



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

**Institut Supérieur de
Comptabilité, de Banque et de
Finance (ISCBF)**

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et Contrôle
de Gestion**

**Promotion 22
(2010-2011)**

**Mémoire de fin d'étude
THEME**

**RÔLE ET PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION DANS
LA RECHERCHE DE LA PERFORMANCE : CAS DE
LA COMPAGNIE IVOIRIENNE D'ELECTRICITE**

Présenté par :

COULIBALY Gbérina Yannick

Dirigé par :

**SANE Daouda
Enseignant-chercheur en
sciences de gestion à
l'UCAD**

Avril 2012

DEDICACES

Je dédie ce travail à :

- ✓ mon père et ma mère qui m'ont toujours porté dans leur cœur par des bénédictions et des prières ;
- ✓ tous mes frères et sœurs ;
- ✓ ma Cousine Delphine Rita COULIBALY Epouse YAO ;
- ✓ Monsieur et Madame TRAORE.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

La réalisation de ce travail de recherche a nécessité la contribution de plusieurs personnes.

A cet effet, je tiens à exprimer mes remerciements à tous ceux qui, de près ou de loin, intellectuellement ou moralement, ont manifesté leur appui pour faciliter mon œuvre.

Je remercie :

- ✓ mon Directeur de mémoire, Monsieur Daouda SANE, pour sa compréhension, son soutien, sa patience et ses encouragements.
- ✓ tout le corps professoral du CESAG pour son soutien.
- ✓ tous mes amis et collègues : DIALLO Amix-doux, Mélissa KOUE, Joseph OUATTARA, Alida EHOUMAN, Stacey EHOUMAN, Mariama DIABY, Fati ABDOULAYE, Abdoulaziz, Stéphanie, Zara OUSSEINI.
- ✓ tous mes frères et sœurs : Geneviève COULIBALY, Silué Siélé KANIGUI, Abdoul OUATTARA, Mariam OUATTARA, Martial COULIBALY, Thierry-Paul COULIBALY, Ange COULIBALY, Yann EKISSI, Yves MENSAH, Olivia SILUE, Les Sœurs MATONO et Marie-Ange ANGOFI

Je remercie toute ma famille pour le soutien actif, spirituel, moral et matériel qu'elle m'a apporté tout au long de ma famille.

Enfin je témoigne ma gratitude à :

- ✓ Monsieur KASSI, responsable élaboration des tableaux de bord à CIE ;
- ✓ Monsieur GOUEDAN Franck, sous-directeur service reporting à CIE ;
- ✓ l'ensemble du personnel de CIE en général et de DBCG en particulier.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

- CIE : Compagnie Ivoirienne d'Electricité
CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures de Gestion
CG : Contrôle de Gestion
DAF : Direction Administrative et Financière
DBCG : Direction du Budget et du contrôle de gestion
DG : Direction Générale
DGO : Directeur Général des Opérations
EECI : Energie Electrique de Côte d'Ivoire
GWh : Giga Watt Heure
HTB : Haute Tension
HTA : Haute Tension
SMQ : Système de Management Qualité
UCAD : Université Cheikh Anta Diop

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

FIGURES

Figure 1 : Cycle du système de gestion de la performance	27
Figure 2 : Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale.....	40
Figure 3 : Rattachement du contrôle de gestion à la direction Financière	40
Figure 4 : Rattachement du contrôle de gestion au même niveau que les autres directions.	41
Figure 5 : Schéma du modèle d'analyse.....	47

TABLEAUX

Tableau 1 : Schéma de pilotage.....	18
Tableau 3 : Plan de mise œuvre.....	88

TABLE DES MATIERES

DEDICACES.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	iii
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES.....	iv
TABLE DES MATIERES.....	v
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE.....	7
Chapitre 1 : Performance.....	9
1.1. Le concept de performance	9
1.1.1. Critères traditionnels	9
1.1.1.1. L'efficacité : de la performance souhaitée à l'atteinte des objectifs.....	10
1.1.1.2. L'efficience : le moteur à la performance	10
1.1.1.3. L'économie des ressources	11
1.1.2. Critères modernes de la performance	11
1.1.2.1. La qualité : satisfaction des exigences	12
1.1.2.2. La durabilité comme clé de la performance à long terme.....	12
1.1.2.3. L'équité : la performance sociale.....	13
1.2. Le pilotage de la performance	16
1.2.1. Définition.....	16
1.2.2. Piloter la performance	17
1.2.3. Schéma de pilotage.....	17
1.2.4. Le choix d'une logique et d'une culture de pilotage	18
1.2.5. Le choix d'une structure de pilotage	19
1.2.5.1. La définition des niveaux de pilotage	19
1.2.5.2. La définition des axes de pilotage.....	19
1.2.6. L'animation de gestion.....	20
1.2.7. Les obstacles potentiels	21
1.3. Les outils de pilotage de la performance.....	21
1.3.1. Les outils de suivi et d'analyse de la performance.....	22
1.3.1.1. Le contrôle budgétaire.....	22
1.3.1.2. Les tableaux de bord et indicateurs de performance.....	23
1.3.1.3. Le reporting.....	25

1.3.1.4.	La comptabilité de management	25
1.4.	Systèmes de gestion de la performance.....	26
1.4.1.	Définition.....	26
1.4.2.	Composantes d'un système de gestion de la performance	27
1.4.2.1.	Planification	27
1.4.2.2.	Reddition des comptes	28
1.4.3.	Acteurs.....	28
1.5.	L'évaluation de la performance.....	28
Chapitre 2 : Rôle et place du contrôle de gestion dans la recherche de la performance		31
2.1.	Domaine d'intervention du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance.....	31
2.1.1.	Missions du contrôle de gestion	32
2.1.2.	Attributions du contrôle de gestion	32
2.1.3.	Les activités.....	32
2.1.4.	L'aide au pilotage stratégique et opérationnel, et à la prise de décision	33
2.2.	Les outils de pilotage utilisés.....	33
2.2.1.	Les outils de prévision.....	33
2.2.1.1.	La planification stratégique.....	33
2.2.1.2.	La planification opérationnelle.....	35
2.2.1.3.	Le budget.....	36
2.2.2.	Les outils de mesure et de suivi des performances.....	37
2.2.2.1.	Le contrôle budgétaire.....	37
2.2.2.2.	Les tableaux de bord et indicateurs de performance.....	38
2.3.	Position dans l'organigramme.....	38
2.3.1.	Rattachement à la Direction Générale.....	39
2.3.2.	Rattachement à la DF	40
2.3.3.	Rattachement au même niveau que d'autres directions	41
2.4.	Les déterminants de la performance.....	41
2.4.1.	Plan stratégique et implication du contrôle de gestion.....	42
2.4.2.	Plan opérationnel et implication du contrôle de gestion	42
2.4.3.	Les budgets et implication du contrôle de gestion	43
2.4.4.	Compréhension des outils de mesure et de suivi de la performance par les opérationnels.....	43
2.4.5.	Performance qualité.....	44

Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude	46
3.1. Schématisation du modèle d'analyse.....	46
3.2. Les outils de collecte des données.....	48
3.2.1. L'entretien	48
3.2.2. Recherche et analyse documentaire.....	49
3.2.3. L'observation sur le terrain	49
3.2.4. La méthode d'analyse des résultats	49
PARTIE II : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....	51
Chapitre 4 : Présentation de la CIE	53
4.1. Description de l'entité	53
4.1.1. Historique	53
4.1.2. Missions, objectifs et moyens d'actions.....	55
4.1.3. Métiers principaux de la CIE.....	56
4.1.4. Organisation	57
4.1.4.1. Cadre institutionnel.....	61
Chapitre 5 : Pratique du CDG à la CIE et ses implications dans la recherche de la performance.....	63
5.1. Description de la pratique en matière de contrôle de gestion.....	63
5.1.1. L'organisation du contrôle de gestion.....	63
5.1.1.1. La Direction du Budget et du contrôle de gestion.....	63
5.1.1.2. Les formes d'organisation de la fonction CDG à CIE	64
5.1.1.3. Le mode de rattachement hiérarchique	64
5.1.1.4. Procédures existantes au Direction Qualité Sécurité Environnement....	64
5.2. La dynamique de pilotage	65
5.2.1. L'élaboration budgétaire	66
5.2.2. Le suivi budgétaire	72
5.3. La "Performance" selon DBCG	76
5.3.1. Mesure	76
5.3.1.1. Les tableaux de bord	76
5.3.1.2. Le reporting.....	79
5.3.1.3. Le système d'information de gestion	79
5.3.2. Evaluation de la performance.....	80
5.3.3. Rétribution (Système de sanction récompense)	80
5.4. Amélioration continue.....	80

5.4.1.	Le SMQ	80
5.4.2.	L'approche structurée	80
CHAPITRE 6 : Présentation des résultats, analyses et Recommandations.....		82
6.1.	Présentation et analyse des résultats.....	82
6.1.1.	Les forces d'implication du contrôle de gestion sur la performance.....	83
6.1.1.1.	Recherche de performance en termes de résultats économiques	83
6.1.1.1.1.	Suivi budgétaire	83
6.1.1.1.2.	Réunions et points de gestion.....	83
6.1.1.1.3.	Tableaux de bord de gestion	84
6.1.1.2.	Recherche de la performance technique	84
6.1.1.3.	Recherche de la performance au niveau qualité des processus (élaboration et suivi budgétaire)	85
6.1.2.	Faiblesses d'implication du contrôle de gestion.....	85
6.1.2.1.	Absence d'outil de mesure et de suivie des performances des DR : les tableaux de bord	85
6.1.2.2.	Absence d'outil de pilotage de performance stratégique : les TBP	86
6.1.2.3.	Le système d'évaluation des performances	86
6.2.	Recommandations	86
6.2.1.	Absence d'outil de mesure et de suivi des performances.....	86
6.2.2.	Absence d'outil de pilotage stratégique : le TBP	86
6.2.3.	Le système de d'évaluation des performances	87
CONCLUSION GENERALE		90
ANNEXES		93
BIBLIOGRAPHIE		102

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Dans un monde très concurrentiel, les entreprises se doivent de gérer leur performance. Cette gestion consiste à faire les bonnes choses, de la bonne façon, rapidement, au bon moment, à moindre coût pour produire les bons résultats répondants aux besoins et aux attentes des clients, leur donner satisfaction et atteindre les objectifs fixés par l'organisation. La performance est donc au cœur de la gestion des entreprises.

Désormais, il faut perpétuellement définir, mesurer, suivre et améliorer les résultats, identifier les changements, même les plus difficiles à repérer, ensuite trouver urgemment des solutions à ceux-ci. Autrement dit une entreprise doit continuellement assurer le pilotage de sa performance pour rester compétitive et assurer son future, en d'autres termes sa pérennité.

Les entreprises ont plusieurs objectifs entre autre, la maximisation de la richesse des actionnaires, la croissance, la survie, la maximisation de la production, l'équilibre financier, il est donc essentiel pour une entreprise qui se veut réussir de se donner la perspective, d'établir une vision claire de son développement en adoptant une mission précise avec des bonnes stratégies à la situation de l'entreprise œuvrant dans un environnement en pleine évolution, Ceux-ci sont poursuivis malgré les circonstances dans lesquelles elles se trouvent.

Pour atteindre ses objectifs, plusieurs disciplines et outils sont mises en œuvre, parmi lesquels le contrôle de gestion semble le plus efficace de par son caractère globale et rigoureux.

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Il est donc une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels la recherche des solutions s'impose : l'augmentation des couts, et la désorganisation des services au sein de l'entreprise.

La survie des entreprises passe nécessairement par l'amélioration de leur performance. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances

économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Pour assurer un meilleur pilotage, le contrôle de gestion dispose d'une pléiade d'outils appelés outils de contrôle de gestion ou de pilotage de la performance. Ce sont entre autres, plan stratégique, le plan opérationnel, le budget, le contrôle budgétaire, les tableaux de bord et indicateurs de performance, le reporting, les systèmes d'information, la comptabilité de management

La Compagnie Ivoirienne d'Electricité (CIE) évolue dans un environnement qui est celui de la sortie de crise. Au cours de cette période, la CIE a enregistré des pertes en vie humaine, des dégâts matériels, économique, financier et des relations difficiles avec l'Etat ivoirien. Cette situation a compliqué d'avantage l'exploitation du service public de l'électricité.

Malgré cet environnement défavorable, la CIE ne s'est jamais détournée de sa mission de service public, qui est de produire, transporter et distribuer l'électricité à tous les habitants de la côte d'ivoire, quelle que soit leur appartenance religieuse, ethnique ou politique. Grâce à cette vision du service public, la CIE a toujours su, depuis 1990, traverser toutes les crises successives qui ont secoué la côte d'ivoire, pour continuer à fonctionner et à assumer ses obligations contractuelles.

A la CIE, la Direction du Budget et du Contrôle de Gestion (DBCG) est chargée de s'assurer du déploiement, du respect de la mise œuvre du processus de contrôle de gestion (planification, exécution, contrôle et suivi) à toutes les entités de l'entreprises.

On note que la planification (stratégique, opérationnelle et le budget) est l'outil fondamental utilisé à DBCG. La mise en place, le suivi des tableaux de bord est effectué par la DBCG. Certains indicateurs (techniques et commerciaux) jugés important sont élaborés par la DG ; d'autres sont déterminés par la DBCG suivant les préoccupations de gestion quotidiennes.

Cependant, nous avons constaté des insuffisances tant au niveau de l'organisation qu'au déploiement de la performance en passant par la cohérence de l'utilisation de certains outils de gestion, à savoir :

- absence d'outil de pilotage de la performance stratégique : Le Tableau de bord prospectif ;
- une tenue des tableaux de bord non effective dans toutes les directions, ce qui ne permet pas d'assurer un pilotage de la performance des unités organisationnelles ;
- un système d'évaluation basée sur des critères peu objectifs.

Comme nous pouvons le constater, si dans un premier temps les outils d'aide à la décision et de suivi sont utilisés à la CIE, leur déploiement ne sont pas une évidence. Aussi, dans un second temps, certaines conditions au plan de l'organisation ne sont pas respectées. Il apparait donc d'une part des problèmes de gestion notamment la mesure et l'évaluation des performances pour permettre l'atteinte des objectifs de l'entreprise et d'autre part une certaine désorganisation de la fonction du contrôle de gestion et donc de la DBCG.

Pour maintenir cette vision du service public, la CIE doit faire face un environnement hostile et variable. Il doit fortement intégrer les objectifs poursuivis, les facteurs clés de succès, les stratégies et les systèmes de mesures de performances. C'est pourquoi, il devient nécessaire de disposer d'un véritable système permettant le contrôle des comportements et dont les mécanismes sont en interactions avec les autres. Selon ALAZARD & al. (2007) en amont ce contrôle doit aider à la prise des décisions stratégiques et orienter les activités de long terme de l'entreprise ; c'est le domaine du contrôle stratégique. En aval du contrôle stratégique se trouve le contrôle opérationnel, qui permet de réguler les activités de court terme. Le contrôle de gestion est positionné comme interface et permet de réguler sur le moyen terme les actions et les activités de l'entreprise.

Dans ce contexte, un renforcement de la pratique du contrôle de gestion, de ses interventions en matière d'organisation et du déploiement effectif des outils de pilotage (en l'occurrence les TB) apparaissent comme les garants d'une démarche cohérente et permettront à la CIE d'atteindre ses objectifs et donc assurer le maintien de cette vision. Elle doit permettre d'une part l'amélioration des outils (de mesures des performances) et d'autre part, l'amélioration, le renforcement de la motivation et la détermination du personnel et donc, aider à une meilleure prise de décision.

Au regard de ce qui précède la question fondamentale à laquelle ce mémoire apporterait une réponse est la suivante : Quelle est l'incidence du contrôle de gestion dans la recherche

de la performance ? La réponse à cette interrogation est tributaire de celle des questions suivantes :

- Comment s'organise le contrôle de gestion au sein de la CIE ?
- Quelles sont les déterminants de la performance pratiqués à DBCG ?
- Comment s'effectue le déploiement des outils de pilotage de la performance ?
Comment la performance se mesure-t-elle à la CIE ? Comment l'évalue-t-on à la CIE ?

Nous apporterons des réponses à ces questions à travers l'étude du thème de notre mémoire, intitulé : « Rôle et place du contrôle de gestion dans la recherche de la performance ».

L'objectif général poursuivi à travers l'étude de ce thème est de comprendre le rôle et les moyens utilisés par le contrôle de gestion pour l'amélioration de la performance de son organisation. Aussi nous passons, par les objectifs spécifiques pour atteindre notre objectif principal :

- procéder au diagnostic de la pratique du contrôle de gestion et de son degré d'implication dans la recherche de la performance ; Dans le déploiement de la performance ?
- faire l'inventaire des points forts et des points faibles ;
- identifier les risques liés à ces points faibles ;
- formuler des recommandations pour l'amélioration de ces points faibles et aider par conséquent à un meilleur pilotage de l'entreprise.

L'intérêt et l'importance de notre étude pour la CIE, et pour nous-mêmes peuvent être résumés comme suit :

- Pour la CIE

La CIE œuvre dans un domaine jugé stratégique et prioritaire. En effet l'accès au courant est un droit élémentaire de l'Homme.

- Pour nous-mêmes

Nous tirerons une satisfaction à conduire une réflexion dans un domaine aussi stratégique que le contrôle de gestion dans le cadre de notre mémoire. Cette réflexion nous permettrait d'approfondir nos connaissances théoriques en matière de contrôle de gestion, acquises au cours de notre formation. Ce serait véritablement le point de départ de notre spécialisation en matière de contrôleur de gestion.

Dans un premier temps, nous bâtirons notre démarche sur une partie théorique, fondée sur une revue de littérature. A cet effet, nous verrons successivement les points ci-après. Nous précisons le concept de "performance" et le pilotage de la performance. Ensuite nous aborderons le lien entre contrôle de gestion et pilotage de la performance dans l'entreprise. Enfin, nous nous intéresserons à la méthodologie de la recherche.

Dans la seconde partie, c'est-à-dire le cadre pratique, nous ferons dans un premier temps une présentation de l'entreprise : la CIE. Ensuite, dans un second temps nous ferons une description pratique de contrôle de gestion et nous verrons ses implications dans la recherche de performance. Enfin, nous terminerons notre recherche par une présentation des résultats, une analyse de ceux-ci et nous formulerons des recommandations en vue de renforcer le rôle du contrôle de gestion dans la recherche de la performance.

PARTIE I :
CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Aujourd'hui, il est assez délicat de fonder le pilotage de l'entreprise sur des prévisions et des planifications à plus ou moins long terme. Avec la rapidité des changements et la constance des imprévus, conjuguées avec l'intensité de la concurrence, les plans se révèlent rapidement inadéquats.

La maîtrise des nouvelles techniques du contrôle de gestion apparaît comme une réponse pour relever les défis de la compétitivité, de l'anticipation et de la réactivité nécessaires à maîtriser le devenir des organisations.

De ce fait, le rôle du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance est au centre des préoccupations.

La compréhension du concept de "performance" fera l'objet de notre étude et nous verrons les implications du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance.

Nous allons, dans cette partie, à travers une démarche théorique appuyée par une revue de la littérature, apporter notre compréhension :

- du pilotage de la performance à travers l'exploration du concept de performance, du rôle que joue le contrôle de gestion et les autres acteurs dans ce pilotage (global, local) et les outils utilisés pour assurer ce pilotage de la performance ;
- de la méthodologie de recherche appliquée à la compréhension du rôle et de la place assurée par le contrôle de gestion dans cette quête de performance.

Le développement de cette première partie nous fournira les fondements nécessaires pour aborder la suite de notre étude dans la deuxième partie.

Chapitre 1 : Performance

Il s'agira pour nous, dans un premier temps de passer en revue ces différentes étapes :

- appréhender le concept de performance ;
- comprendre comment se fait le pilotage de la performance ;
- lister les différents types d'outils de performance et de faire ressortir leur liens avec le pilotage de la performance ;
- lister d'une part les différents types de systèmes de gestion de la performance et d'autre part d'énumérer ces composantes (outils, techniques) et les auteurs qui y interviennent.

1.1. Le concept de performance

Dans le cadre de notre mémoire, nous nous sommes rendu compte qu'il s'avère difficile de trouver une définition unanime au concept de performance. BOURGUNIGNON & al. (2005 :60), soulignent cette difficulté la performance. Il s'agit pour eux d'un concept indéfinissable de façon absolue parce qu'il fait appel aux jugements et interprétations. En effet, les auteurs définissent la performance par ses critères. Alors que la performance revêt de multiples critères complémentaires. C'est sans doute l'oubli de certains critères essentiels qui a contribué à la construction de modèles simplistes dont la robustesse n'a pas fait l'unanimité.

Nous pouvons les classer en deux catégories :

- les critères qui datent du siècle passé ;
- les critères modernes qui ont été révélés à l'aube du XXIème siècle.

1.1.1. Critères traditionnels

Ces critères sont nombreux, mais les plus connus sont l'efficacité, l'efficience et l'économie.

Selon SEPARI & al. (2001 :18), « la performance se définit par l'efficacité et l'efficience ». En outre MYKITA & al (2002 :198) soutiennent cette définition en soulignant que la « performance se traduit par la capacité d'atteindre un objectif, tout en minimisant les moyens ou les ressources ».

Par ailleurs, BOUQUIN (2001 :51) ajoute à ces deux derniers critères précités, un autre critère complémentaire, l'économie. Il affirme que « la performance, c'est l'efficacité, l'efficience et l'économie »

1.1.1.1. L'efficacité : de la performance souhaitée à l'atteinte des objectifs

Dans le domaine de la gestion, la performance fait référence à un objectif à atteindre. Cette approche de la performance s'appuie sur le concept d'efficacité. En clair la performance est la capacité à atteindre un objectif préalablement fixé. Ainsi, nous pourrions dire qu'une personne ou une entreprise est performante, si elle a plus ou moins réussi par rapport au challenge qu'elle s'est donnée. Il s'agit d'une appréciation relative, liée au choix de développement désiré et qui dépend de l'ambition que l'on s'est fixé antérieurement.

Cependant, « l'efficacité constitue le critère clé de performance réfléchi de l'entreprise, en théorie. Alors en pratique, elle est un indicateur crédible dans la mesure où les objectifs sont eux-mêmes définis de manière volontariste » (MARUSE, 1997 : 2199).

Selon KALIKA (1995 :11), l'efficacité ne peut être appréciée qu'en distinguant trois types de mesures complémentaires. Il s'agit de :

- l'efficacité économique ;
- l'efficacité sociale ;
- l'efficacité organisationnelle.

1.1.1.2. L'efficience : le moteur à la performance

L'efficience est un concept proche de l'efficacité, désignant le fait de réaliser un objectif avec le minimum de moyens engagés. DORIATH & al. (2002 :87) attestent que « l'efficience est la capacité à minimiser les moyens employés pour obtenir un résultat donné ». Autrement dit, être efficace, c'est être efficace en utilisant rationnellement les ressources (humaines, matérielles, humaines, etc.).

« Il convient de distinguer l'efficience allocative et l'efficience informationnelle » (MARTINET & al.). Selon l'auteur, l'efficience allocative signifie que les ressources disponibles se dirigent vers les secteurs les plus rentables. Tandis que l'efficience

informationnelle reflète l'intégralité des informations pertinentes à l'évaluation des actifs financiers sur le marché boursier.

En somme, la manière dont les entreprises utilisent ou allouent ses ressources peut être une source de performance. En ce sens que par l'allocation ou l'utilisation des ressources, elles peuvent effectuer des gains énormes.

1.1.1.3. L'économie des ressources

La notion d'économie est liée à l'acquisition des ressources. VOYER (1999 :110-113) définit l'économie 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.

Les économies sont observables lorsque l'entreprise bénéficie d'une diminution des coûts d'achats, non seulement avec l'augmentation du volume d'achat, mais aussi en effectuant une mise en concurrence des fournisseurs par l'appel d'offre par exemple.

Par ailleurs, l'économie se rapporte également à l'utilisation rationnelle des ressources. Dans ce cas précis, elle est une gestion ou l'on évite des dépenses inutiles, en d'autres termes le gaspillage des ressources.

1.1.2. Critères modernes de la performance

Au départ, la performance d'une entreprise n'était considérée que sous l'angle financier et économique. Il suffisait de regarder les comptes de l'entreprise pour se convaincre de sa bonne santé ou au contraire de ses risques de faillite. Mais très rapidement le milieu d'affaires (acteurs économiques) s'est rendu compte que cette vision de la performance était vraiment dépassée. Du coup, les chercheurs et les consultants se sont intéressés à d'autres aspects de la performance. Ils ont commencé à la définir selon de nouveaux critères. C'est ainsi que la satisfaction des exigences, la durabilité de la performance et l'équité ont été indiquées respectivement par la norme ISO 9000 version 2000, PINTO en 2003 puis FRASER en 2005.

1.1.2.1. La qualité : satisfaction des exigences

La qualité est de plus en plus utilisée dans les entreprises. La norme ISO 9000 version 2000 le définit comme étant l'aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire des exigences. En d'autres termes, la qualité n'est rien d'autre que la recherche de la satisfaction d'un partenaire à chaque fois qu'il attend quelques choses de nous.

Selon DEMING (2002 :20) : « la qualité est le seul facteur qui peut affecter la performance à long terme d'une entreprise ». Elle améliore la productivité, la position face à la concurrence et garantit la survie de l'entreprise. En effet, l'amélioration de la qualité fait des heures de travail et de temps machine qui auraient été gaspillées, pourraient être utilisées à la réalisation d'un bon produit et d'un meilleur service.

Dans la pratique la qualité se décline sous deux formes :

- ✓ la qualité interne qui correspond à l'amélioration du fonctionnement interne de l'entreprise. L'objet de la qualité interne se de mettre en œuvre des moyens permettant de décrire au mieux l'organisation, de repérer et de limiter les dysfonctionnements ;
- ✓ la qualité externe qui correspond à la satisfaction des clients. Il s'agit de fournir des produits ou des services conformes aux attentes des clients afin de les fidéliser et les transformer à des partenaires extérieurs. Ainsi, la qualité externe peut améliorer la part de marché.

1.1.2.2. La durabilité comme clé de la performance à long terme

Différentes sociétés ont réalisé des performances en un temps record ; cela soulève la question de la durabilité de la performance des entreprises.

PINTO (2003 :10) nous parle de la performance durable qui tient compte de la pérennité de l'entreprise et non pas de la performance sensationnelle et destructrice. En effet pour l'auteur, la performance durable porte l'attention sur les principaux facteurs de création de valeurs de l'entreprise et concilie les intérêts des actionnaires, des clients et des salariés.

Pour NOTAT (2007 :39-40), « la durabilité de la performance de l'entreprise suppose la considération de l'intérêt des salariés, des territoires, des clients, de l'environnement naturel, et désormais des générations futures ». En effet, la performance durable est la capacité de l'entreprise à reproduire perpétuellement sur une longue période des performances satisfaisantes pour les parties prenantes, et non une performance exceptionnelle à un moment unique.

1.1.2.3. L'équité : la performance sociale

De nos jours, l'équité est un objectif primordial dans la gestion des entreprises. Ainsi, ne serons-nous l'ignorer dans les critères de performance.

Selon RAUX & al. (2000 : 7), l'équité doit être perçue sous deux angles : l'équité horizontale et verticale. En effet, le concept de l'équité horizontale stipule que deux personnes dans une même situation devraient avoir les mêmes droits et obligations. Il est proche du principe de l'égalité. Autrement dit, il s'oppose aux discriminations. Tandis que l'équité verticale cherche à réduire les écarts entre les niveaux de vie des individus. Elle prône la distribution de biens communs selon les mérites de chacun. Elle a pour but de réduire les inégalités « injustes » et d'augmenter les inégalités « justes », selon la vision d'ARISTOTE¹.

Cependant, il ne faut pas confondre "équité" et "égalité". L'équité appelée aussi justice sociale est une notion qui évolue dans le temps, ce qui est juste socialement et peut devenir injuste si le contexte change. Le concept d'équité maintient des inégalités qui profitent aux plus défavorisés. Tandis que la notion d'égalité pure ne tient pas compte des cas sociaux.

De trois au départ, les principaux critères de la performance sont passés environ à une dizaine aujourd'hui. Ceci démontre bien la complexité et la multiforme de la performance. Pour mieux appréhender la performance, nous allons passer en revue ces différentes composantes de la performance globale. Nous mettrons en évidence des différentes composantes à savoir : la performance organisationnelle, la performance humaine, la performance stratégique, la performance financière, enfin la performance interne et externe.

¹ Philosophe grec, il fut remarqué, notamment par son intelligence à l'Académie de Platon

❖ **La performance organisationnelle :**

GIRAUD & al. (2002 :51) définissent la performance organisationnelle comme étant « un rapport entre une production de valeur (ou efficacité opérationnelle) et une consommation de ressources (coût) ». En effet, la performance organisationnelle consiste à créer des biens ou des services tout en minimisant les coûts.

Par ailleurs, MORAND ((2008 :11) souligne que « la performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre ». En clair la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et elle impose ses exigences au système social. En outre, elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquels déterminent à leur tour les requis professionnels.

En définitive, la performance organisationnelle consiste à une maximisation de la productivité grâce à une meilleure structuration de l'entreprise.

❖ **Performance humaine : efficacité du personnel**

« Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement et socialement », d'après (MORAND, 2008 :2). En effet, à la satisfaction financière des actionnaires (les shareholders) sous forme de dividendes et de plus-values boursières, il faut adjoindre la satisfaction des autres acteurs (stakeholders) également concernés par la bonne marche de l'entreprise. Parmi ceux-ci, les salariés occupent une place primordiale. L'adhésion des employés à la réalisation des objectifs constitue un élément déterminant. Cette adhésion s'aperçoit à travers l'efficacité des salariés au travail, c'est-à-dire à la performance humaine.

En reprenant à son compte la célèbre formule, $E=MC^2$, DESCARPENTRIES (2008 :2-3), suggérait de considérer l'efficacité humaine (E_h) comme résultat toujours du rassemblement de collaborateurs motivés, compétents et communiquant bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes. D'où l'efficacité humaine (E_h) susceptible d'être libérée par un groupe humain s'exprime par : $E_h = M.C.C$ avec

✓ M : motivation, la volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun ;

- ✓ C : compétence, le professionnalisme ;
- ✓ C : culture, langage commun, valeurs partagées, reconnaissance mutuelle.

La performance humaine est une fonction dépendante de ces trois (3) variables agissant simultanément de telle sorte que si une d'entre elle tend vers zéro (0), la performance tendra vers zéro (0) également.

❖ **Performance stratégique : la performance à long terme**

Selon RAMANANSTSOA (1997 :3028) : « toute stratégie n'est évaluable que par rapport à l'objectif dont s'est assigné explicitement ou implicitement la direction ou le groupe d'actionnaire ». En clair, on ne parle de performance stratégique que s'il existe des objectifs préalablement définis par les dirigeants et les propriétaires.

En outre DEMEESTERES & al. (2002 :120), souligne que « la performance est avant tout l'atteinte des objectifs stratégiques ». En effet, la performance stratégique est basée sur la définition d'un système de volonté visant le long terme, d'où l'appellation : performance à long terme. En plus elle dépend de l'analyse et de la prise de décisions stratégiques. L'approche de la performance par la stratégie a commencé à se répandre suite à l'observation d'un certain nombre d'échec du modèle taylorien. Des entreprises avec une organisation théoriquement parfaite obtiennent de mauvais résultats parce qu'elles n'ont pas été capables de prévoir par exemple la transformation de leur marché. Par conséquent, certaines entreprises ont commencé à mettre l'accent sur la qualité de leur stratégie axée sur la compréhension de l'environnement. Ces entreprises ont beaucoup misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité.

❖ **Performance financière**

« La finance est dominée par un objectif spécifique, appelé l'objectif financier, qui consiste à maximiser la valeur totale de l'entreprise compte tenu du taux de rendement exigé pour les fournisseurs de fonds en fonction du risque et du coût moyen pondéré du capital » (QUINTART, 1997 :2224). La performance financière se définit, comme étant l'atteinte de cet objectif financier.

Par ailleurs, le dirigeant a pour mission de gérer l'entreprise. Pour effectuer cette mission, il prend diverses décisions notamment les décisions financières (d'investissement ou de

financement). Celles-ci doivent engendrer une maximisation de la valeur pour l'entreprise c'est-à-dire une performance financière.

❖ Performance interne et externe

Selon MYKITA & al. (2002 :199) : la performance peut être décomposée en performance interne et externe.

« La performance interne fait référence au processus et aux activités de l'entreprise » (MYKITA & al. 2002 :199). Elle concerne l'ensemble du personnel et les moyens mis en œuvre. Elle consiste à maîtriser les processus qui permettent à l'entreprise de satisfaire les clients, d'acquérir et de développer les compétences nécessaires.

Par ailleurs, retenons qu'une bonne performance interne engendre nécessairement une performance externe.

Selon MYKITA (2002 :199) : « la performance externe fait référence au marché de l'entreprise. Elle concerne les actionnaires, les clients et les concurrents ». L'entreprise étant une organisation en action sur ses marchés, la performance externe est fondamentale. Elle est plus visible sur les marchés (marché de biens et services ; marché financier).

Nous pouvons dégager de ces explications précédentes, que la performance interne n'a de sens que pour servir la performance externe. En effet, elle porte sur les moyens qui permettent d'obtenir les résultats externes, qu'il s'agisse de toute l'entreprise ou d'une de ses activités.

1.2. Le pilotage de la performance

L'objectif de cette section est de :

- ✓ comprendre ce que c'est-que le pilotage de la performance ;
- ✓ comment procède-t-on ?

1.2.1. Définition

La performance des entreprises est le résultat de la convergence des décisions opérationnelles avec la stratégie de l'entreprise. Ces décisions ont pour objectif d'optimiser

les principaux domaines de l'entreprise. L'efficacité peut être mesurée notamment par la capacité à créer de la valeur comme par la réduction du coût des fonctions de l'entreprise. Par ailleurs, piloter c'est anticiper les risques et les mettre sous contrôle, en ajustant le coût de la prévention aux enjeux de chaque risque.

1.2.2. Piloter la performance

Selon LORINO (2003 :1), il existe sept (7) principes qui permettent une bonne compréhension du pilotage de la performance. En résumé,

- ✓ Piloter c'est définir et mettre en œuvre des méthodes qui permettent d'apprendre, collectivement :
 - à agir ensemble de manière performante,
 - à agir ensemble de manière plus performante.
- ✓ le pilotage c'est donc le déploiement de la stratégie en règles d'actions opérationnelles et capitaliser les résultats et les enseignements pour enrichir la réflexion sur les objectifs (retour d'expérience).
- ✓ Le pilotage est une démarche d'enquête collective (analyse causale)

Piloter signifie maîtriser, contrôler dans l'optique de l'atteinte d'une cible fixée.

Le pilotage de la performance est donc un processus dynamique qui permet l'atteinte des objectifs fixés. Ce processus dynamique comprend deux grandes étapes : la planification et l'analyse *ex post* des résultats. Cette dynamique assure deux fonctions : la régulation et l'apprentissage.

Le pilotage de la performance passe aussi par une forte appropriation par les acteurs concernés des objectifs poursuivis ainsi que des principes de fonctionnement mis en place.

1.2.3. Schéma de pilotage

Selon LORINO (2003 ; 36), le schéma de pilotage définit la manière dont l'entreprise entend se piloter, en termes de cultures et de logiques globales de pilotage (part faite à la responsabilisation individuelle des managers et à l'apprentissage collectif, aux structures permanentes et aux structures temporaires., de structure de pilotage (niveaux de pilotage

hiérarchiques, axes d'analyses et de pilotage, articulation des formes de pilotage transversales avec le pilotage vertical hiérarchique), de politiques d'entreprise (domaines régulés, rôles des équipes fonctionnelles par rapport aux équipes opérationnelles), d'animation de gestion (formats et périodicités de réunions, distributions des rôles, méthodes d'animation), de définition et d'articulation des fonctions spécialisées en matières de pilotage (contrôle de gestion, qualité, planification...).

Tableau 1 : Schéma de pilotage

Répond aux questions suivantes :	En définissant :
Comment insérer le pilotage dans notre organisation et notre culture ?	Les cultures et logiques globales de pilotage
Qui pilote quoi ?	La structure de pilotage (niveaux et axes)
Quelles sont les règles et les normes qui s'imposent à tous ?	Les politiques d'entreprise (délégations) et le rôle des services fonctionnels
Quel mode de suivi et d'animation ?	Les méthodes d'animation de gestion
Quelle expertise de pilotage ?	La définition et le positionnement des fonctions « pilotage » (ex. contrôle de gestion, qualité.)

Source : LORINO (2003 ; 36)

1.2.4. Le choix d'une logique et d'une culture de pilotage

Selon LORINO (2003 ; 37), le pilotage peut obéir à différentes « philosophies », qui répondent à des situations stratégiques et à des cultures différentes. Le choix d'une logique de pilotage revient au comité exécutif de l'entreprise. On peut se poser la question de savoir : comment définir la logique de pilotage de l'entreprise ?

Il affirme que la définition de la logique de pilotage de l'entreprise relève d'un débat de direction. Celle-ci peut par exemple opter pour une logique financière ou pour une logique stratégique-opérationnelle. Toutefois ce choix (logique de pilotage) doit impliquer des choix connexes pour assurer une certaine cohérence.

1.2.5. Le choix d'une structure de pilotage

Définir une structure de pilotage, c'est répondre à la question : qui pilote quoi ?

1.2.5.1. La définition des niveaux de pilotage

Selon LORINO (2003 ; 44), l'organisation de l'entreprise définit différents niveaux hiérarchiques, par exemple : des branches, puis des directions, des unités, des départements, des équipes. Il faut définir des niveaux hiérarchiques appelés à jouer un rôle de pilotage effectif, en fonction de la taille de l'entreprise, de la complexité et de la diversité du portefeuille d'activités, de la dispersion géographique. Cependant, la superposition d'un trop grand nombre de niveaux de pilotage fait courir des risques en matière de réactivité, de fiabilité de l'information, de lourdeur et de coût de fonctionnement.

Pour chacun des niveaux retenus, il ya lieu de définir les moyens de pilotage sur lesquels il s'appuiera :

- ✓ délégation budgétaire ;
- ✓ indicateurs et tableau de bord comptables (donc, niveau de restitution comptable) ;
- ✓ indicateurs et tableau de bord exclusivement physico-opérationnels (pas de restitution comptable à ce niveau.
- ✓ Contrats de gestion (Direction par objectifs)...

1.2.5.2. La définition des axes de pilotage

Selon LORINO (2003 ; 45), une entreprise a presque toujours plusieurs axes de pilotage, c'est-à-dire plusieurs manières de segmenter ses analyses de coûts, ses performances et ses résultats. Les axes de pilotage, ce sont les dimensions de pilotage. On peut ainsi trouver, entre autres axes possibles : les produits, les marchés, les clients, les projets ou les affaires, les territoires géographiques, les technologies, les métiers.

Pour chacun des axes identifiés, en fonction de :

- son importance stratégique,
- sa pérennité,

Il faut définir son statut en termes de pilotage :

- prise en compte explicite et systématique de cet axe dans les systèmes d'information (système comptable, par exemple) ;
- prise en compte explicite et systématique de cet axe dans la structure organisationnelle ;
- pilotes dédiés sur cet axe ou pas (ex. chef de projet, chefs de produits, pilotes de processus, responsables métiers ;
- mise en place de comité de pilotage ;
- budgets spécifiques ;
- tableaux de bord spécifiques ;
- articulation avec les autres axes (comment le chef de projet doit-il travailler avec les directeurs de métiers, le chef de produit avec les directeurs commerciaux géographiques, le directeur chargé d'une technologie avec le responsable d'un segment de marché.

1.2.6. L'animation de gestion

Pour LORINO (2003 ; 52), l'animation de gestion est donc, le point d'orgue du schéma de pilotage. Elle doit :

- inclure une part de rituel bien réglé, avec des rôles clairement définis ;
- être orienté vers la satisfaction du client et le diagnostic de la performance ;
- assurer un retour d'expérience continu favorisé par une certaine liberté d'expression ;
- être axée sur le suivi de plans d'actions finalisés par des objectifs clairs ;
- assurer la vigilance quant aux évolutions de l'environnement, donc être très ouverte sur l'extérieur ;
- être fortement sélective (économie d'attention : le temps est la ressource la plus précieuse) ;
- intégrer les différents aspects du pilotage dans une approche unique (suivi d'indicateurs et de plans d'actions, suivi des plans et budgets), afin d'éviter le développement de plusieurs pilotages parallèles, éventuellement divergents

(contrôle budgétaire, pilotage de performance, pilotage stratégique, pilotage de qualité...)

Même s'il est évident qu'une grande part d'autonomie et d'initiative doit être laissée aux managers opérationnels dans l'animation de gestion, des lignes directrices peuvent être données, en ce qui concerne notamment :

- les différents types d'enceintes pour l'animation de gestion (animation hiérarchique, animation de projets, animation de processus, animation de filière métiers coordinations géographiques...);
- le type d'animation attendu pour chacune de ces enceintes : réunions, périodicité, configuration, objectifs);
- la diffusion d'une véritable méthodologie en matière d'animation (techniques d'animation), assortie de formations ;
- les méthodes d'analyse (comment décrypter les indicateurs de gestion, quels outils d'analyse et de résolution collectives de problèmes employer), assortie de formations.

1.2.7. Les obstacles potentiels

Pour LORINO (2003 ; 56), la clarification du schéma de gestion peut se heurter à des obstacles de nature culturelle. La mise en place d'un schéma de pilotage peut être compliquée par la confusion entre pilotage et évaluation des personnes. On ne sait pas toujours si le mot « performance » renvoie à la performance d'une entité organisationnelle ou aux perspectives de carrière d'un individu. Pour être efficace, le pilotage doit souvent s'appuyer sur l'analyse des échecs et des erreurs, mais sera-ce aussi l'occasion d'« épinglez » les échecs de personnes ? Pour éviter l'autocensure, il est donc opportun de déculpabiliser et valoriser le retour d'expérience et de distinguer clairement entre évaluations personnelle et pilotage organisationnel.

1.3. Les outils de pilotage de la performance

L'objectif ici est de passer en revue les types d'outils de pilotage de la performance tout en insistant sur leur implication dans le pilotage de cette performance.

1.3.1. Les outils de suivi et d'analyse de la performance

Les outils de suivi et d'analyse de la performance sont constitués du contrôle budgétaire, des tableaux de bord, du reporting et de la comptabilité de management. Il s'agit ici de présenter succinctement ces différents outils en établissant leur lien avec le pilotage de la performance.

1.3.1.1. Le contrôle budgétaire

Pour GUEDJ (1996, 245-248), les budgets sont des plans d'actions, des facteurs de performance car de cohérence par rapport à la stratégie. L'objectif ultime de la gestion budgétaire et du contrôle budgétaire est l'amélioration de la performance économique de l'entreprise.

En effet, le contrôle budgétaire permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables. Le contrôle budgétaire permet de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés. Le budget est alors considéré comme instrument de coordination et de communication.

Le contrôle budgétaire consiste après avoir effectué valoriser les prévisions pour chaque budget en fonction des objectifs de l'entreprise à confronter a posteriori les prévisions aux réalisations. Cette phase fait apparaître des écarts favorables ou défavorables en volume ou en valeur.

Ainsi une augmentation entre les prévisions et les réalisations en volume (par exemple la production) est un écart favorable, alors qu'une diminution est un écart défavorable.

Inversement, une diminution entre les prévisions et les réalisations en valeur (par exemple les coûts) est un écart favorable et une augmentation est un écart défavorable.

Le contrôle budgétaire vise à calculer et à relever les écarts, à analyser leur cause, mais aussi à dégager les responsabilités dans les centres de profit. C'est une manière d'évaluer les performances de l'entreprise.

1.3.1.2. Les tableaux de bord et indicateurs de performance

Pour GIRAUD & al. (2002 :91) « Un tableau de bord est un outil de gestion regroupant les indicateurs financiers et non financiers les plus pertinents pour permettre aux responsables de piloter la performance de leur activité ». C'est donc un ensemble d'indicateurs à destination des responsables, quel que soit leur niveau hiérarchique, en vue de leur permettre de connaître l'état d'avancement des programmes dont ils sont responsables de la mise en œuvre et pour lesquels ils doivent atteindre un objectif spécifique.

Le tableau de bord est donc un choix d'indicateurs relatifs à certaines composantes de la performance et aux leviers d'action correspondants. Il constitue un modèle de performance sur lequel peut aussi s'appuyer le processus de contrôle : des objectifs sont déterminés pour les différents indicateurs lors de la planification et on analyse les écarts entre les résultats et ces prévisions afin de décider d'actions correctives ou de remettre en cause le modèle.

Ce modèle de performance est différent du modèle comptable et induit donc une démarche d'analyse différente. En premier lieu, compte tenu du caractère spécifique de chaque tableau de bord, la démarche d'analyse des écarts ne reposera pas sur une technique systématique

D'un autre point de vue, le fait de ne pas se limiter aux indicateurs dont l'impact sur le résultat est connu permet d'avoir un premier niveau d'information beaucoup plus intéressant pour démarrer la démarche de diagnostic. En effet, cette optique permet de multiplier les indicateurs mesurant les évolutions sur des leviers d'action importants pour la performance, mais dont le lien avec le résultat n'est pas quantifiable.

Par ailleurs, le fait de ne pas être lié au système comptable, et notamment de pouvoir établir les tableaux de bord avant de disposer de l'ensemble des informations nécessaires au calcul du résultat comptable permet de réduire les délais et donc d'améliorer la réactivité.

Enfin, le tableau de bord étant un modèle spécifique à l'entreprise et à la stratégie poursuivie, l'analyse des résultats peut conduire à une remise en cause du modèle si l'on s'aperçoit qu'un écart favorable sur un indicateur n'induit pas l'amélioration attendue sur un autre. Cette remise en cause peut se traduire par la suppression d'un indicateur jugé non pertinent ou par l'ajout de nouveaux indicateurs sur des leviers dont la démarche de

diagnostic révèle qu'ils sont cruciaux. En revanche, il est clair que la construction même du tableau de bord orientera fortement la compréhension de la performance réalisée. En effet, cette construction impose les éléments qui seront analysés et se fonde sur une analyse *a priori* des liens entre ces éléments. La recherche des causes d'un écart se fera donc prioritairement en analysant les leviers de performance retenus dans le tableau de bord. Toutefois, à la différence du suivi budgétaire classique, le cadre de l'analyse de la performance est choisi et construit et non imposé *a priori*.

Par ailleurs, les indicateurs n'étant pas tous financiers, les écarts ne seront pas tous valorisés en termes monétaires.

Aussi, les tableaux de bord permettent d'orienter les décisions des gestionnaires dans le but d'améliorer la performance et de nourrir le dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

1.3.1.3. Le reporting

Le dirigeant a besoin d'une information parfaite sur les mécanismes de performance qu'il dirige. Lorsqu'il délègue une partie de son pouvoir à ses collaborateurs, il souhaite être périodiquement informé des résultats obtenus. Les collaborateurs communiquent par des rapports périodiques sur les activités menées. Le reporting est le processus par lequel les informations relatives à l'activité et/ou au niveau d'atteinte des objectifs d'une entité remontent à la hiérarchie. Il est défini par le contrôle de gestion en collaboration avec les responsables opérationnels impliqués (GIRAUD & al. 2003 :86). Le reporting permet au niveau hiérarchique de :

- réaliser un suivi synthèse, commun et partagé des réalisations ;
- procéder à leur analyse ;
- coordonner les éventuelles actions correctives à entreprendre pour atteindre les objectifs visés ;
- mesurer la performance.

Il permet la collecte d'informations destinées à mesurer les réalisations par rapport aux prévisions budgétaires. Il remplit la mission de compte rendu et constitue donc un outil qui, in fine permet l'analyse des performances réalisées.

1.3.1.4. La comptabilité de management

Face aux insuffisances de la comptabilité analytique traditionnelle, la comptabilité de management est construite sur la base des activités et offre une base de diagnostic. Mettre en place une comptabilité de management signifie simplement que les dépenses de l'entreprise sont prévues et saisies sur la base de celle-ci. Toutes les dépenses sont et réalisées selon les activités programmées. On arrive ainsi à calculer les coûts par activité et partant par processus. L'ABM alimente le processus de planification. Pour BOUIN (2004 : 153), « l'Activity Based Management se focalise sur le management des activités comme moyen d'améliorer la valeur reçue par le client et le profit qui est réalisée par l'entreprise en apportant cette valeur ».

L'ABM présente de nombreux avantages par rapport à la comptabilité analytique traditionnelle. C'est un outil d'analyse et de maîtrise des coûts indirects. Elle présente

l'avantage de donner aux coûts un cadre cohérent avec le suivi des autres performances (qualité et délai). Elle fournit un instrument précieux pour planifier et préparer des budgets crédibles. Elle favorise un pilotage par les processus et implique un décloisonnement de l'entreprise.

1.4. Systèmes de gestion de la performance

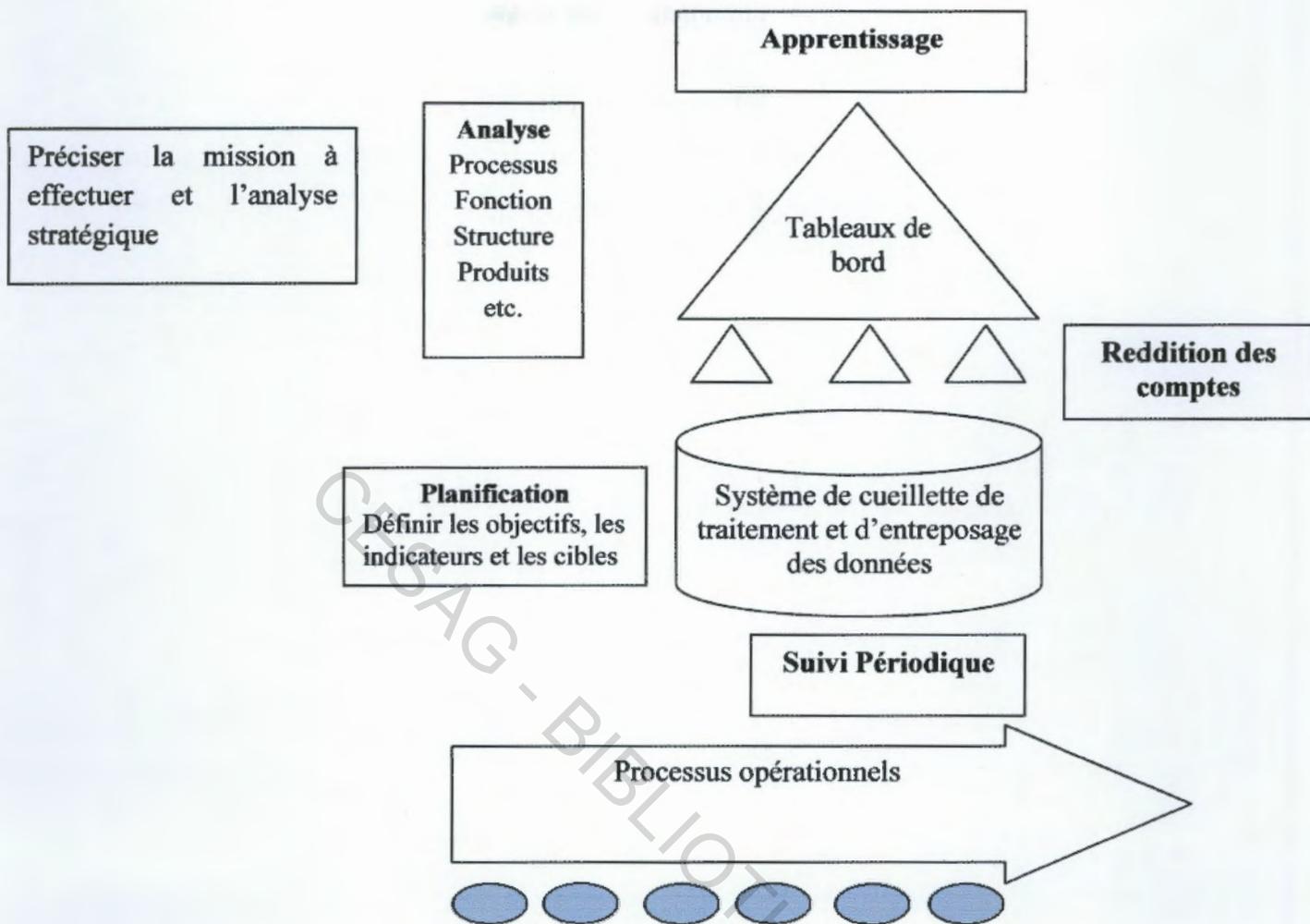
L'objectif de cette section consistera dans un premier temps, à définir le système de gestion de la performance. Dans un second temps, nous exposerons les différentes composantes (outils, techniques) et les acteurs qui y interviennent.

1.4.1. Définition

Selon JOBIN & al. (2003 ; 1), « le système de gestion de la performance vise à rendre opérationnelle la stratégie de l'organisation, à orienter l'action de l'organisation et à améliorer les processus. Il cherche aussi à témoigner de l'atteinte des objectifs et à rendre des comptes. » Le système de gestion doit guider vers l'apprentissage organisationnel.

Pour JOBIN & al. (2003 ; 1), « un système de gestion de la performance s'inscrit dans un cycle de gestion qui s'étale sur toute l'année, voire sur une période plus longue, lorsqu'il s'agit des éléments de portée stratégique ». Les temps forts de ce cycle sont la planification et la reddition de comptes. Cette dernière prend généralement la forme d'un bilan ou d'un rapport annuel. Cependant, le cycle de gestion de la performance est beaucoup plus riche qu'il n'y paraît à première vue (voir figure 3).

Figure 1 : Cycle du système de gestion de la performance



Source : JOBIN & al. (2003 ; 2)

1.4.2. Composantes d'un système de gestion de la performance

Pour JOBIN & al (2003 ; 3), le système de gestion de la performance est un système qui comprend deux (2) phases : la planification et la reddition des comptes. Il convient de préciser que pour aller d'une phase à une autre, le gestionnaire doit disposer d'outils lui permettant de mesurer et de suivre la performance réalisée. Ce sont entre autres la gestion prévisionnelle, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord.

1.4.2.1. Planification

Elle prend généralement la forme d'une démarche hiérarchique structurée où le plan stratégique est le prélude à la production de plans sectoriels ou de plans de direction. Les

services doivent arrimer leurs propres plans au plan d'ensemble en précisant comment ils comptent contribuer à l'atteinte de leur mission et de celle de l'organisation. Le plan de direction est donc plus précis et plus détaillé. Le gestionnaire dispose d'outils et de techniques lui permettant de suivre le déroulement de ces actions et de contrôler les résultats des actions engagées. Pour mesurer donc cette performance le gestionnaire utilise la gestion prévisionnelle, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord.

1.4.2.2. Reddition des comptes

Pour JOBIN & al. (2003 ; 1-4), « La reddition de comptes prend la forme d'un bilan annuel dans une direction et d'un rapport annuel pour l'ensemble de l'organisation ».

1.4.3. Acteurs

Pour JOBIN & al (2003 ; 1-4), l'acteur principal de ce système de gestion de la performance est la direction du contrôle de gestion. La direction du contrôle de gestion doit assurer la supervision et le suivi du système de gestion de la performance. Il faut cependant que la direction du contrôle de gestion ai reçu les moyens et attributions de la part de la direction générale.

1.5. L'évaluation de la performance

L'évaluation de la performance organisationnelle se situe à différents stades : l'individu ou le groupe, l'unité, l'activité ou le processus, le centre de responsabilité ou le département, l'organisation dans son ensemble.

Selon BOUQUIN (2001 : 198), la mesure de la performance de l'individu par exemple doit remplir deux modalités :

- elle ne peut résulter d'un indicateur unique, qui ne mesurerait par exemple que les résultats ;
- elle doit porter essentiellement sur les quatre types de ressources utilisés dans le processus ;
 - o les informations ;
 - o les ressources humaines ;

- les ressources techniques ;
- les ressources financières.

Mais le plus difficile dans l'évaluation de la performance reste le choix des critères. C'est la raison pour laquelle l'évaluation des performances est source de nombreux conflits dans les organisations, compte tenu des critères retenus : évaluations non reliées aux objectifs organisationnels : processus d'évaluation inefficace et critères d'évaluation inappropriés.

L'évaluation de la performance se trouve au cœur de la problématique du contrôle de gestion et est alimentée par une batterie d'indicateurs indispensables à la construction des outils de suivi des réalisations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

En définitive, les développements dans ce chapitre nous ont permis de bien cerner l'évolution du concept de performance à travers ses critères anciens et modernes, ses composantes. Aussi, nous avons présenté les outils nécessaires au pilotage de la performance.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : Rôle et place du contrôle de gestion dans la recherche de la performance

L'objectif dans ce chapitre est dans un premier temps de comprendre comment le contrôle de gestion intervient dans la recherche de la performance (déterminants de la performance) Dans un second temps, nous montrerons les outils de pilotage utilisés par le contrôle de gestion pour le pilotage des objectifs de son organisation. Enfin, nous ferons ressortir les avantages et inconvénients des différentes positions (place) du contrôle de gestion dans l'organigramme pour favoriser l'atteinte des objectifs.

2.1. Domaine d'intervention du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance

Le contrôle de gestion consiste à piloter l'atteinte de résultats, ceux-ci s'exprimant en des termes économiques (bénéfice, équilibre financier, création de valeur pour l'actionnaire, etc.). Sa fonction première n'est pas d'exercer une surveillance coercitive sur les membres de l'entreprise, mais de piloter l'atteinte des objectifs de l'organisation.

Mais l'atteinte des objectifs de résultat n'est pas exempte de risques, et plus les facteurs extérieurs sont hostiles, plus le contrôle est difficile.

C'est pourquoi il suppose en général plus que la seule atteinte d'un résultat, il est le plus souvent associé à l'idée d'une performance, c'est-à-dire à l'obtention de résultats en dépit de l'influence défavorable d'événements extérieurs, à la maîtrise des risques.

Le contrôle de gestion peut être défini comme une démarche de pilotage de la performance de l'entreprise. Cela suppose donc que le contrôle de gestion est l'interface entre la stratégie et les opérationnels.

Les domaines d'intervention du contrôle de gestion sont inhérents aux missions et attributions qui lui sont assignés.

Toutefois, il convient de noter que ces missions et attributions varient en fonction de la stratégie, de la culture, du management de l'entreprise.

Cependant, pour comprendre les domaines d'intervention du contrôle de gestion, il s'avère nécessaire de passer en revue les rôles dévolus par le contrôle de gestion et mettre l'accent sur le domaine du pilotage de la performance.

2.1.1. Missions du contrôle de gestion

Les principales missions attribuées au contrôle de gestion concernent :

- la démarche dynamique permanente de pilotage de la performance ;
- l'amélioration des outils et des systèmes d'information ;
- le dialogue et le conseil des dirigeants (ALAZARD & al. 2007 :21) ;

2.1.2. Attributions du contrôle de gestion

D'une façon synthétique, nous pouvons dire que les missions du contrôle de gestion se déclinent dans les attributions suivantes :

- ❖ **analyser la performance des activités afin d'optimiser leur pilotage** : dans cette optique, le contrôle de gestion doit essentiellement fournir les outils de connaissance des coûts, des activités et des résultats permettant d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats obtenus. Il doit trouver les voies et moyens d'apprentissage collectif (LORINO 2003 : 15). Ces outils doivent être pertinents et le contrôle de gestion doit les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte ;
- ❖ animer le dialogue de gestion ;
- ❖ organiser et animer la fonction contrôle

2.1.3. Les activités

Elles peuvent être réparties en trois grands domaines :

- l'aide au pilotage et la prise de décision (ALAZARD & al. 2007 : 29) ;
- la mesure et l'analyse des activités, des coûts et des résultats (LORINO, 2003 : 34) ;
- l'organisation et l'animation de la fonction (ALAZARD & al. 2007 : 32).

2.1.4. L'aide au pilotage stratégique et opérationnel, et à la prise de décision

Les activités ci-après peuvent être mentionnées :

- formaliser les objectifs et indicateurs de performance et garantir leur déclinaison opérationnelle ;
- organiser le dialogue de gestion autour de la recherche de la performance (moyens, objectifs, résultats) et contribuer au processus budgétaire ;
- produire les rapports de gestion et les tableaux de bord, pour aider à la prise de décision et contribuer à l'efficacité et l'efficience des processus de management. (ALAZARD & al. 2007 : 30).

2.2. Les outils de pilotage utilisés

L'objectif dans cette section est de présenter de manière succincte les différents outils utilisés par le contrôle de gestion pour assurer le pilotage de la performance de son organisation. Les outils utilisés par le contrôle de gestion peuvent se décliner en trois catégories à savoir :

- les outils de prévision ;
- les outils de mesure de la performance ;
- les outils de suivi de la performance ;

Il s'agit de les présenter de manière succincte tout en faisant montrer comment le contrôle de gestion (rôle et place) doit les utiliser pour parvenir à l'amélioration de la performance.

2.2.1. Les outils de prévision

Nous distinguons trois grandes catégories d'outils prévisionnels : la planification stratégique, la planification opérationnelle et le budget. Il s'agit de faire étalage de leur fonctionnement tout en faisant ressortir les différentes implications du contrôle de gestion.

2.2.1.1. La planification stratégique

La situation instable de l'environnement des entreprises nécessite de la part des dirigeants de la réactivité, de l'anticipation et de la transversalité pour agir dans le futur et assurer la pérennité de leur entreprise. Pour LÖNING & al. (2003 :97), « dans ce contexte, l'outil de

contrôle le plus orienté vers l'avenir est le plan stratégique, qui sera ensuite chiffré et décliné dans le plan opérationnel »

Nous pouvons définir la stratégie d'une entreprise comme étant l'ensemble des actions organisées dans le but d'atteindre des objectifs par rapport, d'une part, à ses forces et ses faiblesses, et d'autre part, aux opportunités et aux menaces. Quant à la planification, elle consiste à agir sur le futur.

Selon HELFER & al. (1996 :19), la planification est un instrument d'action parce qu'elle engendre une circulation d'information que chacun se sent motivé par la réussite de l'ensemble. Elle est enfin un instrument de cohérence car elle assure les ajustements entre les personnes, entre les divisions et entre les échéances.

Pour ALAZARD & al. (2007 :340), « le plan stratégique intègre les notions de "souhaitable" et de "possible" dans un ensemble cohérent et réaliste ». Il reprend les points clés de la stratégie, à savoir : les marchés et les produits de l'entreprise, les objectifs et les moyens pour les atteindre. Selon BESCOS & al. (1997 : 102), les étapes de la planification stratégique sont les suivantes :

- le repérage des menaces et opportunités potentielles de l'environnement ;
- l'analyse des forces et des faiblesses par rapport à la concurrence ;
- la formulation d'objectifs clairs et précis à partir de la confrontation entre les menaces et opportunités et entre les forces et les faiblesses ;
- la détermination de l'écart entre les résultats souhaités et les résultats possibles ;
- la mise en évidence d'actions destinées à réduire ce gap.

Le plan stratégique résulte donc de la confrontation entre les résultats de l'analyse des activités et le diagnostic des forces et des faiblesses de l'entreprise (BOUQUIN, 2001 : 304). Il est élaboré par la direction générale et porté à la connaissance des responsables des directions opérationnelles pour leur servir de cadre à leur action. Dans un environnement stable et en croissance, son horizon peut aller jusqu'à dix(10) ans. Mais l'incertitude et la turbulence de l'environnement réduit celui-ci à moins de 5ans. De nos jours, un plan stratégique est un outil avec des objectifs clairs. Sa procédure d'élaboration doit être plus décentralisée et davantage participative. Notons aussi qu'il ya des tendances récentes à qualifier la planification stratégique de management ou de réflexion stratégique. Ces

changements d'appellation ont pour origine l'incertitude et l'instabilité de l'environnement.

Toutefois le plan stratégique reste à un niveau de description générale du futur souhaité. Il faut arriver à transformer cette vision en plan précis et concrets. Selon LOÏNING & al. (2003 : 98), « *le plan stratégique conduit alors au plan opérationnel qui, dans l'univers du contrôle de gestion, représente véritablement l'outil d'articulation du court terme et du long terme* ».

Le rôle du contrôle de gestion est de suivre la mise en œuvre de la stratégie et de garantir sa cohérence des actions par rapport à ladite stratégie. Il permet aussi de relier le processus budgétaire aux choix stratégiques.

2.2.1.2. La planification opérationnelle

Il s'agit de traduire les choix stratégiques en actions pour chaque fonction de l'entreprise.

L'élaboration des plans opérationnels relève de la responsabilité des directions opérationnelles et cette phase permet d'analyser en détail la cohérence des orientations stratégiques et les conditions de mise en œuvre. D'une manière pratique, dans le plan opérationnel, on quantifie les objectifs retenus à long terme et on détermine les moyens nécessaires pour les atteindre. Il est élaboré sur un horizon de 2 à 3 ans et conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement. Il se subdivise souvent en plusieurs plans partiels : plan d'investissement, de financement, plan de ressources humaines, états financiers prévisionnels.

Pour BESCOS & al. (1997 : 132), l'établissement des plans opérationnels comporte généralement les étapes suivantes :

- l'envoi aux responsables concernés du rappel des choix stratégiques, les hypothèses économiques communes pour assurer l'homogénéité des approches, le calendrier à respecter, les documents à utiliser et les procédures à suivre ;
- le retour des projets de plans qui donne lieu à l'élimination à des incohérences et à des arbitrages. On aboutit à des accords sur la répartition des objectifs, des moyens et des résultats. C'est la contractualisation des objectifs ;

- l'agrégation des différents plans chiffrés pour disposer d'une vue globale. En réalité, il s'agit d'aboutir à l'élaboration des documents de synthèse prévisionnels à l'horizon du plan : le compte de résultat, le plan de financement et le bilan prévisionnel.

Ces documents doivent être actualisés régulièrement par rapport aux prévisions budgétaires et aux réalisations.

Dans les différentes étapes, le service de contrôle de gestion joue un rôle important. Il doit piloter les étapes, conseiller les différentes directions opérationnelles, organiser les arbitrages et gérer le calendrier. Il doit également effectuer une étude de la rentabilité des investissements proposés (ROI, TIR, VAN). Il effectue la valorisation et la présentation du plan global au niveau supérieur. La planification opérationnelle est souvent confondue avec l'élaboration du budget.

2.2.1.3. Le budget

Selon HORNGREN & al. (2003 :4), « *un budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects tant financiers que non financiers, et tien lieu de feuille de route pour l'entreprise* ».

Les budgets sont parmi les outils les plus utilisés pour planifier et maîtriser la gestion d'une entreprise. Le budget joue un rôle de coordination et de communication. C'est un outil de gestion prévisionnelle parce qu'il permet à l'avance de repérer les difficultés et de choisir les programmes d'activités. Il est également un outil de délégation et de motivation. Les plans d'actions et les budgets sont élaborés à partir du plan opérationnel. Après avoir donné la définition du concept, nous montrons les différentes étapes de son élaboration.

Le rôle du contrôle de gestion dans la préparation du budget consiste à fournir une assistance méthodologique aux managers, produire les tableaux de bord de suivi et d'aider à l'élaboration. Le contrôle de gestion intervient également dans la définition des responsabilités et la négociation des contrats d'objectifs.

2.2.2. Les outils de mesure et de suivi des performances

Le contrôle de gestion est un processus qui permet de vérifier que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience par l'entreprise. Le contrôle de gestion utilise le contrôle budgétaire et les tableaux de bord.

2.2.2.1. Le contrôle budgétaire

La comparaison des réalisations avec les prévisions est une étape importante dans le processus de contrôle budgétaire. Son utilité est de faire ressortir les écarts dès qu'ils existent, de permettre l'identification de leurs causes et de les faire connaître à ceux qui en sont responsables ainsi qu'à ceux qui peuvent agir en conséquence. L'objectif central est qu'il faut mettre en évidence, partout où l'on peut, les responsabilités de gestion. Le contrôle budgétaire consiste à comparer de façon pertinente, les résultats réels aux prévisions. Il va permettre de calculer :

- les écarts sur quantités qui mettent en cause les notions de rendement et de productivité ;
- les écarts sur prix qui intéressent les relations d'entreprise avec son environnement ;
- les écarts provenant des variations dans le taux d'emploi des moyens et dont les causes peuvent être soit d'ordre interne, soit d'ordre externe (LAUZEL & al. 1994 : 250).

Le contrôle budgétaire va également permettre de rechercher les causes des écarts, d'informer la hiérarchie et de prendre les mesures correctives nécessaires. Il doit également garantir la coordination des plans d'actions entre eux et permettre de s'assurer que la consolidation de ces plans d'actions sera conforme à l'objectif global.

Le rôle du contrôle de gestion dans le contrôle budgétaire est donc de constater, analyser et expliquer les écarts en rapprochant périodiquement les réalisations aux prévisions. Il peut décider si nécessaire de mettre en œuvre les actions correctrices qui peuvent porter sur les moyens ou sur les objectifs. Il doit également informer la direction des écarts constatés. Mais, il faut souligner que les seuls écarts importants et nécessitant une intervention de la direction sont portés à sa connaissance.

Le contrôleur de gestion traite les autres écarts directement avec les responsables opérationnels dans des formes qui varient selon le niveau hiérarchique. Le système de contrôle budgétaire doit aboutir à surveiller les délégations et à motiver les responsables ; c'est à ce prix qu'il a tout son sens.

Le contrôle budgétaire est important parce qu'il fournit une information indispensable au dirigeant et aux autres responsables qui s'engagent sur des objectifs et utilisent des ressources de l'organisation (BOUQUIN, 2001 : 388). C'est l'un des outils privilégiés du contrôle de gestion. Il est aussi important que les autres outils de pilotage de l'entreprise à savoir le tableau de bord.

2.2.2.2. Les tableaux de bord et indicateurs de performance

Par analogie avec le tableau de bord d'un avion ou d'une voiture, un tableau de bord est un outil de gestion regroupant les indicateurs – financiers et non financiers – les plus pertinents pour permettre aux responsables de piloter la performance de leur activité.

Le tableau de bord est un système de mesure de la performance qui facilite le pilotage des activités dans une organisation. Il fournit aux dirigeants, une vue rapide et complète de leur affaire.

Le tableau de bord vise plusieurs objectifs :

- constituer un outil de pilotage réactif, qui délivre une information rapidement et de façon ciblée ;
- fournir une information aux différents responsables d'une entreprise, et non seulement à la direction générale ;
- donner à chacun les informations dont il a besoin pour piloter la performance de son entité, tout en garantissant une cohérence globale des informations.

2.3. Position dans l'organigramme

La place du contrôle de gestion dans l'organigramme de son organisation influence sa capacité à avoir accès à l'information fiable et au moment voulu. Cela a un impact sur la qualité et la fréquence de ses interventions qu'il soit proche de la direction générale, de la

direction financière au proche des opérationnels. In fine sa contribution à la recherche de la performance ne sera pas de qualité et pertinente.

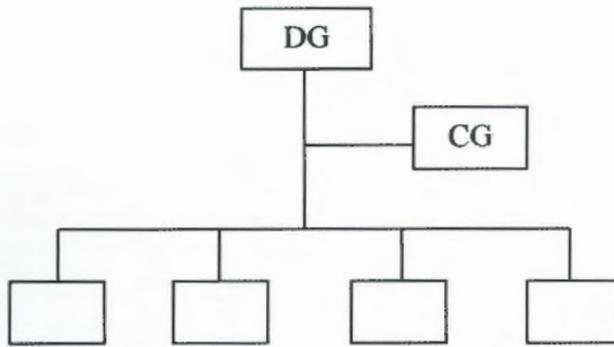
Le niveau de rattachement du contrôle de gestion à l'organigramme est fonction de la taille, l'ampleur des problèmes qui justifient la création du poste, la vision du dirigeant et d'autres considérations (ALAZARD & al. 2007 : 34). Dans ces conditions, il ressort plusieurs modes de rattachement hiérarchique du Contrôle de gestion dans les entreprises. Nous parlerons notamment du rattachement : à la direction générale (DG), à la direction financière ou encore au même niveau que d'autres directions.

2.3.1. Rattachement à la Direction Générale

Cette position se justifie par l'étendue du champ d'action du contrôleur de gestion : au niveau de la stratégie, de la contractualisation des objectifs et au niveau de l'exploitation (opérationnel). C'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie (BOUIN & al. 2004 : 56). C'est le meilleur rattachement souhaitable car qui parle de rattachement hiérarchique parle de subordination. Il garantit l'indépendance de l'activité de contrôle de gestion : pertinence du traitement de l'information, maîtrise des délais de remontée, position plus proche du conseil et d'aide à la décision. On note également comme avantage le renforcement de la légitimité du contrôleur de gestion qui ne dispose pas de pouvoir hiérarchique par ce bon positionnement.

L'inconvénient de ce type rattachement est le risque de déconnection par rapport au terrain (MALO, 2000 :294). Il prive le contrôle de gestion d'une synergie avec les services comptables pour la fourniture de certaines informations. Un autre inconvénient de ce mode de positionnement est le risque de développement de conflits entre le contrôle de gestion et les opérationnels. Ces derniers peuvent le prendre pour un inspecteur.

Figure 2 : Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale



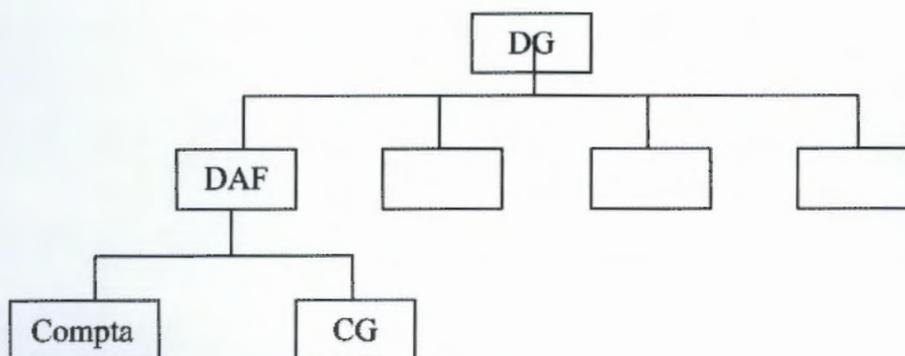
Source : BOUIN & al. (2004 :56)

2.3.2. Rattachement à la DF

Dans cette position, il ya une certaine dépendance du contrôleur de gestion vis-à-vis du directeur financier. Il se trouve directement sous l'autorité de ce dernier. Cette situation peut nuire à la communication avec les autres directions et restreindre le terrain du contrôleur de gestion au domaine financier (ALAZARD & al. 2007 :34). Les informations financières seront privilégiées au détriment des données physiques et opérationnelles (volume, délai, qualité). Cette situation présente aussi, selon BOUIN & al. (2004 :56), les inconvénients suivants : le directeur financier peut constituer un "écran" plus ou moins opaque entre le contrôleur de gestion et le directeur général ; le contrôle de gestion est très comptable et il ya une déconnection par rapport au terrain. Les rapports du contrôle de gestion sont plus difficiles avec les opérationnels.

Le seul avantage de ce mode de rattachement est l'accès facile à l'information comptable (LÖNING & al.2003 : 267).

Figure 3 : Rattachement du contrôle de gestion à la direction Financière

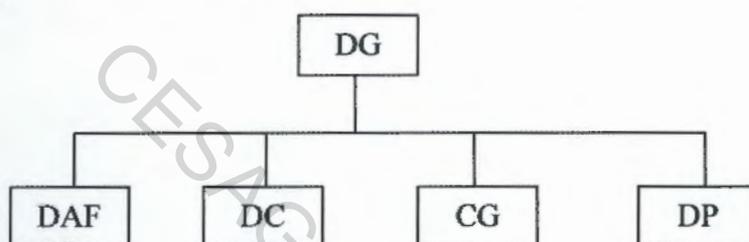


Source : LÖNING & al. (2003 :262)

2.3.3. Rattachement au même niveau que d'autres directions

Toutes les directions en-dessous de la direction générale sont sur la même ligne. Cela facilite les échanges entre les directions et accorde au contrôleur de gestion un pouvoir identique à celui des autres directions. C'est une position proche du rattachement à la direction générale qui présente sensiblement les mêmes avantages (BESCOS & al. 1997 :463). On se retrouve dans le même cas en termes d'avantages et d'inconvénients que dans le rattachement à la direction générale.

Figure 4 : Rattachement du contrôle de gestion au même niveau que les autres directions.



Source : BOUIN & al. (2004 : 57)

A la lumière de ces développements, nous voyons que le rattachement à la direction générale présente beaucoup d'avantages. Il donne au contrôle de gestion l'indépendance et l'autorité nécessaires pour exercer ses missions. Mais le contrôleur de gestion doit pouvoir écouter, communiquer avec tous les services et assister les opérationnels ainsi que jouer son rôle de conseil. C'est pourquoi, nous pensons que le meilleur mode de rattachement du CG est celui qui le positionne au même niveau que les autres directions opérationnelles et fonctionnelles.

2.4. Les déterminants de la performance

La performance étant l'atteinte de l'objectif désigné, son évaluation se fera en se référant à ce qui a été fixé. « La question finale de la performance est de savoir si l'entreprise a réalisé des progrès, ou si les progrès ont été annulés par des dysfonctionnements » (CAPPELLETI & al. 2004 :139). Ici en ce qui nous concerne il s'agira de voir comment le contrôle de gestion permettra à l'entreprise d'atteindre ses objectifs et par conséquent de s'améliorer.

Pour évaluer et améliorer l'apport du contrôle de gestion dans la recherche de performance, il serait nécessaire de connaître les variables qui déterminent cette participation. Ainsi, nous verrons les déterminants de chacune de ces contributions dans cette quête de performance.

Les déterminants de la performance seront constitués essentiellement de toutes les conditions (variables) qui contribuent à l'amélioration des interventions du contrôle de gestion dans l'atteinte des objectifs de l'organisation. Ces déterminants de la performance se situent à plusieurs niveaux à savoir :

2.4.1. Plan stratégique et implication du contrôle de gestion

Selon LOÏNING & al. (2003 : 98), « *le plan stratégique conduit alors au plan opérationnel qui, dans l'univers du contrôle de gestion, représente véritablement l'outil d'articulation du court terme et du long terme* ». Le rôle du contrôle de gestion est de suivre la mise en œuvre de la stratégie et de garantir sa cohérence des actions par rapport à ladite stratégie. Il permet aussi de relier le processus budgétaire aux choix stratégiques.

La contribution du contrôle de gestion se présente par son apport dans l'aide détermination et à l'évaluation des stratégies possibles et in fine au choix de la stratégie. Son moment et sa fréquence d'intervention sont très importants. Aussi le contrôle de gestion doit s'assurer de la cohérence et de la durée du plan stratégique.

2.4.2. Plan opérationnel et implication du contrôle de gestion

Pour BESCOS & al. (1997 : 132), l'établissement des plans opérationnels comporte généralement les étapes suivantes :

- l'envoi aux responsables concernés du rappel des choix stratégiques, les hypothèses économiques communes pour assurer l'homogénéité des approches, le calendrier à respecter, les documents à utiliser et les procédures à suivre ;
- le retour des projets de plans qui donne lieu à l'élimination à des incohérences et à des arbitrages. On aboutit à des accords sur la répartition des objectifs, des moyens et des résultats. C'est la contractualisation des objectifs ;
- l'agrégation des différents plans chiffrés pour disposer d'une vue globale. En réalité, il s'agit d'aboutir à l'élaboration des documents de synthèse prévisionnels à

l'horizon du plan : le compte de résultat, le plan de financement et le bilan prévisionnel.

Ces documents doivent être actualisés régulièrement par rapport aux prévisions budgétaires et aux réalisations.

Dans les différentes étapes, le service de contrôle de gestion joue un rôle important. Il doit piloter les étapes, conseiller les différentes directions opérationnelles, organiser les arbitrages et gérer le calendrier. Il doit également effectuer une étude de la rentabilité des investissements proposés (ROI, TIR, VAN). Il effectue la valorisation et la présentation du plan global au niveau supérieur. La planification opérationnelle est souvent confondue avec l'élaboration du budget.

2.4.3. Les budgets et implication du contrôle de gestion

Selon HONORAT (2008 : 15), « trois pré requis sont nécessaires pour établir un budget :

- une direction des opérationnels, un contrôle de gestion aux rôles distinctement établis ;
- une structure claire de l'entreprise ;
- une stratégie énoncée et connue.

Pour HONORAT (2008 : 22), « le rôle du contrôle de gestion est dans un premier temps de traduire les objectifs et indicateurs stratégiques de la direction en objectifs, moyens et indicateurs pour les opérationnels. Dans un second temps, le contrôle de gestion doit mettre en place des navettes budgétaires. Enfin, le contrôle de gestion doit s'assurer de la réalisation des objectifs par l'analyse des indicateurs ».

2.4.4. Compréhension des outils de mesure et de suivi de la performance par les opérationnels

Selon ALAZARD & al. (2007 : 29), « l'une des activités du contrôle est d'aider au pilotage stratégique et opérationnel et à la prise de décision ».

En d'autres termes, le contrôle de gestion se doit tant au niveau global que local de mettre à la disposition des opérationnels des outils leur permettant de mesurer et de suivre leur performance (Tableaux de bords et indicateurs de performance, contrôle budgétaire).

2.4.5. Performance qualité

Selon DEMING (2002 :20) : « la qualité est le seul facteur qui peut affecter la performance à long terme d'une entreprise ». Elle améliore la productivité, la position face à la concurrence et garantit la survie de l'entreprise. En effet, l'amélioration de la qualité fait des heures de travail et de temps machine qui auraient été gaspillées, pourraient être utilisées à la réalisation d'un bon produit et d'un meilleur service.

Dans la pratique la qualité se décline sous deux formes internes et externes. Ce qui nous intéresse ici c'est la qualité au niveau interne qui correspond à l'amélioration du fonctionnement interne de l'entreprise. L'objet de la qualité interne se de mettre en œuvre des moyens permettant de décrire au mieux l'organisation, de repérer et de limiter les dysfonctionnements.

Le contrôle de gestion devra s'assurer de la qualité des processus de sa structure.

Ces déterminants de la performance (variables) suscités nous permettrons d'analyser l'incidence du contrôle de gestion dans la recherche de la performance de l'organisation et in fine de proposer des voies d'amélioration.

En définitive, les développements dans ce chapitre nous ont permis de comprendre comment le contrôle de gestion intervient dans la recherche de la performance (déterminants de la performance) Aussi , nous avons montré les outils de pilotage utilisés par le contrôle de gestion pour le pilotage des objectifs de son organisation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude

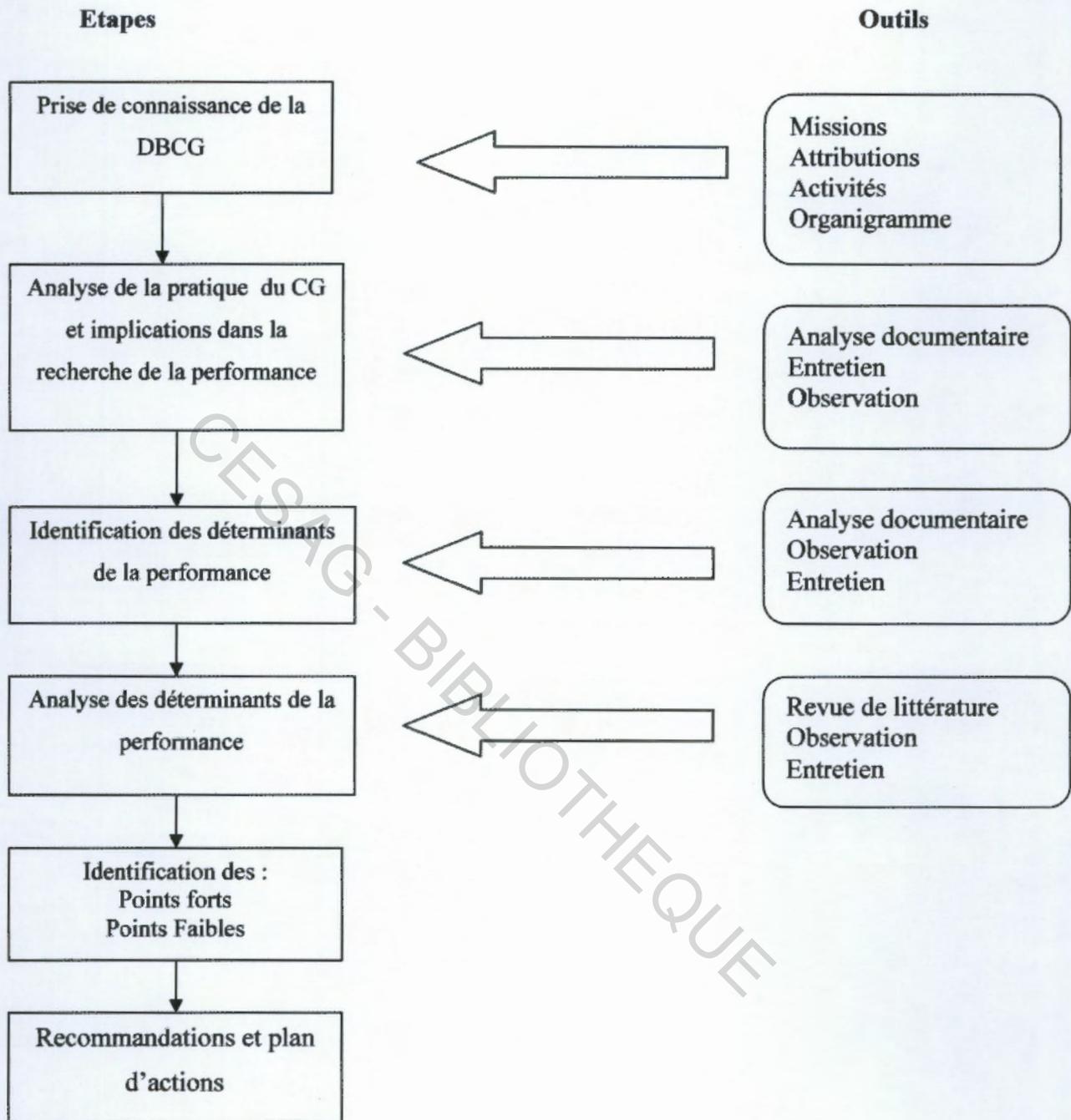
Après avoir présenté le concept de performance et les outils nécessaires à son pilotage, nous pouvons aborder la phase de diagnostic du rôle joué par le contrôle de gestion dans le pilotage de la performance à CIE S.A en présentant notre modèle d'analyse.

Les données collectées dans le cadre de cette démarche seront analysées pour ressortir les forces et les faiblesses (déterminants de la performance) par rapport aux différentes implications du contrôle de gestion. Les outils de collectes suivants seront utilisés : l'entretien, la recherche et l'analyse documentaire.

3.1. Schématisation du modèle d'analyse

La schématisation du modèle conceptuel est l'aboutissement de la revue de littérature. Le travail théorique effectué précédemment, nous a permis de proposer un modèle théorique pour résoudre le problème posé. Le schéma du modèle de notre modèle d'analyse se présente comme suite (figure n°5)

Figure 5 : Schéma du modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes

Explication du Modèle

Pour résoudre le problème posé, la première étape consistera en une connaissance de la structure chargée du contrôle de gestion. Pour cela nous prendrons connaissance des missions, attributions, activités, organigramme de cette structure.

La seconde étape consistera à partir de l'entretien, de l'analyse documentaire et de l'observation à prendre connaissance de la pratique du contrôle de gestion et de ses implications (aide à la définition de la stratégie, au déploiement de la stratégie et des outils de pilotage) dans l'atteinte des objectifs.

La troisième étape consistera à identifier les déterminants de la performance présents au sein de la structure. La quatrième étape consistera à confronter les déterminants de la performance identifiés théoriquement à ceux en vigueur au sein de la structure pour en faire ressortir les forces et les faiblesses (Cinquième étape).

La sixième étape consistera à faire ressortir les risques liés à ces faiblesses.

A la septième et dernière étape nous proposerons certaines recommandations et nous élaborerons un plan d'actions pour palier à ces différentes faiblesses ; cela dans l'optique d'améliorer d'une part la pratique du contrôle de gestion et ses interventions dans la recherche de la performance de l'organisation.

3.2. Les outils de collecte des données

Pour avoir le maximum d'informations, nous réaliserons la collecte des données auprès de personnes ressources à l'aide de plusieurs supports. Nous consulterons également la documentation interne. Cette démarche nous permettra de cerner les différentes implications du contrôle de gestion ; ce qui constituera pour nous une base pour l'amélioration de performance (organisationnelle, qualité). Les outils utilisés seront ceux utilisés supra.

3.2.1. L'entretien

C'est une technique de collecte d'informations à l'aide d'une conversation plus ou moins dirigée avec un ou plusieurs répondants. Il nous permettra de recueillir des données d'ordre

qualitatif sur l'entreprise, sur la fonction et le système de contrôle de gestion mieux comprendre son organisation, ses missions, ses activités. Aussi nous aurons des entretiens avec le Sous-directeur de DBCG, les responsables de la planification, du suivi budgétaire, les responsables des Tableaux de bord au niveau central (CIE) et local (Yamoussoukro, Korhogo et Abidjan), le responsable de la DQSE. Ces personnes sont au cœur du management de l'entreprise, de sa planification et de son contrôle. Un guide d'entretien prenant en compte les questions relatives à la stratégie, la planification, la performance et à son déploiement, les aspects organisationnels et le contrôle de gestion servira de support.

3.2.2. Recherche et analyse documentaire

Nous prendrons en compte plusieurs ouvrages qui traitent de notre pour asseoir le cadre théorique de notre étude. La liste de ses ouvrages sera donnée dans l'analyse documentaire.

3.2.3. L'observation sur le terrain

Nous observerons comment se fait les différentes interventions du contrôle de gestion dans la recherche de performance et avec quels outils.

3.2.4. La méthode d'analyse des résultats

Les données collectées à partir de l'entretien et du questionnaire seront analysées et interprétées pour ressortir les forces et les faiblesses issues de l'intervention du contrôle dans l'atteinte des objectifs de l'entreprise. Elles serviront également à l'amélioration de la performance et donc à la création de valeur ajoutée. L'analyse des données permettra de confronter les résultats auxquelles nous aurons abouti aux conclusions de l'analyse théorique. Notre solution sera basée sur cette confrontation.

Cette méthodologie de la recherche nous indique le déroulement de cette étude. Elle nous servira de support pour effectuer la connaissance de l'entreprise, l'identification des forces et des faiblesses en matière de pilotage de la performance par le contrôle de gestion, la présentation du résultat de notre réflexion et les recommandations pour un meilleur pilotage de la performance de l'entreprise.

Cette première partie fondée sur une revue de la littérature, nous a permis de comprendre le concept “performance” et le pilotage de la performance. Cela nous a permis d’affirmer que le contrôle de gestion se trouve au cœur du pilotage de la performance dans une organisation.

Cette analyse nous a permis de poser les bases nécessaires au traitement de la problématique que nous avons posée, notamment le rôle et la place du contrôle de gestion dans la recherche de la performance à CIE.

La méthodologie que nous avons élaborée va nous permettre de parvenir à la solution. Cette démarche est l’objet de la seconde partie de nos travaux. Elle va consister en :

- une présentation générale de la CIE ;
- présentation de la DBCG, de la pratique du contrôle de gestion et de ses différentes interventions dans l’amélioration de la performance.

Enfin, au dernier chapitre, nous présenterons nos différents résultats, nous proposerons des recommandations en vue de l’amélioration des interventions du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance.

PARTIE II :
CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les différents travaux de recherches scientifiques sur l'organisation du travail et les différentes théories sur le contrôle de gestion ont permis de générer et de mettre en œuvre de nombreux outils de pilotage et de management des entreprises. Ces outils, aussi nombreux que variés, sont utilisés selon les circonstances et les besoins des entreprises. Ils sont mis en œuvre, en général, par la fonction du contrôle de gestion qui doit garantir leur cohérence avec les objectifs fixés.

Cependant, l'existence et/ou le développement de la fonction de contrôle de gestion, varie d'une entreprise à une autre.

Notre objectif dans cette partie est de faire ressortir :

- ❖ le rôle du contrôle de gestion dans l'animation du système de gestion de la performance ;
- ❖ d'analyser leurs forces et leurs faiblesses pour aboutir une structure permettant d'assurer un meilleur pilotage de la performance de la CIE. Pour ce faire, notre développement s'effectue dans les chapitres suivants :
 - dans le chapitre 4, nous présenterons la CIE. Il s'agira pour nous de présenter, de manière générale, les missions, les activités et l'organisation de l'entreprise ;
 - à travers le chapitre 5, il s'agira de décrire les pratiques actuelles du contrôle de gestion et sa contribution dans la quête de performance;
 - enfin au chapitre 6, il s'agira de mener une profonde réflexion qui consistera à en confronter les déterminants de la performance (théoriques et à ceux pratiqués) pour en déceler les forces et faiblesses (et les risques qui en découlent). Nous indiquerons dans ce chapitre un plan d'action et les recommandations à entreprendre dans le but d'améliorer les implications du contrôle de gestion dans la recherche de performance.

Chapitre 4 : Présentation de la CIE

La Compagnie Ivoirienne d'Electricité est une société privée du secteur public. Sa vocation première consiste donc à mettre à la disposition des populations de tous azimuts de l'électricité. Elle obéit donc aux contraintes liées au service public.

La CIE est une société ivoirienne de droit privé. C'est une société anonyme au capital de 14 Milliards FCFA. Son siège social est situé à Abidjan – Treichville, 1 Avenue Christiani.

Notre objectif dans le chapitre est de donner une présentation générale de la CIE à travers ses missions et activités ainsi que son organisation et son mode de fonctionnement.

4.1. Description de l'entité

La Compagnie Ivoirienne d'Electricité (CIE) créée le 24 août 1990 est une société anonyme au capital de 14 milliards de francs CFA. C'est une société privée chargée de la production, du transport, de l'exportation, de l'importation, de la distribution et de la commercialisation de l'énergie électrique sur l'ensemble du territoire de la Côte d'Ivoire, et dans la sous-région ouest africaine, la CIE est un des leaders de son secteur sur le continent africain. L'Etat de Côte d'Ivoire et la CIE sont liés par une convention de concession de type affermage.

4.1.1. Historique

Le secteur électrique joue un rôle essentiel dans le développement économique d'un pays en assurant les besoins de la croissance industrielle et en répondant à l'aspiration et au mieux être des populations.

La plupart des Etats parvenus à l'indépendance l'ont organisé très tôt selon la même structure politique, monopolistique et verticalement intégré. C'est dans ce contexte que nous situons le secteur de l'électricité en Côte d'Ivoire.

La Compagnie Ivoirienne d'Electricité a vu le jour le 24 Août 1990. Elle est née des cendres de l'ancienne Energie Electrique de Cote d'Ivoire (E.E.C.I), Société d'Etat.

Notons qu'auparavant l'histoire de l'électricité a débuté en Cote d'Ivoire en 1910 par l'électrification de Grand- Bassam, alors première capitale de Côte d'Ivoire. Elle s'est

poursuivie progressivement avec l'électrification de Bingerville en 1930 et plus tard Abidjan en 1938. A partir de 1952, on assiste à la création de l'E.E.C.I (Energie Electrique de Côte d'Ivoire) chargée de la production, du transport et de la distribution de l'énergie, de l'extension et du renouvellement des ouvrages.

A la faveur du miracle économique ivoirien durant la décennie 70, l'E.E.C.I réalisa une augmentation importante des capacités de production, une extension du réseau électrique et une valorisation des ressources énergétiques nationales, en particulier l'hydroélectricité. Mais ce développement exceptionnel n'a pu résister à la récession économique des années 80.

Devant les difficultés d'exploitation et de gestion rencontrées par l'E.E.C.I (délestage d'environ 220 GWh, déficit du secteur de près de 36 milliards, baisse de la demande...), l'Etat ivoirien signe un protocole d'accord avec la Société d'Aménagement Urbain Rural (S.A.U.R) dans le cadre des politiques d'ajustements structurels imposés par la Banque Mondiale et le Fonds Monétaire International. Ce protocole d'accord fixe donc les modalités de mise en œuvre du processus permettant de concéder le service public national de production, du transport, de la distribution et d'exploitation à la SAUR. Celle-ci se devrait d'en améliorer les performances, les autorités ivoiriennes annoncèrent-elles par n°90-1389 du 15 Octobre 1990, la concession de la gestion du secteur de l'électricité à un opérateur privé : **la Compagnie Ivoirienne d'Electricité (C.I.E)**. Elle démarre ses activités le 1^{er} Novembre 1990.

La convention signée avec l'Etat de Cote d'Ivoire arriva à son terme le 31 Octobre 2005. Le renouvellement de ce contrat a suscité des remous tant au niveau national qu'à l'intérieur de l'entreprise .Cependant, à la suite de négociations avec l'autorité concédante, la C.I.E obtient le renouvellement de son contrat pour une durée de quinze (15) ans à compter du 12 Octobre 2005.

Il faut noter cependant que dans ce nouveau contrat, l'Etat manifeste sa volonté de prendre part au capital de la C.I.E. Le taux de participation de l'Etat de Cote d'Ivoire sera fixé à 15% des 14 milliards de capitalisation. L'Etat en tant qu'actionnaire a un droit de regard effectif sur toutes les décisions qui seront prises à la C.I.E.

4.1.2. Missions, objectifs et moyens d'actions

La CIE a pour mission principale d'exploiter l'ensemble des ouvrages de production, de transporter et de distribuer l'électricité en Côte d'Ivoire et dans la sous région. Ainsi elle supporte l'intégralité des charges de fonctionnement, d'entretien courant et de gestion. Elle réalise les travaux de branchement. Elle propose dans le cadre des conventions périodiques les travaux d'extension et de renouvellement. Elle facture, encaisse et réalise les travaux de renouvellement qui lui sont confiés par l'Etat.

Conscients de l'importance du Secteur de l'Electricité pour le bien être des populations et le développement économique de la Côte d'Ivoire, et au vu des enseignements tirés de leur première période de collaboration (1990-2005), L'Etat de Côte d'Ivoire et la CIE ont manifesté leur intention de poursuivre leur partenariat pour une autre période de 15 ans (2005-2020) et de le renforcer sur la base des principes et objectifs suivants :

- la nécessité d'optimiser les coûts de gestion du Secteur de l'Electricité et d'améliorer ses performances techniques et l'efficacité de sa gestion ;
- la nécessité d'accélérer l'accès à l'électricité de la population actuellement non desservie;
- la fourniture d'électricité au plus grand nombre de clients à un prix raisonnable ;
- la volonté de conforter le rôle de la Côte d'Ivoire en matière de fourniture d'énergie électrique dans la région ;
- la nécessité d'assurer l'équilibre financier du Secteur de l'Electricité, tant dans sa dimension globale que pour chacun de ses opérateurs, afin de rendre possible son développement ;
- le besoin d'optimiser les moyens de financer les investissements du Secteur de l'Electricité en mettant en place des mécanismes adéquats
- la transparence dans la gestion du Service Concédé et le renforcement des mécanismes propres à l'assurer, notamment par le biais d'un réexamen périodique ;
- la continuité du cadre général de la gestion du Service Concédé tant en ce qui concerne la nature du contrat que les périmètres fonctionnels et géographique de la Concession ;

- la reconnaissance de la complémentarité des rôles et fonctions entre l'Autorité Concédante et le Concessionnaire, ainsi que la volonté des Parties de renforcer leur collaboration pour le développement du Secteur de l'Electricité ;
- l'adéquation du cadre institutionnel pour assurer la pérennité et le développement du Secteur de l'Electricité, moyennant la clarification des missions respectives des entités qui le composent ;
- la volonté de renforcer le partenariat public privé au moyen d'une prise de participation de l'Etat dans la CIE, sous forme d'une cession d'actions de son actionnaire majoritaire n'excédant pas dix huit pour cent (18 %) du capital ; cette prise de participation devant faire l'objet d'un protocole d'accord.

Pour mener à bien sa mission la CIE s'est dotée de moyens technique, matériel et humain. Ainsi, elle a mis sur place une nouvelle organisation et une nouvelle structure basée sur la décentralisation, la responsabilité, la délégation et la communication.

Elle s'est dotée de nouveaux outils de travail et moyens modernes de gestion (parcs automobiles et micro-ordinateurs...). Pour exploiter efficacement toutes ses ressources, une politique rationnelle de gestion sera mise en vigueur. C'est ainsi que va naître la charte de la politique managériale. Cette charte, avec ses 12 valeurs permet de rapprocher les préceptes universels du management à la réalité de l'environnement socioculturel africain, et favorise la prise en compte de ces valeurs culturelles dans la gestion des entreprises modernes africaines.

Au vue de tout ce potentiel technique, managérial et humain qui nécessite une organisation rationnelle, nous verrons quel type d'organisation la CIE a mis sur place.

4.1.3. Métiers principaux de la CIE

La Compagnie Ivoirienne d'Electricité, pour assurer sa mission de service public, regroupe en son sein quatre grands métiers:

- ❖ **La Production** : coordination de l'exploitation des ouvrages de production hydraulique et thermique d'électricité ;
- ❖ **Le Transport** : transport d'électricité haute et très haute tension à partir des centrales de production jusqu'aux réseaux de distribution ;

- ❖ **Le Mouvement d'énergie** : coordination de l'exploitation du réseau électrique interconnecté haute tension (tension HTB). Gestion du flux d'énergie électrique pour alimenter les postes sources de distribution moyenne tension (tension HTA) et les postes d'interconnexion HTB des pays étrangers.
- ❖ **La Distribution**: acheminement de l'électricité à moyenne et basse tension à partir des postes électriques jusqu'au consommateur final.

4.1.4. Organisation

Les dirigeants de la C.I.E ont mis en place une politique de décentralisation de ses services et activités afin de suivre efficacement son exploitation.

Celle-ci épouse étroitement la philosophie de management adoptée par la compagnie. Chargée de distribuer l'électricité sur l'ensemble du territoire national et pour faire face à la dispersion de son personnel, la CIE a opté pour une organisation pratique : la décentralisation des structures. Celle-ci permet à la compagnie d'être proche des besoins de ses clients privés et industriels pour lesquels la mise à disposition d'une énergie permanente et bon marché est un facteur de bien être.

- ❖ Responsabilisation avec délégation de pouvoirs

La décentralisation est complétée par une délégation effective du pouvoir de décision, une responsabilisation pour lutter contre la pression communautaire. Car elle permet de situer clairement la responsabilité de chacun.

- ❖ Une séparation des fonctions organisationnelles

Dans les centres d'exploitation, il y a autant que possible une séparation des fonctions commerciales (abonnement/branchement, encaissement, comptabilité, litige), administratives (facturation, gestion budgétaire, gestion du patrimoine immobilier et informatique), techniques (branchement, maintenance, dépannage, études et devis) et stocks (matériels de maintenance et dépannage, compteurs).

- ❖ L'intégration d'une règle de contrôle mutuel dans les procédures

Nul ne doit être au début et à la fin d'une opération lorsque celle-ci comporte des risques financiers. Tel est le substrat de l'organisation de la compagnie. Par ailleurs, il y a un contrôle centralisé pour s'assurer de l'intégrité des opérations.

❖ Une organisation en réseau

Non seulement la CIE a opté pour une organisation à faible distance hiérarchique, mais elle a misé autant que possible sur une organisation en réseau pour favoriser la délégation et le contrôle mutuel.

❖ L'outil informatique comme appui

La décentralisation va jusqu'aux aspects budgétaires et se trouve de ce fait, confrontée par un contrôle permanent des procédures. Elle prend appui et de manière efficace sur l'outil informatique, notamment par la mise au point en 1992 d'un logiciel de gestion des abonnés de l'électricité, GESABEL entièrement conçu par des ingénieurs informaticiens de la CIE.

❖ Le management par la qualité, sécurité et environnement

Le 10 juin 1999, la CIE s'est engagée dans la démarche qualité. Celle-ci se définit comme un ensemble de caractéristiques qui confèrent à une organisation l'aptitude à satisfaire les besoins d'un client.

A travers cette approche, la CIE cherche la consolidation de ses acquis et la réduction permanente des coûts par l'élimination des gaspillages, la réduction des dysfonctionnements et l'amélioration permanente des processus, la satisfaction des clients, l'autorité concédante et le respect des exigences.

Cet engagement s'est soldé en 2001 par la certification ISO 9001 versions 2000 (système de management de la qualité). L'ambition de la compagnie est de maintenir ce certificat et de l'étendre aux normes de la sécurité OHSAS 18001 et de l'environnement ISO 14001.

❖ La vie sociale à la CIE

La compagnie développe et finance un système d'assurances sociales efficace qui permet des remboursements à 80% sans aucune cotisation du personnel. De plus, la CIE dispose

de médecins et d'infirmiers qui dispensent des consultations et des soins gratuits pour le personnel et les familles.

Des fonds sociaux ont été mis en place pour permettre aux travailleurs de la compagnie de supporter au mieux la pression culturelle communautaire. Ce sont :

- le Fond de Solidarité (FS) : pour participer aux événements familiaux que sont les mariages, naissances, baptêmes, décès ascendants et agents ;
- le Fond Epargne Emprunt (FEE) : permet au personnel d'épargner en vue d'investissement et d'acquisition de biens mobiliers;
- le Fond Commun de Placement (FCP) : permet au personnel d'investir en action. Il est alors propriétaire d'une partie de l'entreprise et se sent solidaire des résultats de l'entreprise. Ce fond est une assurance pour le travailleur de la CIE de bénéficier d'un pécule lors de son départ de l'entreprise quel que soit la raison.

Les informations sont ainsi traitées dans les services décentralisés et consolidées au siège pour la prise de décisions stratégiques.

Ainsi, distingue-t-on les Directions Fonctionnelles et les Directions Opérationnelles.

Il convient toutefois de noter que la CIE a procédé à un découpage par Directions Régionales à l'intérieur desquelles se trouvent des secteurs et des arrondissements qui constituent des centres de profit.

↓ Les Directions Fonctionnelles

Elles servent d'unité de soutien aux directions opérationnelles. Elles s'occupent des charges administratives et de la production de tous les documents nécessaires aux prises de décisions.

- la Direction Générale : elle définit la politique générale de la société en fixant les objectifs et en donnant les moyens aux différentes structures de les atteindre ;
- le Secrétariat Général ;
- la Direction Centrale des Ressources Humaines (D.C.R.H) ;
- la Direction Centrale Gestion Finances et Logistique (D.C.G.F.L) : Elle est composée des Direction Financière et Comptable (D.F.C), la Direction du Budget

et du Contrôle de Gestion (D.B.C.G), la Direction des Etudes Economiques (D.E.E) et de la Direction de la Logistique (D.L).

Elle gère toutes les opérations liées aux finances, à la comptabilité, à la gestion et à la logistique.

- La Cellule Organisation Informatique (C.O.I) : elle est chargée de la gestion du système informatique, de la mise en place et la conception de logiciel ainsi que la maintenance du matériel informatique.

Toutes ces directions centrales sont décomposées en sous directions en fonction des activités attribuées à chacune d'elles. Cette décentralisation vise une fluidité de circulation de l'information et la facilitation des prises de décisions. (Organigramme des structures en annexe).

Les Directions Opérationnelles

Elles participent directement à la réalisation de l'objectif de l'entreprise. Elles sont chargées de la production, du transport et de la distribution de l'énergie électrique .On distingue :

- ✓ La Direction Centrale de la Distribution (D.C.D)

Elle assure la distribution et la commercialisation de l'énergie à tous les clients de la C.I.E. Cette Direction comprend les directions suivantes :

- la Direction de l'Exploitation Abidjan (DEXA);
- la Direction de l'Exploitation Intérieur (DEXI);
- la Direction Commerciale de la Clientèle (DCC);
- La Direction Technique de la Distribution (DTD) ;
- 12 Directions Régionales réparties sur l'étendue du territoire.
- la Direction Centrale de la Production, du Transport et des Mouvements d'Énergie (DCPTME) comprenant :

- ✓ La Direction de la Production d'Énergie (D.P.E)
- ✓ La Direction du Transport d'Énergie et Télécommunication (D.T.E.T)

Elle assure le transport de l'énergie produite par la D.P.E jusqu'aux postes frontières qui sont les unités d'accueil de cette énergie. C'est à partir de ces unités que la D.C.D prend le relais pour la distribution à la clientèle. Elle est chargée des ouvrages d'interconnexion avec les pays voisins, chargée aussi des réseaux de télécommunication permettant la conduite du système de production, transport et d'énergie.

✓ La Direction des Mouvements d'Énergie (D.M.E)

Elle est la tour de contrôle du réseau électrique. Elle assure :

- l'équilibre production- consommation au moindre coût ;
- la conduite du réseau en temps réel dans les meilleures conditions de sécurité ;
- la gestion des échanges avec les réseaux étrangers ;
- le concours à la qualité du produit électrique.

4.1.4.1. Cadre institutionnel

Après la concession de la production, du transport et de la distribution d'énergie électrique à la CIE, l'Etat de Cote d'Ivoire, en vue de donner plus de dynamisme au secteur électrique, signe d'autres conventions avec des partenaires divers.

Les activités de CIE

Elle assure la responsabilité de l'exploitation et de l'entretien des ouvrages de production, transport et distribution d'électricité composant le patrimoine de l'état ainsi que la gestion du portefeuille clientèle.

A ce titre, elle est chargée de :

- exploiter à ses risques et périls l'ensemble des ouvrages de production, de transport, de distribution, d'importation et d'exportation d'électricité,
- supporter l'intégralité des charges de fonctionnement, d'entretien courant et de gestion,
- réaliser les travaux de branchement,
- réaliser les travaux de renouvellement et d'extension dont elle a désormais la maîtrise d'œuvre ;
- facturer et encaisser,

Tous les encaissements des factures d'énergie sont entièrement reversés à l'Etat ainsi que les taxes sur l'électricité, déduction faite de la rémunération de la CIE, du paiement des combustibles et des achats d'énergie. Ces reversements appelés redevance servent à financer les investissements de l'Etat.

Conclusion

Nous avons dans ce chapitre, essayé de présenter la CIE à travers son historique, ses missions, ses activités. Cette préface nous a permis de vous faire connaître la structure dans laquelle nous avons effectué notre stage.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5 : Pratique du CDG à la CIE et ses implications dans la recherche de la performance

Dans ce chapitre nous aborderons d'une part la pratique du contrôle de gestion à travers la présentation de l'organisation de la structure (missions, attributions) et d'autre part nous montrerons ses différentes interventions dans l'élaboration du budget (en passant par le plan stratégique et opérationnel), dans le contrôle budgétaire. Aussi nous montrerons les outils avec lesquels la DBCG assure le pilotage de la performance (outils de suivi et de mesure des performances). Enfin nous verrons son rôle dans l'évaluation et la l'amélioration de la performance.

5.1. Description de la pratique en matière de contrôle de gestion

Nous verrons successivement l'organisation de du contrôle de gestion, la DBCG et les différentes procédures dans lesquels le contrôle de gestion intervient. Nous nous attarderons aussi sur les différents outils utilisés par le contrôle de gestion pour le pilotage de la performance de son organisation.

5.1.1. L'organisation du contrôle de gestion

L'organisation du contrôle de gestion est un des facteurs clés de succès sans lequel le système de contrôle de gestion ne peut fonctionner. Pour effectuer une analyse pertinente il convient d'abord de présenter de manière succincte :

- du fonctionnement du contrôle de gestion à CIE (les missions activités et attributions du contrôle de gestion) ;
- de la forme d'organisation de la fonction du contrôle de gestion utilisée à CIE ;
- et du rattachement hiérarchique du contrôle de gestion à CIE.

5.1.1.1. La Direction du Budget et du contrôle de gestion

La DBCG est chargée exclusivement du contrôle de gestion au sein de CIE. Ses missions sont de :

- faire évoluer le système d'information de gestion permettant l'élaboration et le suivi des plans opérationnels et des budgets, et fournissant les données nécessaires à la prise de décisions ;
- définir les méthodes, assurer la gestion du processus et coordonner l'élaboration et le suivi des plans et budgets de fonctionnement et d'investissement ;
- assister la Direction Générale et les autres Directions dans l'évaluation et le suivi des plans et budgets, et l'analyse de l'impact économique de décisions à prendre ;
- assurer le contrôle de gestion des entités de l'entreprise.

En complément des éléments suscités une fiche d'identité du contrôle de gestion a été établie et présentée de manière détaillée : (annexe n°3)

dans une première partie les caractéristiques du système de contrôle de gestion en termes de types de clients de DBCG, le type de responsabilité que DBCG a, envers ces clients, les exigences de la clientèle, les différentes données de sortie.

5.1.1.2. Les formes d'organisation de la fonction CDG à CIE

La DBCG comme suscitée plus haut est la structure chargée exclusivement du CDG à CIE. L'organisation adoptée est celle mixte par fonction et par activités cela parce que les dirigeants de la C.I.E ont mis en place une politique de décentralisation de ses services et activités afin de suivre efficacement son exploitation. Les informations sont ainsi traitées dans les services décentralisés et consolidées au siège pour la prise de décisions stratégiques. Ainsi on distingue d'une part les directions fonctionnelles et celles opérationnelles et d'autres ces dernières directions sont réparties selon une liste d'activités préalablement bien définies.

5.1.1.3. Le mode de rattachement hiérarchique

La DBCG est regroupée avec la DFC dans un pôle appelé "pôle AGF" rattachée hiérarchiquement à la Direction générale. La DBCG est donc rattachée au même niveau que toutes les autres directions et dépend hiérarchiquement de la DG. (Voir figure n°)

5.1.1.4. Procédures existantes au Direction Qualité Sécurité Environnement

La DSQE est rattaché au pôle et a pour missions :

- d'analyser l'organisation et le fonctionnement de la société et de formuler des propositions d'amélioration en liaison avec les processus ;
- de gérer et de piloter le système de management qualité ;
- de gérer le processus d'amélioration continue ;
- de coordonner le déploiement de la politique qualité-sécurité-environnement ;
- de gérer les formations qualité ;
- d'assurer la promotion de qualité et de veiller au respect des normes de sécurité-environnement.

5.2. La dynamique de pilotage

Comme nous l'avons vu dans les fondements théoriques du contrôle de gestion, la planification et le suivi budgétaire constitue une partie importante des tâches du contrôle de gestion. Il convient de souligner qu'à DBCG la planification constitue le point de départ de leur processus de contrôle de gestion. Leur processus budgétaire à DBCG comprend l'élaboration budgétaire et le suivi budgétaire.

Comme tout système cohérent, le cadre budgétaire de la CIE s'appuie sur des éléments de base repris dans la charte de la politique managériale dont les cinq points essentiels sont les suivants :

Le Contrôle : Contrôler, c'est vérifier, surveiller, évaluer et surtout maîtriser. Dans le domaine de la gestion, le contrôle s'intègre dans le système organisationnel et décisionnel des managers.

La Qualité : Chercher à assurer une dynamique de la qualité dans l'entreprise, c'est chercher à améliorer ce qui a été contrôlé ; contrôler ce qui a été réalisé et réaliser ce qui a été planifié et sans cesse recommencer ce cycle.

La Décentralisation : Pour rendre les structures efficaces, la CIE a procédé à une décentralisation géographique avec responsabilisation et délégation de pouvoir. Ces structures décentralisées jouissent d'une autonomie certaine pour leur permettre d'atteindre leur objectif avec la mise en place d'une organisation souple ; les décisions se prendront rapidement et le plus près possible des hommes de terrain, d'où la délégation de pouvoir.

La délégation de pouvoir : Elle permet de partager la prise de décision à tous les niveaux dans l'intérêt de l'entreprise, chacun doit être responsable.

La Responsabilisation : La responsabilisation de chacun avec définition de son domaine d'activités afin de le rendre garant des actes posés, permet de libérer les initiatives et renforcer les compétences. Il n'y a plus de simples exécutants, chacun ayant son avis à donner dans la gestion de l'entreprise.

5.2.1. L'élaboration budgétaire

Il s'agit ici de voir, comment le contrôle de gestion intervient (procédure, outils utilisés) dans le processus d'élaboration budgétaire ; processus nécessaire au pilotage vers l'atteinte des objectifs fixés.

1) Elaborer le plan triennal CIE

Consiste à identifier les grandes orientations stratégiques de la Direction Générale à moyen terme et à effectuer une projection des principaux indicateurs d'activité. Les principales étapes sont :

- la collecte des indicateurs d'activité auprès des Directions : ventes, effectifs, investissements, programme d'entretien ...
- la mise en situation de différents scénarios et l'évaluation de leurs conséquences économiques et financières sur l'activité et le résultat de CIE ;
- la validation d'un scénario par la Direction Générale.

2) Mettre à jour les supports de collecte

Envoyer aux Directions un tableau comportant les chiffres de n et $n-1$. Les Directions renseignent la colonne $n+3$ et mettent à jour les colonnes $n+1$ et $n+2$, ainsi que la Dernière Prévision (DP).

3) Arbitrer le plan triennal

L'arbitrage est une séance de travail organisée par la DBCG et dirigée par le DG, DGO ou le SG. Au cours de la séance, le DG rappelle et précise les objectifs de la Direction Générale en matière de résultats pour les trois prochaines années.

Les Directeurs expliquent et justifient les chiffres de leur proposition de plan en conformité avec la déclinaison de la politique et stratégie, des objectifs et plans d'actions. La Direction Générale approuve ces chiffres quand ils sont justifiés et compatibles avec les objectifs.

Quand ils ne sont pas conformes aux objectifs et plans d'actions, les chiffres sont analysés dans les détails et des propositions de correction sont arrêtées qui feront l'objet de mise à jour par la DBCG.

Le document définitif est alors édité et relié pour servir de support à la réunion du Comité Budgétaire.

4) Le comité budgétaire

Le Comité Budgétaire valide la proposition de plan triennal qui devient alors " le plan triennal " définitif. Composition du COB :DG, DGO, SG DFC, DCD, DBCG, DABCG, DCPTME.

5) Mettre a jour la doctrine budgétaire, la liasse td et le répertoire des prix

Consiste à faire l'actualisation des données (économiques, financières, commerciales et techniques) des supports de travail qui rentrent en ligne de compte dans l'élaboration budgétaire.

Cette étape est très importante et elle concerne particulièrement la doctrine budgétaire, la liasse TD (Tableaux Détails) et le répertoire des prix.

Elle a subi d'importants changements suite à l'avènement du logiciel de gestion J@de et a été adaptée aux nouvelles appellations imposées par J@de.

Exemple : Avec J@de, on ne parle plus de nature budgétaire mais de sous-compte.

Il n'existe pas de fréquence de mise à jour de la doctrine budgétaire ; elle intervient seulement quand des modifications majeures interviennent dans le système de gestion de l'entreprise.

La mise à jour du répertoire des prix se fait de façon minutieuse car elle fait l'objet de plusieurs consultations auprès des plus grands magasins de la place, fournisseurs à CIE.

De plus, sa mise à jour tient compte des inflations en cours et à venir afin de se coller le plus près possible de la réalité pour les achats de l'année suivante.

6) Lancer l'enquête budgétaire

Le Lancement de l'enquête budgétaire consiste à organiser une réunion d'information avec les Coordonnateurs Budgétaires (CBu) et les Correspondants Budgétaires (CB) des Directions suivantes :

- Directions Opérationnelles (DCPTME) ;
- Directions Fonctionnelles (DG, DFC, DRH, COI, DL, DBCG, GS2E) ;
- DCD comprenant toutes les Directions Régionales et les structures centrales DCD.

L'ordre du jour porte essentiellement sur 2 points :

- Les évolutions touchant au Plan Comptable Analytique : Activité, nature (ou sous-compte), centre d'imputation, Centre de coûts;
- Les explications et commentaires des objectifs DG pour l'exercice n+1 ;

A cette occasion, les liasses TD, les répertoires des prix et la note de synthèse sont remis aux participants. A la sortie de cette réunion, les Directions peuvent commencer à élaborer leurs projets de budgets.

7) Assister les directions dans l'élaboration de leurs projets de budgets

L'assistance aux Directions se fait sous forme de tournées d'explications auprès des gestionnaires des centres d'imputation (GCI). Elle a un objectif double :

- expliquer les techniques d'élaboration des budgets en prolongement de la réunion de lancement des budgets.
- s'assurer que la campagne budgétaire se déroule normalement si non prévenir tout risque de dérapage du planning général de l'enquête budgétaire.

8) Contrôler les projets de budget

Le contrôle des projets de budget consiste à examiner le tableau de négociation pour s'assurer que les imputations des charges et des produits sont bien faites conformément à la doctrine budgétaire et à examiner les différents ratios d'évolution des charges et des produits pour s'assurer qu'ils sont conformes aux objectifs de croissance d'activité de la période.

Le tableau de négociation contient nécessairement les 9 colonnes suivantes pour chaque type de dépense :

- 1) Les réalisés de l'année n-1 ;
- 2) Le plan n
- 3) Les réalisés à mi - exercice (n) ;
- 4) Le plan n+1 ;
- 5) Une colonne « ajustement DBCG » ;
- 6) Une colonne “ arbitrage DG ” ;
- 7) Une colonne “ Plan annuel corrigé ”.
- 8) Le Ratio 1 : le plan n+1 rapporté aux réalisés n-1 ;
- 9) Le Ratio 2 : le plan n+1 rapporté au plan n ;

9) Intégrer les projets de budgets valides dans J@de

C'est rassembler tous les fichiers « Excel » reçus des Directions, s'assurer qu'ils se présentent sous forme de tableaux comportent 6 colonnes dans l'ordre donné ci-après :

A - pour le budget de fonctionnement :

- 1) le numéro de compte ;
- 2) la remarque ou l'observation ;
- 3) la quantité (facultative) ;
- 4) le montant.

B - pour le budget d'investissement :

- 1) le numéro de compte ;
- 2) la quantité (obligatoire) ;
- 3) le montant ;

- 4) la remarque ou l'observation ;
- 5) le Sous-livre ou code investissement ;
- 6) le type de Sous-livre.

Codes d'investissement et types de sous-livres sont renseignés au préalable dans un tableau Excel comportant 4 colonnes :

Le code investissement (ou sous-livre) comprend 8 caractères : 1 caractère pour l'année budgétaire n, 3 pour le centre d'imputation ; 1 caractère pour le type d'immobilisation ; et 3 caractères significatifs du numéro d'ordre.

- le libellé / ou description 1 ;
- la description 2 (il s'agit du centre de coûts sur 5 positions) ;
- le traitement spécial (R pour renouvellement et D pour dotation nouvelle).

Intégrer les projets de budgets consiste à copier les enregistrements de chaque fichier Excel dans J@de par simple « copier coller ».

10) Préparer les séances de négociations budgétaires,

C'est rassembler toute la documentation nécessaire à l'analyse et à la prise de décision sur les évolutions des budgets. Ces documents comprennent :

- Le tableau de négociation (synthèse) ;
- Les restitutions EXCEL ;
- les restitutions J@de.

11) Conduire les arbitrages

L'arbitrage est une séance de travail organisée par la DBCG et dirigée par le DG, le DGO ou le SG. Au cours de la séance, les objectifs de la Direction Générale en matière de résultats pour l'année prochaine sont rappelés et précisés.

- Les Directeurs expliquent et justifient les chiffres de leur proposition de plan. La Direction Générale approuve ces chiffres quand ils sont justifiés et compatibles avec les objectifs ;

- Quand ils ne sont pas conformes aux objectifs, les chiffres sont analysés dans le détail et des propositions de correction sont arrêtées d'accord parties (Directeurs ou Responsable de Centre d'imputation (RCI) / Direction Générale) qui feront l'objet de mise à jour par la DBCG ;
- Au terme des mises à jour, le plan est consolidé et revu par le DG, en cas de nécessité, les discussions avec les Directeurs continuent jusqu'à ce que l'objectif de résultat recherché soit atteint.

12) Préparer les notifications

La DBCG rédige les notes qui accompagnent les budgets arrêtés par Direction.

13) Dupliquer le budget notifié dans les livres b1, b2

Il consiste, en prenant en compte 3 libellés (sous-compte, montant, centre de coût), en l'extraction du budget initial (livre BA) par la requête SQL.

Ensuite, préparer le fichier pour intégrer dans J@de sur le livre B1 et B2.

14) Actualiser le plan n

Il consiste, à partir du résultat arrêté à mi - exercice (clôture au 30/6), à mettre à jour les tendances constatées sur le premier semestre et traduire leur impact à fin d'exercice par rapport à l'objectif initial notifié.

L'actualisation du Plan N permet de mettre en évidence les dérives (produits et charges) et d'envisager les mesures appropriées pour maintenir (autant que possible) l'engagement de résultat du plan initial.

Les étapes de l'Actualisation sont sensiblement identiques que pour le Plan triennal, l'objectif à atteindre étant défini par la Direction Générale.

15) Prise en compte des aléas et des événements exceptionnels

Consiste à prendre en compte les informations suivantes avec les Directions opérationnelles :

- DME : le plan de production actualisé (national et export)

- DCD : le rendement national, le programme d'entretien réseau actualisé et le plan d'investissement actualisé des compteurs,
- DPE, DTET : les programmes d'entretiens actualisés, les avaries et les déports N-1 importants

16) Participer aux clôtures comptables

C'est circulariser les Directions Régionales (DR) sur la situation des branchements payés non réalisés ; déterminer les transformateurs à refacturer au secteur pour changement de puissance ; contrôler le Cut-off.

5.2.2. Le suivi budgétaire

Il s'agit ici de voir, comment le contrôle de gestion intervient (procédure, outils utilisés) dans le processus de suivi budgétaire ; processus nécessaire au pilotage vers l'atteinte des objectifs fixés.

Notons que la présente procédure a pour objet de décrire les étapes obligatoires à respecter pour le suivi budgétaire, l'élaboration d'un flash mensuel de gestion, d'entretien réseaux et centrales et la confection d'un tableau de bord DG.

Ces étapes sont au nombre de 8 (huit) et sont décrites ci-dessous. Ce sont respectivement :

1) Suivi des budgets de fonctionnement

A DBCG, le suivi budgétaire permet de comparer et d'expliquer tout écart entre :

- d'une part, le plan et l'engagement,
- et d'autre part, le plan et le réalisé.

L'analyse des écarts débouche sur des actions, permettant de contrôler les résultats (boucle de régulation) ou de fixer éventuellement des nouveaux objectifs (boucle d'apprentissage).

2) Lancement du suivi budgétaire

Le lancement du suivi budgétaire consiste à organiser à l'image du lancement de l'enquête budgétaire, une réunion d'information avec les RCI et GCI des Directions suivantes :

- Directions Opérationnelles (DPTME) ;
- Directions Fonctionnelles (DG, DFC, DRH, DBCG, DEE, DCMD, DL, GS2E, COI) ;

DCD comprenant toutes les Directions Régionales et les structures centrales DCD.

L'ordre du jour porte généralement sur les points suivants :

- 1) la présentation de l'environnement économique de l'entreprise
- 2) la présentation des grandes tendances du budget notifié
- 3) les échanges sur les problèmes identifiés
- 4) les consignes pour réussir une bonne tenue du budget notifié

3) Remplir les états de charges à payer, charges et produits constatés d'avance, produits à recevoir

Remplir les états, consiste à déterminer au préalable les charges à payer, les charges et produits constatés d'avance et les produits à recevoir.

1. Etat des charges à payer :

Il s'agit des charges consommées non comptabilisées dans J@de au moment de la clôture trimestrielle : carburant, eau, téléphone, travaux achevés non réceptionnés et assurance, honoraires, etc.

Le principe consiste à comptabiliser ces charges sur l'exercice concerné. L'état dressé est transmis à la DFC pour comptabilisation.

2. Les charges constatées d'avance :

Il s'agit de charges comptabilisées alors que la période normale n'est pas encore arrivée, les charges de n+1 comptabilisées sur période n.

Le principe consiste à transférer ces charges en régularisation pour être comptabilisées sur la n+1. L'état dressé est transmis à la DFC pour comptabilisation.

3. Les produits à recevoir :

Ce sont les produits de l'exercice non comptabilisés au moment de la clôture du trimestre. Le principe consiste à les recenser et à les faire comptabiliser par la DFC.

4. Produits constatés d'avance :

Il s'agit de produits comptabilisés alors que la période normale n'est pas encore arrivée ; les produits de n+1 comptabilisés sur période n.

Le principe consiste à transférer ces produits en régularisation pour être comptabilisés sur la n+1. L'état dressé est transmis à la DFC pour comptabilisation.

4) Contrôle de la cohérence des états de charges à payer, charges produits constatées d'avance, produits à recevoir

Le contrôle de la cohérence des états consiste à vérifier le niveau des charges et des produits par rapport à l'évolution des réalisées comptables, le montant des commandes engagées et le budget linéarisé. Ce contrôle de cohérence est effectué par la DBCG.

5) Vérification des demandes de correction

A l'aide de l'imprimé spécifique permettant de recenser les anomalies et erreurs d'imputation signalées par le Correspondant Budget (CB) et Coordinateur Budgétaire, le Contrôleur de Gestion procède à leur analyse.

Au besoin, il édite les restitutions analytiques permettant de confirmer les dénaturations et procède à leur correction.

Par ailleurs certaines dénaturations résultent d'erreurs effectuées lors du paramétrage. Dans ces conditions, une demande de correction est adressée à la DFC sous forme de proposition de mise à jour du plan de compte.

6) Préparation des réunions et points de gestion

Le point de gestion est un cadre formel qui permet mensuellement, trimestriellement, ou semestriellement d'analyser les résultats de gestion budgétaire d'une structure donnée sans oublier les indicateurs techniques et commerciaux par rapport aux objectifs assignés par la Direction Générale.

Les points de gestion ou les réunions de gestion programmées suivant CIE PO 09 sont animés par le DG, le DBCG ou son adjoint. Ils font l'objet d'un compte rendu, d'une mise en œuvre et d'un suivi des décisions.

7) Confirmer les chiffres des tableaux de gestion

La confirmation des chiffres des tableaux de gestion revient à :

- disposer des statistiques de suivi d'indicateurs techniques et commerciaux, éditer les états analytiques de la période à partir de jade,
- remplir le tableau de gestion en renseignant le réalisé de la même période de l'année n-1, le réalisé de la période concernée de l'année n, le plan et la dernière prévision à partir du mois de juin et les différents ratios,
- déterminer les différents résultats (la marge opérationnelle, le résultat d'exploitation, la marge contributive),
- faire un commentaire en insistant sur les points saillants de la gestion technique et budgétaire, relever les difficultés rencontrées, les moyens mis en œuvre pour les résoudre, leur incidence budgétaire éventuellement, et
- faire des propositions d'amélioration.

8) Elaborer la partie résultats économiques du tableau de bord et rédiger la synthèse générale

Cette opération consiste, à partir des données générales d'activité (GWh vendus, branchements payés, incidents, production brute, TMC, ...), de structure (effectifs) et financiers (créances clients, trésorerie, investissements) auprès des Directions concernées, à élaborer un compte de résultat à la date du mois du tableau de bord et à commenter les principales variations et écarts par rapport aux mois / exercice précédent, en terme de tendance générique et aux objectifs (Plan et Actualisation).

Une revue des faits saillants de la période est également effectuée au niveau du suivi de l'exploitation du système, de la distribution et des directions fonctionnelles, en se limitant volontairement aux points essentiels.

La mise en forme des données selon le modèle FINAGESTION (selon leur format et en IFRS) : le fichier support est diffusé au début de chaque deuxième quinzaine de mois.

5.3. La “Performance” selon DBCG

Dans cette section, nous développerons succinctement les questions de la mesure et de l'évaluation de la performance (activités et responsables).

Il convient de noter qu'en début d'année, les dimensions de la performance sont définies par FINAGESTION, la DG et la DBCG. Les indicateurs stratégiques sont donc choisis par ces différents acteurs.

5.3.1. Mesure

A DBCG, la mesure de la performance passe par l'utilisation des outils tels que : le contrôle budgétaire, les tableaux de bord, le reporting et la comptabilité analytique.

5.3.1.1. Les tableaux de bord

Les objectifs généraux ou finalités de l'entreprise sont décomposés en objectifs secondaires quantifiables, ce qui permet la mesure des résultats.

Le contrôle des réalisations s'obtient par la quantification des activités essentielles à la réalisation de la mission de chacun des centres de coûts, et par l'analyse du contrôle des résultats.

Le tableau de bord est l'un des outils privilégiés de mesure de ces résultats.

Ainsi à DBCG, le tableau de bord comme étant la synthèse chiffrée des principales informations nécessaires pour orienter l'activité de la société, vers le meilleur emploi des moyens d'exploitation.

A l'issue de l'entretien avec le chargé du suivi, cinq (5) types de tableaux de bord sont confectionnés chaque trimestre, pour assurer un meilleur suivi. Il est important de noter qu'avant chaque élaboration de tableaux de bord, une étape de certification des comptes au niveau de la comptabilité est faite par des cabinets d'audit ; l'objectif étant d'avoir des comptes et opérations fidèles. Aucun tableau de bord n'est produit sans cette certification. Pour des besoins personnels, la DBCG peut établir des tableaux de bord mensuellement.

Les différents types tableaux élaborés sont élaborés uniquement par le responsable TB pour la DBCG.

Ils se présentent sous la forme de tableaux et comprennent principalement les colonnes prévisions, réalisations, écarts.

Ce sont entre autres :

- *Le TB stocks* : Il tient compte fait l'état des mouvements de stocks courant, stocks dormant ;
- *Le TB Chiffre d'affaires* : il renseigne les décideurs sur l'état des mouvements de ventes d'électricité (y compris les compteurs) à l'intérieur et à l'extérieur de la Côte d'Ivoire ;
- *Le TB de suivi et de réalisation des investissements* : c'est un document synthétique qui a objet de suivre et d'analyser les investissements engagés non réceptionnés et réalisés par rapport à l'exercice antérieur et au budget notifié. Il permet d'attirer l'attention sur les écarts par rapport aux objectifs et d'identifier les actions à mettre en œuvre pour les corrections éventuelles
- *Le TB des Travaux liés à l'exploitation (TLE)* : Il informe les décideurs sur les travaux de contrôle, d'entretien, d'actions liés à l'exploitation. C'est la synthèse chiffrée permettant la détermination des taux de couverture des charges de structure par les TLE des Directions Régionales de la DCD. Il permet d'attirer l'attention sur les écarts constatés par rapport aux taux de marge brut prévu au budget et d'identifier les actions à mettre en œuvre pour les corrections éventuelles.
- *Le TB DG* : c'est la synthèse chiffrée des principaux indicateurs de gestion techniques et commerciaux pour orienter l'activité de la société. Il permet de faire des commentaires sur le compte de résultats CIE et des principaux indicateurs tels que :
 - ✓ Indicateurs bilanciers (stocks, créances, investissements, trésorerie) ;
 - ✓ Indicateurs sur l'activité (ventes, branchements, disponibilité des groupes) ;
 - ✓ Indicateurs sur les Ressources Humaines (: variation des congés, effectifs, accident de travail).

C'est un outil d'aide à la décision qui doit permettre de se situer par rapport à l'objectif. C'est le baromètre de santé de l'entreprise qui privilégie la rapidité de l'information pour la Direction Générale exclusivement. Il permet d'attirer l'attention sur les écarts par rapport aux objectifs et de mettre en œuvre les actions correctives nécessaires.

Aussi, l'entretien que nous avons eu avec le responsable des TB à CIE, nous a permis de comprendre la méthodologie de conception des TB. Elle s'expose comme suit :

Etablissement du tableau de bord

A chaque niveau de décision, il est recommandé d'établir un tableau de bord. Il n'y a pas de modèle type, il est fonction de la nature d'activité et du niveau du décideur. Les principales étapes peuvent être résumées comme suit:

Conception d'un schéma organisationnel de collecte et de traitement des données :

En fonction du type d'activité et de la nature des opérations qui sont effectuées dans le centre de coût ou centre d'imputation, le responsable définit les grandes lignes ou rubriques du tableau à confectionner; il recherche et définit les différents supports de traitement et des informations pour l'alimentation du tableau.

Recensement des documents de base :

Les grandes rubriques ainsi définies, le responsable va lister les différents supports de collecte des informations qui sont entre autres les rapports d'activité, les contrats d'objectifs, etc.

Détermination des indicateurs pertinents à suivre :

Les informations ainsi recueillies sont sélectionnées et triées en fonction de leur degré d'utilité et du niveau du responsable dans la chaîne de décision.

Consolidation des différentes informations dans un tableau :

Les informations appropriées sont consignées dans un tableau qui est régulièrement analysé et mis à jour. Le tableau de bord, étant un outil d'aide à la décision, doit être facile d'accès, concis, simple pour visualiser les écarts à la normale.

Suivi du tableau de bord :

Le tableau ainsi conçu doit permettre de comparer le présent par rapport au passé, et de prévoir les tendances : les objectifs chiffrés de l'année n sont rapportés successivement à ceux des périodes antérieures, et des périodes à venir. Cette comparaison fait ressortir l'allure et le comportement du poste budgétaire.

Dans cet esprit, il est recommandé avec insistance d'établir un tableau de bord et de le tenir soigneusement à jour.

Cette mise à jour doit être rapide afin que l'information de décision puisse être connue en temps utile, c'est-à-dire lorsqu'il est encore temps d'apporter des correctifs.

5.3.1.2. Le reporting

La CIE et plus précisément la DBCG est tenue d'effectuer un reporting à FINAGESTION (sa holding) suivant un calendrier préalablement défini par la holding. Ce calendrier stipule la production annuelle du compte de résultat et du bilan de façon trimestrielle soit 4 reporting dans l'année (Mars, Juin, Septembre et Décembre).

Mais pour assurer un reporting financier fidèle et cohérent avec les différentes opérations effectuées, DBCG effectue une production mensuelle de ces états financiers suscités.

5.3.1.3. Le système d'information de gestion

A DBCG, les données financières aussi bien que non financières sont traitées par le progiciel J@DE. J@de est utilisé en tant qu'outil d'aide à l'élaboration et au suivi budgétaire.

En matière de suivi budgétaire, J@de apporte plus d'efficacité et de rapidité d'accès à l'information comptable et budgétaire dans la mesure où les restitutions (supports essentiels des réunions et points de gestion) sont immédiatement disponibles et correspondent à la situation comptable réelle du moment.

5.3.2. Evaluation de la performance

A DBCG, l'évaluation de la performance est assurée par le Sous – Directeur du Budget et du Contrôle de gestion. De notre entretien d'avec le Sous Directeur, il est ressortit que l'évaluation par des contrats d'objectifs (Objectifs, ressources, plan d'action).

5.3.3. Rétribution (Système de sanction récompense)

A DBCG, le système de sanction-récompense est arrimé au système d'évaluation de la performance.

5.4. Amélioration continue

A CIE, l'amélioration continue se traduit essentiellement par le système de management qualité et par l'apprentissage issu d'une approche structurée (Plan, Do, Check, Act).

5.4.1. Le SMQ

Comme nous l'avons mentionné plus haut, à CIE, l'une des missions fondamentales de la DSQE est d'assurer une bonne gestion du processus d'amélioration continue. Le SMQ est l'objet fondamental du programme d'amélioration qualité de CIE et fais donc partie du programme d'amélioration de la performance de CIE.

5.4.2. L'approche structurée

Selon **W.E. Deming (1988 :p116)** : « le contrôle de gestion repose sur une séquence d'actions s'enchaînant logiquement .C'est un processus qui peut se résumer en quatre étapes d'après la méthode du cycle **P.D.C.A (Plan-Do-Check-Act)** du qualiticien ».

A CIE, cette méthode est le socle pour permettre une meilleure atteinte des objectifs et donc favoriser l'amélioration de la performance de l'organisation

Au terme de ce chapitre, nous avons dans un premier temps passés en revue la pratique du contrôle de gestion à DBCG à travers la présentation de l'organisation même de la structure et des différentes procédures qui existent à DBCG tout en faisant ressortir sa contribution à l'atteinte des objectifs de son organisation. Dans un second temps nous avons présenté les outils de pilotage nécessaire à l'atteinte de ces objectifs.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 6 : Présentation des résultats, analyses et Recommandations

Dans ce chapitre, nous présenterons et analyserons dans un premier temps le rôle et la place joué par le contrôle de gestion dans la recherche de la performance. Cette analyse s'appuiera d'une part sur les missions de CIE et celles assignées à DBCG et d'autre part sur les outils de pilotage utilisés par DBCG. Dans un second temps nous formulerons des recommandations qui permettront au contrôle de gestion d'améliorer sa contribution dans la recherche de la performance de son organisation.

6.1. Présentation et analyse des résultats

L'un des objectifs de CIE est l'optimisation de ses coûts de gestion (amélioration des résultats et l'amélioration de ses performances techniques.

Pour cela, CIE a assigné à DBCG la mission de :

- définir les méthodes, assurer la gestion du processus et coordonner l'élaboration et le suivi des plans et budgets de fonctionnement et d'investissement
- assister la DG et les autres directions dans l'évaluation et le suivi des plans et budgets, et l'analyse de l'impact économique des décisions à prendre.

La DBCG intervient pour CIE dans la recherche de résultats économiques, de performance au niveau technique et au niveau de la qualité des procédures (élaboration et suivi budgétaire). Aussi, DBCG supervise le système d'évaluation des performances des directions opérationnelles. Il s'agira pour nous d'analyser la contribution du contrôle de gestion dans la quête de performance de son organisation et d'en déceler les forces/faiblesses de son implication sur la performance.

6.1.1. Les forces d'implication du contrôle de gestion sur la performance

DBCG intervient dans la recherche de performance au niveau des résultats, de la performance technique de CIE, la qualité des processus de DBCG uniquement, de l'évaluation de la performance des directions opérationnelles (centres de responsabilité).

6.1.1.1. Recherche de performance en termes de résultats économiques

La DBCG aide les opérationnels dans l'atteinte des résultats à travers l'utilisation d'outils de pilotage tels que le suivi budgétaire, les réunions et points de gestion et les tableaux de bord.

6.1.1.1.1. Suivi budgétaire

DBCG a pour mission de coordonner le suivi des plans et budgets de fonctionnement et d'investissement. Ce suivi se caractérise au niveau de DBCG par la comparaison et l'explication de tout écart entre :

- le plan et l'engagement ;
- le plan et le réalisé.

DBCG met à la disposition de la DG et des directions opérationnelles des états de charges (constatées d'avance et à payer) et de produits (constatées d'avance et à recevoir) pour qu'ils les renseignent et ensuite DBCG vérifie le niveau des charges et des produits par rapport à l'évolution des réalisés comptables, au montant des commandes engagées et au budget.

6.1.1.1.2. Réunions et points de gestion

Lors de nos différents entretiens avec la sous directeur et les directions opérationnelles, il est ressortit que DBCG prépare des réunions et points de gestion qui ont pour objectifs de :

- analyser les résultats de gestion sur le terrain d'une structure donnée et les confronter aux objectifs ;
- dégager les écarts ;
- définir des plans d'actions en vue de l'amélioration des résultats.

A côté des réunions et points de gestion, la DBCG utilise d'autres outils qui lui permettent de suivre et de maîtriser au mieux les coûts. Ce sont le flash de gestion et le flash entretiens réseaux centrales.

Flash de gestion : c'est un document synthétique et bref, élaboré par DBCG qui a pour objet le suivi mensuel des charges dites sensibles que sont le carburant, les frais de déplacements en C.I, les fournitures et imprimés de bureau, les heures supplémentaires, le téléphone, les heures d'hélicoptère et l'assurance maladie. Il permet d'attirer l'attention sur les écarts par rapport aux objectifs et d'identifier les actions à mettre en œuvre pour les corrections éventuelles.

6.1.1.1.3. Tableaux de bord de gestion

Le rôle de DBCG est d'une part d'assister les directions opérationnelles dans la compréhension et le chiffrage des TB et d'autres part de confirmer les chiffres des différents tableaux de gestion.

Cependant, nous avons remarqué lors de nos différents entretiens avec les responsables opérationnelles que la tenue et le chiffrage de ces tableaux de bord n'est pas effective. L'étape de confirmation des chiffres devient alors impossible.

6.1.1.2. Recherche de la performance technique

L'un des objectifs principaux est l'amélioration de ses performances au niveau technique.

Lors de notre entretien avec le responsable des TB à CIE, il est ressorti les différents indicateurs techniques sont donnés par la direction générale. DBCG s'assure de la prise de connaissance par les directions opérationnelles des différentes statistiques de suivi d'indicateurs techniques pour en faciliter l'atteinte des objectifs. Pour donner l'information des réalisés sur le plan de la performance technique DBCG a mis en place le flash entretiens réseaux centrales qui est un document synthétique et bref, et qui a pour objet de suivre mensuellement les charges de réseau-centrales que sont l'élagage, l'éclairage public, les transformateurs, les huiles et produits chimiques réseau, les matériels et les travaux de sous-traitance de réseau-centrales. Il permet d'attirer l'attention sur les écarts par rapport aux objectifs et d'identifier les actions à mettre en œuvre pour les corrections éventuelles.

Cependant, la tenue des tableaux de bord des opérationnels n'étant pas effectif, il est impossible pour DBCG de favoriser l'atteinte des objectifs de performance technique.

6.1.1.3. Recherche de la performance au niveau qualité des processus (élaboration et suivi budgétaire)

Pour améliorer la qualité des processus (élaboration et suivi budgétaire), DBCG décompose ces processus en principales tâches/opérations, identifie pour chaque type d'opérations le ou les risques significatifs liés et propose des mesures de prévention. Enfin, DBCG élabore une cartographie des risques et la transmet à la DQSE pour analyse et consolidation. (Voir Annexe n° 3).

6.1.2. Faiblesses d'implication du contrôle de gestion

La capacité du contrôle de gestion à rechercher la performance de son organisation est étroitement liée à son aptitude à mettre les outils de pilotage à disposition de la direction et des opérationnels. Les faiblesses décelées portent donc sur l'absence d'outils de mesure et de suivi des performances (les tableaux de bord de gestion) et l'absence de tableau de bord prospectif : outil de pilotage stratégique et sur le système d'évaluation des performances.

6.1.2.1. Absence d'outil de mesure et de suivi des performances des DR : les tableaux de bord

De nos entretiens avec d'une part le responsable des TB et d'autre part les directions régionales, il est ressortit que la majorité des directions régionales ne disposent pas de tableau de bord spécifique. Chaque direction envoie périodiquement à DBCG (pour suivre l'état de réalisation par rapport aux objectifs) et à la DQSE (les données permettant de calculer les différents indicateurs d'efficacité par processus). D'autres disposent de tableaux de bord mais la tenue, le chiffrage et la mise à jour n'est pas effectif. La DBCG doit donc concevoir et superviser les tableaux de bord de gestion pour toutes les directions opérationnelles de CIE.

6.1.2.2. Absence d'outil de pilotage de performance stratégique : les TBP

Lors de notre entretien avec le sous-directeur de DBCG, il ressortit que la CIE utilisait planification stratégique comme outil de pilotage stratégique. Nous pensons que DBCG doit élaborer le TBP pour permettre aux dirigeants d'avoir une vue d'ensemble des différents axes de la stratégie. DBCG devra cependant mesurer et suivre périodiquement la réalisation des objectifs du tableau de bord prospectif.

6.1.2.3. Le système d'évaluation des performances

L'évaluation des performances des directions opérationnelles est assurée par le sous-directeur de DBCG. Cette évaluation se fait trimestriellement en comparant les contrats objectifs aux résultats des directions opérationnelles. Néanmoins nous avons constaté une prédominance de critères financiers et techniques. Nous avons constaté une absence de veille stratégique et de benchmarking (qui consiste à s'améliorer en étudiant les pratiques des « premiers de la classe »). Enfin, le système de sanction/récompense est basé sur des critères comme l'ancienneté.

6.2.Recommandations

Les principales recommandations qui découlent de cette analyse portent sur l'effectivité de la mesure des performances des Directions Régionales, sur l'absence d'outil de pilotage stratégique : le TBP et sur le système d'évaluation de la performance.

6.2.1. Absence d'outil de mesure et de suivi des performances

La DBCG doit dans le souci de rechercher l'atteinte des objectifs, mettre à disposition des directions régionales des outils de mesures et de suivi de leurs performances : le tableau de bord. Il se doit d'en assurer le suivi et contrôler la tenue effective de ces tableaux de bord (techniques et gestion).

6.2.2. Absence d'outil de pilotage stratégique : le TBP

Le TBP ou balanced scorecard décline la mission et la stratégie en objectifs et en mesure. Il permet d'avoir une vision globale de la stratégie. Le balanced scorecard est très utile en

tant qu'outil de pilotage. Il a une place à prendre pour rééquilibrer la mesure de performance vers plus de stratégie, plus de long terme sans être moins opérationnel.

Le Balanced Scorecard considère la performance sous quatre angles : financier, client, processus internes, et innovation/apprentissage.

Ces quatre perspectives ou axes répondent aux préoccupations des actionnaires, des clients, des employés et des autres parties prenantes.

L'outil ne vaut que si il permet à chaque destinataire de l'information, à chaque manager de répondre à la question : " quelle est ma contribution à la stratégie ? L'outil ne vaut que si il permet à chaque destinataire de l'information, à chaque manager de répondre à la question : " quelle est ma contribution à la stratégie ? Les messages ne sont-ils pas contradictoires ?

Piloter la stratégie, c'est pour chaque manager passer de la contribution à la mission de son service à la contribution à la stratégie, c'est aussi appréhender du sens, comprendre les principales décisions, savoir justifier ses plans d'action par les attentes des clients, même pour les services support ou les services loin du client, élargir les sujets de réflexion, de progrès, favoriser l'écoute entre managers et opérationnels.

Le contrôle de gestion se doit donc de faciliter le déploiement de la stratégie par la mise en œuvre et l'élaboration du TBP. Un exemple de TBP et de son déploiement de seront proposés en annexe n° 4.

6.2.3. Le système de d'évaluation des performances

La mesure de la performance est fondamentale pour tout système organisationnel qui veut suivre et évaluer la progression vers les objectifs. Son objectif est de motiver le comportement menant à la recherche continue de la performance. Le contrôle de gestion (DBC) en est le responsable et doit pour cela :

- définir les critères de performances tant financières que non financières telle que la qualité du service, la rentabilité financière, la satisfaction des clients ;
- faire la veille stratégique, pratiquer le benchmarking, faire des comparaisons internes et externes des performances des directions opérationnelles ;

- définir des critères objectifs pour favoriser un bon climat de travail et instaurer l'équité ;
- aligner le système d'incitation sur le système d'évaluation mis en place.

N.B : Avant de proposer un indicateur de performance pour un individu, la DBCG devra vérifier et qualifier l'étendue de ses responsabilités.

Tableau 2 : Plan de mise œuvre

Principales Recommandations	Intervenants	Observations
Sensibilisation	DG	Implication DG
Dynamisation des outils de pilotage de la performance	DBCG	Implication des directions opérationnelles
Conception et mise en œuvre des tableaux de bords et du Tableau de bord prospectif	DBCG	Implication des directions opérationnelles
Dynamisation du système d'évaluation de la performance	DBCG	Implication DG et directions opérationnelles

Au terme de cette deuxième partie, nous présentés la CIE dans sa globalité et fait l'état des lieux en matière de contrôle de gestion. L'identification et l'analyse des déterminants de la performance nous a permis d'identifier les forces et les faiblesses relatives aux contributions du contrôle de gestion. Cela nous a conduits à formuler des recommandations dont la mise en œuvre permettra de lever les faiblesses et donc, favoriser l'amélioration des interventions du contrôle de gestion dans la recherche de la performance de son organisation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Notre réflexion nous a conduits dans le premier chapitre, à explorer les multiples facettes du concept de “performance” et les outils nécessaires au pilotage de la performance d’une organisation.

Dans le second, nous avons essayé de montrer les différentes contributions du contrôle de gestion dans le but d’assurer l’amélioration continue de son entreprise. Aussi, nous avons passé en revue le rôle et la place que joue le contrôle de gestion d’une part dans le pilotage de la performance, les outils qu’ils utilisent pour le pilotage de la performance de l’organisation et la place qui lui est dévolue dans l’organisation.

A la fin de cette première partie, nous avons conçu notre méthodologie devant nous permettre de parvenir à l’amélioration des implications du contrôle de gestion

Dans la partie pratique, notre étude nous a permis de présenter l’organisation de la CIE de façon générale, de faire un état des lieux de la pratique de contrôle de gestion et ses implications dans l’atteinte des objectifs. Un diagnostic qui met en relief les points forts et les points faibles concernant le rôle joué par le contrôle de gestion dans le pilotage de la performance. Ce qui en a facilité les recommandations et l’élaboration d’un plan d’actions.

Au terme de notre analyse, nous avons fait des suggestions qui doivent être considérées comme une contribution à l’amélioration et au pilotage du contrôle de gestion et donc du progrès continu de son organisation.

Nous aboutissons à la conclusion que la mise en œuvre des recommandations pourraient contribuer à :

- contribuer à l’amélioration des interventions du contrôle de gestion ;
- favoriser l’efficacité, l’efficience et l’économie de la CIE ;
- favoriser la motivation et l’engagement du personnel ;
- favoriser le déploiement effectif des outils de mesure et de suivi des performances au niveau local ;
- susciter la compétitivité des unités organisationnelles ;

Pour ce qui nous concerne, nous pensons avoir davantage approfondi nos connaissances en matière de performance, de pratique de contrôle de gestion et de ses implications dans la

recherche de la performance de son organisation. Nous avons également élargi nos connaissances de la CIE à travers les entretiens avec les principaux dirigeants.

Cependant, nous ne prétendons pas dans le cadre de ce travail, épuiser tous les domaines du contrôle de gestion de la CIE, encore moins de traiter tous les thèmes liés au contrôle de gestion.

Cette réflexion présente donc des limites que nous relierons à la profondeur et l'étendu du domaine du contrôle de gestion. Dans la partie pratique, les limites de notre étude sont inhérentes à tout travail de réflexion.

Malgré ces limites, cette dite réflexion présente un intérêt. Notre souci, en nous investissant dans cette étude, est de susciter davantage l'intérêt des responsables de la CIE en général et de la DBCG en particulier au renforcement de bonnes pratiques de gouvernement d'entreprise.

Le champ reste donc toujours ouvert à la réflexion pour l'amélioration du système de contrôle de gestion existant favorable donc à l'amélioration du pilotage de la performance de l'organisation.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Guide d'entretien avec les principaux managers de la CIE

Applicables

- **au Sous-directeurs de DBCG, Sous directeur reporting, responsable de la planification, du suivi budgétaire, des Tableaux de bord.**

Introduction

Dans le cadre des travaux de notre mémoire de fin d'études, nous effectuons des recherches dans le but de comprendre le rôle et la place du contrôle de gestion dans l'animation du processus de contrôle de gestion en général et du cycle de gestion de la performance en particulier. De part votre place prépondérante à la DBCG, nous souhaitons mettre à contribution vos connaissances pour réaliser notre étude. L'entretien que nous souhaitons avoir avec vous, portera essentiellement sur quatre centres d'intérêts : les stratégies et objectifs de la CIE, l'organisation du contrôle de gestion, la dynamique de contrôle, la performance et sa mesure.

I. Les stratégies et objectifs de la CIE

Pouvez-vous indiquer les segments stratégiques sur lesquels la CIE se situe ? Selon vous quels sont les facteurs clés de succès de la CIE à moyen terme à long terme ? Ya t-il des menaces et des facteurs de risque ?

Comment se déterminent les axes de performance au niveau de la performance ?

Pouvez-vous nous faire une brève analyse de l'environnement interne et externe de la CIE ?

Quels sont les sources externes de la CIE ?

II. Performance et mesure

La performance globale découle-t-elle de la stratégie ? Quels sont les dimensions de cette performance globale ? Comment se déploie-t-elle au niveau de l'organisation ?

Existe-t-il un système de gestion de la performance au sein de la CIE ? Quel en sont les différentes dimensions ? Quels sont les objectifs recherchés de la mesure de la performance ?

Quels sont les outils de mesure de performance utilisés au sein de la CIE ? Ces outils sont-ils déployés au niveau des opérationnels ? Quel rôle joue le CG dans l'animation du système de gestion de la performance ?

Pouvez-vous nous donner le rôle que joue chacun de ces outils au niveau de la CIE ? De la DBCG ? Quel est leur fréquence d'édition ? A quels besoins répondent-ils ?

Quel rôle joue le CG pour appuyer cette démarche de mesure de la performance ?

La CIE étant une filiale du groupe BOUYGUES, comment se fait le reporting à ce niveau ? Quel est sa fréquence d'édition ? Quel rôle joue le CG durant cette étape ?

III. La Dynamique de contrôle

Existe-t-il une démarche prévisionnelle au sein de la CIE ? De la DBCG ? S'inscrit-elle dans un environnement centralisé ou décentralisé ? Quel rôle joue le CG au sein de cette démarche ?

Quel type de planification est appliqué au sein de la CIE ? Dans quel(s) horizon(s) temporel(s) s'inscrit-il(s) ? Quel rôle joue le CG selon le(s) type(s) de planification ?

Le budget a-t-il valeur de contrat ?

Existe-il un suivi budgétaire au sein de la CIE ? Ce suivi prévoit-il l'analyse des écarts ? Quel rôle joue le CG dans cette étape ? Quels outils sont utilisés pour permettre ce suivi ?

Ce suivi débouche-t-il sur un reporting efficace dans ses délais et dans son processus d'actions correctives ?

IV. L'organisation du CG

Quelles sont les missions de la CIE ? De la DBCG ?

Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle de la CIE en général et de la DBCG en particulier ? En quels points la trouvez-vous performante ? Et moins performante ?

A quel niveau de l'organigramme la DBCG est-elle rattachée ? Quels types de pouvoir de décision sont exercés au sein de la CIE ? Quelle place donnez-vous au CG au sein de votre structure ?

- **Pour la Direction Qualité Sécurité Environnement**

Existe-t-il des tableaux de bord dans votre service ?

Comment se fait la conception de ces tableaux de bord ?

Quelles relations entretenez-vous avec la DBCG ?

Effectuez-vous une cartographie des risques ? Si oui, quelle méthodologie utilisez-vous ?

- **Pour les directions régionales d'Abidjan, Yamoussoukro, Korhogo,**

Utilisez-vous des tableaux de bord ? Si oui, comment se fait le choix des indicateurs ? La tenue de ces tableaux de bord est-elle obligatoire ? Quels sont les outils que vous utilisez pour mesurer l'atteinte de vos objectifs ?

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 2 : Fiche d'identité du contrôle de gestion

A. CARACTERISTIQUES

<p>1. <u>Nom du processus</u> :</p> <p style="text-align: center;">Contrôle de Gestion</p>	<p>2. <u>Responsable du processus</u> :</p>
<p>3. <u>Client (s)</u> :</p> <p>1) Clients externes</p> <ul style="list-style-type: none"> • DG • Les autres directions de CIE <p>2) Clients extérieurs</p> <ul style="list-style-type: none"> • FINAGESTION <p>3) Clients internes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Collaborateurs de la DBCG 	<p>4. <u>Finalité</u> :</p> <p>Mettre à la disposition de la Direction Générale les outils nécessaires pour assurer le pilotage de l'entreprise dans les meilleures conditions possibles.</p>

5. <u>Données d'entrée</u>		
<p><u>5.1. Exigences clients</u> :</p> <p>4) Clients DG</p> <ul style="list-style-type: none"> • Disposer de tableaux de bord dans les délais permettant de piloter l'activité de l'entreprise • Recevoir les alertes à temps <p>5) Autres clients CIE</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mettre à disposition les ressources nécessaires dans le temps pour permettre de mener à bien leurs activités • Disposer des réalisés comptables dans les délais pour suivre efficacement leur budget • Aider à la mise en place de plans d'actions et à les suivre <p>6) Clients FINAGESTION</p> <ul style="list-style-type: none"> • Disposer des éléments de reporting et des prévisions budgétaires dans les délais afin de consolider les résultats du groupe 	<p><u>5.2. Exigences réglementaires / contractuelles</u> : (2)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 	<p><u>5.3. Exigences internes</u> : (3)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Budget par centre d'imputation • Restitution analytique • Tableau de bord • Demande d'investissement (DI)

6. Données de sortie	
<p><u>6.1. Produit(s)/service(s):</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Approbation des documents de gestion ◆ Etats budgétaires ◆ Tableau de bord DG ◆ Reporting holding ◆ Flash entretien centrales / réseaux ◆ Flash de gestion ◆ Approbation DI ◆ Corrections analytiques 	<p><u>6.2. Autres données :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Plan calcul ◆ Véhicules sous contrats ◆ Données statistiques

<p>7. Description des principales activités :</p> <p>Cf. macro cartographie</p>
<p>8. Acteurs du processus :</p> <p>Tous les collaborateurs de la Direction du Budget et Contrôle de Gestion</p>

9. Processus liés		
<p><u>9.1. Processus en amont :</u></p> <p>- Tous les processus</p>	<p><u>9.2. Processus en aval :</u></p> <p>-Tous les processus</p>	<p><u>9.3. Processus support :</u></p> <p>- Gestion des ressources humaines, accueil et intégration ;</p> <p>- Maîtrise informatique</p> <p>- Gestion mise à disposition des biens matériels.</p>

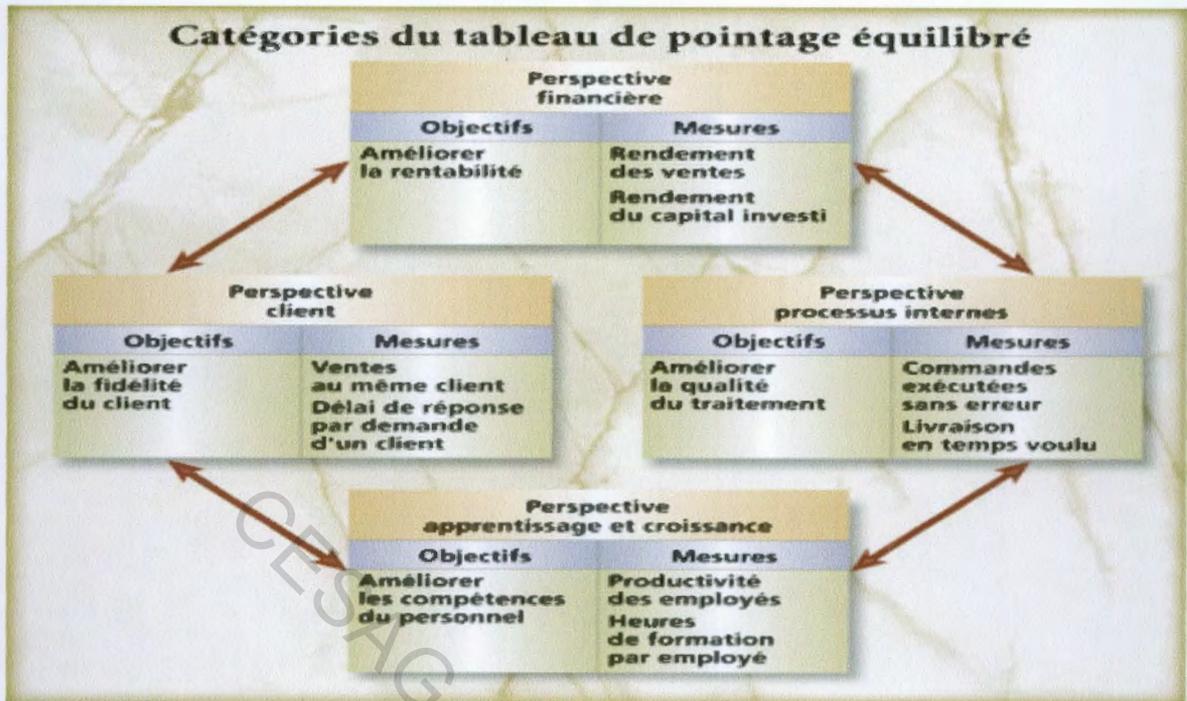
<p>10. Ressources :</p> <p>Ressources matérielles : Matériels informatiques (PC et logiciel JADE) et de bureau, logistique (véhicules sous contrat).</p> <p>Ressources humaines : Compétences en comptabilité, contrôle de gestion, en audit interne</p> <p>Ressources financières : budget et ressources CIE</p> <p>B. VITALITE</p>

1. Objectifs du processus :			
Suivre et valider régulièrement le réalisé par rapport au plan			
2. Indicateurs de surveillance :			
Ordre	Champ de la mesure	Composition de l'indicateur	Objectif
11	Respect de délai de transmission du tableau de bord DG	Nbre de tableau de bord DG transmis dans le délai / Nombre de tableau de bord DG à transmettre	100%
12	Respect de délai de transmission des restitutions analytiques	Nbre de restitutions analytiques transmis dans le délai / Nombre de restitutions analytiques à transmettre	100%
13	Respect des délais de correction ou de régularisation	Nbre de correction ou régularisation analytique traitées dans le délai / Nombre de correction ou régularisation analytique à traiter	100%
14	Respect des délais de traitement des DI	Nbre de DI traitées dans le délai / Nombre de DI à traiter	100%
15	Qualité des prévisions annuelles de vente d'énergie	Réalisé / prévisions	95%< >105%
16	Qualité des prévisions annuelles des charges d'exploitation (hors travaux)	Réalisé / prévisions	95%< >105%
17	Qualité des prévisions annuelles de charges de fonctionnement	Réalisé / prévisions	95%< >105%
18	Qualité des prévisions annuelles des charges de fonctionnement dites « charges sensibles »	Réalisé / prévisions	95%< >105%
19	Qualité des prévisions des investissements	Réalisé / prévisions	80%< >105%

Annexe n° 3 : Analyse des risques significatifs des processus d'élaboration et de suivi budgétaire

Elaboration du budget				
1	Q	Elaborer le répertoire des prix	Charges sous-estimées	<ul style="list-style-type: none"> .Circulariser la colette des prix auprès des exploitants .Valider les prix des biens locaux par enquête sur le terrain .Faire une demande de cotation auprès des fournisseurs étrangers en relation avec la Logistique .Effectuer annuellement une étude statistique de l'évolution des prix
2	Q	Effectuer les prévisions des ventes d'énergie	Sous-estimer la demande d'énergie: sous-estimer la production, minimiser le coût des combustibles sur estimer la trésorerie	<ul style="list-style-type: none"> .Coordonner l'élaboration du Plan de production avec DME et les opérateurs
3	Q	Arbitrer les budgets	Sur estimer le résultat prévisionnel du budget de fonctionnement	<ul style="list-style-type: none"> .Observer la prudence au niveau des charges dites sensibles .Etre attentif à l'élaboration des Actu(bien maîtriser la saisonnalité des dépenses)
Suivi du budget				
4	Q	Elaborer et transmettre à temps le reporting de gestion à la holding	Occasionner retard dans la consolidation des comptes niveau Groupe	<ul style="list-style-type: none"> .Anticiper sur le programme de la clôture comptable et traiter les éléments à mettre à la disposition de DFC (CCA, CAP,...) .Vérifier journalièrement la cohérence comptabilité analytique/comptabilité générale pendant la période de clôture
5	Q	Elaborer et diffuser à temps les différents TDB DG	Retarder la prise des décisions	<ul style="list-style-type: none"> .Anticiper sur la demande des informations provenant des autres exploitations en tenant des séances de travail régulières avec les fournisseurs d'information
6	Q	Effectuer les corrections analytiques à temps	Analyses erronées des exploitants: Plans d'actions non pertinents	<ul style="list-style-type: none"> .Etablir un premier provisoire à J+15, pour permettre d'engager l'analyse des chiffres essentiels, et travailler par la suite sur les répartitions analytiques . Informer systématiquement et au jour le jour les exploitants des corrections analytiques effectuées

Annexe n°4 : Exemple de TBP et de son déploiement pour conduire la stratégie



LES CHIFFRES : LE TABLEAU DE BORD	LES HOMMES ET L'ORGANISATION
Bureautique Excel ou progiciel dédié	Top managers 1ère étape : fixation d'objectifs à LT
↓	↓
Version 1 les indicateurs existants	Middle managers 2ème étape : Communication des objectifs stratégiques, des cartes de leviers, " j'ai compris la stratégie "
↓	↓
Version 2 les indicateurs à créer	3ème étape : Appropriation de la stratégie, travail personnel et collectif : " je vois ma contribution à la stratégie, j'oriente mieux mes actions vers les objectifs stratégiques "

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

1. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine (2007), *Contrôle de gestion, manuel et application*, DUNOD, Paris, P.701.
2. ANTHONY Robert N. (1988), *The Management control function*, Harvard University Press, Boston, P.260.
3. BESCOS Pierre –Laurent, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla & NAULLEAU Gérard (1997), *Contrôle de gestion et management*, 4^{ème} édition, Montchrestien, Paris, P.552.
4. BOUIN Xavier, SIMON François-Xavier (2004), *les nouveaux visages du contrôle d gestion*, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, P.334.
5. BOUQUIN Henri (2001), *le contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, Presses Universitaires de France, Paris, P.462.
6. BOUQUIN Henri (2008), *le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, 8^{ème} édition, Presses Universitaires de France, Paris, P.526.
7. DEMMESTERES René ; LORINO Philippe et MOTTIS Nicolas (2002), *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, 2^{ème} édition, Editions d'Organisation, Paris, 140 p
8. DEMING William Edwards (2002), *Hors de la crise*, 3^{ème} édition, Economica, Paris, 445 p
9. DORIATH Brigitte ; GOUJET Christian (2002), *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance : corrigés processus 8 et 9*, édition DUNOD, Paris, 310 p
10. GERVAIS Michel (2000), *le contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, P.719.
11. GIRAUD Françoise, Olivier SAULPIC, Gérard NAULLEAU, Marie-Hélène DELMOND, Collectif, (2004), *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, 2^{ème} édition, Gualino éd, P.420.

12. HELFER Jean Pierre, KALIKA Michel & ORSEONI Jacques (1996), *Management stratégique et organisation*, Paris, P.231.
13. HONORAT Philippe (2008), *Le budget facile pour les managers : Démarche, indicateurs, tableaux de bord*, 2^{ème} édition, Editions Eyrolles, 227 p.
14. HORNGREN Charles , BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant, FOSTER George, LANGLOIS Georges (2003), *contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 2^{ème} édition, Pearson Education France, Paris, P.419.
15. KALIKA Michel (1995), *Structure de l'entreprise :réalité, déterminants performance*, édition Economica, Paris, 436 p
16. LANGLOIS Georges, BONNIER Carole & BRINGER Michel (2004), *DECF épreuve n°7 contrôle de gestion*, édition Foucher, Paris, P.380.
17. LAUZEL Pierre & TELLER Robert (1994), *contrôle de gestion et budgets*, 7^{ème} édition, Editions Dalloz, Paris, P.396.
18. LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, Michelle Daniel & SOLE Andreu (2003), *le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre* , 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, P.277.
19. LORINO Philippe (2003), *méthodes et pratiques de la performance*, 3^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, P.522.
20. MALO Jean Louis & MATHE Jean Charles (2000), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, Editions d'organisations, Paris, P.309.
21. MARUSE Christian (1997), *Performance*, Encyclopédie de gestion, tome 2 (article 118), 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2410 p
22. MARTINET Alain-Charles ; SILEM Ahmed (2003), *Lexique de gestion*, 6^{ème} édition, Dalloz, Paris, 523 p
23. MYKITA Patrick ; TUSZYNSKY Jack (2002), *Contrôle de gestion : prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance*, édition Fourcher, Paris, 287 p

24. PIGE Benoît, LARDY Philippe (2003), *Reporting et contrôle budgétaire*, Edition EMS, COLOMBELLES, P.234.
25. PINTO Paul (2003), *La performance durable*, édition Dunod, Paris, 152 p
26. QUINTART Aimable (1997), *Planification financière, Encyclopédie de gestion*, Tome 2, article120, 2^e édition, Economica, Paris, 2410 p
27. RAMANANTSOA Bernard (1997), *Stratégie, Encyclopédie de gestion*, Tome 3, (article 160), 2^{ème} édition, Economica, Paris, 3621 p
28. ROUACH M. & NAULLEAU G. (1998), *le contrôle de gestion bancaire et financier*, 3^{ème} édition, la revue Banque Editeur, Paris, P. 374.
29. VOYER Pierre (1999), *Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance*, 2^{ème} édition, Presse de l'université du Québec, Québec, 446 p
30. SAULPIC Olivier, GIRAUD Françoise, ZARLOWSKI Philippe, FOURCADE François, MORALES Jeremy (2011), *les fondamentaux du contrôle de gestion*, Pearson Education France, P.382.
31. SEPARI Sabine ; CHARROU Jean-Luc (2001), *Organisation et gestion de l'entreprise : Manuel et application DECF épreuve n°3*, édition Dunod, Paris, 449 p

REVUES ET ARTICLES

31. BOURGUGNON Annick ; SAUPLIC Olivier ; ZARLOWSKI, Philippe (2005), *Le coût unitaire, ce n'est pas ma priorité ou Le difficile mariage de la performance économique et sociale dans une entreprise du secteur public*, *Revue de gestion des ressources humaines*, n°57, 42-61 p
32. CAPELLETI, Laurent et KHOUATRA Djamel (2004), *Concept et mesure de la création de valeur organisationnelle*, *Revue Comptabilité Contrôle Audit*, vol : 1, (Tome 1, Juin 2004), Education permanente, 127-146 p
33. JOBIN Marie-Hélène JOBIN, BEAULIEU Martin, BOIVIN Alexis (2003), *Gérer la performance de la logistique hospitalière*, *Cahier de recherche n°03-02 du groupe de recherche CHAÎNE*, HEC Montréal, 14 p.

34. RAUX, Charles et SOUCHE, Stéphanie (2000), *L'acceptabilité des changements tarifaires dans le secteur des transports : comment concilier efficacité et équité ?*, 36^e colloque de l'Association de Science Régionale De la Langue Française, 6-9 Septembre 2000

SITE INTERNET

35. NOTAT Nicole (2007), *In Interview de Valpré : la performance à quel prix ?* www.entretiensdevalpre.org/media/01/02/437599399.pdf, date de mise à jour : 16/05/2008
36. MORAND, Marie Caroline (2008), *La performance globale et ses déterminants*, www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La_performance_globale.pdf, publié le 20 Avril 2008.

AUTRES DOCUMENTS CONSULTÉS

37. CIE (2008), Procédure : Enquête et notification des budgets
38. CIE (2008), Procédure : Suivi budgétaire
39. CIE (2000), Charte de la Politique Managériale
40. DBCG (2008), Fiche d'identité du contrôle de gestion
41. DBCG (2008), Organigramme DBCG