cette mission est accomplie par les supérieurs hiérarchiques des agents ayant fait la collecte et le traitement des données. Le support utilisé pour la réalisation de cette tâche est le logiciel de traitement de texte Microsoft Word. Ce travail est fait sur la période allant du 12 au 13 de chaque mois.

### **5.3.5 Validation successive des documents élaborés**

Cette mission incombe exclusivement au contrôle de gestion du siège à travers le service tableau de bord et suivi budgétaire (STBSB) et le chef de la cellule contrôle de gestion et prévention des risque (CCCGPR) et consiste à :

- la vérification de la régularité et de la cohérence des chiffres contenus dans le rapport et le tableau de bord de chaque direction ;
- censurer les interprétations faites des indicateurs et les recommandations proposées ;
- proposer des actions correctrices en cas d'anomalies et à veiller à leur prise en compte ;
- valider le document pour son acheminement au Directeur Général (DG).

Il faut noter que cette étape du processus s'exécute les 14 et 15 de chaque mois.

Le tableau de bord du mois de décembre est élaboré selon le même processus mais prend en plus les informations des tableaux de bord de tous les autres mois de l'année en vue d'une consolidation pour avoir un tableau de bord annuel consolidé.

## **5.4 Organisation et positionnement du SCG de la SBEE**

Il s'agira ici de présenter l'organisation du système de contrôle de gestion ainsi que son positionnement puis enfin faire un bref aperçu sur l'effectif travaillant dans le système.

### **5.4.1 Organisation du système de contrôle de gestion de la SBEE**

Le système de contrôle de gestion de la SBEE a une organisation assez particulière, tous les services ne sont pas concentrés en un pool, et cela dans tous les aspects du terme.

Il y a la cellule de contrôle de gestion et de prévention des risques proprement dite qui a pour mission la mise en œuvre du processus de contrôle de gestion et de l'organisation des différents services utilisés par le système. Ces services sont :

- le Service Comptabilité Analytique, Budget, Analyse Economique et Financière (SCABAEF) ;
- le Service Tableau de bord et Suivi Budgétaire (STBSB).

Le constat fait est que ces services sont sous la responsabilité d'autres directions. Le SCABAEF est sous la Direction de la Comptabilité et du Budget et le STBSB est sous la responsabilité du Directeur de l'Audit Interne (DAI). Cela est dû à une situation conjoncturelle notamment l'absence d'un titulaire du poste de responsable de la cellule contrôle de gestion jusqu'à un passé récent.

### **5.4.2 Positionnement de la cellule de contrôle de gestion dans l'organigramme de la SBEE**

Le contrôle de gestion de la SBEE bien que n'étant pas rassemblé en pool en matière de prestation à un rattachement jugé des plus légitime pour la profession par la majorité des auteurs. Il est rattaché à la Direction Générale de la SBEE. Cette position lui permet d'avoir un accès plus faciliter aux moyens dont il a besoin et lui donne une certaine autonomie dans la réalisation de ses missions. Il a plus un rôle de conseil à la Direction Générale et aux autres directions fonctionnelles. Cette position lui permet d'avoir plus de légitimité au près de ses clients qui ne sont rien d'autres que les directions de l'entreprise.

### **5.4.3 Effectifs composant le système de contrôle de gestion de la SBEE**

Tous les auteurs s'accordent sur le fait que le contrôle de gestion doit disposer de ressources humaines en qualité et en quantité suffisante. De cela nous retenons que le capital humain est un élément clé de la performance d'un système de SCG. Les différentes composantes du SCG de la SBEE sont constituées de personnel dont les niveaux de compétences divergent mais se complètent. Ainsi nous pouvons dire que le système de contrôle de gestion dispose d'un effectif de neuf agents répartis comme suit :

- un (01) responsable de la cellule de contrôle de gestion qui avant d'être à ce poste était directeur financier de la société ;
- le responsable du SCABAEF et le responsable du STBSB qui sont des cadres de conception de formation finance contrôle de gestion ;
- six (06) agents répartis à raison de trois (03) par service.

### **Conclusion**

Le présent chapitre nous a permis de connaître le système de contrôle de gestion de la SBEE dans toute sa profondeur, en partant des outils utilisés jusqu'aux méthodes utilisées pour assurer l'exploitation de ces différents outils.

Les outils dont nous avons parlé ci-dessus étant disponibles et exploités, il convient de juger de leur performance et de leur pertinence pour une entreprise comme la SBEE, parce que l'objectif du contrôle de gestion est de prendre les dispositions nécessaires pour rendre performante l'entreprise, et pour cela il faut que le système de contrôle de gestion soit performant.

Le chapitre suivant nous permettra de juger de la performance du système de contrôle de gestion de la SBEE et de faire des recommandations à l'endroit des autorités pour améliorer le système de contrôle de gestion et par ricochet la performance de l'entreprise.

## **CHAPITRE 6 : EVALUATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION DE LA SBEE ET RECOMMANDATIONS**

Ce chapitre nous permettra de juger du niveau de performance du SCG de la SBEE notamment en faisant l'analyse des différentes informations présentées lors du chapitre précédent. Cette analyse sera faite en évaluant le positionnement, l'organisation et les outils utilisés par le contrôle de gestion et la manière de les utiliser. Aussi prendrons-nous connaissance de la satisfaction des clients du contrôle de gestion de la SBEE, c'est-à-dire des directions que le contrôle de gestion assiste dans le cadre de ses missions. Les résultats des différentes analyses nous permettront de formuler des recommandations à l'endroit des autorités de la SBEE et d'estimer le coût et les contraintes de mise en œuvre de ces recommandations.

Pour mener à bien la rédaction de ce chapitre, nous allons le rédiger en trois (03) sections : la première fera l'évaluation du SCG, la seconde présentera les recommandations et la troisième permettra d'évaluer le coût de mise en œuvre et les contraintes de mise en place de ces recommandations.

### **6.1 Evaluation du système de contrôle de gestion de la SBEE**

Cette partie fera l'évaluation du positionnement du contrôle de gestion, de l'organisation du système, des outils utilisés à travers l'évaluation des activités du SCG et de leur pertinence pour l'exploitation de la SBEE et enfin de la satisfaction des clients du contrôle de gestion. Ces différentes évaluations se résument à celles des pôles organisation, activité, et satisfaction des clients. Les résultats de l'évaluation de ces trois pôles nous permettront de prendre connaissance du niveau de performance globale du système de contrôle de gestion de la SBEE.

La grille d'interprétation de ce taux est la suivante :

- un taux de performance global en dessous de 25% met en présence un système de contrôle de gestion à risque ;
- lorsque le taux est compris entre 25% et 50%, on dira qu'on est en présence d'un système dont la performance est à améliorer ;
- par contre entre 50% et 75%, le taux global de performance du SCG est considéré comme satisfaisant ;
- enfin lorsqu'on a un taux qui se situe au-delà de 75%, on parlera d'un SCG ayant une « très bonne performance ».

### **6.1.1 Evaluation du pôle organisation**

Il s'agira ici d'évaluer l'organisation et le fonctionnement du SCG ainsi que les effectifs qu'il utilise pour ses activités.

Les entretiens avec certains responsables agents des directions commerciales, financières, de l'audit et des achats nous ont permis de déterminer les taux suivants pour le pôle organisation du système de contrôle de gestion de la SBEE. Les taux ont été déterminés grâce à des moyennes des pourcentages obtenus suite aux discussions avec les concernés sous forme de questionnaire. Les réponses sont structurées en quatre (04) catégories : un nombre de points est attribué pour chaque type de réponse, 4 pour « oui tout à fait », 3 pour « oui en partie », 2 pour « non » et 1 pour « non et c'est très dommageable » permettant d'obtenir une moyenne pour chacune des parties. Le nombre de rubrique pour le pôle organisation est égal à trois (3) à savoir l'organisation, le positionnement et les ressources notamment les effectifs à disposition du système. La compilation de ces résultats permettra de déterminer le taux de support structurel qui n'est rien d'autre que le taux de performance du pôle organisation.

Un taux de support structurel supérieur ou égal à 75% correspond à un système de contrôle de gestion très performant et en adéquation avec les objectifs de l'organisation.

Un taux de support structurel situé entre 50% et 75% sera interprété comme un système de contrôle de gestion en pleine expansion, le système pourra être considéré comme performant. Il faut constater que cette tranche de taux permet de se rendre compte que le SCG a de belles perspectives de développement.

Un taux de support structurel qui se situe entre 25% et 50% sera la caractéristique d'un système déficient, cela matérialise que l'importance du contrôle de gestion est reconnue dans l'entreprise et que les conditions ne sont pas réunies pour son développement.

Lorsque le taux de support structurel est inférieur à 25%, le système de contrôle de gestion peut être considéré comme pas du tout performant, dans ce cas, nous pouvons dire que le contrôle de gestion n'a aucune légitimité dans l'organisation ou que ses prestations ne sont pas en adéquation avec les besoins de l'organisation ou de l'entreprise concernée.

$$\text{Taux de support structurel} = \frac{\sum \text{des taux obtenus pour chaque rubrique}}{3}$$

### **6.1.1.1 Evaluation de l'organisation du système de contrôle de gestion de la SBEE**

Le contrôle de gestion de la SBEE a une organisation vraiment particulière, les différents pôles qui lui reviennent de droit se retrouvent dans les attributions de certaines directions de l'entreprise. Ainsi la budgétisation est assurée par la Direction de la Comptabilité et du Budget (DCB), l'évaluation des performances et l'élaboration du tableau de bord est du ressort de la cellule de contrôle de gestion mais est exécuté par la Direction de l'Audit Interne (DAI), le suivi budgétaire est confié au même service. Le contrôle budgétaire est aussi confié à cette direction mais il n'est pas opérationnel.

Nous pouvons constater que le tableau présenté par le pôle organisation du système de contrôle de gestion de la SBEE n'est pas de nature à permettre au système d'être performant. La dispersion des différentes activités du contrôle de gestion n'est pas de nature à permettre la réalisation des performances par cette fonction qui joue un rôle majeur dans la performance de toute entreprise. Sur une échelle de cent (100) le taux de performance de ce pôle pourrait se situer dans la fourchette quarante (40) à cinquante (50).

### **6.1.1.2 Evaluation du positionnement du contrôle de gestion**

A la SBEE, le contrôle de gestion est rattaché à la direction générale (confère annexe N°1 : organigramme de la SBEE). Le système managérial de la SBEE est caractérisé par une très forte hiérarchisation des relations. Le contrôle de gestion est considéré comme une direction et a ce statut. Nous avons eu des entretiens avec des agents de la SBEE, ces agents sont à divers niveau de la hiérarchie, la majorité de ceux qui ne sont pas à des postes de responsabilité n'ont pas une idée claire du contrôle de gestion et de son rôle pour l'exploitation. Mais les cadres ayant des responsabilités et qui travaillent directement avec la cellule de contrôle de gestion ont meilleure idée du contrôle de gestion et jugent de son opportunité pour le pilotage des activités de la société. Il faut dire que ce positionnement offre beaucoup de légitimité au contrôle de gestion mais dans le contexte de la SBEE, nous pensons que ce positionnement n'est pas adéquat, parce que le constat fait est qu'il y a une certaine lourdeur dans l'exécution des missions du contrôle de gestion. Globalement, nous constatons que le contrôle de gestion de la SBEE a des points forts tels que la reconnaissance par ses clients et par le top management de son importance, la réalisation des activités de bases etc... Mais comme points faibles, nous pouvons identifier l'organisation inadéquate des services de la cellule contrôle de gestion, le manque d'effectif pour la réalisation des activités etc...

**Tableau 9 : Détermination du taux de performance du pôle organisation du SCG de la SBEE**

<b>Organisation</b>	<b>Taux (%)</b>
Positionnement	75
Fonctionnement	30
Effectif (suffisant pour les différentes activités)	40
<b>Taux de performance du pôle organisation</b>	<b>48.33</b>

**Source** : Nous-mêmes.

Ce résultat a été obtenu suite au déroulement des questionnaires avec les responsables concernés. Des différentes réponses que nous avons eu, il ressort que le positionnement du SCG est considéré comme adéquat par la grande partie des responsables, par contre en ce qui concerne le fonctionnement, les résultats obtenus justifient ce que nous avons observé lors de notre stage notamment dans le respect des délais et l'organisation des services du contrôle de gestion. Cela ne pourra pas favoriser le développement du SCG et sa performance étant donné que les composantes du système sont éparpillées et sont parfois sous la responsabilité d'autres agents que celui du contrôle de gestion. Concernant les effectifs, beaucoup de responsables s'accordent sur le fait qu'il y a un manque à combler, ce manque est dû aux nombreux départs à la retraite observés ces dernières années. En sommes d'après le taux de support structurel obtenu, le SCG peut être considéré comme déficient sur le plan de l'organisation et devra prendre des mesures afin de renverser cette tendance.

### **6.1.2 Evaluation du pôle activité**

L'évaluation ici consistera à s'assurer du niveau de réalisation des activités identifiées par les auteurs pour la fonction contrôle de gestion.

Entre 80% et 100%, on parlera d'un système de contrôle de gestion exhaustif c'est-à-dire que l'ensemble des activités sont couvertes par le système.

Lorsque le taux d'activité globale est compris entre 25% et 50%, on parle d'un système de contrôle de gestion restreint c'est-à-dire que les activités de bases du contrôle de gestion (calcul de coût, budget, et tableau de bord) sont prises en compte. Mais dans ce cas les activités modernes du contrôle de gestion (benchmarking, évaluation d'entreprise, informatique de gestion, gestion d'actif) ne sont pas toutes mises en place par le SCG.

Lorsque le taux d'activité du SCG est inférieur à 50%, on parle d'un système de contrôle de gestion restreint c'est-à-dire que les pratiques du contrôle de gestion ne sont pas développées et on y retrouve pas toutes les activités traditionnelles de la fonction contrôle de gestion.

**Tableau 10 : Détermination du taux d'activité global du SCG de la SBEE**

Activités	Taux (%)
Schémas analytiques	100
Calcul des coûts	50
Budget	100
Tableaux de bord	75
Evaluation	0
Veille et Benchmarking	0
Informatique de gestion	0
Gestion des actifs	0
<b>Taux d'activités global</b>	<b>41</b>

**Source** : Nous-mêmes.

Le taux de réalisation d'activité a été déterminé pour les différentes activités, il résulte de la moyenne des réponses des acteurs ci-dessus mentionnés pour la réalisation des activités.

Une fois le taux des différentes activités trouvés, on passe à la détermination du taux d'activité global qui sera déterminé par l'application de la formule suivante :

$$\text{Taux d'activité global} = \frac{\sum \text{des taux obtenus pour chaque activité}}{8}$$

Le dénominateur de huit (08) est justifié par le fait qu'AUTISSIER identifie huit activités principales pour le contrôle de gestion et notre modèle d'évaluation retenu est fortement inspiré du sien.

### **6.1.3 Evaluation du pôle satisfaction des clients internes**

L'évaluation de ce pôle consistera à déterminer le niveau de satisfaction des services utilisant les prestations du SCG. Un des plus grands utilisateurs des prestations du contrôle de gestion

à la SBEE est la direction générale mais comme nous l'avons dit plus haut nous n'avons pas pu rencontrer les représentants de cette direction et donc pour faire notre évaluation, nous avons retenu un échantillon composé de responsable des directions commerciale, des achats, de comptabilité et du budget, de l'audit interne.

Le questionnaire comporte quatre (04) types de réponses. Les notes varient de 1 à 4, 1 pour « non satisfaisant », 2 pour « peu satisfaisant », 3 pour « satisfaisant » et 4 pour « très satisfaisant ».

Le nombre de questions multiplié par 4 (note maximale), sera divisé par le nombre de points obtenu en faisant la somme des points correspondant aux réponses. Le tout exprimé en pourcentage donnera le taux de satisfaction. La formule de calcul est la suivante :

**Taux pour chaque type de client** = Score obtenu pour les affirmations répondues dans le questionnaire d'évaluation de la satisfaction client/score total du nombre de questions du questionnaire)\* 100

Le taux de satisfaction global sera déterminé par la formule suivante :

**Taux de satisfaction globale** =  $\frac{\sum \text{des taux obtenus pour chaque type de clients}}{4}$

Le dénominateur de cette formule se justifie par le nombre de directions clientes du SCG que nous avons questionné. Ainsi on identifie la Direction des achats et de la gestion des stocks, la Direction commerciale et de la clientèle, la Direction de la comptabilité et du budget et la Direction de l'audit et de l'inspection.

**Tableau 11** : Satisfaction des clients du SCG de la SBEE

Clients	Taux (%)
DAGS	45
DCC	40
DAI	42
DFC	35
<b>Taux de satisfaction globale</b>	<b>40,5</b>

**Source** : Nous-mêmes.

Les taux ont été déterminés après le calcul des moyennes pour les réponses aux questionnaires. Mais le taux global de satisfaction est la moyenne des taux de satisfaction des différentes directions.

#### **6.1.4 Evaluation de la performance globale du système de contrôle de gestion de la SBEE**

Le tableau suivant détermine le taux de performance globale du SCG.

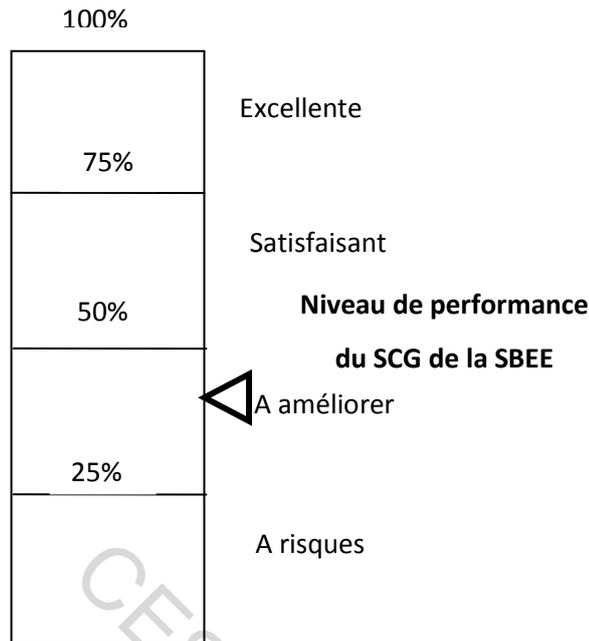
**Tableau 12 : Synthèse des évaluations des pôles du SCG de la SBEE**

<b>Les pôles d'évaluation</b>	<b>Evaluation (%)</b>
Taux d'activités	41
Taux de support structurel	48,33
Taux de satisfaction clients	40,5
<b>Taux de performance global</b>	<b>43,28</b>

**Source** : Nous-mêmes.

L'objectif de cette évaluation est d'avoir une vue sur le niveau de performance du système de contrôle de gestion de la SBEE en faisant la synthèse des différentes évaluations. Le taux de performance global du SCG sera déterminé en faisant la pondération des différents taux des pôles évalués plus haut.

**Figure 8**: Le baromètre de la performance du SCG de la SBEE



**Source :** Nous-mêmes.

## **6.2 Analyse des résultats de l'évaluation des différents pôles**

L'analyse des résultats sera le canal par lequel nous essayerons de comprendre et de faire sortir les points forts et les points faibles du SCG.

### **6.2.1 Analyse des résultats du pôle organisation**

Le pôle organisation repose sur trois volets du système de contrôle de gestion de la SBEE, l'organisation, le positionnement et les ressources à la disposition du SCG notamment les effectifs.

Le constat fait concernant le positionnement est que, celui du contrôle de gestion à la SBEE est fortement préconisé par beaucoup d'auteurs parce qu'elle lui offre le plus de légitimité. Le taux de performance de 75% témoigne de cela. Les résultats obtenus pour son évaluation viennent conforter les propositions des auteurs mais dans le contexte de la SBEE, nous constatons que cette position ne lui permet pas d'atteindre les objectifs à lui assigné. Cette position donne une impression que le système de contrôle de gestion n'est pas au cœur de l'activité de la SBEE.

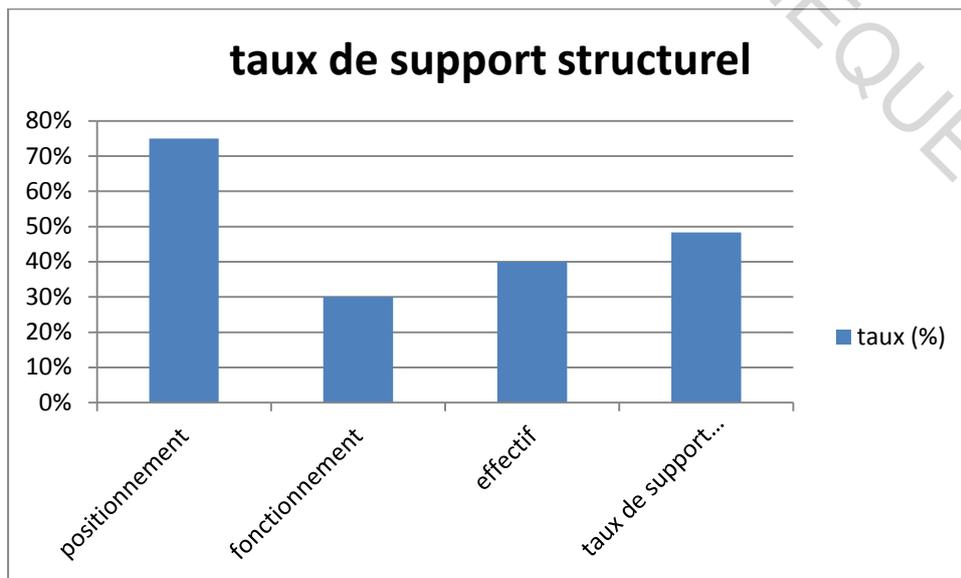
Concernant l'organisation du système, l'évaluation faite nous a donné un taux de 30%, nous pouvons dire sans crainte que l'organisation du système de SCG n'est pas adéquate. Les différentes activités traditionnellement reconnues au contrôle de gestion sont effectuées par

d'autres directions telles que la direction de la comptabilité et du budget qui est en charge de l'élaboration du budget, et le service tableau de bord et suivi budgétaire de la direction de l'audit et de l'Inspection qui lui est chargé de l'élaboration du tableau de bord et du suivi budgétaire. Cette organisation n'est pas de nature à favoriser l'efficacité du SCG. Nous tenons aussi à souligner que le SCG ne dispose d'aucun progiciel de gestion spécifique à ces activités et donc de ce fait beaucoup de tâches sont effectuées manuellement notamment la collecte d'informations pour l'élaboration du tableau de bord et même le suivi budgétaire. Le budget est élaboré avec le logiciel Excel et est présenté sur le logiciel Word. Tout cela ne favorise par l'efficacité du SCG.

Les résultats obtenus sur le volet effectifs montrent que seulement 40% des responsables concernés pensent que les effectifs alloués au SCG sont suffisants, et cela se ressent particulièrement dans l'élaboration du budget et du tableau de bord. La collecte des informations dans les directions régionales pose problème, de même que la fiabilité de ces informations.

De toutes ces évaluations est issu le taux de support structurel du SCG qui est de 48.33%, ce qui montre clairement que sur le plan de l'organisation, le SCG n'est pas performant et que des actions restent à mener pour ramener la performance de ce pôle à un niveau acceptable.

**Figure 9: Histogramme du taux de support structurel et du taux de performance des volets du pôle organisation**



**Source :** Nous-mêmes.

### **6.2.2 Evaluation du pôle activité**

Pour le volet activité, le premier constat est que les activités traditionnelles du contrôle de gestion c'est-à-dire les schémas analytiques, le calcul des coûts, le budget, les tableaux de bord sont réalisés. Par contre, les activités nouvelles du contrôle de gestion (évaluation, veille et benchmarking, informatique de gestion, gestion d'actifs) ne sont pas mises en place.

Concernant l'activité de calcul des coûts, il faut dire que les coûts sont calculés selon la méthode des centres d'analyse. Cette méthode ne permet pas de voir la réalité des coûts. Vu le secteur d'activité dans lequel la société évolue, le volume d'activité est vraiment élevé et les sommes en jeu, l'exploitation de la société peut être découpée en processus afin qu'il y ait plus de visibilité sur le niveau de consommation de ressource de chaque processus. On peut aussi constater qu'il y a des pratiques de prix de cessions interne.

L'activité schéma analytique quant à lui, est réalisée mais le constat fait est qu'il ne fait pas l'objet de réingénierie périodique. Cela est un facteur de baisse de performance pour le SCG.

Le budget est élaboré à la SBEE mais le calendrier budgétaire tel que conseillé par les auteurs et même tel que décrit a du mal à être respecté. Généralement, il peut arriver qu'il y ait des dépassements de date alors que les normes voudraient que le budget soit prêt au plus tard le 31/12 de l'exercice qui s'achève. Dans certains cas ce calendrier est dépassé et on entre dans la nouvelle année sans avoir voté le budget. Les techniques de prévisions utilisées pour l'élaboration du budget peuvent être remises en cause parce que, la base sur laquelle les responsables travaillent est constitué des réalisations du premier semestre de l'année qui s'achèvent, et dans la majorité des cas, des coefficients sont appliqués à ces montants pour déterminer le montant de la ligne budgétaire concernée pour l'exercice suivant.

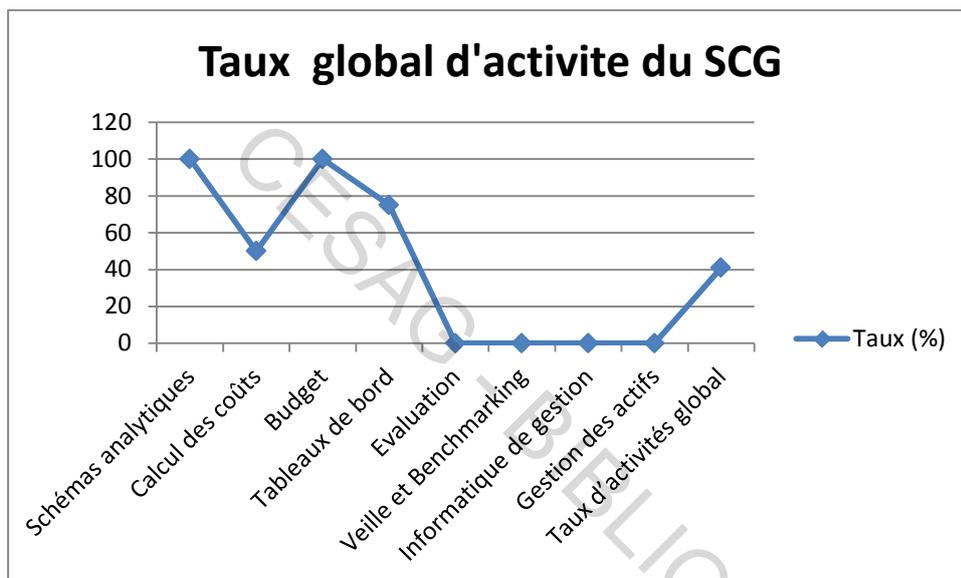
Le budget est élaboré par un service de la direction de la comptabilité et du budget. Le suivi budgétaire est effectué par le service à qui cette charge a été confiée, mais ce service relève de la direction de l'audit et de l'inspection.

Le contrôle budgétaire est la seule activité du processus budgétaire qui est mis en place mais n'est pas opérationnel. Nos investigations nous ont conduit à la conclusion que ce processus n'est pas opérationnel parce que les dispositions n'étaient pas prises pour sa réalisation.

L'activité d'édition du tableau de bord est faite mais comme nous il a été mentionné plus haut les informations collectées peuvent être remises en causes. Concernant leur fiabilité, ces

informations viennent au siège parfois avec du retard alors que le tableau de bord d'un mois N doit être édité au plus tard le 15 du mois N+1, ce qui peut permettre au DG de prendre des décisions en temps opportun et réel. L'ensemble de ces évaluations ont donné comme taux global d'activité le taux de 41% vu que le contrôle de gestion devrait avoir huit (08) grandes activités et que seulement quatre (04) sont réalisées. Ci-après la figure de représentation du taux global d'activité.

**Figure 10:** Représentation du taux global d'activité du SCG de la SBEE



**Source:** Nous-mêmes.

### 6.2.3 Evaluation du pôle satisfaction des clients internes

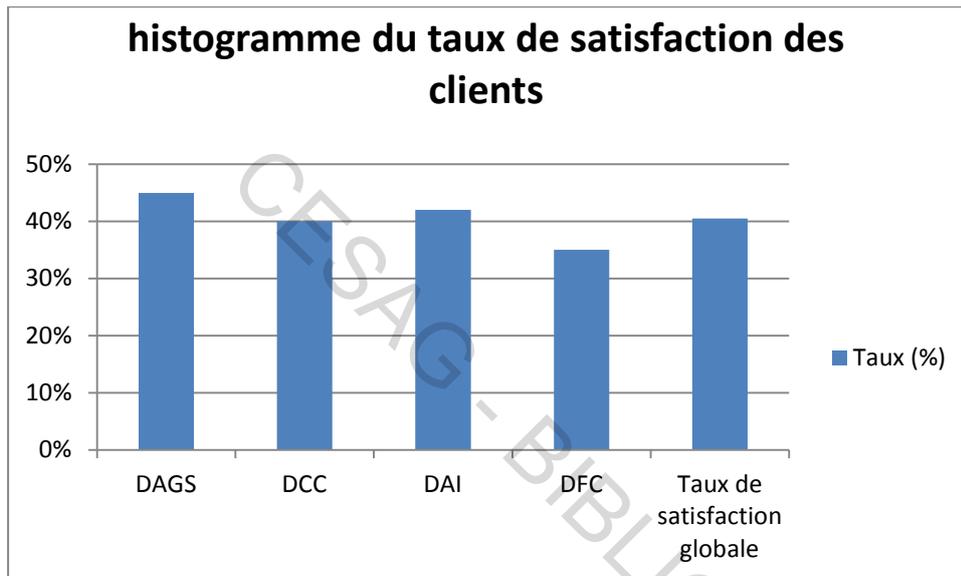
L'évaluation de ce pôle a été particulièrement difficile, parce que les agents ne voulaient pas heurter leurs collègues du contrôle de gestion. Mais nous avons pu obtenir des informations sur le niveau de satisfaction des utilisateurs des services du SCG.

Les responsables concernés ont plutôt reconnu que le contrôle de gestion ne les aidait pas vraiment dans l'accomplissement de leurs tâches à l'exception de l'élaboration du budget. Pour beaucoup d'entre eux le contrôle de gestion ne répond pas à leur besoin concernant leur service. Il va falloir remettre le contrôle de gestion au centre de leur activité et faire du contrôle un partenaire pour ces différentes activités. Comme nous l'avons dit le plus grand utilisateur des services du contrôle de gestion est la direction générale et nous n'avons pas pu avoir une rencontre avec cette dernière. Nous ne présentons que les résultats de l'évaluation auprès des directions mentionnés dans le tableau N° 11 plus haut.

De ces évaluations, on détermine le taux global de satisfaction des clients du contrôle de gestion. Ces taux sont de 45% pour la DAGS, de 40% pour la DCC, de 42% pour la DAI et de 35% pour la DFC. De tout cela découle le taux de satisfaction des clients du SCG de la SBEE sous réserve de l'évaluation de la direction générale, le taux obtenu est de 40,50%.

Ci- après la représentation graphique de ce taux.

**Figure 11 : Représentation du taux de satisfaction des clients du SCG de la SBEE**



**Source :** Nous-mêmes.

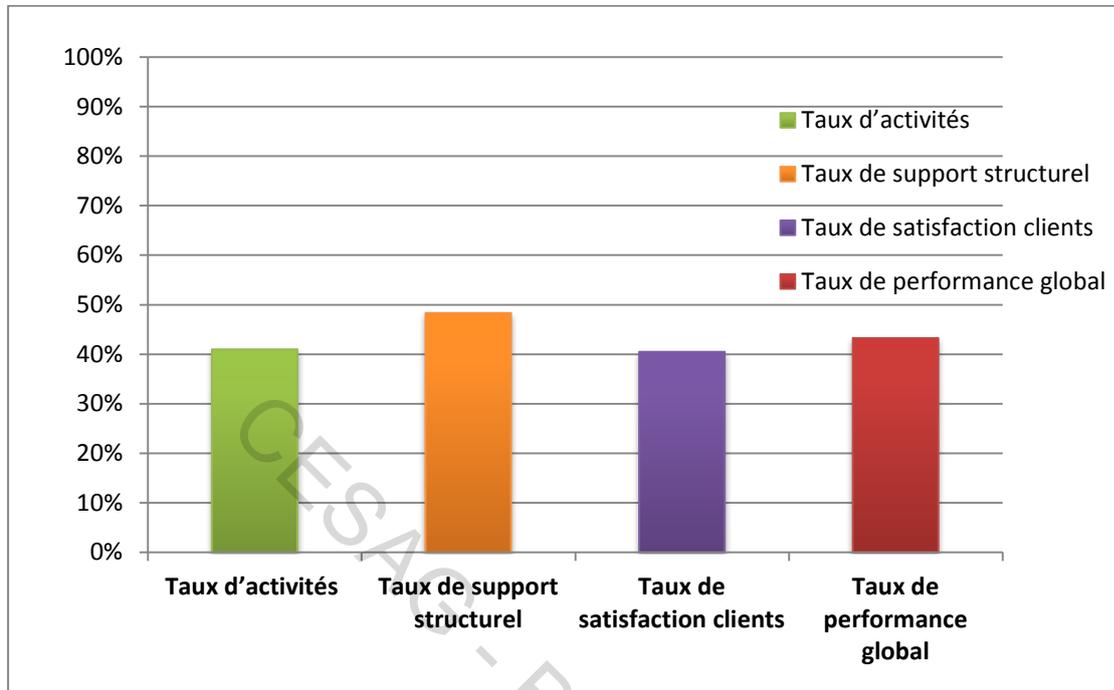
#### **6.2.4 Evaluation de la performance globale du SCG de la SBEE**

Le taux de performance globale du SCG de la SBEE découle de la moyenne des taux obtenus pour les différents pôles, ce taux est de 43,28%.

Le taux de performance global du système fait ressortir que le SCG de la SBEE n'est pas performant et cela se justifie par les taux obtenus lors de l'évaluation des différents pôles. Les constats sont qu'au niveau de l'organisation le système n'est pas cohérent, le positionnement paraît intéressant pour la légitimité du système mais ne lui permet pas d'être proche des managers de l'entreprise, la priorité a été mise sur la proximité avec la direction générale. Quant aux activités on constate que seules les activités traditionnelles sont réalisées, et les activités nouvelles du contrôle de gestion n'ont pas été mises en place. Les relations avec les managers de l'entreprise ne sont pas ce qu'elles devraient être. Cela est dû à la lenteur observée dans le développement de ses activités par le contrôle de gestion.

La figure suivante illustre tous les propos tenus ci-dessus. :

**Figure 12: Représentation du taux de performance globale du SCG de la SBEE**



**Source :** Nous-mêmes.

L'interprétation de ces différents taux donne lieu aux forces et faiblesses du SCG de la SBEE qui sont présentés dans le tableau ci-dessous :

**Tableau 13 : Forces et faiblesses du SCG de la SBEE**

Pôles d'évaluation	Constats	
	Forces	Faiblesses
Activités	<ul style="list-style-type: none"> <li>- découpage de la SBEE en centres de responsabilités ;</li> <li>- élaboration des contrats d'objectifs négociés ;</li> <li>- utilisation des tableaux de bord pour informer la DG.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- le SCG est très orienté vers un contrôle de gestion traditionnel parce qu'elle ne réalise que les pratiques de base;</li> <li>- le SCG ne répartit pas les charges selon des clés de répartition bien définie pour chaque direction, la méthode de comptabilité analytique n'est pas adapté aux activités de l'entreprise ;</li> <li>- non réalisation de tableau de bord pour les directions fonctionnelles et opérationnelles;</li> <li>- contrôle budgétaire non opérationnel.</li> <li>- absence d'analyse périodique des charges.</li> <li>- le manque de fiabilité des données</li> </ul>

		collectées pour l'élaboration du tableau de bord.
<b>Organisation</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- chaque phase d'un processus fait l'objet d'une validation du responsable hiérarchique ;</li> <li>- le SCG possède un manuel qui retrace l'organisation du service et de l'ensemble de ses procédures ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- le positionnement du SCG n'est pas adapté au contexte de la SBEE ;</li> <li>- l'effectif des contrôleurs de gestion est insuffisant au regard de la quantité de travail à abattre ;</li> <li>- la dispersion des activités entre plusieurs services n'est pas un facteur favorisant la performance ;</li> <li>- l'absence de progiciel adapté aux activités du SCG.</li> </ul>
<b>Clients</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- satisfaction des directions pour l'assistance apportée par le SCG lors de l'élaboration du budget ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- manque de satisfaction des directions fonctionnelles à cause de la non-assistance du contrôle de gestion pour certaines activités ;</li> <li>- non satisfaction des directions fonctionnelles parce que le contrôle de gestion ne leur propose pas des outils adaptés à leurs besoins.</li> </ul>

**Source :** Nous-mêmes.

### **6.3 Recommandations pour l'amélioration du système de CDG**

Les recommandations faites à l'endroit des autorités de la SBEE sont issues des problèmes identifiés au SCG. Ces recommandations seront faites par pôle.

#### **6.3.1 Recommandations pour le pôle activités**

En vue d'améliorer le taux global d'activité qui est de 50%, il est suggéré :

- la mise en place de certaines activités nouvelles du contrôle de gestion et la maîtrise des anciennes activités. Les activités à mettre en place seront celles d'évaluation d'entreprise et d'informatique de gestion c'est-à-dire le design du SI de l'entreprise ;
- l'utilisation d'un système de comptabilité par activité pour le calcul des coûts. Cela permettra une meilleure répartition des charges, des coûts qui serviront de base fiable de prise de décision puis enfin ces coûts peuvent être utilisés pour la gestion stratégique des coûts et charges de l'entreprise ;
- l'élaboration de tableau de bord spécifique à chaque direction. Ces tableaux de bord qui seront mis en place permettront aux responsables fonctionnels et opérationnels de

maitriser leurs activités et aussi ils auront des indicateurs clés pour suivre les évolutions de leurs activités ;

- l'opérationnalisation du contrôle budgétaire. Il est capital de procéder à la mise en œuvre du contrôle budgétaire parce que c'est le principal moyen de mesures des performances et de maîtrise des activités de l'entreprise. La non réalisation du contrôle budgétaire ne permet pas à l'entreprise d'avoir une vue sur les faiblesses ou les écarts de réalisations liés à ses activités ;
- l'analyse trimestrielle des charges de l'entreprise afin de corriger en temps réel ce qui peut l'être, c'est-à-dire que l'analyse des charges d'un trimestre données permettra d'avoir une meilleure maîtrise des charges du trimestre suivant ;
- la mise en place de support pour la collecte des informations utilisées pour l'élaboration du tableau de bord et la formation des agents chargés de faire ce travail.

### **6.3.2 Recommandations pour le pôle organisation**

Pour accroître les performances du SCG de la SBEE, il faut que son organisation soit adaptée au contexte de l'entreprise et à la nature du travail à abattre. Pour cela nous proposons :

- la création d'une direction du contrôle de gestion qui sera au même niveau hiérarchique que les autres directions fonctionnelles et opérationnelles. Cela permettra un meilleur rapprochement du contrôle de gestion de ses clients et une meilleure influence du système sur les acteurs des autres directions, toute chose qui favoriseront l'éclosion et la notoriété du système de contrôle de gestion ;
- le recrutement et la formation d'agents dans la direction du contrôle de gestion qui aurait été créé pour permettre une meilleure répartition de la charge de travail entre les contrôleurs de gestion ;
- le rassemblement des activités existantes du SCG au niveau de la nouvelle direction du contrôle de gestion c'est-à-dire le calcul des coûts, la gestion budgétaire et l'élaboration des tableaux de bord ;
- l'ingénierie et la mise en place d'un progiciel de gestion intégré dédié à l'ensemble des activités du contrôle de gestion et son interconnexion avec tous les centres de responsabilités de la SBEE. Cela servira à une meilleure collecte des informations et servira en même temps de support pour le système d'information. Ce progiciel simplifiera l'élaboration du budget, du calcul des coûts, la réalisation du tableau de bord et les différentes analyses faites par le contrôle de gestion.

### **6.3.3 Recommandations pour le pôle satisfaction des clients du SCG**

Pour permettre une meilleure satisfaction des clients du SCG de la SBEE, nous proposons :

- l'assistance du contrôle de gestion aux directions fonctionnelles et opérationnelles dans l'exécution de leur mission. Cela peut se matérialiser par une relation de partenariat entre le contrôle de gestion et ces directions. En un mot faire du contrôle de gestion, le partenaire des directions de l'entreprise pour l'accompagnement dans l'atteinte de leur objectifs ;
- procéder à des études et à l'ingénierie d'outils adaptés au fonctionnement des directions opérationnelles et fonctionnelles de la SBEE.

### **6.4 Délais et budget estimatif de la mise en œuvre des recommandations**

Il s'agit ici de présenter les délais dans lesquels il est souhaitable de mettre en place les améliorations apportées par l'étude et d'estimer dans la mesure du possible le coût de ces recommandations pour la SBEE à la date d'avril 2013.

**Tableau 14 : Délais et budget estimatifs de mise en œuvre des recommandations**

	<b>Recommandations</b>	<b>Acteurs</b>	<b>Délais</b>	<b>Coût ( FCFA)</b>
<b>Activités</b>	Mise en place des activités nouvelles par le contrôle de gestion.	DCG/ DG	1 à 9 mois	-
	La mise en place d'un système de comptabilité par activités pour le calcul des coûts.			2.500.000
	La conception et la mise en place de tableau de bord spécifique à chaque direction.	DCG	1 à 3 mois	-
	L'opérationnalisation du contrôle budgétaire.			-
	L'analyse trimestrielle des charges de l'entreprise.	DCG	Chaque 3 mois	-
	La conception et la mise en place de support dédié à la collecte d'information pour l'élaboration du tableau de bord.	DCG	1 à 3 mois	-
<b>Organisation</b>	La création d'une direction du contrôle de gestion, positionné au même niveau hiérarchique que les autres directions fonctionnelles et opérationnelles de l'entreprise.	DG	1 à 9 mois	Coûts liés à l'achat de matériel et de bureau
	Le recrutement et la formation d'agent pour le compte de la direction de contrôle de gestion.	DG/DRHC	1 à 9 mois	A déterminer par la DRHC

	La concentration des activités du contrôle de gestion dans la nouvelle direction.	DG	1 à 9 mois	-
	L'ingénierie et la mise en place d'un progiciel de gestion dédié au contrôle de gestion et interconnecté avec tous les centres de responsabilité de l'entreprise.	DG/DCG/ TOUTES AUTRES DIRECTIONS	1 à 12 mois	40.000.000 prévoir le recrutement d'un intégreur de solution
<b>Clients</b>	L'assistance du contrôle de gestion aux directions fonctionnelles et opérationnelles dans l'exécution de leur mission.	DCG	Sans délai	-
	Procéder à des études et à l'ingénierie d'outils adaptés au fonctionnement des directions opérationnelles et fonctionnelles de la SBEE.	DCG/ TOUTES DIRECTIONS CONCERNES	2 à 4 mois	-

**Source :** Nous-mêmes.

Le présent chapitre nous a permis d'évaluer le SCG de la SBEE et de connaître son niveau de performance. Les différentes évaluations ont été faites selon le modèle d'analyse retenu au chapitre 3. Il ressort de tous cela un taux de performance de 43,28% pour le SCG, ce qui veut dire que le système est à améliorer.

### **Conclusion de la deuxième partie**

La présente partie nous a permis de prendre connaissance de la SBEE et de son environnement. Cela a été fait à travers le chapitre 4 de la présente partie. Après cette présentation de la SBEE, nous avons procédé à la présentation du système de contrôle de gestion de la SBEE et des différents outils qu'il utilise ainsi que la manière d'utiliser ces outils. Cela nous a permis de découvrir de long en large le système de contrôle de gestion de l'entreprise sous toutes ces dimensions. Après cela nous avons fait l'évaluation du système selon le modèle retenue dans la méthodologie de l'étude. Cette évaluation nous a donné des résultats sous forme de taux, ainsi nous avons trois (03) taux concernant les évaluations. Il s'agit du taux d'activité qui est de 41%, du taux de support structurel de 48,33%, et du taux de satisfaction des clients de 40,5%. La moyenne de ces différents taux nous a donné un taux de performance global de 43,28% pour le système de contrôle de gestion, ce qui nous met en présence d'un système à améliorer.

**CONCLUSION GENERALE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La réalisation de performance sur le long terme demeure un exercice difficile pour la majeure partie des entreprises d'Etat en Afrique, cela est bien vérifié par les maux qui minent nombres de ces sociétés. Cet état de chose nous a conduis lors de notre stage à la Société Béninoise d'Energie Electrique (SBEE) à nous pencher sur la recherche des causes liées à la non réalisation de performance par cette entreprise. Nous avons découvert que dans toutes entreprises de cette taille qui réussit, il y a en place des systèmes de contrôle de gestion bien structurés qui permettent d'assurer la maitrise des activités de leurs entreprises. Nous avons pris connaissance de l'environnement de la SBEE et avons constaté qu'il y a en place un système de contrôle de gestion. Ainsi nous nous sommes posé la question de savoir pourquoi la SBEE ne réussit pas alors qu'elle a le monopôle de son secteur, celui de la production et de la distribution de l'énergie électrique.

Les réponses à cette question nous ont amené à la conclusion qu'un système de contrôle de gestion performant permettra assurément à toute entreprise d'atteindre ses performances puisque le contrôle de gestion est un processus mis en place par le management pour s'assurer de l'atteinte de ses objectifs. De cela nous avons décidé d'évaluer la performance du système de contrôle de gestion de la SBEE. L'objectif est de déceler les faiblesses de ce système et au besoin de faire des recommandations à qui de droit, toute choses qui pourront permettre spécifiquement l'amélioration de la performance du système de contrôle de gestion et plus généralement de celles de l'entreprise. C'est la raison pour laquelle notre travail de recherche a été orienté sur le thème : évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion, cas de la SBEE.

Le développement de ce sujet a conduit à prendre connaissance des différentes notions du contrôle de gestion dans une première partie et à présenter la méthodologie adoptée pour l'étude. Dans cette partie nous avons développé les notions relatives au concept de contrôle de gestion ainsi que des outils, de l'historique et des missions du contrôle de gestion. Dans un deuxième chapitre, nous nous sommes attelé à explorer quelques modèles d'évaluation du contrôle de gestion, principalement ceux des auteurs AUTISSIER David, ROUACH Michel et NAULLEAU Gérard. Le troisième chapitre nous a permis de présenter la méthodologie de l'étude et de cela nous avons retenu un modèle à trois pôles à savoir :

- le pôle organisation ;
- le pôle activité ;
- puis le pôle satisfaction des clients internes.

Nous n'avions pas retenu le pôle compétence comme décrits dans le modèle initiale, cela à cause de l'environnement de la société ce n'était pas évident pour nous d'obtenir les informations nécessaire à l'évaluation de ce pôle.

Le quatrième chapitre nous a permis de faire la présentation de la SBEE, et plus spécifiquement du système de contrôle de gestion de l'entreprise. Ensuite, le cinquième chapitre traite de la présentation des outils du contrôle de gestion. De l'évaluation des différents pôles, il ressort que, le taux de support structurel est de 48,33%, le taux global d'activité est 41% et un taux de satisfaction des clients internes de 40,50%. La moyenne de ces taux nous a permis d'avoir le taux global de performance du système de contrôle de gestion de la SBEE, ce taux est de 43,28%. Le taux se situe dans une fourchette dont l'interprétation est que le système de contrôle de gestion est à améliorer.

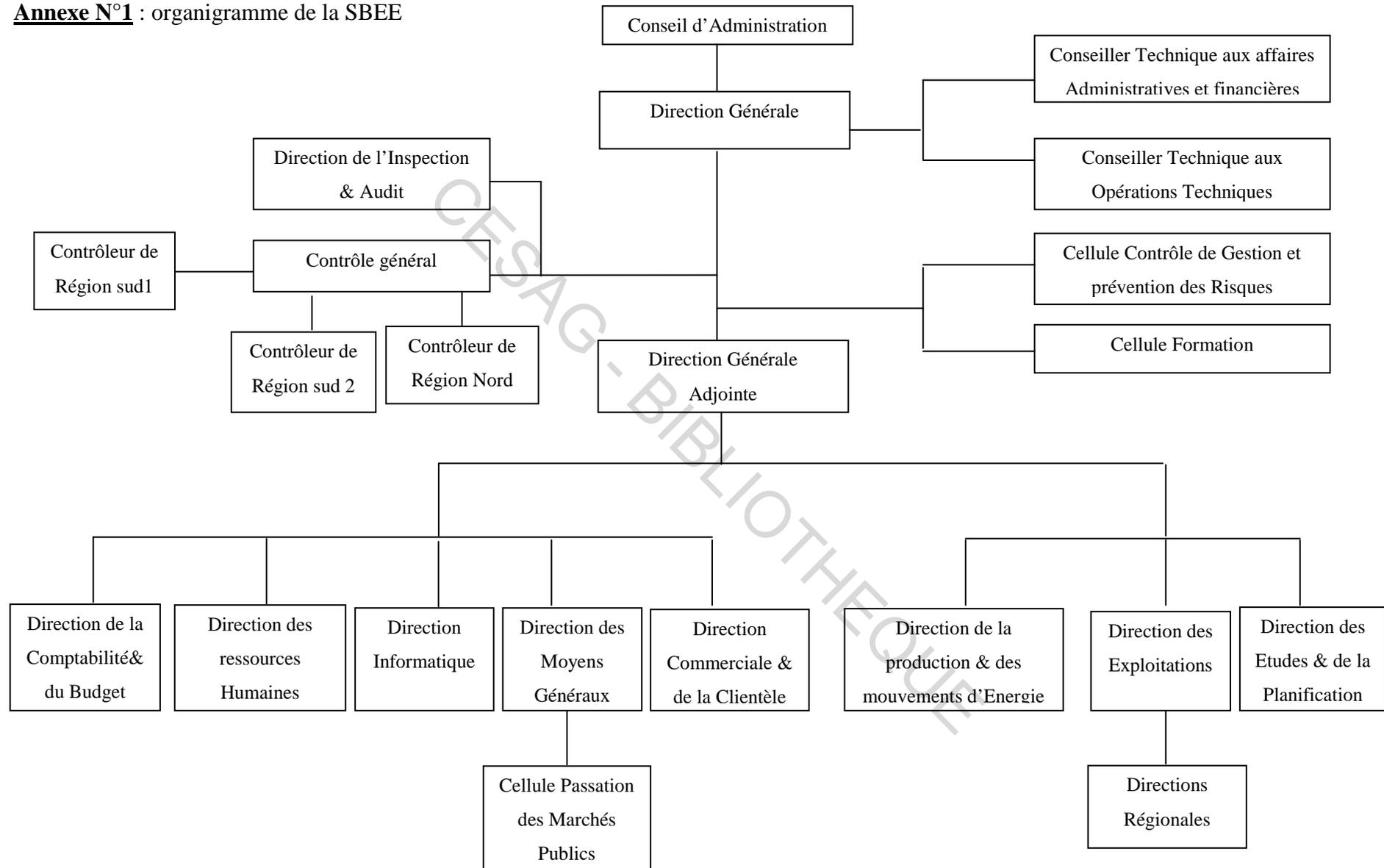
Après cela, des recommandations ont été faites à l'endroit des autorités de la SBEE. Ces recommandations couvrent les différents pôles à savoir l'organisation, les activités et la satisfaction des utilisateurs. Nous avons défini les délais de mise en œuvre des recommandations et une estimation des coûts de certaines d'entre elles.

Le SCG de la SBEE dispose du minimum qu'on peut attendre d'un tel système, néanmoins il convient d'effectuer une utilisation optimale des moyens et des potentialités dont dispose le SCG. Le facteur le plus important de la mise en œuvre de ces actions proposées est la volonté des dirigeants de la SBEE, nous leur lançons un appel afin qu'un regard favorable puisse être accordé au SCG de la SBEE, toute chose qui le rendra performant et par ricochet l'entreprise pour le bonheur des différentes parties prenantes.

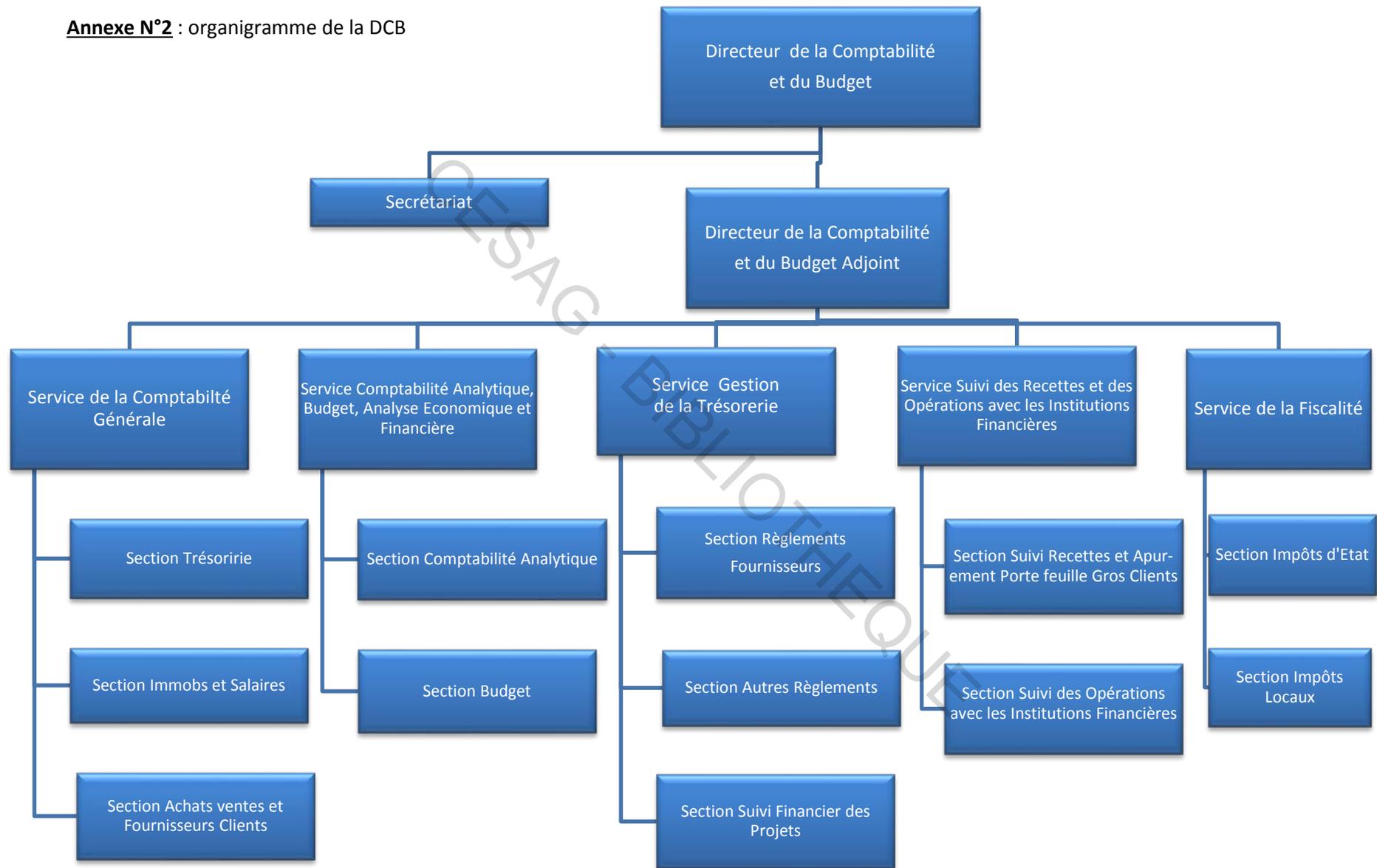
**ANNEXES**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Annexe N°1** : organigramme de la SBEE



**Annexe N°2** : organigramme de la DCB



**Annexe N°3** : aperçu du tableau de bord de la SBEE

EXPLOITATIONS									
INDICATEURS	Cumul annuel		Réalisation mensuelle			Objectif du mois	taux de réalisation	Prévision cumulée	taux de réalisation
	août-07	août-08	août-07	juil-08	août-08				
*Extension BT(mètre)									
*Extension MT(mètre)									
*Branchements									
*Branchements en instance									
*Matériels de branchements disponibles									
*Impayés(millier de FCFA)									
*taux de recouvrement									
*taux d'encaissement									
PRODUCTION & VENTE									
INDICATEURS	Cumul de l'année		Réalisation du mois			Objectif du mois	taux de réalisation	Prévision cumulée	taux de réalisation
	août-07	août-08	août-07	juil-08	août-08				
Production & Ventes (KWh)									
*Achat CEB									
*Production globale									
*Consommation combustibles (litre)									
*Consommation spécifique(litre/KWh)									
*Ventes									
*Taux de perte									
*Taux d'absentéisme									
*Productivité du personnel									
*Nombre de livraisons dans les délais/ nombre total de livraisons									
*Stocks de matériels de branchements									

Evaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion : cas de la SBEE

CHIFFRES D'AFFAIRES & CHARGES									
INDICATEURS (en milliers de FCFA)	Cumul de l'année		Réalisation du mois			Objectif du mois	taux de réalisation	Prévision cumulée	taux de réalisation
	août-07	août-08	août-07	juil-08	août-08				
Chiffres d'affaires & charges									
*Chiffres d'affaires									
*Charges significatives									
-CEB									
-Combustibles									
* Résultat de la période									
DETTES FINANCIERES & DETTES D'EXPLOITATION									
* Dette CEB (à fin Août)			Dont échue						
* Dette pétroliers (à fin Août)			Dont échue						
* Autres dettes (à fin Août)			Dont échue						
Encours des emprunts au 30/08/2008			Echus non honorés au 30/08/2008						

**Annexe N°4 : Questionnaire d'évaluation des activités du service de contrôle de gestion**

Ce questionnaire a été adressé au responsable du contrôle de gestion de la SBEE. Il a pour objectif de s'assurer que le service de contrôle de gestion réalise toutes les activités qu'il est censé faire.

Destinataire : chef de la cellule contrôle de gestion

<b>Activités schémas analytiques</b>	
<b>Activités</b>	<b>Réalisation</b>
1. Définir les structures de la SBEE	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
2. Définir les produits de la SBEE	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
3. Définir toutes les activités de la SBEE	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
4. Définir tout le processus de la SBEE	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
5. Définir les centres et section auxiliaire	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
6. Définir les unités d'œuvre de chaque section	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Activité non réalisée
7. Définir les clés de répartition de chaque centre et section auxiliaire	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Activité non réalisée
8. Définir les centres et section de coût	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
9. Définir les centres et section de profit	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
10. Définir les centres et section d'investissement	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
11. Définir les centres et section des dépenses de projet	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
<b>Taux d'activités schémas analytiques</b>	<b>Score = 22/22</b> <b>= 1 soit 100%</b>

Source : AUTISSIER (2007 : 78)

<b>Activités calcul des coûts</b>	
<b>Activités</b>	<b>Réalisation</b>
1. Faire un calcul de coût en direct costing simple	Non défini
2. Faire un calcul de coût en direct costing évolué	Non défini
3. Calculer un seuil de rentabilité	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
4. Calculer un coût complet par la méthode des sections homogènes	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Activité non réalisée
5. Calculer un coût complet par la méthode de l'imputation rationnelle	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Activité non réalisée
6. Calculer un coût complet par la méthode ABC	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Activité non réalisée
7. Déterminer un prix de vente	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
8. Faire des analyses de remplacement de postes de charges	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
9. Faire du calcul des coûts cibles	Non défini
10. Faire une mission de cost killing	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
<b>Taux d'activités costing</b>	<b>Score = 10/20</b> <b>= 0,50 soit 50%</b>

Source : AUTISSIER (2007 : 78-79)

<b>Activités budgétaires</b>	
<b>Activités</b>	<b>Réalisation</b>
1. Mettre en place un dispositif budgétaire	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
2. Faire un budget de ventes	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
3. Faire un budget des approvisionnements	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
4. Faire un budget du personnel	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
5. Faire un budget d'investissement	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée

6. Faire un budget de fonctionnement	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
7. Faire un budget de trésorerie	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
8. Calculer les écarts de rendement	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
9. Calculer les écarts de prix	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
10. Calculer les écarts sur volume	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
11. Formaliser les contrats de gestion en termes de résultat	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
12. Négocier des contrats de gestion auprès de managers	Non défini
<b>Taux d'activités budgétaire</b>	<b>Score = 24/ 24</b> <b>= 1 soit 100 %</b>

Source : AUTISSIER (2007 : 79-80)

Activités tableaux de bord	
Activités	Réalisation
1. Définir les indicateurs de coûts	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
2. Définir les indicateurs de résultats	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
3. Définir les indicateurs de performance	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
4. Mettre en place un tableau de bord pour la Direction Générale	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
5. Définir les indicateurs de risques	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
6. Mettre en place un tableau de bord dans les autres services	<input checked="" type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activité non réalisée
7. Analyser l'utilisation que les autres services font des tableaux de bord	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Activité non réalisée

8. Mettre en relation les tableaux de bord et les contrats de gestion	✓ Activité réalisée Activité non réalisée
9. Réaliser un tableau de bord social	Non défini
10. Mettre en œuvre un navigateur Skandia	Non défini
11. Travailler l'ergonomie des tableaux de bord	Non défini
12. Mettre en relation les tableaux de bord et le contrat de gestion	✓ Activité réalisée Activité non réalisée
<b>Taux d'activités du tableau de bord</b>	<b>Score = 18/24</b> <b>= 0,75 soit 75%</b>

Source : AUTISSIER (2007 : 80-81)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Annexe N°5: Questionnaire d'évaluation de l'organisation du service de contrôle de gestion**

Ce questionnaire a été adressé au chef de service tableau de bord et suivi budgétaire, de la direction de l'audit et de l'inspection (DAI) de la SBEE. Il a pour objectif d'évaluer l'organisation du service. Il a coché l'une des propositions contenues dans le questionnaire.

Destinataire : chef service tableau de bord et suivi budgétaire

<b>Positionnement et fonctionnement du service de contrôle de gestion</b>	
<b>Positionnement du service</b>	
1. Le positionnement du service de contrôle de gestion vous paraît-il explicite ?	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
2. Le positionnement du service de contrôle de gestion vous paraît-il le meilleur pour réaliser les activités dont elle a la charge ?	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
3. Le positionnement du service de contrôle de gestion permet-il de bien dialoguer avec les autres services de la SBEE?	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
4. Le positionnement du service de contrôle de gestion est-il en correspondance avec la culture de la SBEE ?	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
5. Le positionnement du service de contrôle de gestion permet-il l'obtention des informations facilement ?	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
<b>Taux positionnement du service</b>	<b>Score = 15/20</b> <b>= 0,75 soit 75%</b>
<b>Fonctionnement du service</b>	
6. La répartition des tâches et des activités est-	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait

elle suffisamment explicite ?	<input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
7. L'activité de votre service est-elle formalisée dans des fiches de postes ?	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
8. Les processus de votre service sont-ils communiqués ?	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
9. Le mode de management de la fonction contrôle de gestion vous satisfait-il ?	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
10. Le mode de coordination est-il en adéquation avec les attentes et aspirations des contrôleurs de gestion	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
<b>Taux fonctionnement du service du service</b>	<b>Score = 06/20</b> <b>= 0,3 soit 30%</b>

Source : AUTISSIER (2007 : 126)

<b>Ressources du service : coût et effectif</b>	
1. Comment se situe le nombre de contrôleur de gestion de la SBEE?	<input checked="" type="radio"/> A plus ou moins 10% <input type="radio"/> A plus ou moins 20% <input type="radio"/> A plus ou moins 50% <input type="radio"/> A plus ou moins 100%
2. Comment se situe le coût global du service de contrôle de gestion de la SBEE?	<input checked="" type="radio"/> A plus ou moins 10% <input type="radio"/> A plus ou moins 20% <input type="radio"/> A plus ou moins 50% <input type="radio"/> A plus ou moins 100%
3. Comment se situe le coût salarial du service de contrôle de gestion de la SBEE ?	<input checked="" type="radio"/> A plus ou moins 10% <input type="radio"/> A plus ou moins 20%

	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ A plus ou moins 50%</li> <li>○ A plus ou moins 100%</li> </ul>
4. Comment se situe le coût de l'environnement de travail du service de la SBEE ?	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ A plus ou moins 10%</li> <li>○ A plus ou moins 20%</li> <li>○ A plus ou moins 50%</li> <li>○ A plus ou moins 100%</li> </ul>
5. Comment se situe le coût de l'informatique du service de contrôle de gestion de la SBEE ?	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ A plus ou moins 10%</li> <li>○ A plus ou moins 20%</li> <li>○ A plus ou moins 50%</li> <li>○ A plus ou moins 100%</li> </ul>
<b>Taux pour les ressources</b>	<p><b>Score = 8/20</b></p> <p><b>= 0,4 soit 40%</b></p>

Source : AUTISSIER (2007 : 127)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Annexe N°6 : Questionnaire d'évaluation de la satisfaction des autres directions**

Ce questionnaire a été adressé à la direction financière et comptable de la SBEE. Il a pour objectif d'évaluer la satisfaction de la direction financière et comptable vis-à-vis du service de contrôle de gestion.

❖ **Questionnaire adressé au Chef Service Gestion de la Trésorerie**

Satisfaction de la DCB	
1. Schémas analytiques de la SBEE	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
2. Calcul des coûts et prix de vente	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
3. Etudes de réduction et d'optimisation des coûts	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
4. Budget par service	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
5. Suivi budgétaire	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
6. Contrats de gestion	Non défini
7. Tableau de bord de la SBEE	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
8. Dossier d'investissement	<input type="radio"/> Très satisfait

	<input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
9. Evaluation fonctionnelle	Non défini
10. Etudes Benchmarking	Non défini
11. Analyse de la chaîne de la valeur de la SBEE	Non défini
<b>Taux de satisfaction du DCB</b>	<b>Score = 15/44</b> <b>= 0,349 soit 35%</b>

Source : AUTISSIER (2007 : 141)

❖ **Questionnaire adressé à la Direction Commerciale et de la clientèle de la SBEE**

Ce questionnaire a pour objectif d'évaluer la satisfaction de la direction commerciale de la société vis-à-vis du service de contrôle de gestion.

Destinataire : directrice commerciale

<b>Satisfaction de la Direction commerciale et de la clientèle</b>	
1. Calcul des coûts et prix de vente	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
2. Tableau de bord de la SBEE	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
3. Budget global de la SBEE	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
4. Formation et accompagnement des managers	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait

	<input type="radio"/> Non satisfait
5. Etudes benchmarking	Non défini
6. Système de veille informationnelle	Non défini
7. Evaluation fonctionnelle	Non défini
<b>Taux de satisfaction de la direction commerciale</b>	<b>Score = 11/28</b> <b>= 0,3928 soit 40%</b>

Source : AUTISSIER (2007 : 141)

❖ **Questionnaire adressé au Chef de service de tableau de bord et suivi budgétaire**

Ce questionnaire a pour objectif d'évaluer la satisfaction du chef de service tableau de bord et suivi budgétaire.

Destinataire : chef de service tableau de bord et suivi budgétaire

<b>Satisfaction service audit</b>	
1. Dossier de gestion	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
2. Capacité du service de contrôle de gestion à prendre en compte des recommandations spécifiques du service d'audit interne et qualité	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
3. Capacité du service de contrôle de gestion à expliquer les différentes productions qu'il réalise	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
4. Capacité du service de contrôle de gestion à aider le management pour effectuer des diagnostics et prendre et des décisions	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait

5. Capacité du service de contrôle de gestion à mettre à la disposition tous les états de gestion de la SBEE	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
6. Capacité du service de contrôle de gestion à être accessible facilement	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
<b>Taux de satisfaction de la DAI</b>	<b>Score = 10/24</b> <b>= 0,4167 soit 42%</b>

Source : AUTISSIER (2007 : 141)

❖ **Questionnaire adressé à la Direction des Achats et de la Gestion des Stocks (DAGS) de la SBEE**

Ce questionnaire a pour objectif d'évaluer la satisfaction de la direction des achats et de la gestion des stocks vis-à-vis du service de contrôle de gestion.

Destinataire :

<b>Satisfaction de la DAGS</b>	
1. Calcul des coûts et des prix de vente	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
2. Suivi budgétaire	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
3. Etudes de réduction et optimisation des coûts	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
4. Tableau de bord opérationnelle	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Satisfait

	<input type="radio"/> Non satisfait
5. Formation et accompagnement des managers	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
6. Budget par service	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
7. Schéma analytiques de la SBEE	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
8. Dossier d'investissement	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
9. Contrats de gestion	Non défini
10. Etude benchmarking	Non défini
11. Evaluation fonctionnelle	Non défini
<b>Taux de satisfaction DAGS</b>	<b>Score = 05/11</b> <b>soit 45%</b>

Source : AUTISSIER (2007 : 141)

**N.B** Le non défini est utilisé pour les activités que la SBEE ne réalise pas.

**Annexe N°7 : Prestations du service de contrôle de gestion à destination de ses clients**

Clients	Prestations
Direction générale	<ul style="list-style-type: none"> <li>- schémas analytiques</li> <li>- calcul des coûts et prix de vente</li> <li>- budget global de l'entreprise</li> <li>- suivi budgétaire</li> <li>- tableau de bord prospectif</li> <li>- tableau de bord des risques</li> <li>- business plan</li> <li>- études benchmarking</li> <li>- analyse de la chaine de valeur de l'entreprise</li> </ul>
Directeur comptable et du budget	<ul style="list-style-type: none"> <li>- construction des schémas analytiques</li> <li>- calcul des coûts et prix de vente</li> <li>- études de réduction et optimisation des coûts</li> <li>- budget global de l'entreprise</li> <li>- suivi budgétaire</li> <li>- contrats de gestion</li> <li>- tableau de bord prospectif</li> <li>- tableau de bord des risques</li> <li>- business plan</li> <li>- dossier d'investissement</li> <li>- études statistiques sur les coûts et marges</li> <li>- études benchmarking</li> <li>- analyse de la chaine de valeur de l'entreprise</li> </ul>
Ligne managériale	<ul style="list-style-type: none"> <li>- construction des schémas analytiques</li> <li>- études de réduction et optimisation des coûts</li> <li>- budget par service</li> <li>- suivi budgétaire</li> <li>- contrats de gestion</li> <li>- tableau de bord opérationnel</li> <li>- dossier d'investissement</li> <li>- calcul des coûts et prix de vente</li> <li>- formation et accompagnement des managers</li> <li>- études benchmarking</li> <li>- analyse de la chaine de valeur de l'entreprise</li> <li>- évaluation fonctionnelle</li> <li>- système de veille informationnelle</li> </ul>

Source : AUTISSIER (2007 : 137)

**BIBLIOGRAPHIE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- 1) AÏM Roger (2004), *Indicateurs et tableaux de bord*, 1<sup>ère</sup> Edition, AFNOR, Paris, 134 pages ;
- 2) ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2004), *contrôle de gestion manuel et applications*, 6<sup>ème</sup> édition, Dunod, 725 pages ;
- 3) ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2010), *contrôle de gestion*, 2<sup>e</sup> éditions, Dunod, 750 pages ;
- 4) AUTISSIER David (2007), *Mesurer la performance du contrôle de gestion*, Eyrolle éditions d'organisation, 196 pages ;
- 5) AUTISSIER, David & DELAYE, Valérie (2008), *Mesurer la performance du système d'information*, Éditions d'Organisation, 214 pages.
- 6) BERLAND Nicolas (2009), *Mesurer et piloter la performance*, e-book; 188 pages
- 7) BOISVERT Hugues (1989), *Le renouvellement de la comptabilité de Gestion*, revue internationale de gestion, 155 pages ;
- 8) BOUQUIN Henri (2008), *le contrôle de gestion*, 8<sup>ème</sup> édition mis à jour, édition presses universitaires de France, paris, 527 pages ;
- 9) BURLAUD Alain & SIMON Claude (1997), *le contrôle de gestion*, éditions la Découverte, paris, 123 pages ;
- 10) DESREUMAUX Alain ; Xavier LECOCQ, Vanessa WARNIER (2009), *Stratégie*, Pearson Education, Paris, 224 pages ;
- 11) DIAGNE Moussa (2011), *Guide de comptabilité analytique*, Collection GEF, Sénégal, 622 pages ;
- 12) DUBRULLE Louis & JOURDAIN Didier (2003), *comptabilité analytique de gestion*, 4<sup>e</sup> édition, Dunod, 478 pages ;
- 13) ENSELME Gérard (2006), *comptabilité financière-comptabilité de gestion*, LexisNexis, Paris, 546 pages ;
- 14) GERVAIS Michel (2000), *contrôle de gestion*, collection GESTION, éditions Economica, paris ; 719 pages ;

- 15) GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène, BESCOS Pierre-Laurent (2004), *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, 2<sup>ème</sup> Edition, Edition Gualino, paris, 422 pages ;
- 16) GIRAUD, Françoise ; SAULPIC, Olivier ; BONNIER, Carole ; FOURCADE, François (2008), *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance*, 3<sup>ème</sup> édition, Gualino éditeur, paris, 403 pages ;
- 17) GRANDGUILLOT Béatrice et Francis (2008), *l'essentiel du contrôle de gestion*, 3<sup>e</sup> édition, Gualino, 134 pages ;
- 18) HEMECI Farouck & HENOT Christophe (2007), *contrôle de gestion*, 1<sup>ère</sup> édition, Bréal, paris, 175 pages ;
- 19) HENRI BOUQUIN (1991), *le contrôle de gestion*, presse universitaire de France, 2<sup>o</sup> Edition mise à jour, paris, 480 pages;
- 20) JACQUOT Thierry & MILKOFF Richard (1999), *comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts*, PEARSON Education, paris, 319 pages ;
- 21) JACQUOT Thierry, MILKOFF Richard (2007), *Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts*, Edition Pearson Education, paris, 322 pages ;
- 22) JEUNE AFRIQUE (2010), *hors série N° 23 les 500*, édition 2010 ;
- 23) KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. (1998), *Le Tableau de bord prospectif ; pilotage stratégique : les quatre axes du succès*, Editions d'Organisation, paris, 311 pages.
- 24) LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, MICHAEL Daniel, SOLE Andréu, (2008), *le contrôle de gestion*, 3<sup>ème</sup> édition, Dunod ; paris, 278 pages ;
- 25) LORINO Philippe (2001), *Méthodes et pratiques de la performance. Le pilotage par les processus et les compétences*, Editions d'organisation, Paris, 550 pages ;
- 26) LORINO Philippe (2003), *Méthodes et pratiques de la performance*, Edition d'Organisation, Paris, 550 pages ;
- 27) MAHE DE BOISLANDELLE, Henri (1998), *Dictionnaire de gestion : vocabulaire concepts et outils*, Éditions Economica Paris, 517 pages.

- 28) MARCHESNAY Michel (2004), *Management stratégique*, Les Editions de l'ADREG, 284 pages ;
- 29) MELYON Gérard (2004), *comptabilité analytique*, 3<sup>ème</sup> édition, Edition BREAL, Paris, 287 pages ;
- 30) MEYER, Christopher (1999), *Les systèmes de mesure de la performance*, Harvard Business Review, Éditions d'organisation, paris, 264 pages.
- 31) NAULLEAU Gérard et Michel ROUACH (2002), *le contrôle de gestion bancaire et financier*, 3<sup>ème</sup> édition, la revue banque, paris, 374 pages ;
- 32) STRATEGOR (1997), *politique générale de l'entreprise*, 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 551 pages ;
- 33) TAHON Christian (2003), *évaluation des performances des systèmes de production*, Hermès science publications, paris, 304 pages ;
- 34) THIETART Raymond-Alain. (1999), *le management*, 10<sup>ième</sup> édition, presse universitaire de France, 125 pages;
- 35) VAN DER MAREN, Jean-Marie (2003), *La recherche appliquée en pédagogie: des modèles pour l'enseignement*, De Boeck Supérieur, Belgique, 264 pages ;
- 36) VOYER, Pierre (2002), *Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance*, 2<sup>ème</sup> édition, Presses de l'Université du de Québec, Canada, 470 pages.

### **Webographie**

- 37) ANNALES DES MINES, le contrôle de gestion d'une commune, [www.annales.org](http://www.annales.org), 2012
- 38) SAEED BLOG, *le contrôle de gestion : apparition et évolution*, [www.blog.saeed.com](http://www.blog.saeed.com), 2009
- 39) DFCG France, compétence de contrôleurs de gestion et outils utilisés, [www.dfcg.com](http://www.dfcg.com), 2012 ;
- 40) MEYSSONNIER François, *le contrôle de gestion des services*, [www.hal.inria.fr](http://www.hal.inria.fr); 2012
- 41) ESSID Moez, *les mécanismes de contrôle de la performance globale : les cas des indicateurs non financiers de la RSE*, [www.halshs.archives-ouvertes.fr](http://www.halshs.archives-ouvertes.fr), 2009 ;
- 42) ISG TUNIS, organisation de la fonction contrôle de gestion [www.isg.rnu.tn](http://www.isg.rnu.tn); 2012